

Massimario

delle Commissioni tributarie della Lombardia

2° semestre 2018 - 1° semestre 2019

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

**Direttori dell'Ufficio del Massimario
dott. Salvatore Labruna
dott. Alessio Scarcella**

**Dirigente della Commissione tributaria regionale
dott.ssa Francesca Maria Vittorio**

© Copyright **Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia**

La traduzione, l'adattamento totale o parziale, la riproduzione con qualsiasi mezzo (compresi microfilm, film, e fotocopie) nonché la memorizzazione digitale, sono riservati per tutti i Paesi.

Editing: Stefania Nicoletta Amoia e Massimo Romeo

Stampa: IPZS - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato

PRESENTAZIONE
DEL MASSIMARIO CIRCOSCRIZIONALE
DELLA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA
DELLA LOMBARDIA

(2° semestre 2018 - 1° semestre 2019)

Questo Massimario costituisce il punto d'arrivo di un ininterrotto percorso scientifico-organizzativo che parte dal 2011; in formato cartaceo, digitale¹ e telematico², ha continuato per un decennio a raccogliere ed ordinare in massime la giurisprudenza³ più significativa ed innovativa delle Commissioni tributarie della Lombardia, regione europea il cui primato economico-finanziario, di livello nazionale e sovranazionale, non può che riflettersi direttamente sulla rilevanza delle questioni quotidianamente trattate nelle nostre aule giudiziarie.

Anche l'edizione di quest'anno è il lodevole frutto dell'impegnativo lavoro corale di tanti⁴ magistrati, accademici, avvocati, dottori commercialisti, dirigenti e funzionari di segreteria che hanno provveduto a selezionare ed organizzare in 2.000 massime una imponente⁵ produzione giurisprudenziale, consegnando a giudici, difensori e parti processuali un formidabile strumento di conoscenza ed approfondimento del diritto tributario vivente, volto a promuovere un'uniformità ermeneutica della giurisprudenza regionale come valorizzazione della "certezza del diritto", e certamente non come "conformismo giurisprudenziale⁶".

L'evoluzione della giurisprudenza tributaria territoriale, naturale avanguardia della giurisprudenza tributaria di legittimità, assume vieppiù maggior rilievo⁷ qualora la conoscenza degli indirizzi ermeneutici delle Commissioni tributarie della propria circoscrizione, possa essere risolutiva -per categorie produttive, professionali e semplici cittadini- nel decidere se adire le vie giudiziarie.

La consultazione dell'opera si avvale di un impianto editoriale chiaro e dettagliato, stampato con i tipi dell'I.P.Z.S.⁸ e direttamente curato dalla redazione domestica; a decorrere dal 1° semestre 2019 è stata introdotta una nuova Scheda di giurisprudenza per la selezione dei provvedimenti giurisdizionali emessi dalle Commissioni Tributarie della Lombardia, nonché un nuovo Titolario di classificazione

con efficaci Codici alfanumerici per una ricerca veloce degli argomenti e delle sezioni tematiche.

Grazie, dunque, ai magistrati Direttori dell'Ufficio circoscrizionale del Massimario: Comm. Dott. Salvatore Labruna e Dott. Alessio Scarcella, ai magistrati componenti dell'Ufficio: Dott. Cristiano Baldi, Dott.ssa Maria Rosaria Correrà, Dott. Giovanni Izzi, Dott. Giuseppe Locatelli, Dott.ssa Paola Malanetto, Dott.ssa Sonia Porreca, Dott. Giacomo Rota; alla Dirigente di Segreteria della C.T.R. Lombardia: Dott.ssa Francesca Maria Vittorio; ai funzionari di Redazione: Dott.ssa Stefania Nicoletta Amoia e Massimo Romeo; all'Accademia, agli Ordini ed Associazioni professionali, ai Massimatori⁹ ed a tutti coloro che hanno dedicato tempo ed impegno alla riuscita dell'opera.

È con grande soddisfazione ed orgoglio, quindi, che presento anche quest'anno l'atteso massimario, volto ad offrire a tutti gli operatori del diritto tributario, in Lombardia come in tutto il territorio nazionale, una raccolta giurisprudenziale diversificata, recente e ricca, affinché ciascuno ne possa attingere elementi di studio e riflessione.

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



¹ L'allegato supporto digitale contiene anche copia anastatica di tutte le sentenze qui proposte. L'immagine digitale di tale supporto può essere scaricata dal portale web del C.P.G.T.

² Il massimario sarà pubblicato per la consultazione sul portale istituzionale del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria (CPGT).

³ Dal 2017 le massime più interessanti della C.T.R. Lombardia sono inserite anche nell'archivio della Corte Suprema di Cassazione - Centro Elettronico di Documentazione – ItalGiureWeb, a cura del dott. Salvatore Labruna e della dott.ssa Sonia Porreca. Questo volume è altresì pubblicato sulle banche dati di giurisprudenza nazionale e comunitaria, create presso il Centro di Ricerca Documentazione Economica e Finanziaria Ce.R.D.E.F. (www.def.finanze.it) del Dipartimento delle Finanze (D.F.) del Ministero dell'Economia e delle Finanze (M.E.F.).

⁴ L'art. 37, comma 4, d.l. 98/2011, convertito dalla legge 111/2011, ha previsto la possibilità di stipulare a tal fine apposite convenzioni con le Università e gli Ordini Professionali della circoscrizione regionale.

⁵ Il valore di lite complessivo delle controversie decise dal 1° luglio 2018 al 30 giugno 2019 nelle Cc.Tt. lombarde è stato di € 6.250.260.074 (pari al 22,65% dell'omologo valore di lite nazionale che ammonta ad € 27.596.139.738), con un valore medio di ciascuna controversia pari ad € 338.418,98 (trattasi del 291,87% del correlato valore nazionale pari a € 115.950,16). Ciascuno dei 206 giudici delle Cc.Tt. lombarde ha deciso nel medesimo periodo controversie per un valore di lite medio pari a € 30.341.068 (trattasi del 215,50% del correlato valore nazionale pari a € 14.079.663, relativo ai 1.961 giudici in pianta organica nazionale al 30 settembre 2019). Elaborazione da dati pubblicati: M.E.F. – D.F. - D.G.T. Relazione annuale sul contenzioso 2018 - 2019.

⁶ L'obiettivo tendenziale non consiste nella sottesa promozione di una qualche forma di "conformismo giurisprudenziale", bensì nella valorizzazione dell'eventuale consapevole ed argomentato contrasto col precedente confutato, maieutico per l'evoluzione della giurisprudenza al mutare non solo della normativa ma anche del comune sentire, contribuendo alla effettività della "certezza del diritto".

⁷ Anche extragiudiziario, come già nel reclamo obbligatorio per la mediazione delle controversie di minore entità ex d.l. 98/2011, art. 39 commi 9, 10, 11, conv. in l. 111/2011, poi modificata con la l. 147/2013, art. 1 comma 611, ed adesso – ex d.lgs. 156/2015 – nell'applicazione della conciliazione ad ogni controversia tributaria, durante l'intero iter giudiziario.

⁸ Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato. Per la preziosa collaborazione istituzionale a questa edizione si ringrazia il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

⁹ In calce è riportato l'elenco di tutti i Massimatori con la relativa sigla identificativa.



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
PER LA LOMBARDIA

Ufficio del Massimario

Presidente della Commissione tributaria regionale per la Lombardia

dott. Domenico CHINDEMI

Direttori dell'Ufficio del Massimario

dott. Salvatore LABRUNA

dott. Alessio SCARCELLA

Componenti dell'Ufficio del Massimario

dott. Cristiano BALDI

dott.ssa Maria Rosaria CORRERA

avv. Giovanni IZZI

dott. Giuseppe LOCATELLI

dott.ssa Paola MALANETTO

dott.ssa Sonia PORRECA

dott. Giacomo ROTA

Segreteria di Redazione

dott.ssa Stefania Nicoletta AMOIA

sig. Massimo ROMEO

Magistrati coordinatori dei propri rispettivi uffici

dott. Paolo OLDI (Presidente Ctp Bergamo)

dott. Aldo SPARTÀ (Presidente Ctp Brescia)

dott. Tommaso BUONANNO (Presidente Ctp Como)

dott. Pio MASSA (Presidente Ctp Cremona)

dott. Salvatore CATALANO (Presidente f.f. Ctp Lecco)

dott. Vito PIGLIONICA (Presidente Ctp Lodi)

dott. Fernando PLATANIA (Presidente Ctp Mantova)

dott. Paolo ROGGERO (Presidente Ctp Milano)

dott. Vincenzo CALIA (Presidente Ctp Pavia)

dott. Battista PALESTRA (Presidente f.f. Ctp Sondrio)

dott. Carmelo LEOTTA (Presidente Ctp Varese)

Legenda delle abbreviazioni:

c.c.	<i>Codice Civile</i>
c.d.	<i>Codice Doganale</i>
c.d.c.	<i>Codice Doganale Comunitario</i>
C.E.	<i>Comunità Europea</i>
c.p.	<i>Codice Penale</i>
c.p.c.	<i>Codice di Procedura Civile</i>
c.p.p.	<i>Codice di Procedura Penale</i>
Cass.	<i>Corte di Cassazione</i>
Conf.	<i>Conforme</i>
Corte Cost.	<i>Corte Costituzionale</i>
Cost.	<i>Costituzione</i>
Ctp	<i>Commissione Tributaria Provinciale</i>
Ctr	<i>Commissione Tributaria Regionale</i>
d.l.	<i>Decreto Legge</i>
d.lgs.	<i>Decreto Legislativo</i>
d.m.	<i>Decreto Ministeriale</i>
d.P.C.M.	<i>Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri</i>
d.P.R.	<i>Decreto del Presidente della Repubblica</i>
l.	<i>Legge</i>
l.f.	<i>Legge Fallimentare</i>
l.r.	<i>Legge Regionale</i>
r.d.	<i>Regio Decreto</i>
r.d.l.	<i>Regio Decreto Legge</i>
reg.	<i>Regolamento</i>
Sez.	<i>Sezione</i>
Sez. stacc.	<i>Sezione staccata</i>
TUA	<i>Testo Unico delle Accise</i>
T.F.U.E.	<i>Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea</i>
TUIR	<i>Testo Unico delle Imposte sui Redditi</i>
TULD	<i>Testo Unico delle Leggi Doganali</i>
TUR	<i>Testo Unico del Registro</i>

PARTE PRIMA
2° SEMESTRE 2018



PARTE PRIMA
2° SEMESTRE 2018

INDICE DEGLI ARGOMENTI

ACCERTAMENTO	pag. 1
ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI	pag. 41
CATASTO	pag. 49
CONTRIBUTO UNIFICATO TRIBUTARIO	pag. 55
FINANZA LOCALE	
IMU – ICI	pag. 57
IRAP	pag. 67
PUBBLICITÀ	pag. 72
TARSU – TIA – TARI – TARES - TOSAP	pag. 78
TASSE AUTOMOBILISTICHE	pag. 82
IRES	pag. 85
IRPEF	pag. 103
IVA	pag. 125
PROCESSO TRIBUTARIO	pag. 143
REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE	pag. 163
RIMBORSI E GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA	pag. 189
RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI	pag. 195
SUCCESSIONE E DONAZIONE	pag. 229
VIOLAZIONI FINANZIARIE E SANZIONI	pag. 233
VARIA	pag. 247

PARTE PRIMA
2° SEMESTRE 2018

INDICE ANALITICO

ACCERTAMENTO

1. Raddoppio dei termini Ctr Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 3154/2018 del 9 luglio 2018	pag. 1
2. Motivazione Ctr Lombardia, Sez. 12, sentenza n. 3167/2018 del 10 luglio 2018	pag. 1
3. Contraddittorio preventivo Ctr Lombardia, Sez. 12, sentenza n. 3169/2018 del 10 luglio 2018	pag. 1
4. Estinzione della società Ctr Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 3173/2018 del 10 luglio 2018	pag. 1
5. Abuso del diritto Ctr Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 3189/2018 dell'11 luglio 2018	pag. 2
6. Distribuzione utili extracontabili Ctr Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 3294/2018 del 16 luglio 2018	pag. 2
7. Accertamento Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 3372/2018 del 19 luglio 2018	pag. 2
8. Monitoraggio fiscale Ctr Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 3498/2018 del 30 luglio 2018	pag. 3
9. Motivi d'urgenza Ctr Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 3500/2018 del 30 luglio 2018	pag. 3
10. Contraddittorio preventivo Ctr Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 3501/2018 del 30 luglio 2018	pag. 3
11. Notifiche - Irreperibilità Ctr Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 3512/2018 del 31 luglio 2018	pag. 4
12. Autonomia accertamento società/Soci Ctr Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 3514/2018 del 31 luglio 2018	pag. 4
13. Notifiche – Conformità relata Ctr Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 3515/2018 del 31 luglio 2018	pag. 4
14. Redditometro e onere della prova Ctr Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 3517/2018 del 31 luglio 2018	pag. 5
15. Sintetico – Disponibilità delle somme Ctr Lombardia, Sez. 25, sentenza n. 3544/2018 del 2 agosto 2018	pag. 5
16. Operazioni oggettivamente inesistenti Ctr Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 3546/2018 del 3 agosto 2018	pag. 5
17. Contraddittorio preventivo Ctr Lombardia, Sez. 25, sentenza n. 3548/2018 del 2 agosto 2018	pag. 5
18. Contraddittorio preventivo Ctr Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 3550/2018 del 3 agosto 2018	pag. 6
19. Metodo induttivo Ctr Lombardia, Sez. 25, sentenza n. 3555/2018 del 2 agosto 2018	pag. 6

20. Monitoraggio fiscale		
Ctr Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 3610/2018 del 13 agosto 2018	pag.	6
21. Accertamento		
Ctr Lombardia, Sez. 26, sentenza n. 3638/2018 del 30 agosto 2018	pag.	7
22. Contraddittorio preventivo		
Ctr Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 3650/2018 del 3 settembre 2018	pag.	7
23. Società estinte		
Ctr Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 3655/2018 del 4 settembre 2018	pag.	7
24. Paradisi fiscali		
Ctr Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 3657/2018 del 4 settembre 2018	pag.	7
25. Paradisi fiscali		
Ctr Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 3665/2018 del 4 settembre 2018	pag.	8
26. Motivazione degli atti		
Ctr Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3747/2018 dell'11 settembre 2018	pag.	8
27. Contraddittorio preventivo		
Ctr Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 3750/2018 dell'11 settembre 2018	pag.	8
28. Indagini bancarie		
Ctr Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 3770/2018 del 12 settembre 2018	pag.	9
29. Indagini bancarie		
Ctr Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 3771/2018 del 12 settembre 2018	pag.	9
30. Contraddittorio preventivo		
Ctr Lombardia, Sez. 26, sentenza n. 3780/2018 del 12 settembre 2018	pag.	9
31. Sintetico		
Ctr Lombardia, Sez. 26, sentenza n. 3884/2018 del 20 settembre 2018	pag.	9
32. Sottoscrizione		
Ctr Lombardia, Sez. 26, sentenza n. 3885/2018 del 20 settembre 2018	pag.	10
33. Monitoraggio fiscale		
Ctr Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 3946/2018 del 24 settembre 2018	pag.	10
34. Plusvalenza cessione terreno		
Ctr Lombardia, Sez. 26, sentenza n. 3999/2018 del 26 settembre 2018	pag.	10
35. Aree edificabilità		
Ctr Lombardia, Sez. 8, sentenza n. 4003/2018 del 26 settembre 2018	pag.	10
36. Agevolazioni prima casa		
Ctr Lombardia, Sez. 8, sentenza n. 4006/2018 del 26 settembre 2018	pag.	11
37. Analitico-induttivo		
Ctr Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 4008/2018 del 26 settembre 2018	pag.	11
38. Inerenza dei costi		
Ctr Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 4009/2018 del 26 settembre 2018	pag.	11
39. Motivazione		
Ctr Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 4013/2018 del 26 settembre 2018	pag.	11
40. Motivazione		
Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4026/2018 del 26 settembre 2018	pag.	12
41. Computo		
Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4026/2018 del 26 settembre 2018	pag.	12

42. Sopravvenienza passiva Ctr Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4045/2018 del 27 settembre 2018	pag. 12
43. Fatture per operazioni inesistenti Ctr Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4047/2018 del 27 settembre 2018	pag. 12
44. Fatture per operazioni inesistenti Ctr Lombardia, Sez. 23, sentenza n. 4048/2018 del 27 settembre 2018	pag. 13
45. Decadenza potere di accertamento Ctr Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 4062/2018 del 27 settembre 2018	pag. 13
46. Irap – Raddoppio dei termini Ctr Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 4081/2018 dell’1 ottobre 2018	pag. 13
47. Cessione di beni - Presunzione Ctr Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 4083/2018 dell’1 ottobre 2018	pag. 14
48. Compensi amministratore Ctr Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 4206/2018 del 9 ottobre 2018	pag. 14
49. Leasing - Principi contabili Ctr Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 4221/2018 del 9 ottobre 2018	pag. 14
50. Redditometro Ctr Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 4231/2018 del 10 ottobre 2018	pag. 15
51. Fatture per operazioni inesistenti Ctr Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 4232/2018 del 10 ottobre 2018	pag. 15
52. Società cessata – Notifica dell’avviso Ctr Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 4269/2018 dell’11 ottobre 2018	pag. 15
53. Notifiche – Raccomandata informativa Ctr Lombardia, Sez. 26, sentenza n. 4311/2018 dell’11 ottobre 2018	pag. 15
54. Contraddittorio preventivo Ctr Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 4370/2018 del 17 ottobre 2018	pag. 16
55. Redditometro Ctr Lombardia, Sez. 25, sentenza n. 4594/2018 del 25 ottobre 2018	pag. 16
56. Metodo Induttivo Ctr Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 4650/2018 del 30 ottobre 2018	pag. 16
57. Lista Falciani Ctr Lombardia, Sez. 23, sentenza n. 4736/2018 del 5 novembre 2018	pag. 17
58. Notifica Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4793/2018 del 7 novembre 2018	pag. 17
59. Indagini bancarie – Presunzione legale Ctr Lombardia, Sez. 26, sentenza n. 4822/2018 dell’8 novembre 2018	pag. 17
60. Invio dichiarazione - Prova Ctr Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 4902/2018 del 13 novembre 2018	pag. 17
61. Monitoraggio fiscale Ctr Lombardia, Sez. 8, sentenza n. 4910/2018 del 13 novembre 2018	pag. 18
62. Associazione non riconosciuta Ctr Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4914/2018 del 14 novembre 2018	pag. 18
63. Stabile organizzazione Ctr Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4915/2018 del 14 novembre 2018	pag. 18

64. Società di persone - Imputazione	
Ctr Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4919/2018 del 14 novembre 2018	pag. 18
65. Metodo analitico-induttivo	
Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4920/2018 del 14 novembre 2018	pag. 19
66. Falsa fatturazione - Presunzione	
Ctr Lombardia, Sez. 14, sentenza n. 4940/2018 del 15 novembre 2018	pag. 19
67. Cessione d'azienda	
Ctr Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 5086/2018 del 22 novembre 2018	pag. 19
68. Indagini bancarie	
Ctr Lombardia, Sez. 25, sentenza n. 5111/2018 del 22 novembre 2018	pag. 20
69. Fatture inesistenti	
Ctr Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 5122/2018 del 23 novembre 2018	pag. 20
70. Studi di settore	
Ctr Lombardia, Sez. 25, sentenza n. 5124/2018 del 22 novembre 2018	pag. 20
71. Metodo induttivo	
Ctr Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 5127/2018 del 23 novembre 2018	pag. 21
72. Contraddittorio preventivo	
Ctr Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 5128/2018 del 23 novembre 2018	pag. 21
73. Agevolazioni prima casa	
Ctr Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 5141/2018 del 26 novembre 2018	pag. 22
74. Monitoraggio fiscale	
Ctr Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 5144/2018 del 26 novembre 2018	pag. 22
75. Ritenute su interessi	
Ctr Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 5159/2018 del 26 novembre 2018	pag. 22
76. Metodo analitico-induttivo	
Ctr Lombardia, Sez. 12, sentenza n. 5169/2018 del 27 novembre 2018	pag. 23
77. Amministratore di fatto - Responsabilità	
Ctr Lombardia, Sez. 20, sentenza n. 5181/2018 del 28 novembre 2018	pag. 23
78. Indagini finanziarie	
Ctr Lombardia, Sez. 11, sentenza n. 5206/2018 del 28 novembre 2018	pag. 23
79. Termini di decadenza	
Ctr Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 5245/2018 del 29 novembre 2018	pag. 24
80. Società in accomandata - Raddoppio	
Ctr Lombardia, Sez. 25, sentenza n. 5270/2018 del 29 novembre 2018	pag. 24
81. Credito per ricerca e sviluppo	
Ctr Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 5292/2018 del 4 dicembre 2018	pag. 24
82. Metodo sintetico	
Ctr Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 5335/2018 del 6 dicembre 2018	pag. 24
83. Studi di settore	
Ctr Lombardia, Sez. 26, sentenza n. 5349/2018 del 5 dicembre 2018	pag. 25
84. Accettazione di eredità - Opponibilità	
Ctr Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 5393/2018 del 12 dicembre 2018	pag. 25
85. Cash pooling	
Ctp Bergamo, Sez. 2, sentenza n. 379/2018 del 16 luglio 2018	pag. 25

86. Inerenza	
Ctp Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 403/2018 del 23 luglio 2018	pag. 25
87. Motivazione per relationem	
Ctp Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 481/2018 del 20 settembre 2018	pag. 26
88. Credito per ricerca e sviluppo	
Ctp Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 483/2018 del 20 settembre 2018	pag. 26
89. Liquidazione automatizzata	
Ctp Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 554/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 26
90. Trust	
Ctp Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 594/2018 del 9 novembre 2018	pag. 26
91. Concordato fallimentare	
Ctp Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 644/2018 del 13 novembre 2018	pag. 27
92. Contraddittorio preventivo	
Ctp Brescia, Sez. 2, sentenza n. 525/2018 del 19 settembre 2018	pag. 27
93. Metodo sintetico	
Ctp Como, Sez. 4, sentenza n. 218/2018 del 22 ottobre 2018	pag. 27
94. Operazioni finanziarie tra familiari	
Ctp Lecco, Sez. 1, sentenza n. 276/2018 del 19 dicembre 2018	pag. 27
95. Avviso di liquidazione - Motivazione	
Ctp Lecco, Sez. 1, sentenza n. 311/2018 del 31 dicembre 2018	pag. 28
96. Operazioni inesistenti	
Ctp Lodi, Sez. 2, sentenza n. 73/2018 del 28 novembre 2018	pag. 28
97. Voluntary disclosure	
Ctp Mantova, Sez. 1, sentenza n. 90/2018 del 2 luglio 2018	pag. 28
98. Fatture oggettivamente inesistenti	
Ctp Mantova, Sez. 1, sentenza n. 148/2018 dell'8 ottobre 2018	pag. 28
99. Costi – Determinazione induttiva	
Ctp Mantova, Sez. 2, sentenza n. 189/2018 del 23 novembre 2018	pag. 29
100. Accertamento "Ante Tempus"	
Ctp Mantova, Sez. 2, sentenza n. 191/2018 del 23 novembre 2018	pag. 29
101. Monitoraggio fiscale	
Ctp Milano, Sez. 16, sentenza n. 3169/2018 del 10 luglio 2018	pag. 29
102. Monitoraggio fiscale	
Ctp Milano, Sez. 11, sentenza n. 3479/2018 del 26 luglio 2018	pag. 29
103. Prelevamenti bancari – Dichiarazione di terzi	
Ctp Milano, Sez. 2, sentenza n. 3560/2018 del 30 agosto 2018	pag. 30
104. Scelta del metodo di accertamento	
Ctp Milano, Sez. 1, sentenza n. 3668/2018 del 12 settembre 2018	pag. 30
105. Economicità delle operazioni black list	
Ctp Milano, Sez. 13, sentenza n. 3718/2018 del 17 settembre 2018	pag. 30
106. Monitoraggio fiscale	
Ctp Milano, Sez. 1, sentenza n. 3967/2018 del 25 settembre 2018	pag. 30
107. Estinzione della società	
Ctp Milano, Sez. 6, sentenza n. 4320/2018 dell'11 ottobre 2018	pag. 31

108. Deduzione costi pluriennali - Decadenza	
Ctp Milano, Sez. 10, sentenza 4673/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 31
109. Omessa notifica dell'atto presupposto	
Ctp Milano, Sez. 11, sentenza 4691/2018 del 30 ottobre 2018	pag. 31
110. Cash pooling - Interessi	
Ctp Milano, Sez. 14, sentenza n. 5059/2018 del 14 novembre 2018	pag. 32
111. Frode carosello	
Ctp Milano, Sez. 14, sentenza n. 5071/2018 del 14 novembre 2018	pag. 32
112. Operazioni oggettivamente inesistenti	
Ctp Milano, Sez. 1, sentenza n. 5115/2018 del 15 novembre 2018	pag. 32
113. Transfer pricing	
Ctp Milano, Sez. 19, sentenza n. 5149/2018 del 16 novembre 2018	pag. 33
114. Redditi fondiari	
Ctp Milano, Sez. 8, sentenza n. 5341/2018 del 27 novembre 2018	pag. 33
115. Transfer pricing	
Ctp Milano, Sez. 8, sentenza n. 5345/2018 del 27 novembre 2018	pag. 33
116. Raddoppio dei termini	
Ctp Milano, Sez. 16, sentenza n. 5460/2018 del 4 dicembre 2018	pag. 34
117. Transfer pricing	
Ctp Milano, Sez. 12, sentenza n. 5488/2018 del 5 dicembre 2018	pag. 34
118. Black List	
Ctp Milano, Sez. 10, sentenza n. 5506/2018 del 3 dicembre 2018	pag. 34
119. Metodo analitico-induttivo	
Ctp Milano, Sez. 1, sentenza n. 5509/2018 del 5 dicembre 2018	pag. 34
120. Transfer pricing	
Ctp Milano, Sez. 17, sentenza n. 5521/2018 del 4 dicembre 2018	pag. 35
121. Transfer Pricing	
Ctp Milano, Sez. 11, sentenza n. 5573/2018 del 6 dicembre 2018	pag. 35
122. Operazioni soggettivamente inesistenti	
Ctp Milano, Sez. 13, sentenza n. 5856/2018 del 19 dicembre 2018	pag. 35
123. Avviso bonario - Contraddittori	
Ctp Milano, Sez. 10, sentenza n. 5867/2018 del 17 dicembre 2018	pag. 36
124. Accertamento parziale	
Ctp Milano, Sez. 1, sentenza n. 6006/2018 del 28 dicembre 2018	pag. 36
125. Metodo presuntivo – Onere della prova	
Ctp Pavia, Sez. 1, sentenza n. 371/2018 del 15 novembre 2018	pag. 37
126. Metodo induttivo	
Ctp Varese, Sez. 2, sentenza n. 246/2018 del 2 luglio 2018	pag. 37
127. Contraddittorio preventivo	
Ctp Varese, Sez. 4, sentenza n. 284/2018 del 5 settembre 2018	pag. 37
128. Ripartizione onere della prova	
Ctp Varese, Sez. 2, sentenza n. 294/2018 del 10 settembre 2018	pag. 37
129. Accertamento	
Ctp Varese, Sez. 2, sentenza n. 367/2018 dell'8 ottobre 2018	pag. 38

130. Monitoraggio fiscale - Retroattività	
Ctp Varese, Sez. 2, sentenza n. 371/2018 dell'8 ottobre 2018	pag. 38
131. Raddoppio dei termini - Irretroattività	
Ctp Varese, Sez. 2, sentenza n. 387/2018 del 18 ottobre 2018	pag. 38
132. Metodo induttivo puro	
Ctp Varese, Sez. 1, sentenza n. 427/2018 dell'8 novembre 2018	pag. 38
133. Prelevamenti - Presunzione	
Ctp Varese, Sez. 3, sentenza n. 439/2018 del 4 dicembre 2018	pag. 39

ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI

134. Valore in Dogana	
Ctr Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 3151/2018 del 9 luglio 2018	pag. 41
135. Energia elettrica da fonti rinnovabili	
Ctr Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 3153/2018 del 9 luglio 2018	pag. 41
136. Rapporto OLAF	
Ctr Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 3258/2018 del 13 luglio 2018	pag. 41
137. Addizionale provinciale	
Ctr Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 3499/2018 del 30 luglio 2018	pag. 42
138. Valore in Dogana	
Ctr Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 3920/2018 del 21 settembre 2018	pag. 42
139. Responsabilità rappresentante indiretto	
Ctr Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 3923/2018 del 21 settembre 2018	pag. 42
140. Operazioni intracomunitarie	
Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4027/2018 del 26 settembre 2018	pag. 43
141. Acconti	
Ctr Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 4458/2018 del 22 ottobre 2018	pag. 43
142. Compensazione dei crediti	
Ctr Lombardia, Sez. 23, sentenza n. 4784/2018 del 5 novembre 2018	pag. 43
143. Diritti doganali	
Ctr Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 5219/2018 del 28 novembre 2018	pag. 44
144. Aliquota ridotta per uso industriale	
Ctr Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 5595/2018 del 21 dicembre 2018	pag. 44
145. Serbatoio normale	
Ctr Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 5599/2018 del 21 dicembre 2018	pag. 44
146. Confisca automezzo	
Ctp Brescia, Sez. 2, sentenza n. 404/2018 del 5 luglio 2018	pag. 45
147. Sanzioni accise	
Ctp Brescia, Sez. 4, sentenza n. 494/2018 del 9 agosto 2018	pag. 45
148. Comunicazioni periodiche dei dati relativi al consumo	
Ctp Brescia, Sez. 2, sentenza n. 810/2018 del 6 dicembre 2018	pag. 45
149. Royalties	
Ctp Como, Sez. 4, sentenza n. 149/2018 del 3 settembre 2018	pag. 45
150. Accise energia	
Ctp Como, Sez. 4, sentenza n. 252/2018 del 19 novembre 2018	pag. 46

151. Gasolio commerciale Ctp Como, Sez. 4, sentenza n. 291/2018 del 17 dicembre 2018	pag. 46
152. Comunicazioni periodiche dei dati relativi al consumo Ctp Como, Sez. 3, sentenza n. 309/2018 del 24 dicembre 2018	pag. 46
153. Legittimato attivi rimborsi Ctp Mantova, Sez. 2, sentenza n. 93/2018 del 6 luglio 2018	pag. 47
154. Rimborsi – Errata compilazione bolletta Ctp Milano, Sez. 16, sentenza n. 5109/2018 del 15 novembre 2018	pag. 47
155. Sanzioni Ctp Pavia, Sez. 2, sentenza n. 383/2018 del 22 novembre 2018	pag. 47
156. ITV Ctp Pavia, Sez. 1, sentenza n. 562/2018 del 31 dicembre 2018	pag. 47

CATASTO

157. Determinazione della rendita catastale Ctr Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 3268/2018 del 13 luglio 2018	pag. 49
158. Rendita catastale Ctr Lombardia, sez. 4, sentenza n. 3739/2018 dell'11 settembre 2018	pag. 49
159. Rettifica rendita catastale Ctr Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 4746/2018 del 6 novembre 2018	pag. 49
160. Categoria catastale Ctr Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 4749/2018 del 6 novembre 2018	pag. 50
161. Categoria catastale Ctp Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 451/2018 del 29 agosto 2018	pag. 50
162. Accertamento catastale Ctp Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 694/2018 del 7 dicembre 2018	pag. 50
163. Estimi catastali nuovo classamento Ctp Brescia, Sez. 1, sentenza n. 465/2018 del 19 luglio 2018	pag. 50
164. Estimi catastali nuovo classamento Ctp Brescia, Sez. 1, sentenza n. 467/2018 del 19 luglio 2018	pag. 51
165. Estimi catastali nuovo classamento Ctp Brescia, Sez. 3, sentenza n. 468/2018 del 19 luglio 2018	pag. 51
166. Estimi catastali nuovo classamento Ctp Brescia, Sez. 3, sentenza n. 472/2018 del 19 luglio 2018	pag. 51
167. Scorporo rendita catastale Ctp Brescia Sez. 3, sentenza n. 475/2018 del 23 luglio 2018	pag. 52
168. Rettifica classamento Ctp Lecco, Sez. 1, sentenza n. 176/2018 del 5 settembre 2018	pag. 52
169. Motivazione atto accertamento Ctp Lecco, Sez. 2, sentenza n. 305/2018 del 31 dicembre 2018	pag. 52
170. Docfa – Difetto di motivazione Ctp Milano, Sez. 1, sentenza n. 4832/2018 del 7 novembre 2018	pag. 52
171. Revisione rendita catastale Ctp Milano, Sez. 22, sentenza n. 5101/2018 del 15 novembre 2018	pag. 53

172. Motivazione revisione classamento	
Ctp Varese, Sez. 1, sentenza n. 257/2018 del 6 luglio 2018	pag. 53
173. Rendita catastale	
Ctp Varese, Sez. 5, sentenza n. 354/2018 dell'8 ottobre 2018	pag. 53
174. Revisione rendita catastale	
Ctp Varese, Sez. 3, sentenza n. 364/2018 dell'8 ottobre 2018	pag. 53

CONTRIBUTO UNIFICATO TRIBUTARIO

175. Determinazione del CUT	
Ctr Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 4976/2018 del 16 novembre 2018	pag. 55
176. CUT – Legittimità costituzionale	
Ctr Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 5410/2018 del 12 dicembre 2018	pag. 55

FINANZA LOCALE

ICI- IMU

177. Residenza	
Ctr Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 4022/2018 del 26 settembre 2018	pag. 57
178. Notifica rendita attribuita	
Ctr Lombardia - Sez. 13, sentenza n. 4029/2018 del 26 settembre 2018	pag. 57
179. Procedura DOCFA - Decadenza	
Ctr Lombardia, Sez. 23, sentenza n. 4767/2018 del 5 novembre 2018	pag. 57
180. Ruralità dei fabbricati	
Ctr Lombardia, Sez. 25, sentenza n. 4835/2018 dell'8 novembre 2018	pag. 58
181. Aree edificabili	
Ctr Lombardia, Sez. 14, sentenza n. 4925/2018 del 15 novembre 2018	pag. 58
182. Sottoscrizione avviso	
Ctr Lombardia, Sez. 12, sentenza n. 4999/2018 del 20 novembre 2018	pag. 58
183. Presupposto - opere di urbanizzazione	
Ctr Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 5033/2018 del 21 novembre 2018	pag. 58
184. Edificabilità area	
Ctr Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 5165/2018 del 27 novembre 2018	pag. 59
185. Area edificabile	
Ctr Lombardia, Sez. 26, sentenza n. 5361/2018 del 5 dicembre 2018	pag. 59
186. IMU Immobili di interesse storico-artistico	
Ctr Lombardia, sez. 21, sentenza n. 5397/2018 del 12 dicembre 2018	pag. 59
187. Agevolazione abitazione principale	
Ctp Bergamo, Sez. 2, sentenza n. 366/2018 del 6 luglio 2018	pag. 59
188. Esenzione – Natura non commerciale	
Ctp Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 492/2018 del 25 settembre 2018	pag. 59
189. Esenzione per cooperativa edilizia	
Ctp Bergamo, Sez. 2, sentenza n. 669/2018 del 26 novembre 2018	pag. 60
190. Fabbricato di nuova costruzione	
Ctp Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 672/2018 del 28 novembre 2018	pag. 60

191. Aree pertinenziali destinate a parcheggio Ctp Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 680/2018 del 4 dicembre 2018	pag. 60
192. Fabbricato collabente e area sottostante Ctp Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 686/2018 del 7 dicembre 2018	pag. 60
193. IMU – Beni merce Ctp Brescia, Sez. 1, sentenza n. 464/2018 del 19 luglio 2018	pag. 61
194. DOCFA – Efficacia temporale rettifica Ctp Como, Sez. 2, sentenza n. 175/2018 del 18 settembre 2018	pag. 61
195. Attribuzione rendita- Retroattività Ctp Como, Sez. 4, sentenza n. 258/2018 del 19 novembre 2018	pag. 61
196. Soggetto passivo IMU Ctp Lecco, Sez. 2, sentenza n. 215/2018 del 18 ottobre 2018	pag. 61
197. Inedificabilità del terreno Ctp Lecco, Sez. 1, sentenza n. 251/2018 del 5 dicembre 2018	pag. 62
198. Inagibilità del fabbricato Ctp Lecco, Sez. 1, sentenza n. 294/2018 del 31 dicembre 2018	pag. 62
199. Occupazione abusiva Ctp Lodi, Sez. 1, sentenza n. 71/2018 del 26 novembre 2018	pag. 62
200. Leasing Ctp Mantova, Sez. 1, sentenza n. 89/2018 del 2 luglio 2018	pag. 62
201. Classificazione immobili Ctp Mantova, Sez. 2, sentenza n. 142/2018 dell'1 ottobre 2018	pag. 63
202. Decadenza azione di accertamento Ctp Mantova, Sez. 1, sentenza n. 145/2018 dell'8 ottobre 2018	pag. 63
203. Soggettività passiva delle cave Ctp Mantova, Sez. 1, sentenza n. 149/2018 dell'8 ottobre 2018	pag. 63
204. Soggettività passiva delle cave Ctp Mantova, Sez. 1, sentenza n. 165/2018 del 23 ottobre 2018	pag. 63
205. DOCFA - Decadenza Ctp Mantova, Sez. 1, sentenza n. 237/2018 del 10 dicembre 2018	pag. 63
206. Valore aree fabbricabili Ctp Mantova, Sez. 1, sentenza n. 257/2018 del 28 dicembre 2018	pag. 64
207. Rendita Ctp Milano, Sez. 5, sentenza n. 3065/2018 del 2 luglio 2018	pag. 64
208. Esenzioni – Istituti religiosi Ctp Milano, Sez. 10, sentenza n. 3155/2018 del 9 luglio 2018	pag. 64
209. Leasing Ctp Milano, Sez. 6, sentenza n. 4525/2018 del 18 ottobre 2018	pag. 64
210. Presupposto – Comodato e usufrutto Ctp Milano, Sez. 6, sentenza n. 4968/2018 del 9 novembre 2018	pag. 65
211. Terreni agricoli – Coltivatore diretto Ctp Milano, Sez. 2, sentenza n. 4984/2018 del 12 novembre 2018	pag. 65
212. Detrazioni abitazione principale Ctp Milano, Sez. 10, sentenza n. 5354/2018 del 26 novembre 2018	pag. 65

213. Valore aree fabbricabili Ctp Sondrio, Sez. 2, sentenza n. 100/2018 dell'11 settembre 2018	pag. 65
214. Valore aree fabbricabili Ctp Sondrio, Sez. 1, sentenza n. 127/2018 del 24 ottobre 2018	pag. 65
215. Leasing Ctp Varese, Sez. 3, sentenza n. 298/2018 del 10 settembre 2018	pag. 66
216. Area pertinenziale Ctp Varese, Sez. 2, sentenza n. 373/2018 dell'8 ottobre 2018	pag. 66
217. Leasing Ctp Varese, Sez. 4, sentenza n. 384/2018 del 17 ottobre 2018	pag. 66
218. Immobili di interesse storico-artistico Ctp Varese, Sez. 1, sentenza n. 417/2018 del 7 novembre 2018	pag. 66
219. Potenzialità edificatoria Ctp Varese, Sez. 4, sentenza n. 418/2018 del 7 novembre 2018	pag. 67

IRAP

220. Presupposti – Onere della prova Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 3279/2018 del 13 luglio 2018	pag. 67
221. Compensi a terzi Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 3368/2018 del 18 luglio 2018	pag. 67
222. Compensi da amministratore Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 3848/2018 del 18 settembre 2018	pag. 67
223. Collaborazione tra professionisti Ctr Lombardia, Sez. 20, sentenza n. 4091/2018 dell'1 ottobre 2018	pag. 68
224. Presupposto – unico collaboratore Ctr Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 4274/2018 dell'11 ottobre 2018	pag. 68
225. Presupposto – Eccedenza beni strumentali Ctr Lombardia, Sez. 14, sentenza n. 4326/2018 del 15 ottobre 2018	pag. 68
226. Presupposto – Verifica in facto del giudice Ctr Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 4978/2018 del 16 novembre 2018	pag. 68
227. Cessione d'azienda Ctr Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 5087/2018 del 22 novembre 2018	pag. 69
228. Spese e compensi terzi Ctr Lombardia, Sez. 26, sentenza n. 5351/2018 del 5 dicembre 2018	pag. 69
229. Imponibilità servizio di amm.re delegato Ctp Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 394/2018 del 17 luglio 2018	pag. 69
230. Presupposto – Unico dipendente Ctp Cremona, Sez. 2, sentenza n. 150/2018 del 25 ottobre 2018	pag. 69
231. Impresa familiare Ctp Milano, Sez. 9, sentenza n. 3049/2018 del 2 luglio 2018	pag. 70
232. Medico – Attività ambulatoriale Ctp Milano, Sez. 2, sentenza n. 3372/2018 del 19 luglio 2018	pag. 70
233. Tirocinanti - Praticanti Ctp Milano, Sez. 20, sentenza n. 3377/2018 del 18 luglio 2018	pag. 70

234. Compensi da Amministratore – Revisore - Sindaco Ctp Milano, Sez. 5, sentenza n. 3648/2018 del 10 settembre 2018	pag. 70
235. Sindacabilità del presupposto Ctp Milano, Sez. 11, sentenza n. 3835/2018 del 20 settembre 2018	pag. 71
236. Ammortamento dell'avviamento Ctp Milano, Sez. 4, sentenza n. 4359/2018 del 10 ottobre 2018	pag. 71
237. Credito su dichiarazione tardiva Ctp Milano, Sez. 9, sentenza 4697/2018 del 29 ottobre 2018	pag. 71

PUBBLICITÀ

238. Affissione plurimi messaggi pubblicitari Ctr Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 3283/2018 del 16 luglio 2018	pag. 72
239. Carrello della spesa Ctr Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 3348/2018 del 18 luglio 2018	pag. 72
240. Insegna Ctr Lombardia, Sez. 12, sentenza n. 4320/2018 del 15 ottobre 2018	pag. 72
241. Esenzioni Ctr Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4634/2018 del 29 ottobre 2018	pag. 73
242. Esenzioni Ctr Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 4811/2018 dell'8 novembre 2018	pag. 73
243. Vetrofanie Ctr Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 4905/2018 del 13 novembre 2018	pag. 73
244. Cabine fotografiche Ctr Lombardia, Sez. 14, sentenza n. 4929/2018 del 15 novembre 2018	pag. 74
245. Contraddittorio Ctr Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 4952/2018 del 15 novembre 2018	pag. 74
246. Motivazione Ctp Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 417/2018 del 30 luglio 2018	pag. 74
247. Cabine fotografiche Ctp Lodi, Sez. 2, sentenza n. 82/2018 del 17 dicembre 2018	pag. 74
248. Superfici non coperte dal marchio Ctp Mantova, Sez. 2, sentenza n. 128/2018 del 21 settembre 2018	pag. 75
249. Pubblicità con veicoli Ctp Milano, Sez. 18, sentenza n. 3489/2018 del 26 luglio 2018	pag. 75
250. Cabine per fototessera Ctp Milano, Sez. 12, sentenza n. 4386/2018 del 15 ottobre 2018	pag. 75
251. Legittimazione passiva Ctp Milano, Sez. 23, sentenza n. 5141/2018 del 16 novembre 2018	pag. 75
252. Ufficio competente Ctp Milano, Sez. 11, sentenza n. 5568/2018 del 5 dicembre 2018	pag. 76
253. Dichiarazione – Riduzione della tariffa Ctp Milano, Sez. 18, sentenza n. 5724/2018 del 13 dicembre 2018	pag. 76
254. Insegne Ctp Sondrio, Sez. 2, sentenza n. 89/2018 del 10 luglio 2018	pag. 76

255. Imposta di pubblicità Ctp Sondrio, Sez. 2, sentenza n. 131/2018 del 25 ottobre 2018	pag. 76
256. Cabine fotografiche Ctp Varese, Sez. 4, sentenza n. 259/2018 del 6 luglio 2018	pag. 77
257. Superficie imponibile Ctp Varese, Sez. 4, sentenza n. 315/2018 del 12 settembre 2018	pag. 77
258. Presupposto e misura dell'imposta Ctp Varese, Sez. 3, sentenza n. 339/2018 del 20 settembre 2018	pag. 77
259. Determinazione superficie imponibile Ctp Varese, Sez. 3, sentenza n. 363/2018 dell'8 ottobre 2018	pag. 77

TARSU – TIA – TARI – TARES - TASI - TOSAP

260. TARSU/TIA - Prescrizione Ctr Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 3526/2018 del 31 luglio 2018	pag. 78
261. TOSAP – Legittimazione passiva Ctr Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 3940/2018 del 24 settembre 2018	pag. 78
262. TARSU – Ingiunzione di pagamento - Decadenza Ctr Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 4805/2018 dell'8 novembre 2018	pag. 78
263. TARSU/TIA - Aree di produzione rifiuti speciali Ctr Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 4899/2018 del 13 novembre 2018	pag. 79
264. TIA - Natura e deducibilità Ctr Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 5082/2018 del 22 novembre 2018	pag. 79
265. TASI - Servitù d'uso pubblico Ctp Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 571/2018 del 9 novembre 2018	pag. 79
266. TARSU - Occupazione aree pubbliche Ctp Lodi, Sez. 1, sentenza n. 106/2018 del 31 dicembre 2018	pag. 79
267. TARSU – Presupposto – Occupazione dell'immobile Ctp Milano, Sez. 18, sentenza n. 3788/2018 del 19 settembre 2018	pag. 80
268. TARSU/TOSAP - Prescrizione Ctp Milano, Sez. 15, sentenza n. 4408/2018 del 12 ottobre 2018	pag. 80
269. TARI – Pertinenze – Quota variabile Ctp Milano, Sez. 2, sentenza n. 4982/2018 del 12 novembre 2018	pag. 80
270. TARSU – Soppressione - Regime transitorio Ctp Milano, Sez. 4, sentenza n. 5092 del 15 novembre 2018	pag. 80
271. Cumulo giuridico Ctp Milano, Sez. 18, sentenza n. 5170/2018 del 20 novembre 2018	pag. 81
272. Atti autonomamente impugnabili Ctp Sondrio, Sez. 2, sentenza n. 90/2018 del 10 luglio 2018	pag. 81
273. TARSU – Esenzione smaltimento rifiuti Ctp Varese, Sez. 3, sentenza n. 412/2018 del 5 novembre 2018	pag. 81

TASSE AUTOMOBILISTICHE

274. Debenza del tributo per veicoli ultratrentennali Ctr Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 3528/2018 del 31 luglio 2018	pag. 82

275. Soggettività passiva	
Ctr Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 4356/2018 del 17 ottobre 2018	pag. 81
276. Soggettività passiva	
Ctr Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 4686/2018 del 17 ottobre 2018	pag. 81
277. Soggettività passiva	
Ctp Milano, Sez. 4, sentenza 4654/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 82

IRES

278. Transfer pricing	
Ctr Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 3556/2018 del 6 agosto 2018	pag. 85
279. Contratti derivati e valutazione crediti	
Ctr Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 3559/2018 del 6 agosto 2018	pag. 85
280. Consolidato e doppia imposizione	
Ctr Lombardia, Sez. 12, sentenza n. 3849/2018 del 18 settembre 2018	pag. 85
281. Interessi passivi deducibilità	
Ctr Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 4261/2018 dell'11 ottobre 2018	pag. 86
282. Enti creditizi – Legittimità addizionale	
Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4336/2018 del 16 ottobre 2018	pag. 86
283. Plusvalenze esenti	
Ctr Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4560/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 86
284. Plusvalenze esenti	
Ctr Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 4585/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 87
285. Transfer pricing – Rilevanza del controllo	
Ctr Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 4593/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 87
286. Deducibilità compensi dirigenti	
Ctr Lombardia, Sez. XI, sentenza n. 4629/2018 del 29 ottobre 2018	pag. 87
287. Transfer pricing	
Ctr Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 4712/2018 del 31 ottobre 2018	pag. 87
288. Rapporti di controllo - Antieconomicità	
Ctr Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 4868/2018 del 13 novembre 2018	pag. 88
289. Transfer pricing	
Ctr Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 5005/2018 del 21 novembre 2018	pag. 88
290. Paesi a fiscalità privilegiata	
Ctr Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 5101/2018 del 22 novembre 2018	pag. 88
291. ASD - Agevolazioni	
Ctr Lombardia, Sez. 25, sentenza n. 5110/2018 del 22 novembre 2018	pag. 89
292. Transfer pricing	
Ctr Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 5225/2018 del 28 novembre 2018	pag. 89
293. Trattamento di fine mandato	
Ctr Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 5280/2018 del 3 dicembre 2018	pag. 90
294. Inerenza – Congruità dei costi	
Ctr Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 5307/2018 del 5 dicembre 2018	pag. 90
295. Fusione - Acquisizione con indebitamento	
Ctr Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 5314/2018 del 5 dicembre 2018	pag. 90

296. Accantonamento fondo rischi Ctr Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 5373/2018 dell'11 dicembre 2018	pag. 90
297. Antieconomicità cessioni infragruppo Ctr Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 5379/2018 dell'11 dicembre 2018	pag. 91
298. Dividendi – Beneficiario effettivo Ctr Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 5381/2018 dell'11 dicembre 2018	pag. 91
299. ASD - Agevolazioni Ctr Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 5406/2018 del 12 dicembre 2018	pag. 91
300. Transfer pricing – Criterio discrezionale Ctr Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 5431/2018 del 12 dicembre 2018	pag. 92
301. Deducibilità dei costi Ctr Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 5609/2018 del 21 dicembre 2018	pag. 92
302. Deducibilità degli interessi passivi Ctp Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 703/2018 del 14 dicembre 2018	pag. 92
303. Deduzione premio assicurativo per crediti commerciali svalutati Ctp Brescia, Sez. 4, sentenza n. 424/2018 del 10 luglio 2018	pag. 93
304. CFC – Doppia imposizione Ctp Brescia, Sez. 4, sentenza n. 452/2018 del 17 luglio 2018	pag. 93
305. Trasformazione societaria Ctp Brescia, Sez. 1, sentenza n. 496/2018 del 20 agosto 2018	pag. 93
306. Deducibilità costi pluriennali Ctp Lecco, Sez. 1, sentenza n. 141/2018 del 18 luglio 2018	pag. 93
307. Detrazione risparmio energetico Ctp Lecco, Sez. 1, sentenza n. 186/2018 del 27 settembre 2018	pag. 94
308. ASD – Agevolazioni – Iscrizione al registro Ctp Lecco, Sez. 1, sentenza n. 267/2018 del 13 dicembre 2018	pag. 94
309. TFM - Deducibilità Ctp Lecco, Sez. 2, sentenza n. 309/2018 del 31 dicembre 2018	pag. 94
310. Reddito d'impresa – Plusvalenza Ctp Lodi, Sez. 2, sentenza n. 83/2018 del 17 dicembre 2018	pag. 95
311. Operazioni inesistenti Ctp Mantova, Sez. 2, sentenza n. 158/2018 del 12 ottobre 2018	pag. 95
312. Transfer pricing Ctp Mantova, Sez. 2, sentenza n. 196/2018 del 23 novembre 2018	pag. 95
313. Emendabilità della dichiarazione Ctp Mantova, Sez. 1, sentenza n. 203/2018 del 23 novembre 2018	pag. 95
314. Rinuncia finanziamento soci Ctp Mantova, Sez. 1, sentenza n. 247/2018 del 20 dicembre 2018	pag. 96
315. Perdita su crediti Ctp Mantova, Sez. 1, sentenza n. 249/2018 del 20 dicembre 2018	pag. 96
316. Detrazione per risparmio energetico Ctp Milano, Sez. 23, sentenza n. 3134/2018 del 9 luglio 2018	pag. 96
317. Transfer pricing Ctp Milano, Sez. 8, sentenza n. 3224/2018 del 12 luglio 2018	pag. 96

318. Ammortamento impianto elettrico Ctp Milano, Sez. 17, sentenza n. 3521/2018 del 9 agosto 2018	pag. 97
319. Spese di pubblicità e di rappresentanza Ctp Milano, Sez. 17, sentenza n. 3523/2018 del 9 agosto 2018	pag. 97
320. Ammortamento beni da fusione Ctp Milano, Sez. 2, sentenza n. 3563/2018 del 30 agosto 2018	pag. 97
321. Detrazione riqualificazione energetica Ctp Milano, Sez. 5, sentenza n. 3650/2018 del 10 settembre 2018	pag. 97
322. Riqualificazione energetica immobili Ctp Milano, Sez. 23, sentenza n. 3909/2018 del 21 settembre 2018	pag. 98
323. Esenzione interessi e canone Ctp Milano, Sez. 1, sentenza n. 3968/2018 del 25 settembre 2018	pag. 98
324. Direttiva Interessi e canoni Ctp Milano, Sez. 11, sentenza n. 4003/2018 del 26 settembre 2018	pag. 98
325. Estinzione finanziamento Soci Ctp Milano, Sez. 19, sentenza n. 4311/2018 dell'11 ottobre 2018	pag. 99
326. Operazioni infragruppo e cross-border Ctp Milano, Sez. 19, sentenza n. 4388 del 15 ottobre 2018	pag. 99
327. Abuso del diritto Ctp Milano, Sez. 23, sentenza n. 4823/2018 del 6 novembre 2018	pag. 99
328. Utili extra - Contabili Ctp Milano, Sez. 15, sentenza n. 4950/2018 del 9 novembre 2018	pag. 99
329. Plusvalenze Ctp Milano, Sez. 18, sentenza n. 4989/2018 del 13 novembre 2018	pag. 100
330. Ires - altro Ctp Milano, Sez. 13, sentenza n. 5078/2018 del 12 novembre 2018	pag. 100
331. Affitto d'azienda e ammortamenti Ctp Milano, Sez. 18, sentenza n. 5166/2018 del 19 novembre 2018	pag. 100
332. Transfer Pricing e Royalties Ctp Milano, Sez. 2, sentenza n. 5174/2018 del 20 novembre 2018	pag. 101
333. Transfer Pricing Ctp Milano, Sez. 2, sentenza n. 5177/2018 del 20 novembre 2018	pag. 101
334. Ammortamento impianti eolici Ctp Milano, Sez. 3, sentenza n. 5182/2018 del 20 novembre 2018	pag. 101
335. Detrazioni riqualificazione energetica Ctp Milano, Sez. 18, sentenza n. 5322/2018 del 26 novembre 2018	pag. 101
336. Detrazione risparmio energetico Ctp Milano, Sez. 6, sentenza n. 5743/2018 del 14 dicembre 2018	pag. 102
337. Inerenza dei costi e differenze inventariali Ctp Pavia, Sez. 1, sentenza n. 511/2018 del 20 dicembre 2018	pag. 102
338. Metodo induttivo – Antieconomicità Ctp Pavia, Sez. 1, sentenze n. 533/2018 e n. 534/2018 del 28 dicembre 2018	pag. 102

IRPEF

339. Plusvalenza	
Ctr Lombardia, Sez. 25, sentenza n. 3137/2018 del 5 luglio 2018	pag. 103
340. Ritenute d'acconto	
Ctr Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 3156/2018 del 9 luglio 2018	pag. 103
341. Canoni di locazione	
Ctr Lombardia, Sez. 25, sentenza n. 3251/2018 del 12 luglio 2018	pag. 103
342. Plusvalenze immobiliari	
Ctr Lombardia, Sez. 25, sentenza n. 3272/2018 del 13 luglio 2018	pag. 104
343. Deducibilità costi	
Ctr Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 3322/2018 del 17 luglio 2018	pag. 104
344. Legittimazione passiva	
Ctr Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 3344/2018 del 18 luglio 2018	pag. 104
345. Termini per la registrazione dei contratti	
Ctr Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 3380/2018 del 20 luglio 2018	pag. 105
346. Riduzione del canone di locazione	
Ctr Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 3523/2018 del 31 luglio 2018	pag. 105
347. Deducibilità spese mediche	
Ctr Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3584/2018 del 9 agosto 2018	pag. 105
348. Ritenute	
Ctr Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 3889/2018 del 20 settembre 2018	pag. 105
349. Reddito di lavoro autonomo -Inerenza	
Ctr Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 3938/2018 del 24 settembre 2018	pag. 106
350. Cessione area edificabile	
Ctr Lombardia, Sez. 26, sentenza n. 3995 del 26 settembre 2018	pag. 106
351. Detrazioni fiscali – Separazione dei coniugi	
Ctr Lombardia, Sez. 26, sentenza n. 3997 del 26 settembre 2018	pag. 106
352. Deducibilità contributi previdenziali	
Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4028/2018 dell'11 luglio 2018	pag. 106
353. Detrazione spese di ristrutturazione	
Ctr Lombardia, Sez. 26, sentenza n. 4256/2018 dell'11 ottobre 2018	pag. 107
354. Canoni di locazione	
Ctr Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 4300/2018 dell'11 ottobre 2018	pag. 107
355. Plusvalenza	
Ctr Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 4554/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 107
356. Detrazioni	
Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4605/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 107
357. Ritenute	
Ctr Lombardia, Sez. 11, sentenza n. 4627/2018 del 29 ottobre 2018	pag. 108
358. Locazione - Contratti temporanei	
Ctr Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 4673/2018 del 31 ottobre 2018	pag. 108
359. Prescrizione	
Ctr Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 4704/2018 del 2 luglio 2018	pag. 108

360. Risoluzione contratti di locazione Ctr Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 4762/2018 del 6 novembre 2018	pag. 109
361. Deduzione costi servizi ipocatastali Ctr Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 4763/2018 del 6 novembre 2018	pag. 109
362. Detrazioni Ctr Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 4801/2018 dell'8 novembre 2018	pag. 109
363. Plusvalenza – Demolizione e costruzione Ctr Lombardia, Sez. 26, sentenza n. 4820/2018 dell'8 novembre 2018	pag. 110
364. Responsabilità illimitata del socio Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4960/2018 del 15 novembre 2018	pag. 110
365. Canoni di locazione - Presunzione Ctr Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 5090/2018 del 22 novembre 2018	pag. 110
366. Attività imprenditoriale - Qualificazione Ctr Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 5091/2018 del 22 novembre 2018	pag. 111
367. Plusvalenze Ctr Lombardia, Sez. 25, sentenza n. 5123/2018 del 22 novembre 2018	pag. 111
368. Investimenti black list Ctr Lombardia, sez. 15, sentenza n. 5129/2018 del 23 novembre 2018	pag. 111
369. Agevolazioni Ctr Lombardia, sez. 2, sentenza n. 5133/2018 del 23 novembre 2018	pag. 112
370. Rapporto di lavoro subordinato sportivi professionisti Ctr Lombardia, Sez. 11, sentenza n. 5191/2018 del 28 novembre 2018	pag. 112
371. Cessione di terreno rivalutato Ctr Lombardia, sez. 13, sentenza n. 5233/2018 del 28 novembre 2018	pag. 112
372. Società a ristretta base sociale Ctr Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 5273/2018 del 3 dicembre 2018	pag. 113
373. Plusvalenza da cessione reddito diverso Ctp Brescia, Sez. 2, sentenza n. 499/2018 del 29 agosto 2018	pag. 113
374. Spese di sponsorizzazione Ctp Cremona, Sez. 1, sentenza n. 117/2018 del 6 luglio 2018	pag. 113
375. Riqualficazione del reddito Ctp Cremona, Sez. 1, sentenza n. 184/2018 del 17 dicembre 2018	pag. 113
376. Imponibilità indennità per amministrazioni di sostegno Ctp Lecco, Sez. 1, sentenza n. 173/2018 del 5 settembre 2018	pag. 114
377. Deducibilità TFM amministratori Ctp Lecco, Sez. 2, sentenza n. 178/2018 del 17 settembre 2018	pag. 114
378. Deducibilità canoni di locazione Ctp Lecco, Sez. 1, sentenza n. 185/2018 del 19 settembre 2018	pag. 114
379. Ammortamento per i lavoratori autonomi Ctp Lecco, Sez. 2, sentenza n. 280/2018 del 20 dicembre 2018	pag. 115
380. Certificazione lavoratori autonomi Ctp Lodi, Sez. 2, sentenza n. 72/2018 del 28 novembre 2018	pag. 115
381. Cessione terreno edificato Ctp Lodi, Sez. 2, sentenza n. 84/2018 del 17 dicembre 2018	pag. 115

382. Credito d'imposta per redditi prodotti all'estero Ctp Lodi, Sez. 2, sentenza n. 99/2018 del 31 dicembre 2018	pag. 115
383. Deducibilità contributi previdenziali Ctp Mantova, Sez. 1, sentenza n. 118/2018 del 3 settembre 2018	pag. 115
384. Studi di settore - Esclusione Ctp Mantova, Sez. 1, sentenza n. 146/2018 dell'8 ottobre 2018	pag. 116
385. Operazioni inesistenti Ctp Mantova, Sez. 2, sentenza n. 245/2018 del 14 dicembre 2018	pag. 116
386. Credito d'imposta da voluntary disclosure Ctp Milano, Sez. 5, sentenza n. 3056/2018 del 2 luglio 2018	pag. 116
387. Trust Ctp Milano, Sez. 4, sentenza n. 3246/2018 del 13 luglio 2018	pag. 116
388. Credito per imposte pagate all'estero Ctp Milano, Sez. 7, sentenza n. 3585/2018 del 3 settembre 2018	pag. 117
389. Plusvalenza Ctp Milano, Sez. 1, sentenza n. 3667/2018 del 12 settembre 2018	pag. 117
390. Errore formale Ctp Milano, Sez. 5, sentenza n. 3686/2018 del 13 settembre 2018	pag. 117
391. Addizionale - Holding industriali Ctp Milano, Sez. 21, sentenza n. 3710/2018 del 18 settembre 2018	pag. 117
392. Registrazione riduzione del canone Ctp Milano, Sez. 15, sentenza n. 3723/2018 del 13 settembre 2018	pag. 118
393. Emendabilità dichiarazione Ctp Milano, Sez. 1, sentenza n. 3808/2018 del 19 settembre 2018	pag. 118
394. Notificazione a mezzo posta Ctp Milano, Sez. 18, sentenza n. 3833/2018 del 20 settembre 2018	pag. 118
395. Interventi di recupero patrimonio edilizio Ctp Milano, Sez. 16, sentenza n. 3867/2018 del 20 Settembre 2018	pag. 118
396. Pensioni militari Ctp Milano, Sez. 6, sentenza n. 4043/2018 del 28 settembre 2018	pag. 119
397. Detrazione - Spese di riqualificazione energetica Ctp Milano, Sez. 22, sentenza n. 4191/2018 dell'8 ottobre 2018	pag. 119
398. Retribuzione variabile Ctp Milano, Sez. 22, sentenza n. 4368/2018 del 12 ottobre 2018	pag. 119
399. Credito d'imposta Ctp Milano, Sez. 22, sentenza n. 4377/2018 del 12 ottobre 2018	pag. 120
400. Credito d'imposta – Decadenza Ctp Milano, Sez. 8, sentenza 4700/2018 del 30 ottobre 2018	pag. 120
401. Società di persone – Sanzioni al socio Ctp Milano, Sez. 13, sentenza n. 5086/2018 del 12 novembre 2018	pag. 120
402. Redditi fondiari in caso di separazione coniugale Ctp Milano, Sez. 2, sentenza n. 5331/2018 del 26 novembre 2018	pag. 120
403. Credito d'imposta Ctp Milano, Sez. 10, sentenza n. 5353/2018 del 26 novembre 2018	pag. 120

404. Redditi da locazione - Presunzione Ctp Milano, sez. 4, sentenza n. 5370/2018 del 28 novembre 2018	pag. 121
405. Detrazione per ristrutturazione edilizia Ctp Milano, Sez. 17, sentenza n. 5519/2018 del 4 dicembre 2018	pag. 121
406. Deducibilità contributi collaboratori Ctp Milano, Sez. 13, sentenza n. 5821/2018 del 17 dicembre 2018	pag. 121
407. Metodo analitico-induttivo Ctp Pavia, Sez. 1, sentenza n. 308/2018 dell'8 ottobre 2018	pag. 121
408. Metodo analitico-induttivo Ctp Pavia, Sez. 1, sentenza n. 325/2018 del 22 ottobre 2018	pag. 122
409. Metodo analitico-induttivo Ctp Pavia, Sez. 1, sentenza n. 462/2018 del 20 dicembre 2018	pag. 122
410. Studi di settore Ctp Pavia, Sez. 3, sentenza n. 476/2018 del 20 dicembre 2018	pag. 122
411. Atti del procedimento di separazione o divorzio Ctp Pavia, Sez. 1, sentenza n. 550/2018 del 31 dicembre 2018	pag. 122
412. Tassazione area fabbricabile Ctp Pavia, Sez. 2, sentenza n. 586/2018 del 31 dicembre 2018	pag. 123
413. Trust Ctp Varese, Sez. 2, sentenza n. 281/2018 del 31 luglio 2018	pag. 123

IVA

414. Operazioni esenti - Coassicurazione Ctr Lombardia, Sez. 2, sentenza n. 3177/2018 del 10 luglio 2018	pag. 125
415. Contraddittorio preventivo Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 3334/2018 del 17 luglio 2018	pag. 125
416. Contraddittorio preventivo Ctr Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 3342/2018 del 18 luglio 2018	pag. 125
417. Frodi carosello Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 3371/2018 del 19 luglio 2018	pag. 126
418. Sconti - Esclusione da base imponibile iva Ctr Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 3504/2018 del 30 luglio 2018	pag. 126
419. Operazioni esenti - Coassicurazione Ctr Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 3573/2018 dell'8 agosto 2018	pag. 126
420. Cessione immobile in corso di costruzione Ctr Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3587/2018 del 9 agosto 2018	pag. 126
421. Contraddittorio preventivo Ctr Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3736/2018 dell'11 settembre 2018	pag. 127
422. Operazioni esenti - Coassicurazione Ctr Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 3748/2018 dell'11 settembre 2018	pag. 127
423. Cessioni intracomunitarie Ctr Lombardia, Sez. 2, sentenza n. 3844/2018 del 17 settembre 2018	pag. 128
424. Coassicurazione Ctr Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3913/2018 del 21 settembre 2018	pag. 128

425. Errore materiale	
Ctr Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 4218/2018 del 9 ottobre 2018	pag. 128
426. Fotovoltaico – Aliquota agevolata	
Ctr Lombardia, Sez. 8, sentenza n. 4260/2018 dell'11 ottobre 2018	pag. 128
427. Operazioni esenti - Coassicurazione	
Ctr Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 4273/2018 dell'11 ottobre 2018	pag. 129
428. Crediti non spettanti - Decadenza	
Ctr Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 4577/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 129
429. Operazioni esenti - Coassicurazione	
Ctr Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 4578/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 129
430. Operazioni soggettivamente inesistenti	
Ctr Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 4584/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 130
431. Operazioni soggettivamente inesistenti	
Ctr Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 4595/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 130
432. Operazioni esenti - Coassicurazione	
Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4600/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 130
433. Eccedenza – errata compilazione	
Ctr Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4631/2018 del 29 ottobre 2018	pag. 131
434. Fatture per operazioni inesistenti	
Ctr Lombardia, Sez. 14, sentenza n. 4693/2018 del 31 ottobre 2018	pag. 131
435. Fatture per operazioni inesistenti	
Ctr Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 4733/2018 del 5 novembre 2018	pag. 131
436. Falsità ideologia delle fatture	
Ctr Lombardia, Sez. 25, sentenza n. 4830/2018 dell'8 novembre 2018	pag. 132
437. Fatture per operazioni inesistenti	
Ctr Lombardia, Sez. 20, sentenza n. 4863/2018 del 13 novembre 2018	pag. 132
438. Reverse charge	
Ctr Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 5121/2018 del 23 novembre 2018	pag. 132
439. Eccedenza non esposta in dichiarazione	
Ctr Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 5155/2018 del 26 novembre 2018	pag. 133
440. Fatture per operazioni inesistenti	
Ctr Lombardia, Sez. 20, sentenza n. 5181/2018 del 28 novembre 2018	pag. 133
441. Emendabilità della dichiarazione	
Ctr Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 5374/2018 dell'11 dicembre 2018	pag. 133
442. Detrazione – Inconsapevolezza della frode	
Ctr Lombardia, Sez. 2, sentenza n. 5444/2018 del 12 dicembre 2018	pag. 133
443. Errori formali – Spettanza del credito	
Ctr Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 5585/2018 del 21 dicembre 2018	pag. 134
444. ASD – Riduzione su proventi pubblicitari	
Ctp Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 537/2018 del 16 ottobre 2018	pag. 134
445. Operazioni inesistenti	
Ctp Brescia, Sez. 3, sentenza n. 455/2018 del 17 luglio 2018	pag. 134
446. Detrazione – Inconsapevolezza della frode	
Ctp Brescia, Sez. 1, sentenza n. 473/2018 del 19 luglio 2018	pag. 135

447. Detrazione – Onere della prova Ctp Brescia, Sez. 4, sentenza n. 490/2018 del 2 agosto 2018	pag. 136
448. Detrazione – Onere della prova Ctp Brescia, Sez. 4, sentenza n. 495/2018 del 9 agosto 2018	pag. 136
449. Limite alla compensazione del credito Ctp Brescia, Sez. 2, sentenza n. 498/2018 del 29 agosto 2018	pag. 136
450. Errore formale - Irrilevanza Ctp Lecco, Sez. 1, sentenza n. 151/2018 del 30 luglio 2018	pag. 136
451. Triangolazioni – Prova della destinazione Ctp Lecco, Sez. 2, sentenza n. 207/2018 del 15 ottobre 2018	pag. 137
452. Fatture soggettivamente inesistenti Ctp Lecco, Sez. 2, sentenza n. 306/2018 del 31 dicembre 2018	pag. 137
453. Fallimento – Nota di credito Ctp Mantova, Sez. 2, sentenza n. 104/2018 del 13 luglio 2018	pag. 137
454. Mandato senza rappresentanza Ctp Mantova, Sez. 2, sentenza n. 110/2018 del 13 luglio 2018	pag. 137
455. Detrazione – Inconsapevolezza della frode Ctp Milano, Sez. 14, sentenza n. 4056/2018 del 28 settembre 2018	pag. 138
456. Errore formale - Irrilevanza Ctp Milano, Sez. 12, sentenza n. 4077/2018 dell'1 ottobre 2018	pag. 138
457. Iscrizione al VIES Ctp Milano, Sez. 20, sentenza n. 4137/2018 del 3 ottobre 2018	pag. 138
458. Operazioni esenti- Coassicurazione Ctp Milano, Sez. 18, sentenza n. 4288/2018 del 10 ottobre 2018	pag. 138
459. Operazioni esenti - Coassicurazioni Ctp Milano, Sez. 19, sentenza n. 4310/2018 dell'11 ottobre 2018	pag. 138
460. Operazioni oggettivamente inesistenti Ctp Milano, Sez. 20, sentenza n. 4318/2018 dell'11 ottobre 2018	pag. 139
461. Lettere d'intento – Obbligo di verifica Ctp Milano, Sez. 21, sentenza n. 4651/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 139
462. Istanza di rimborso - Decadenza Ctp Milano, Sez. 16, sentenza n. 5108/2018 del 15 novembre 2018	pag. 139
463. Operazioni soggettivamente inesistenti Ctp Milano, Sez. 20, sentenza n. 5127/2018 del 14 novembre 2018	pag. 140
464. Disapplicazione delle sanzioni Ctp Milano, Sez. 1, sentenza n. 5193/2018 del 20 novembre 2018	pag. 140
465. Esportatore abituale Ctp Milano, Sez. 16, sentenza n. 5480/2018 del 4 dicembre 2018	pag. 140
466. Operazioni oggettivamente inesistenti Ctp Milano, Sez. 11, sentenza n. 5570/2018 del 5 dicembre 2018	pag. 140
467. Produzione energia Ctp Milano, Sez. 2, sentenza n. 5767/2018 del 17 dicembre 2018	pag. 141
468. Detrazione servizio pubblico trasporti Ctp Pavia, Sez. 2, sentenza n. 267/2018 dell'8 agosto 2018	pag. 141

469. Detrazione IVA – Fondazione teatrale Ctp Pavia, Sez. 2, sentenza n. 303/2018 dell'8 agosto 2018	pag. 141
470. Dichiarazione d'intento Ctp Pavia, Sez. 2, sentenza n. 418/2018 del 29 novembre 2018	pag. 141
471. Operazioni inesistenti – Prova contraria Ctp Pavia, Sez. 2, sentenza n. 484/2018 del 20 dicembre 2018	pag. 142
472. Sanzione per indebita compensazione Ctp Varese, Sez. 2, sentenza n. 388/2018 del 18 ottobre 2018	pag. 142

PROCESSO TRIBUTARIO

473. Legittimazione e interesse ad agire Ctr Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 3197/2018 dell'11 luglio 2018	pag. 143
474. Atti impugnabili Ctr Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 3235/2018 del 12 luglio 2018	pag. 143
475. Atti impugnabili Ctr Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 3244/2018 del 12 luglio 2018	pag. 143
476. Inammissibilità Ctr Lombardia, Sez. 2, sentenza n. 3246/2018 del 12 luglio 2018	pag. 143
477. Giudicato esterno Ctr Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 3259/2018 del 13 luglio 2018	pag. 143
478. Giudizio di rinvio Ctr Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 3262/2018 del 13 luglio 2018	pag. 144
479. Cessazione della materia del contendere Ctr Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 3275/2018 del 13 luglio 2018	pag. 144
480. Atti impugnabili Ctr Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 3286/2018 del 16 luglio 2018	pag. 144
481. Parità delle parti processuali Ctr Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 3497/2018 del 30 luglio 2018	pag. 145
482. Giudizio di rinvio Ctr Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 3500/2018 del 30 luglio 2018	pag. 145
483. Dispositivo sentenza Ctr Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 3740/2018 dell'11 settembre 2018	pag. 145
484. Atti impugnabili Ctr Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3743/2018 dell'11 settembre 2018	pag. 146
485. Motivazione delle sentenze Ctr Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 3746/2018 dell'11 settembre 2018	pag. 146
486. Atti impugnabili Ctr Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 3762/2018 del 12 settembre 2018	pag. 146
487. Atti impugnabili Ctr Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 3887/2018 del 20 settembre 2018	pag. 147
488. Notifiche a mezzo posta Ctr Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 3916/2018 del 21 settembre 2018	pag. 147
489. Spese di lite Ctr Lombardia, Sez. 26, sentenza n. 4015/2018 del 26 settembre 2018	pag. 147

490. Notifica PEC	
Ctr Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 4030/2018 del 26 settembre 2018	pag. 147
491. Giudicato favorevole	
Ctr Lombardia, Sez. 8, sentenza n. 4042/2018 del 27 settembre 2018	pag. 148
492. Compensazione delle spese	
Ctr Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4587/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 148
493. Società estinta	
Ctr Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 4607/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 148
494. Appello – Nuovi documenti	
Ctr Lombardia, Sez. 11, sentenza n. 4630/2018 del 29 ottobre 2018	pag. 149
495. Atti impugnabili	
Ctr Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4632/2018 del 29 ottobre 2018	pag. 149
496. Sentenza	
Ctr Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 4645/2018 del 30 ottobre 2018	pag. 149
497. Cessata materia del contendere	
Ctr Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 4646/2018 del 30 ottobre 2018	pag. 149
498. Appello	
Ctr Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 4647/2018 del 30 ottobre 2018	pag. 150
499. Appello - inammissibilità	
Ctr Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 4649/2018 del 30 ottobre 2018	pag. 150
500. Atti impugnabili	
Ctr Lombardia, Sez. 14, sentenza n. 4658/2018 del 31 ottobre 2018	pag. 150
501. Sospensione del processo	
Ctr Lombardia, Sez. 14, sentenza n. 4660/2018 del 31 ottobre 2018	pag. 150
502. Rapporti tra processo penale e tributario	
Ctr Lombardia, Sez. 23, sentenza n. 4745/2018 del 5 novembre 2018	pag. 150
503. Rinuncia in appello	
Ctr Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 4768/2018 del 6 novembre 2018	pag. 151
504. Rimessione in termini	
Ctr Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 4789/2018 del 7 novembre 2018	pag. 151
505. Estinzione del giudizio	
Ctr Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 4816/2018 dell'8 novembre 2018	pag. 151
506. Querela di falso	
Ctr Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 4900/2018 del 13 novembre 2018	pag. 151
507. Produzione documentale	
Ctr Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 4906/2018 del 13 novembre 2018	pag. 152
508. Procura alla lite	
Ctr Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 4924/2018 del 15 novembre 2018	pag. 152
509. Emendabilità dichiarazione	
Ctr Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 5007/2018 del 21 novembre 2018	pag. 152
510. Efficacia probatoria – Parità delle parti	
Ctr Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 5099/2018 del 22 novembre 2018	pag. 152
511. Giudicato esterno	
Ctr Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 5165/2018 del 27 novembre 2018	pag. 153

512. Notificazione a mezzo PEC Ctr Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 5294/2018 del 4 dicembre 2018	pag. 153
513. Motivi specifici di impugnazione Ctr Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 5315/2018 del 5 dicembre 2018	pag. 153
514. Notifiche – Limite alla sanatoria Ctr Lombardia, Sez. 26, sentenza n. 5347/2018 del 5 dicembre 2018	pag. 153
515. Sentenza – Vizio di motivazione Ctr Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 5441/2018 del 12 dicembre 2018	pag. 154
516. Atti impugnabili Ctr Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 5611/2018 del 21 dicembre 2018	pag. 154
517. Rinnovazione della notifica - Costituzione Ctp Lecco, Sez. 1, sentenza n. 154/2018 del 30 luglio 2018	pag. 154
518. Giudizio di rinvio Ctp Lecco, Sez. 1, sentenza n. 257/2018 del 5 dicembre 2018	pag. 155
519. Reclamo-mediazione Ctp Lecco, Sez. 2, sentenza n. 263/2018 del 10 dicembre 2018	pag. 155
520. Riscossione frazionata - Legittimità Ctp Mantova, Sez. 2, sentenza n. 240/2018 del 14 dicembre 2018	pag. 155
521. Atti impugnabili Ctp Milano, Sez. 3, sentenza n. 3095/2018 del 4 luglio 2018	pag. 155
522. Atti impugnabili Ctp Milano, Sez. 12, sentenza n. 3096/2018 del 4 luglio 2018	pag. 156
523. Sentenza Ctp Milano, Sez. 8, sentenza n. 3225/2018 del 12 luglio 2018	pag. 156
524. Produzione documenti - Decadenza Ctp Milano, Sez. 11, sentenza n. 3409/2018 del 27 giugno 2018	pag. 156
525. Spese di lite Ctp Milano, Sez. 17, sentenza n. 3510/2018 del 9 agosto 2018	pag. 156
526. Società cessate - Legittimazione Ctp Milano, Sez. 5, sentenza n. 3654/2018 del 4 giugno 2018	pag. 156
527. Estinzione del processo Ctp Milano, Sez. 4, sentenza n. 4009/2018 del 26 settembre 2018	pag. 157
528. Costituzione in giudizio in via telematica Ctp Milano, Sez. 1, sentenza n. 4280/2018 del 9 ottobre 2018	pag. 157
529. Inesistenza della notifica Ctp Milano, Sez. 23, sentenza n. 4402/2018 del 15 ottobre 2018	pag. 157
530. Tardiva costituzione del resistente Ctp Milano, Sez. 15, sentenza n. 4804/2018 del 6 novembre 2018	pag. 158
531. Deposito documenti per via telematica Ctp Milano, Sez. 3, sentenza n. 4932/2018 del 9 novembre 2018	pag. 158
532. Atti impugnabili Ctp Milano, Sez. 9, sentenza n. 4953/2018 dell'8 novembre 2018	pag. 158
533. Fallimento – Legittimazione ad agire Ctp Milano, Sez. 12, sentenza n. 4963/2018 del 9 novembre 2018	pag. 158

534. Difesa tecnica	
Ctp Milano, Sez. 1, sentenza n. 5116/2018 del 15 novembre 2018	pag. 159
535. Onere della prova	
Ctp Milano, Sez. 6, sentenza n. 5338/2018 del 27 novembre 2018	pag. 159
536. Processo tributario telematico	
Ctp Milano, Sez. 10, sentenza n. 5356/2018 del 26 novembre 2018	pag. 159
537. Costituzione tardiva	
Ctp Milano, Sez. 11, sentenza n. 5959/2018 del 21 dicembre 2018	pag. 159
538. Atti Impugnabili	
Ctp Pavia, Sez. 1, sentenza n. 231/2018 del 10 luglio 2018	pag. 160
539. Litisconsorzio necessario	
Ctp Pavia, Sez. 1, sentenza n. 378/2018 del 16 novembre 2018	pag. 160
540. Impugnazione ruolo esattoriale	
Ctp Pavia, Sez. 3, sentenza n. 571/2018 del 31 dicembre 2018	pag. 160
541. Documenti in copia fotostatica	
Ctp Varese, Sez. 3, sentenza n. 342/2018 del 20 settembre 2018	pag. 160

REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE

542. Base imponibile – Cessione di azienda	
Ctr Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 3311/2018 del 17 luglio 2018	pag. 163
543. Rettifica del valore di compravendita	
Ctr Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 3366/2018 del 18 luglio 2018	pag. 163
544. Cessione di azienda	
Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 3373/2018 del 19 luglio 2018	pag. 163
545. Tassazione sentenza civile	
Ctr Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 3519/2018 del 31 luglio 2018	pag. 163
546. Riqualificazione degli atti	
Ctr Lombardia, Sez. 8, sentenza n. 3580/2018 dell'8 agosto 2018	pag. 164
547. Principio di alternatività IVA/Registro	
Ctr Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3587/2018 del 9 agosto 2018	pag. 164
548. Riqualificazione degli atti	
Ctr Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3734/2018 dell'11 settembre 2018	pag. 164
549. Valore venale in comune commercio	
Ctr Lombardia, Sez. 23, sentenza n. 3754/2018 del 10 settembre 2018	pag. 165
550. Agevolazione prima casa	
Ctr Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 3854/2018 del 18 settembre 2018	pag. 165
551. Atti con più disposizioni	
Ctr Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3856/2018 del 18 settembre 2018	pag. 165
552. Valori OMI	
Ctr Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 3875/2018 del 19 settembre 2018	pag. 165
553. Trust – Presupposto impositivo	
Ctr Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3911/2018 del 21 settembre 2018	pag. 166
554. Cancellazione pegno su quote sociali	
Ctr Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 3955/2018 del 25 settembre 2018	pag. 166

555. Responsabilità solidale Ctr Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 3992/2018 del 25 settembre 2018	pag. 166
556. Cessione di terreno Ctr Lombardia, Sez. 26, sentenza n. 3996/2018 del 26 settembre 2018	pag. 167
557. Rettifica classamento Ctr Lombardia, Sez. 26, sentenza n. 3998/2018 del 26 settembre 2018	pag. 167
558. Riqualificazione degli atti Ctr Lombardia, Sez. 8, sentenza n. 4040/2018 del 27 settembre 2018	pag. 167
559. Riqualificazione degli atti Ctr Lombardia, Sez. 8, sentenza n. 4042/2018 del 27 settembre 2018	pag. 167
560. Trust autodichiarato - Presupposto Ctr Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 4068/2018 del 28 settembre 2018	pag. 167
561. Agevolazioni prima casa Ctr Lombardia, Sez. 20, sentenza n. 4090/2018 dell'1 ottobre 2018	pag. 168
562. Enunciazione Ctr Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 4210/2018 del 9 ottobre 2018	pag. 168
563. Alternatività Iva/Registro - Esclusione Ctr Lombardia, Sez. 25, sentenza n. 4220/2018 del 4 ottobre 2018	pag. 168
564. Obbligazione solidale - Litisconsorzio Ctr Lombardia, Sez. 20, sentenza n. 4236/2018 del 10 ottobre 2018	pag. 169
565. Enunciazione Ctr Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 4246/2018 del 10 ottobre 2018	pag. 169
566. Registrazione in caso d'uso Ctr Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 4264/2018 dell'11 ottobre 2018	pag. 169
567. Ricognizione di debito Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4305/2018 dell'11 ottobre 2018	pag. 169
568. Scioglimento del matrimonio – Esenzione Ctr Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 4362/2018 del 17 ottobre 2018	pag. 170
569. Avviamento Ctr Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 4563/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 170
570. Riqualificazione degli atti Ctr Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 4566/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 170
571. Accollo di debito Ctr Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4580/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 171
572. Riduzione giudiziale del valore accertato Ctr Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 4602/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 171
573. Sostituzione d'imposta - Società fiduciarie Ctr Lombardia, Sez. 14, sentenza n. 4663/2018 del 31 ottobre 2018	pag. 172
574. Valore venale in comune commercio Ctr Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 4676/2018 del 31 ottobre 2018	pag. 172
575. Rettifica del valore degli immobili Ctr Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 4713/2018 del 31 ottobre 2018	pag. 172
576. Sentenze – Obbligazione solidale Ctr Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 4766/2018 del 6 novembre 2018	pag. 173

577. Valore degli immobili - Compatibilità	
Ctr Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 4790/2018 del 7 novembre 2018	pag. 173
578. Avviamento	
Ctr Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 4791/2018 del 7 novembre 2018	pag. 173
579. Condizione sospensiva	
Ctr Lombardia, Sez. 23, sentenza n. 5016/2018 del 19 novembre 2018	pag. 174
580. Contratto di locazione pluriennale	
Ctr Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 5048/2018 del 21 novembre 2018	pag. 174
581. Alternatività Iva/Registro	
Ctr Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 5088/2018 del 22 novembre 2018	pag. 174
582. Agevolazione prima casa	
Ctr Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 5243/2018 del 29 novembre 2018	pag. 174
583. Atto di riconoscimento di debito.	
Ctr Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 5248/2018 del 29 novembre 2018	pag. 175
584. Atti gratuiti abdicativi	
Ctr Lombardia, Sez. 12, sentenza n. 5299/2018 del 4 dicembre 2018	pag. 175
585. Clausola risolutiva espressa	
Ctr Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 5317/2018 del 5 dicembre 2018	pag. 175
586. Alternatività Iva/Registro	
Ctr Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 5419/2018 del 12 dicembre 2018	pag. 175
587. Valori OMI	
Ctp Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 441/2018 del 10 agosto 2018	pag. 176
588. Risoluzione contratto - Solidarietà	
Ctp Bergamo, Sez. 2, sentenza n. 577/2018 del 12 novembre 2018	pag. 176
589. Permuta di immobili	
Ctp Bergamo, Sez. 2, sentenza n. 656/2018 del 23 novembre 2018	pag. 176
590. Enunciazione di atto	
Ctp Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 683/2018 del 4 dicembre 2018	pag. 177
591. Enunciazione di atto	
Ctp Brescia, Sez. 1, sentenza n. 417/2018 del 10 luglio 2018	pag. 177
592. Locazione – Interessi di mora	
Ctp Brescia, Sez. 1, sentenza n. 419/2018 del 10 luglio 2018	pag. 177
593. Compravendita di ramo d'azienda	
Ctp Brescia, Sez. 4, sentenza n. 450/2018 del 17 luglio 2018	pag. 177
594. Esenzione imposta di registro	
Ctp Brescia, Sez. 4, sentenza n. 509/2018 del 6 settembre 2018	pag. 178
595. Criteri valutazione immobili	
Ctp Lecco, Sez. 2, sentenza n. 160/2018 del 6 agosto 2018	pag. 178
596. Sentenza di assegnazione somme	
Ctp Lodi, Sez. 1, sentenza n. 59/2018 del 22 ottobre 2018	pag. 178
597. Canoni di concessione	
Ctp Lodi, Sez. 1, sentenza n. 103/2018 del 31 dicembre 2018	pag. 178
598. Rettifica valore aree edificabili	
Ctp Mantova, Sez. 2, sentenza n. 95/2018 del 6 luglio 2018	pag. 179

599. Riqualificazione degli atti Ctp Mantova, Sez. 2, sentenza n. 106/2018 del 13 luglio 2018	pag. 179
600. Lodo arbitrale irrituale Ctp Mantova, Sez. 2, sentenza n. 108/2018 del 13 luglio 2018	pag. 179
601. Decadenza Ctp Mantova, Sez. 1, sentenza n. 248/2018 del 20 dicembre 2018	pag. 179
602. Riqualificazione degli atti Ctp Mantova, Sez. 2, sentenza n. 251/2018 del 28 dicembre 2018	pag. 180
603. Locazione – Registrazione tardiva Ctp Milano, Sez. 17, sentenza n. 4062/2018 del 28 settembre 2018	pag. 180
604. Scissione – Riqualificazione atti Ctp Milano, Sez. 16, sentenza n. 4098/2018 del 3 ottobre 2018	pag. 180
605. Riconoscimento di debito Ctp Milano, Sez. 9, sentenza n. 4106/2018 del 2 ottobre 2018	pag. 180
606. Riqualificazione degli atti Ctp Milano, Sez. 7, sentenza n. 4164/2018 del 4 ottobre 2018	pag. 181
607. Alternatività Iva/Registro - Esclusione Ctp Milano, Sez. 11, sentenza n. 4293/2018 del 10 ottobre 2018	pag. 181
608. Rettifica del valore degli immobili Ctp Milano, Sez. 20, sentenza n. 4315/2018 dell'11 ottobre 2018	pag. 181
609. Tassazione provvedimento monitorio Ctp Milano, Sez. 7, sentenza n. 4335/2018 dell'11 ottobre 2018	pag. 181
610. Riqualificazione degli atti Ctp Milano, Sez. 7, sentenza n. 4416/2018 del 15 ottobre 2018	pag. 182
611. Agevolazione prima casa - Riacquisto Ctp Milano, Sez. 5, sentenza n. 4434/2018 del 15 ottobre 2018	pag. 182
612. Contratto di locazione pluriennale Ctp Milano, Sez. 21, sentenza n. 4684/2018 del 29 ottobre 2018	pag. 182
613. Valore venale in comune commercio Ctp Milano, Sez. 1, sentenza n. 4816/2018 del 7 novembre 2018	pag. 182
614. Alternatività Iva/Registro Ctp Milano, Sez. 20, sentenza n. 4933/2018 del 7 novembre 2018	pag. 183
615. Agevolazione prima casa – Forza maggiore Ctp Milano, Sez. 6, sentenza n. 4934/2018 del 9 novembre 2018	pag. 183
616. Alternatività Iva/Registro Ctp Milano, Sez. 14, sentenza n. 5052/2018 del 14 novembre 2018	pag. 183
617. Valori OMI Ctp Milano, Sez. 20, sentenza n. 5128/2018 del 14 novembre 2018	pag. 183
618. Provvedimento giudiziale di condanna Ctp Milano, Sez. 19, sentenza n. 5151/2018 del 16 novembre 2018	pag. 184
619. Riconoscimento di debito Ctp Milano, Sez. 1, sentenza n. 5208/2018 del 20 novembre 2018	pag. 184
620. Alternatività Iva/Registro Ctp Milano, Sez. 8, sentenza n. 5348/2018 del 27 novembre 2018	pag. 184

621. Valori OMI Ctp Milano, Sez. 10, sentenza n. 5350/2018 del 27 novembre 2018	pag. 184
622. Vincolo pertinenziale - Graffatura Ctp Milano, Sez. 1, sentenza n. 5363/2018 del 29 novembre 2018	pag. 185
623. Cessione ramo d'azienda Ctp Milano, Sez. 10, sentenza n. 5489/2018 del 3 dicembre 2018	pag. 185
624. Provvedimento di assegnazione Ctp Milano, Sez. 18, sentenza n. 5723/2018 del 13 dicembre 2018	pag. 185
625. Ricognizione di debito Ctp Milano, Sez. 11, sentenza n. 5814/2018 del 18 dicembre 2018	pag. 185
626. Fideiussore – Difetto di legittimazione Ctp Milano, Sez. 19, sentenza n. 5817/2018 del 18 dicembre 2018	pag. 186
627. Agevolazione prima casa – Accorpamento abitazioni Ctp Milano, Sez. 16, sentenza n. 5859/2018 del 19 dicembre 2018	pag. 186
628. Avviamento – Incidenza sul valore Ctp Milano, Sez. 20, sentenza n. 5963/2018 del 21 dicembre 2018	pag. 186
629. Contratto di locazione - Clausola penale Ctp Pavia, Sez. 2, sentenza n. 269/2018 dell'8 agosto 2018	pag. 186
630. Ricognizione del debito Ctp Pavia, Sez. 1, sentenza n. 404/2018 del 22 novembre 2018	pag. 187
631. Contratto di locazione - Clausola penale Ctp Pavia, Sez. 1, sentenza n. 512/2018 del 20 dicembre 2018	pag. 187
632. Notaio – Legittimazione al rimborso Ctp Pavia, Sez. 3, sentenza n. 568/2018 del 31 dicembre 2018	pag. 187
633. Agevolazione prima casa Ctp Varese, Sez. 4, sentenza n. 251/2018 del 4 luglio 2018	pag. 187
634. Ricognizione di debito Ctp Varese, Sez. 1, sentenza n. 435/2018 del 21 novembre 2018	pag. 187

RIMBORSI E GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

635. Impugnazione del silenzio-rifiuto Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 3846/2018 del 18 settembre 2018	pag. 189
636. Credito Iva – Omissione modello VR Ctr Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 3888/2018 del 20 settembre 2018	pag. 189
637. "Euro ritenuta" Ctr Lombardia - Sez. 2, sentenza n. 4031/2018 del 26 settembre 2018	pag. 189
638. Credito Iva - Prescrizione Ctr Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 4052/2018 del 27 settembre 2018	pag. 190
639. Agevolazioni per investimenti ambientali Ctr Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 4212/2018 del 9 ottobre 2018	pag. 190
640. Credito Iva – Decadenza accertamento Ctr Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 4335/2018 del 16 ottobre 2018	pag. 190
641. Reiterazione istanza di rimborso Ctr Lombardia, Sez. 14, sentenza n. 4931/2018 del 15 novembre 2018	pag. 191

642. Fermo amministrativo Ctr Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 5162/2018 del 27 novembre 2018	pag. 191
643. Giudizio di ottemperanza – Opponibilità del fermo Ctr Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 5323/2018 del 5 dicembre 2018	pag. 191
644. Rimborso credito – Attività cessata Ctr Lombardia, Sez. 26, sentenza n. 5355/2018 del 5 dicembre 2018	pag. 191
645. Dichiarazione integrativa Ctp Lecco, Sez. 1, sentenza n. 136/2018 del 10 luglio 2018	pag. 192
646. Giudizio di ottemperanza – Diniego di compensazione Ctp Milano, Sez. 7, sentenza n. 3126/2018 del 6 luglio 2018	pag. 192
647. Rimborso IVA – Errore formale Ctp Milano, Sez. 2, sentenza n. 3147/2018 del 10 luglio 2018	pag. 192
648. Rimborso IVA – Trasformazione S.S. Ctp Milano, Sez. 13, sentenza n. 3163/2018 del 9 luglio 2018	pag. 192
649. Fermo amministrativo Ctp Milano, Sez. 18, sentenza n. 4990/2018 del 13 novembre 2018	pag. 193

RISCOSSIONE

650. Iscrizione ipotecaria Ctr Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 3141/2018 del 9 luglio 2018	pag. 195
651. Sottoscrizione cartella Ctr Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 3326/2018 del 17 luglio 2018	pag. 195
652. Prescrizione Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 3335/2018 del 17 luglio 2018	pag. 195
653. Estratto di ruolo Ctr Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 3345/2018 del 18 luglio 2018	pag. 195
654. Prescrizione Ctr Lombardia, Sez. 12, sentenza n. 3494/2018 del 27 luglio 2018	pag. 196
655. Concordato preventivo Ctr Lombardia, Sez. 11, sentenza n. 3578/2018 dell'8 agosto 2018	pag. 196
656. Sottoscrizione ruolo Ctr Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 3590/2018 del 9 agosto 2018	pag. 196
657. Motivazione - Interessi Ctr Lombardia, Sez. 25, sentenza n. 3631/2018 del 28 agosto 2018	pag. 196
658. Prescrizione Ctr Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 3653/2018 del 4 settembre 2018	pag. 197
659. Prescrizione Ctr Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 3723/2018 del 10 settembre 2018	pag. 197
660. Prescrizione Ctr Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3858/2018 del 18 settembre 2018	pag. 197
661. Notificazione Ctr Lombardia, Sez. 25, sentenza n. 3918/2018 del 20 settembre 2018	pag. 197
662. Ruolo straordinario Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4026/2018 del 26 settembre 2018	pag. 198

663. Prescrizione Ctr Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4046/2018 del 27 settembre 2018	pag. 198
664. Prescrizione Ctr Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 4100/2018 dell'1 ottobre 2018	pag. 199
665. Notificazione Ctr Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 4112/2018 del 3 ottobre 2018	pag. 199
666. Notificazione Ctr Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 4143/2018 del 4 ottobre 2018	pag. 199
667. Iscrizione Ipotecaria Ctr Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 4204/2018 del 9 ottobre 2018	pag. 199
668. Prescrizione Ctr Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 4575/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 200
669. Motivazione per relationem Ctr Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 4588/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 200
670. Iscrizione di ipoteca - Giurisdizione Ctr Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 4654/2018 del 30 ottobre 2018	pag. 200
671. Pignoramento Ctr Lombardia, Sez. 14, sentenza n. 4668/2018 del 31 ottobre 2018	pag. 201
672. Comunicazione preventiva iscrizione di ipoteca Ctr Lombardia, Sez. 12, sentenza n. 4786/2018 del 6 novembre 2018	pag. 201
673. Prescrizione Ctr Lombardia, Sez. 8, sentenza n. 4849/2018 del 12 novembre 2018	pag. 201
674. Interessi da sospensione Ctr Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 5085/2018 del 22 novembre 2018	pag. 202
675. Prescrizione Ctr Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 5089/2018 del 22 novembre 2018	pag. 202
676. Notificazione Ctr Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 5094/2018 del 22 novembre 2018	pag. 202
677. Prescrizione Ctr Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 5113/2018 del 23 novembre 2018	pag. 202
678. Notificazione Ctr Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 5131/2018 del 23 novembre 2018	pag. 203
679. Notifica telematica – Sottoscrizione Ctr Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 5422/2018 del 12 dicembre 2018	pag. 203
680. Notifica telematica Ctp Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 418/2018 del 30 luglio 2018	pag. 203
681. Notifica telematica - Sottoscrizione Ctp Cremona, Sez. 2, sentenza n. 118/2018 del 12 luglio 2018	pag. 204
682. Avviso di presa in carico - Impugnabilità Ctp Lodi, Sez. 1, sentenza n. 63/2018 del 12 novembre 2018	pag. 204
683. Ingiunzione fiscale Ctp Mantova, Sez. 2, sentenza n. 92/2018 del 6 luglio 2018	pag. 204
684. Responsabilità solidale Ctp Mantova, Sez. 2, sentenza n. 107/2018 del 13 luglio 2018	pag. 205

685. Procedura di notifica a mezzo posta Ctp Milano, Sez. 10, sentenza n. 4143/2018 del 4 ottobre 2018	pag. 205
686. Notifica telematica Ctp Milano, Sez. 15, sentenza n. 4411/2018 del 12 ottobre 2018	pag. 205
687. Pignoramento - Giurisdizione Ctp Milano, Sez. 14, sentenza n. 4732/2018 del 30 ottobre 2018	pag. 205
688. Notifica telematica Ctp Milano, Sez. 6, sentenza n. 4751/2018 del 31 ottobre 2018	pag. 206
689. Prescrizione Ctp Milano, Sez. 10, sentenza n. 4783/2018 del 5 novembre 2018	pag. 206
690. Notificazione Ctp Milano, Sez. 1, sentenza n. 4812/2018 del 7 novembre 2018	pag. 206
691. Estratti di ruolo - Impugnabilità Ctp Milano, Sez. 3, sentenza n. 5013/2018 del 14 novembre 2018	pag. 206
692. Liquidazione automatizzata Ctp Milano, Sez. 3, sentenza n. 5021/2018 del 14 novembre 2018	pag. 207
693. Pignoramento - Giurisdizione Ctp Milano, Sez. 19, sentenza n. 5022/2018 del 14 novembre 2018	pag. 207
694. Notifica telematica e sottoscrizione Ctp Milano, Sez. 19, sentenza n. 5027/2018 del 14 novembre 2018	pag. 207
695. Estratti di Ruolo - Impugnabilità Ctp Milano, Sez. 5, sentenza n. 5051/2018 del 14 novembre 2018	pag. 208
696. Prescrizione Ctp Milano, Sez. 13, sentenza n. 5081/2018 del 12 novembre 2018	pag. 208
697. Rottamazione e composizione della crisi Ctp Milano, Sez. 4, sentenza n. 5090/2018 del 15 novembre 2018	pag. 209
698. Notificazione telematica - Sottoscrizione Ctp Milano, Sez. 16, sentenza n. 5100/2018 del 15 novembre 2018	pag. 209
699. Fallimento – Par condicio creditorum Ctp Milano, Sez. 20, sentenza n. 5123/2018 del 14 novembre 2018	pag. 209
700. Notificazione Ctp Milano, Sez. 6, sentenza n. 5336/2018 del 27 novembre 2018	pag. 210
701. Decadenza e prescrizione Ctp Milano, Sez. 8, sentenza n. 5342/2018 del 27 novembre 2018	pag. 210
702. Ruolo straordinario. Ctp Milano, Sez. 14, sentenza n. 5360/2018 del 29 novembre 2018	pag. 210
703. Notificazione Ctp Milano, Sez. 1, sentenza n. 5543/2018 del 5 dicembre 2018	pag. 210
704. Avviso di iscrizione ipotecaria Ctp Milano, Sez. 13, sentenza n. 5863/2018 del 19 dicembre 2018	pag. 211
705. Concordato preventivo Ctp Pavia, Sez. 1, sentenza n. 239/2018 del 12 luglio 2018	pag. 211
706. Rateizzazione del debito e acquiescenza Ctp Pavia, Sez. 3, sentenza n. 391/2018 del 22 novembre 2018	pag. 211

707. Fondo patrimoniale Ctp Pavia, Sez. 1, sentenza n. 538/2018 del 28 dicembre 2018	pag. 211
708. Dilazione di pagamento – Riconoscimento del debito Ctp Pavia, Sez. 2, sentenza n. 582/2018 del 31 dicembre 2018	pag. 212
709. Diniego di rateazione - Motivazione Ctp Pavia, Sez. 2, sentenza n. 583/2018 del 31 dicembre 2018	pag. 212
710. Avviso di intimazione - Impugnabilità Ctp Varese, Sez. 4, sentenza n. 304/2018 del 12 settembre 2018	pag. 212
711. Prescrizione Ctp Varese, Sez. 1, sentenza n. 321/2018 del 19 settembre 2018	pag. 212
712. Liquidazione automatica - Compensazione Ctp Varese, Sez. 3, sentenza n. 334/2018 del 20 settembre 2018	pag. 213
713. Agenzia delle Entrate-Riscossione - Subentro Ctp Varese, Sez. 3, sentenza n. 360/2018 dell'8 ottobre 2018	pag. 213
714. Notifica telematica Ctp Varese, Sez. 1, sentenza n. 374/2018 dell'11 ottobre 2018	pag. 213
715. Estratto di ruolo - Impugnabilità Ctp Varese, Sez. 2, sentenza n. 386/2018 del 18 ottobre 2018	pag. 214
716. Conservazione atti e ostensione Ctp Varese, Sez. 1, sentenza n. 430/2018 del 21 novembre 2018	pag. 214

MISURE CAUTELARI

717. Presupposti Ctr Lombardia, Sez. 1, ordinanza n. 1160/2018 del 2 luglio 2018	pag. 214
718. Presupposti Ctr Lombardia, Sez. 21, ordinanza n. 1162/2018 del 2 luglio 2018	pag. 215
719. Presupposti Ctr Lombardia, Sez. 25, ordinanza n. 1164/2018 del 28 giugno 2018	pag. 215
720. Presupposti Ctr Lombardia, Sez. 25, ordinanza n. 1215/2018 del 9 luglio 2018	pag. 215
721. Presupposti Ctr Lombardia, Sez. 25, ordinanza n. 1216/2018 del 9 luglio 2018	pag. 216
722. Oggetto Ctr Lombardia, Sez. 21, ordinanza n. 1236/2018 del 10 luglio 2018	pag. 216
723. Presupposti Ctr Lombardia, Sez. 25, ordinanza n. 1245/2018 del 12 luglio 2018	pag. 216
724. Presupposti Ctr Lombardia, Sez. 18, ordinanza n. 1276/2018 del 16 luglio 2018	pag. 216
725. Presupposti Ctr Lombardia, Sez. 14, ordinanza n. 1311/2018 del 18 luglio 2018	pag. 217
726. Presupposti Ctr Lombardia, Sez. 1, ordinanza n. 1313/2018 del 18 luglio 2018	pag. 217
727. Presupposti Ctr Lombardia, Sez. 8, ordinanza n. 1330/2018 del 23 luglio 2018	pag. 217

728. Presupposti	
Ctr Lombardia, Sez. 11, ordinanza n. 1341/2018 del 26 luglio 2018	pag. 218
729. Presupposti	
Ctr Lombardia, Sez. 24, ordinanza n. 1346/2018 del 30 luglio 2018	pag. 218
730. Presupposti	
Ctr Lombardia, Sez. 25, ordinanza n. 1351/2018 del 2 agosto 2018	pag. 218
731. Presupposti	
Ctr Lombardia, Sez. 25, ordinanza n. 1487/2018 del 21 settembre 2018	pag. 218
732. Presupposti	
Ctr Lombardia, Sez. 1, ordinanza n. 1498/2018 del 24 settembre 2018	pag. 219
733. Presupposti	
Ctr Lombardia, Sez. 4, ordinanza n. 1516/2018 del 24 settembre 2018	pag. 219
734. Presupposti	
Ctr Lombardia, Sez. 7, decreto n. 1523/2018 del 25 settembre 2018	pag. 220
735. Presupposti	
Ctr Lombardia, Sez. 8, ordinanza n. 1641/2018 del 16 ottobre 2018	pag. 220
736. Presupposti	
Ctr Lombardia, Sez. 19, ordinanza n. 1683/2018 del 22 ottobre 2018	pag. 220
737. Presupposti	
Ctr Lombardia, Sez. 6, ordinanza n. 1706/2018 del 24 ottobre 2018	pag. 220
738. Presupposti	
Ctr Lombardia, Sez. 8, ordinanza n. 1717/2018 del 30 ottobre 2018	pag. 221
739. Presupposti e Oggetto	
Ctr Lombardia, Sez. 21, ordinanza n. 1724/2018 del 30 ottobre 2018	pag. 221
740. Presupposti e Oggetto	
Ctr Lombardia, Sez. 21, ordinanza n. 1725/2018 del 30 ottobre 2018	pag. 221
741. Presupposti	
Ctr Lombardia, Sez. 4, ordinanza n. 1852/2018 del 16 novembre 2018	pag. 222
742. Presupposti	
Ctr Lombardia, Sez. 20, ordinanza n. 1889/2018 del 21 novembre 2018	pag. 222
743. Presupposti	
Ctr Lombardia, Sez. 20, ordinanza n. 1891/2018 del 21 novembre 2018	pag. 222
744. Presupposti	
Ctr Lombardia, Sez. 1, ordinanza n. 1950/2018 del 26 novembre 2018	pag. 222
745. Presupposti	
Ctr Lombardia, Sez. 14, ordinanza n. 1983/2018 del 30 novembre 2018	pag. 222
746. Presupposti	
Ctr Lombardia, Sez. 1, ordinanza n. 1989/2018 del 3 dicembre 2018	pag. 223
747. Presupposti	
Ctr Lombardia, Sez. 1, ordinanza n. 1990/2018 del 3 dicembre 2018	pag. 223
748. Presupposti	
Ctr Lombardia, Sez. 24, ordinanza n. 2010/2018 del 4 dicembre 2018	pag. 224
749. Presupposti	
Ctr Lombardia, Sez. 25, ordinanza n. 2029/2018 del 6 dicembre 2018	pag. 224

750. Presupposti Ctr Lombardia, Sez. 25, ordinanza n. 2031/2018 del 6 dicembre 2018	pag. 224
751. Presupposti Ctr Lombardia, Sez. 14, ordinanza n. 2180/2018 del 20 dicembre 2018	pag. 224
752. Presupposti Ctr Lombardia, Sez. 14, ordinanza n. 2181/2018 del 20 dicembre 2018	pag. 225
753. Presupposti Ctr Lombardia, Sez. 14, ordinanza n. 2196/2018 del 21 dicembre 2018	pag. 225
754. Presupposti Ctr Lombardia, Sez. 14, ordinanza n. 2197/2018 del 21 dicembre 2018	pag. 225
755. Presupposti Ctr Lombardia, Sez. 25, ordinanza n. 2200/2018 del 21 dicembre 2018	pag. 225
756. Presupposti Ctr Lombardia, Sez. 25, ordinanza n. 2201/2018 del 21 dicembre 2018	pag. 226
757. Presupposti Ctr Lombardia, Sez. 25, ordinanza n. 2202/2018 del 21 dicembre 2018	pag. 226
758. Presupposti Ctr Lombardia, Sez. 14, ordinanza n. 2204/2018 del 24 dicembre 2018	pag. 226
759. Oggetto Ctr Lombardia, Sez. 8, ordinanza n. 2214/2018 del 28 dicembre 2018	pag. 227
760. Preavviso iscrizione ipotecaria Ctr Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 4262/2018 dell'11 ottobre 2018	pag. 227
761. Presupposti Ctp Como, Sez. 3, ordinanza n. 149/2018 del 2 luglio 2018	pag. 227
762. Presupposti Ctp Como, Sez. 2, ordinanza n. 154/2018 del 10 luglio 2018	pag. 227
763. Presupposti Ctp Como, Sez. 4, ordinanza n. 193/2018 del 22 ottobre 2018	pag. 228
764. Presupposti Ctp Como, Sez. 2, ordinanza n. 238/2018 del 21 novembre 2018	pag. 228

SUCCESSIONE E DONAZIONE

765. Tardiva dichiarazione - Responsabilità Ctr Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 3886/2018 del 20 settembre 2018	pag. 229
766. Trust – Soggettività passiva Ctr Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 4069/2018 del 28 settembre 2018	pag. 229
767. Trust – Presupposto impositivo Ctr Lombardia, Sez. 11, sentenza n. 4832/2018 del 9 novembre 2018	pag. 229
768. Riqualficazione dell'atto di donazione Ctr Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 4964/2018 del 15 novembre 2018	pag. 230
769. Donazione indiretta Ctp Como, Sez. 5, sentenza n. 283/2018 del 12 dicembre 2018	pag. 230
770. Coacervo Ctp Lecco, Sez. 2, sentenza n. 129/2018 del 2 luglio 2018	pag. 230

771. Donazione quote società estera	
Ctp Lodi, Sez. 1, sentenza n. 74/2018 del 28 novembre 2018	pag. 230
772. Trust – Momento impositivo	
Ctp Mantova, Sez. 2, sentenza n. 197/2018 del 23 novembre 2018	pag. 231

VIOLAZIONI FINANZIARIE E SANZIONI

773. Concordato preventivo	
Ctr Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 3522/2018 del 31 luglio 2018	pag. 233
774. Amministratore di fatto	
Ctr Lombardia, Sez. 20, sentenza n. 4564/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 233
775. IVA – Mancata emissione doc. fiscale	
Ctr Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 4672/2018 del 31 ottobre 2018	pag. 233
776. Costi black list	
Ctr Lombardia, Sez. 11, sentenza n. 4829/2018 del 9 novembre 2018	pag. 233
777. Interposizione fittizia	
Ctr Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 4874/2018 del 13 novembre 2018	pag. 234
778. Soci di società di capitali	
Ctr Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 4922/2018 del 15 novembre 2018	pag. 234
779. Responsabilità solidale cessionaria	
Ctr Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 4923/2018 del 15 novembre 2018	pag. 234
780. Amministratore di fatto - Responsabilità	
Ctr Lombardia, Sez. 2, sentenza n. 5052/2018 del 21 novembre 2018	pag. 234
781. Amministratore di fatto	
Ctr Lombardia, Sez. 20, sentenza n. 5190/2018 del 28 novembre 2018	pag. 234
782. Obiettive condizioni di incertezza	
Ctr Lombardia, Sez. 11, sentenza n. 5192/2018 del 28 novembre 2018	pag. 235
783. Adesione ad avviso bonario	
Ctr Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 5237/2018 del 29 novembre 2018	pag. 235
784. Riscossione frazionata	
Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 5348/2018 del 6 dicembre 2018	pag. 235
785. Forza maggiore	
Ctp Bergamo, Sez. 2, sentenza n. 382/2018 del 16 luglio 2018	pag. 236
786. Spese di sponsorizzazione – Favor rei	
Ctp Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 524/2018 del 12 ottobre 2018	pag. 236
787. Responsabilità del professionista	
Ctp Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 528/2018 del 16 ottobre 2018	pag. 236
788. Amministratore di fatto - Responsabilità	
Ctp Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 635/2018 del 13 novembre 2018	pag. 237
789. Compensazioni	
Ctp Como, Sez. 1, sentenza n. 207/2018 dell'1 ottobre 2018	pag. 237
790. Monitoraggio fiscale	
Ctp Lecco, Sez. 1, sentenza n. 196/2018 del 12 ottobre 2018	pag. 237
791. Monitoraggio fiscale	
Ctp Lecco, Sez. 2, sentenza n. 238/2018 del 26 novembre 2018	pag. 238

792. Indebita compensazione crediti Ctp Lodi, Sez. 1, sentenza n. 109/2018 del 31 dicembre 2018	pag. 238
793. Concorso di persone Ctp Mantova, Sez. 2, sentenza n. 184/2018 del 9 novembre 2018	pag. 238
794. Riferibilità della sanzione Ctp Milano, Sez. 4, sentenza n. 3349/2018 del 18 luglio 2018	pag. 238
795. Errata emissione fatture Ctp Milano, Sez. 17, sentenza n. 3519/2018 del 9 agosto 2018	pag. 239
796. Obiettive condizioni di incertezza Ctp Milano, Sez. 5, sentenza n. 3680/2018 del 13 settembre 2018	pag. 239
797. Raddoppio dei termini Ctp Milano, Sez. 12, sentenza n. 3924/2018 del 21 settembre 2018	pag. 239
798. Amministratore di fatto – Soc. Coop. Ctp Milano, Sez. 16, sentenza n. 4303/2018 del 10 ottobre 2018	pag. 239
799. Responsabilità del professionista Ctp Milano, Sez. 3, sentenza n. 4336/2018 del 12 ottobre 2018	pag. 240
800. Contratto di locazione pluriennale Ctp Milano, Sez. 22, sentenza n. 4372/2018 del 12 ottobre 2018	pag. 240
801. Società estinta Ctp Milano, Sez. 5, sentenza n. 5005/2018 del 12 novembre 2018	pag. 240
802. Monitoraggio fiscale Ctp Milano, Sez. 5, sentenza n. 5049/2018 del 14 novembre 2018	pag. 240
803. Visto di conformità Ctp Milano, Sez. 20, sentenza n. 5121/2018 del 14 novembre 2018	pag. 241
804. Prescrizione Ctp Milano, Sez. 19, sentenza n. 5148/2018 del 16 novembre 2018	pag. 241
805. Elemento soggettivo Ctp Milano, Sez. 11, sentenza n. 5369/2018 del 29 novembre 2018	pag. 241
806. Responsabilità del professionista Ctp Milano, Sez. 19, sentenza n. 5560/2018 del 5 dicembre 2018	pag. 242
807. Amministratore di fatto Ctp Milano, Sez. 7, sentenza n. 5758/2018 del 13 dicembre 2018	pag. 242
808. Monitoraggio fiscale Ctp Pavia, Sez. 1, sentenza n. 233/2018 dell'11 luglio 2018	pag. 242
809. Associazioni - Responsabilità Ctp Pavia, Sez. 2, sentenza n. 389/2018 del 22 novembre 2018	pag. 242
810. Monitoraggio fiscale Ctp Varese, Sez. 1, sentenza n. 271/2018 del 20 luglio 2018	pag. 243
811. Raddoppio dei termini Ctp Varese, Sez. 4, sentenza n. 283/2018 del 5 settembre 2018	pag. 243
812. Amministratore di fatto Ctp Varese, Sez. 4, sentenza n. 303/2018 del 12 settembre 2018	pag. 243
813. Omessa presentazione dichiarazione Ctp Varese, Sez. 2, sentenza n. 377/2018 del 9 ottobre 2018	pag. 243

814. Monitoraggio fiscale	
Ctp Varese, Sez. 4, sentenza n. 407/2018 del 26 ottobre 2018	pag. 244
815. Monitoraggio fiscale	
Ctp Varese, Sez. 4, sentenza n. 420/2018 del 7 novembre 2018	pag. 244
816. Monitoraggio fiscale	
Ctp Varese, Sez. 4, sentenza n. 441/2018 del 7 novembre 2018	pag. 244

VARIA

817. Definizione agevolata dei carichi	
Ctr Lombardia, Sez. 12, sentenza n. 3171/2018 del 10 luglio 2018	pag. 247
818. Notifica tramite agente postale	
Ctr Lombardia, Sez. 2, sentenza n. 3269/2018 del 13 luglio 2018	pag. 247
819. Notifica tramite agente postale	
Ctr Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 3278/2018 del 13 luglio 2018	pag. 247
820. Agevolazioni per ristrutturazioni edilizie	
Ctr Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 3917/2018 del 21 settembre 2018	pag. 247
821. Tassa concessione governativa	
Ctr Lombardia, Sez. 2, sentenza n. 4330/2018 del 16 ottobre 2018	pag. 248
822. Imposta unica sulle scommesse	
Ctr Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 4722/2018 del 5 novembre 2018	pag. 248
823. Regime agevolato A.S.D.	
Ctr Lombardia, Sez. 25, sentenza n. 4826/2018 dell'8 novembre 2018	pag. 248
824. A.S.D. – Decadenza regime agevolato	
Ctr Lombardia, Sez. 25, sentenza n. 5271/2018 del 29 novembre 2018	pag. 249
825. Definizione delle controversie tributarie	
Ctr Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 5297/2018 del 4 dicembre 2018	pag. 249
826. Agevolazioni per lavori edilizi	
Ctr Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 5420/2018 del 12 dicembre 2018	pag. 249
827. Compensazione crediti tributari	
Ctp Brescia, Sez. 1, sentenza n. 393/2018 del 5 luglio 2018	pag. 249
828. Credito d'imposta ricerca e sviluppo	
Ctp Brescia, Sez. 2, sentenza n. 407/2018 del 5 luglio 2018	pag. 249
829. Duplicazione d'imposta	
Ctp Brescia, Sez. 4, sentenza n. 433/2018 del 6 giugno 2018	pag. 250
830. A.S.D. – Responsabilità personale e solidale	
Ctp Brescia, Sez. 1, sentenza n. 469/2018 del 19 luglio 2018	pag. 250
831. Titolo uniforme - Giurisdizione	
Ctp Como, Sez. 4, sentenza n. 297/2018 del 17 dicembre 2018	pag. 250
832. Compensazione crediti tributari	
Ctp Cremona, Sez. 2 sentenza n. 168/2018 del 29 novembre 2018	pag. 250
833. Dichiarazione integrativa	
Ctp Lecco, Sez. 1, sentenza n. 131/2018 del 4 luglio 2018	pag. 251
834. Credito per imposte assolte all'estero	
Ctp Milano, Sez. 13, sentenza n. 3406/2018 del 24 luglio 2018	pag. 251

835. A.S.D. - Agevolazioni	
Ctp Milano, Sez. 12, sentenza n. 3783/2018 del 19 settembre 2018	pag. 251
836. A.S.D. – Regime agevolato	
Ctp Sondrio, Sez. 2, sentenza n. 137/2018 del 13 novembre 2018	pag. 252

PARTE PRIMA
2° SEMESTRE 2018
LE MASSIME

ACCERTAMENTO

1. Raddoppio dei termini

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 3154/2018 del 9 luglio 2018, Presidente e Estensore: Cusumano

IRPEF – Redditi di capitale – Società di capitali a ristretta base azionaria – Dividendi – Distribuzione – Presunzione – Onere della prova – Condizioni.

La motivazione adottata dall'ufficio, per il raddoppio dei termini, stava nella sussistenza di fattispecie che i fatti accertati configuravano reati tributari, mediante un generico riferimento all'art. 43, d.P.R. n. 600/1973. Nel caso *de quo*, deve essere richiamato il comma 2 bis dell'art. 43 sopra citato, che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo n. 74/2000, per cui i termini sono raddoppiati. A seguito delle modifiche apportate dall'art. 2 del d.lgs. n. 128/2015, il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti. In ogni caso, il raddoppio dei termini di accertamento non può applicarsi all'IRAP (conf. Cass. n. 11147/2012). (G.Bo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 43; d.lgs. n. 128/2015, art. 2

2. Motivazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 12, sentenza n. 3167/2018 del 10 luglio 2018, Presidente: Paganini, Estensore: Borsani

Procedimento antielusivo – Osservazioni del contribuente – Omessa motivazione riguardo a tali osservazioni – Nullità dell'avviso di accertamento.

Ai sensi e per gli effetti dell'art. 37 *bis* del d.P.R. n. 600/1973 l'avviso di accertamento deve contenere, a pena di nullità, anche la motivazione relativa al mancato accoglimento delle osservazioni fomite dal contribuente con la risposta alla richiesta di chiarimenti formulata dall'Agenzia delle Entrate. Qualora l'Agenzia non si pronunci specificamente sulle difese addotte dal contribuente con le predette osservazioni, la motivazione dell'avviso di accertamento non potrà che risultare del tutto generica ed insufficiente così determinando la nullità dell'avviso relativamente ai recuperi fiscali effettuati ai sensi dell'art. 37 *bis* citato. (B.I.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 37 bis

3. Contraddittorio preventivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 12, sentenza n. 3169/2018 del 10 luglio 2018, Presidente: Siniscalchi, Estensore: Borsani

Accertamento – Imposta di registro – Contraddittorio preventivo – Obbligo – Non sussiste.

Con riguardo all'imposta di registro, esclusivamente assoggettata alla normativa nazionale, non sussiste per l'Amministrazione Finanziaria alcun obbligo di contraddittorio preventivo. L'art. 20 del d.P.R. n. 131/1986 è norma interpretativa degli atti e non norma antielusiva, così che non trovano applicazione le garanzie procedurali in materia di contraddittorio precontenzioso, espressamente previste dall'art. 37 *bis* del d.P.R. n. 600/1973. (B.I.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20

4. Estinzione della società

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 3173/2018 del 10 luglio 2018, Presidente: Borgonovo, Estensore: Monfredi

Società estinta ante 13.12.2014 – Inapplicabilità art. 28 d.lgs. n. 175/2014 - Avviso di accertamento – Emissione e notifica nei confronti della società estinta – Inesistenza.

Nel caso in cui una società si sia estinta per cancellazione dal Registro delle imprese in data anteriore al 13.12.2014, a decorrere da tale data l'estinzione della società è opponibile alla Amministrazione finanziaria che non può invocare il differimento quinquennale dell'effetto estintivo previsto dall'art. 28 d.lgs. n. 175/2014, trattandosi di norma non avente efficacia retroattiva. In tal caso, ai fini dell'esercizio dell'attività accertativa riguardo alla posizione fiscale della società estinta, l'ente impositore deve emettere formalmente e sostanzialmente gli atti impositivi direttamente a carico dei soci della società estinta, e non a carico del soggetto giuridico ormai estinto, e deve notificare tali atti ai soci. La circostanza che gli avvisi di accertamento emessi a carico di una società estinta siano notificati anche ai suoi ex soci non ne sana l'inesistenza (Cass. Sez. 5 n.6743 del 2015). (B.I.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 175/2014, art. 28

5. Abuso del diritto

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 3189/2018 dell'11 luglio 2018, Presidente: Giordano, Estensore: Maffey

Abuso del diritto - Fondamento – Presupposti - Buona fede e limiti all'esercizio dei diritti – Predominante finalità elusiva – Onere della prova.

Il principio generale del divieto di abuso del diritto è legato al dovere di buona fede, inteso come criterio per stabilire un limite alle pretese ed ai poteri del titolare di un diritto. Costituisce, quindi, condotta abusiva l'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il Fisco, sicché il divieto di abuso del diritto opera qualora le operazioni siano giustificate dal mero intento di perseguire un risparmio di imposta.

Incombe all'Amministrazione Finanziaria la prova sia del disegno elusivo e sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale.

Riferimenti normativi: art. 37 bis, co. 3, lett. f), d.P.R. 600/1973

6. Distribuzione utili extracontabili

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 3294/2018 del 16 luglio 2018, Presidente: Targetti, Estensore: Ruta

Società a ristretta base sociale – Notifica a società estinta – Utili extracontabili – Distribuzione – Presunzione – Sussiste.

Nel contesto delle società a ristretta base sociale, la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili è applicabile, in virtù dell'autonomia degli accertamenti, anche qualora la pretesa fosse stata rivolta illegittimamente a società già estinta; sul piano procedimentale, ciò comporta la facoltà per il socio di far valere tanto i vizi che riguardano la sua posizione e la distribuzione di utili a suo favore, quanto, a monte, la formazione stessa degli utili extracontabili in capo alla società che si assume siano stati oggetto di riparto. (C.F.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 2495

7. Accertamento

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 3372/2018 del 19 luglio 2018; Presidente e Estensore: Izzi

Avviso di Accertamento – Estinzione società – Cancellazione dal Registro delle Imprese – Notifica avviso di accertamento – Responsabilità dei soci e del liquidatore.

La cancellazione di una società dal registro delle imprese determina, in base al novellato articolo 2495, comma 2 c.c. l'estinzione della società medesima; dopo la cancellazione dal registro delle imprese, qualsiasi pretesa creditoria, ivi compresa quella dell'Erario, può essere fatta valere nei

confronti dei soci, fino a concorrenza delle somme a questi liquidate, nonché nei confronti del liquidatore, qualora il mancato pagamento del credito dipenda da colpa di quest'ultimo.

È illegittimo l'avviso di accertamento notificato ai soci e al liquidatore di una società cooperativa estinta, che determini un *quantum debeatur* superiore alla somma liquidata ai soci, o, in relazione al liquidatore non addebiti una scorrettezza nelle operazioni di liquidazione. (F.T.)

Riferimenti normativi: art. 36 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602

8. Monitoraggio fiscale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 3498/2018 del 30 luglio 2018, Presidente e Estensore: Ceccherini

Presunzione di redditività ex art. 12 del d.l. 78/2009 – Natura sostanziale - Efficacia retroattiva - Non sussiste.

L'art. 12, comma 2, del d.l. n. 78/2009 ha introdotto una presunzione legale relativa di costituzione degli investimenti e delle attività di natura finanziaria, detenute in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, mediante redditi sottratti a tassazione.

Le norme che regolano la prova dei fatti, e in generale quelle che disciplinano l'onere della prova, hanno natura sostanziale: oggetto del giudizio è la fattispecie sostanziale e non gli aspetti processuali o procedurali. Tali norme incidono sulla posizione fiscale del contribuente che, rispetto al compimento di un'operazione imponibile, deve conoscerne gli obblighi documentali anticipatamente e non a posteriori, quando l'adempimento di tale onere potrebbe essere divenuto impossibile anche per il contribuente che abbia operato senza sottrarre redditi all'imposizione.

La circostanza che la suddetta disciplina sia introdotta genericamente "in deroga ad ogni vigente disposizione di legge" non implica alcun riferimento all'efficacia temporale della norma medesima: questa resta applicabile dal momento in cui entra in vigore, se non è disposto diversamente. Né il d.l. n. 78/2009, né la legge di conversione n. 102/2009 prevedono un'efficacia nel tempo diversa da quella contemplata in generale dall'art. 11 delle Disposizioni sulla legge in generale, o comunque retroattiva, in deroga, dunque, all'art. 3 della legge n. 212/2000 (Cass. Sez. 6-5 n. 2662 del 2018). (P.B.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, art. 12 comma 2; preleggi, art. 11; l. 212/2000, art. 3

9. Motivi d'urgenza

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 3500/2018 del 30 luglio 2018, Presidente e Estensore: Ceccherini

Motivi d'urgenza - Emissione dell'avviso di accertamento prima dei sessanta giorni dal rilascio del processo verbale di constatazione – Scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa - Non sussistono.

Le ragioni di urgenza che, ove sussistenti e provate dall'Amministrazione finanziaria, consentono l'inosservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 devono consistere in elementi di fatto che esulano dalla sfera dell'ente impositore e dalla sua diretta responsabilità, sicché non possono in alcun modo essere individuate nell'imminente scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa (Conf. Cass. n. 22786/2015). (P.B.)

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

10. Contraddittorio preventivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 3501/2018 del 30 luglio 2018, Presidente e Estensore: Micheluzzi

Contraddittorio preventivo endoprocedimentale – Obbligatorietà in generale – Sussiste.

L'attivazione del principio del contraddittorio preventivo mediante comunicazione al contribuente è strutturalmente funzionale a consentire e promuovere da un lato il reale effettivo esercizio del diritto di difesa del contribuente e, dall'altro, l'interesse pubblico ad una corretta formazione procedimentale della pretesa tributaria. Il contraddittorio costituisce una specifica attuazione del principio generale emergente dall'art. 7 della legge n. 241/1990, il quale impone l'obbligo della comunicazione dell'avvio del procedimento ai soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti. La previsione normativa dell'obbligo di previo invito costituisce espressione del principio costituzionale di imparzialità e di buon andamento dell'Amministrazione (art. 97 Cost.).

Pertanto, il contraddittorio preventivo deve ritenersi un momento essenziale ed imprescindibile del procedimento tributario, la cui mancanza comporta la nullità dell'atto conclusivo dello stesso. Il contraddittorio è obbligatorio a prescindere dalla circostanza se si tratti di tributi armonizzati o non armonizzati, perché il contribuente deve essere messo in condizione di fornire elementi che, se pure in linea teorica, avrebbero potuto determinare una pretesa tributaria di minore entità (Contra Cass. SS.UU. n. 24823 del 2015). (P.B.)

Riferimenti normativi:

11. Notifiche - Irreperibilità

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 3512/2018 del 31 luglio 2018, Presidente: Targetti, Estensore: Scarzella

Notifica ex art. 143 c.p.c. – Specifiche indagini – Validità – Necessarie.

Ai fini della validità della notifica ai sensi dell'art. 143 c.p.c. è necessaria non solo l'ignoranza del notificatore circa la residenza, la dimora e il domicilio, ma anche l'attestazione delle specifiche indagini da questo svolte con l'ordinaria diligenza per superare tale ignoranza. (G.Pat.)

Riferimenti normativi: art. 143 c.p.c.

12. Autonomia accertamento società/Soci

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 3514/2018 del 31 luglio 2018, Presidente: De Ruggiero, Estensore: Ruta

Società – Soci – Indipendenza.

L'accertamento nei confronti della società, quand'anche inoppugnabile, non condiziona quello nei confronti dei soci: infatti quest'ultimi ben possono confutare – oltre all'avvenuta distribuzione dei dividendi – la produzione di ricavi non contabilizzati in capo alla società (Conf. Cass. n. 19013/2016). (F.Tu.)

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

13. Notifiche – Conformità relata

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 3515/2018 del 31 luglio 2018, Presidente: Targetti, Estensore: Scarzella

Notifica cartella esattoriale – Relata di notifica – Fotocopia – Conformità.

In tema di notifica della cartella esattoriale, nel caso in cui l'agente della riscossione produca in giudizio copia fotostatica della relazione di notificazione e/o dell'avviso di ricevimento della cartella di pagamento, recanti il numero identificativo della cartella stessa, con la certificazione di conformità alle risultanze informatiche in suo possesso, e, ai sensi dell'art. 2719 c.c., il destinatario contesti la conformità delle copie prodotte agli originali, il giudice non può limitarsi a negare ogni efficacia probatoria delle copie prodotte, anche laddove escluda in concreto la sussistenza di una rituale certificazione di conformità delle copie agli originali. Infatti, l'efficacia probatoria delle copie prodotte non può essere negata solo sulla base della riscontrata mancanza della certificazione, ma devono comunque essere valutate le specifiche difformità

contestate della parte destinataria delle notifiche, sulla base degli elementi istruttori disponibili, anche di natura presuntiva, ed in tale ottica deve essere valutata l'eventuale attestazione da parte dell'agente della riscossione della conformità delle copie prodotte alle riproduzioni informatiche degli originali dei documenti in suo possesso (Cass. n. 23902/2017). (F.Tu.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 2719

14. Redditometro e onere della prova

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 3517/2018 del 31 luglio 2018, Presidente: Silocchi, Estensore: Rota

Accertamento – Redditometro – Onere della prova.

Le risultanze del redditometro costituiscono presunzioni legali relative: sul contribuente graverà l'onere di provare che il reddito imputatogli non esiste o esiste in misura inferiore. A tal fine, questi dovrà dimostrare che il maggior reddito accertato risulti giustificato dal possesso di redditi esenti o di redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva o, alternativamente, che parte del reddito risulti frutto di disinvestimenti patrimoniali od indennizzi ricevuti da terzi (Conf. Cass. n. 12889/2018). (F.Tu.)

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

15. Sintetico – Disponibilità delle somme

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, sentenza n. 3544/2018 del 2 agosto 2018, Presidente: Tizzi, Estensore: Vicini

Avviso di accertamento – Metodo sintetico - Incrementi patrimoniali.

In tema di accertamento sintetico, nessuna disposizione di legge richiede che la parte debba anche provare che le disponibilità patrimoniali conseguite siano state destinate al mantenimento dei beni accertati. Difatti l'art. 38 del d.P.R. n. 600/73 "non impone affatto la dimostrazione dettagliata dell'impiego delle somme per la produzione degli acquisti o per le spese di incremento... nessun'altra prova deve dare la parte contribuente circa l'effettiva destinazione del reddito esente o sottoposto a tassazione separata agli incrementi patrimoniali se non la dimostrazione dell'esistenza di tali redditi (Cass. Civ., Sez. Trib., 6396/14)". (M.Ma.)

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

16. Operazioni oggettivamente inesistenti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 3546/2018 del 3 agosto 2018, Presidente e Estensore: Sacchi

Avviso di accertamento – Fatture per operazioni oggettivamente inesistenti – Prova dell'oggettiva impossibilità di svolgere le prestazioni fatturate.

In tema di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, l'Ufficio deve produrre prove documentali concrete e fondate e non può limitarsi ad affermare l'assenza di capacità e di supporto della struttura operativa della società fornitrice per svolgere le prestazioni contestate. (M.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 5; d.P.R. 600/1973, artt. 41bis e 43, comma 2; d.lgs. n. 471/1997; d.lgs. n. 472/1997; d.P.R. 602/1973, art. 20.

17. Contraddittorio preventivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, sentenza n. 3548/2018 del 2 agosto 2018, Presidente: Tizzi, Estensore: Vicini

I – Avviso di accertamento – Obbligo contraddittorio preventivo – Non sussiste per tributi non armonizzati – Sussiste per Iva.

II – Avviso di accertamento – Detrazione Iva – Inerenza.

I – Per i tributi non armonizzati l'obbligo di contraddittorio preventivo non è previsto dalla normativa nazionale, mentre sussiste ai fini Iva "purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere" (Cass. Civ., Sez. VI, 27373/2017; idem: Cass. Civ., SS.UU., 24823/2015). (M.Ma.)

II – Ai fini della detraibilità dell'Iva, l'inerenza di un costo è elemento indispensabile per la sua detrazione e non solo per la sua deducibilità ai fini delle imposte dirette. L'art. 17 Direttiva 77/388/CEE prevede infatti espressamente che il soggetto passivo dell'imposizione è autorizzato a detrarre dall'imposta quella corrisposta per operazioni passive solamente "nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta". Ciò significa "che la possibilità di detrarre l'imposta inerente ad operazioni passive non è illimitata, essendo necessario appunto che i beni e i servizi acquisiti siano impiegati nell'ambito di una delle attività economiche indicate nella direttiva" (Cass. Civ., Sez. Trib., 2300/2005). (M.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 19; Direttiva Cee 77/388/CEE, art. 17

18. Contraddittorio preventivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 3550/2018 del 3 agosto 2018, Presidente e Estensore: Sacchi

Avviso di accertamento – p.v.c. Guardia di Finanza – Obbligo contraddittorio – Non sussiste.

Il contraddittorio preventivo non è obbligatorio stante l'esistenza di un P.V.C. nel quale "di fatto" il contribuente poteva ampiamente esporre le proprie deduzioni e tesi difensive in diritto e nel merito. Inoltre, nel rispetto della statuizione della Corte di Cassazione (Sez. civ. V, n. 26117/2015), il contribuente che contesti la violazione del contraddittorio preventivo ha l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato (M.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, artt. 38, 39 e 42; d.P.R. 633/1973, artt. 8, comma 2, 19, art. 54, comma 5, 56; l. n. 241/1990, art. 3; d.P.R. 917/1986, art. 109; d.lgs. 446/1997, art. 25; l. 212/2000, art. 12; d.lgs. 74/2000, art. 2 e ss.

19. Metodo induttivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, sentenza n. 3555/2018 del 2 agosto 2018, Presidente: Tizzi, Estensore: Vicini

Motivazione – Contenuto – Studi di settore – Attività marginale – Inapplicabilità – Sussiste. Costi deducibili – Prova – Necessità.

È correttamente motivato l'accertamento nei confronti dei soci di società di persone che indichi che la pretesa impositiva attiene al recupero di redditi non dichiarati dalla società stessa e che rinvii *per relationem*, senza allegarlo, all'accertamento notificato alla società. Nell'accertamento non può essere applicato uno studio di settore elaborato per una attività che sia marginale nei ricavi accertati. In caso di accertamento induttivo non sono deducibili costi di cui non sia fornita idonea prova. (M.B.)

Riferimenti normativi: art. 39, c. 2, d.P.R. 600/1973; art. 19, d.P.R. 633/1972

20. Monitoraggio fiscale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 3610/2018 del 13 agosto 2018, Presidente e Estensore: Gravina

Presunzione di evasione fiscale ex art. 12 d.l. 78/2009 – Efficacia *ratione temporis* – Applicabilità a fattispecie realizzatesi anteriormente a entrata in vigore – Non applicabile.

L'ampliamento del termine per l'accertamento previsto dall'art. 12 co. 2 e co. 2bis DL 78/2009 non può applicarsi a periodi di imposta antecedenti all'entrata in vigore della norma stessa, poiché la presunzione "salvo prova contraria" che siano disponibilità finanziarie sottratte a

tassazione quelle detenute nei paesi c.d. *black list*, cui si collega il raddoppio dei termini di accertamento, non può interessare comportamenti anteriori alla sua istituzione, quando la predisposizione e conservazione di documentazione comprovante l'assoggettamento ad imposizione delle attività investite successivamente in paesi a fiscalità privilegiata non erano prescritte. (R.S.)

Riferimenti normativi: artt. 12, comma 2 e comma 2bis d.l. 78/2009

21. Accertamento

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 26, sentenza n. 3638/2018 del 30 agosto 2018, Presidente: Centurelli, Estensore: Marcellini

Accertamento - Accesso presso sede del contribuente - inosservanza termine dilatorio di 60 gg. dall'emissione del PVC - Nullità dell'atto – Nuovo avviso di accertamento – Inammissibilità.
L'avviso di accertamento emesso, in esito a ispezione o accesso, senza rispettare il termine dilatorio di sessanta giorni dall'emissione del PVC previsto dal comma n. 7, dell'art. 12, l. 212/2000, in assenza di motivi d'urgenza, comporta la nullità dell'accertamento. Annullato tale accertamento l'ufficio non può emettere un nuovo avviso sulla base della precedente attività istruttoria senza rinnovare le verifiche e il PVC (Conf.: Cass. SS.UU. 18184/2013; Cass. 4543/2015; Cass. 15624/2014; Cass. 7843/2015 e Cass. 3060/2018). (C.Fe.)

Riferimenti normativi: comma n. 7, art. 12, l. 212/2000, comma n. 6, art. 52, d.P.R. 633/1972

22. Contraddittorio preventivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 3650/2018 del 3 settembre 2018, Presidente: Chindemi, Estensore: Missaglia

Accertamento – Art. 37 d.P.R. n. 600/73 - funzione antielusiva - Obbligo contraddittorio preventivo - Sussiste.

La disciplina prevista dall'art. 37, comma 3, del d.P.R. n. 600/73 comprende anche i casi di interposizione reale, aventi come scopo l'elusione del pagamento dell'imposta attraverso l'uso improprio di strumenti negoziali anche collegati tra loro. Trattandosi di la norma antielusiva trova applicazione l'obbligo di contraddittorio preventivo a pena di nullità dell'accertamento (Conf. Cass. 12316/2017). (F.L.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 37 comma 3

23. Società estinte

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 3655/2018 del 4 settembre 2018, Presidente: Craveia, Estensore: Mietto

Accertamento - Società Estinte - Differimento quinquennale - Esclusione efficacia retroattiva.
Il differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione della società opera esclusivamente nei casi in cui la richiesta di cancellazione sia stata presentata successivamente all'entrata in vigore dell'art. 28 d.lgs. 175/2014 (13 dicembre 2014), essendo esclusa la natura procedimentale e l'efficacia retroattiva dell'art. 28, comma 4 (Conf. Cass. Civ. 6743/2015; Ordinanza n. 23029/2017). (F.L.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 175/2014, art. 28, comma 4.

24. Paradisi fiscali

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 3657/2018 del 4 settembre 2018, Presidente: Craveia, Estensore: Mietto

Presunzione di evasione e raddoppio dei termini ex art. 12 d.l. 78/2009 - Natura sostanziale - Irretroattività della norma.

L'art. 12, comma 2 e comma 2 bis, del d.l. n. 78/2009, in materia di presunzione di evasione per gli importi detenuti in paesi a fiscalità privilegiata e raddoppio dei termini di accertamento, non ha efficacia retroattiva, trattandosi di norma di natura sostanziale e non procedurale (Conf. Cass. 2662/2018). (F.L.)

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

25. Paradisi fiscali

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 3665/2018 del 4 settembre 2018, Presidente: De Ruggiero, Estensore: Scarzella

Presunzione di evasione e raddoppio dei termini ex art. 12 d.l. 78/2009 - Natura procedurale - Retroattività della norma.

L'art. 12, comma 2 e comma 2 bis del d.l. n. 78/2009, in materia di importi detenuti illecitamente in paesi a fiscalità privilegiata, ha natura procedimentale, con conseguente applicabilità retroattiva, in quanto è finalizzato a dotare gli Uffici di mezzi idonei a contrastare in maniera adeguata la sottrazione di ingenti capitali dal regime di tassazione previsto dal nostro Paese e a equilibrare, sotto un profilo probatorio, l'oggettiva difficoltà ad ottenere da Paesi stranieri a fiscalità privilegiata notizie e documenti e, quindi, prove idonee ad attestare l'evasione fiscale (Diff. Cass. 2662/2018). (F.L.)

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

26. Motivazione degli atti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3747/2018 dell'11 settembre 2018, Presidente: D'Addea, Estensore: Bussani

Accertamento – Differenza aliquote imposta tra diversi paesi – Non sussiste - Indebito vantaggio fiscale – Non sussiste – Legittimità – Non sussiste.

In caso di operazioni infragruppo avvenute tra la società residente in Italia e la sua consociata residente in Francia (ovvero tra due giurisdizioni a fiscalità omogenea: aliquota di tassazione negli anni di interesse del 31,4% in Italia e del 33,3% in Francia), non sussiste indebito vantaggio fiscale derivante dal differenziale di aliquote applicabile nei Paesi di cui trattasi. (G.Gi.)

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

27. Contraddittorio preventivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 3750/2018 dell'11 settembre 2018, Presidente: Craveia, Estensore: Scarcella

Accertamento analitico induttivo – studi di settore - Obbligatorietà preventivo contraddittorio – Non sussiste – Legittimità dell'atto – Sussiste.

È legittimo l'accertamento fondato anche sugli studi di settore, pur in assenza di preventivo contraddittorio con il contribuente, qualora detto strumento presuntivo sia stato utilizzato non nell'ambito di un accertamento parametrico, ma all'interno di un accertamento analitico-induttivo (Cass. 24.4.2018, n. 10030). Tale strumento può, infatti, essere utilizzato solo quale criterio di giudizio per la rideterminazione, in termini oggettivi e comparabili, del reddito d'impresa e, dunque, ai fini della valutazione della congruità della ricostruzione induttiva del reddito d'impresa. (G.Gi.)

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

28. Indagini bancarie

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 3770/2018 del 12 settembre 2018, Presidente: Giordano, Estensore: Mietto

Verifiche su conti correnti bancari – Versamenti riferibili ad operazioni imponibili – Onere della prova – Contraddittorio non obbligatorio.

In caso di accertamento effettuato dall'ufficio finanziario, fondato su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'A.F. si esaurisce attraverso l'esibizione dei dati e degli elementi risultanti dai conti stessi; si determina, così, un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale dovrà dimostrare che gli elementi desumibili dalle motivazioni bancarie non sono riferibili ad operazioni imponibili, fornendo, a tal fine, una prova non generica, ma analitica, con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle operazioni effettuate sia legittimamente non imponibile (Conf. Cass. n. 10249/2017).

Riguardo la mancanza di contraddittorio preventivo, trattandosi nella fattispecie di accertamento fondato su indagini bancarie, la legittimità dell'utilizzo dei dati ottenuti non può tout court essere condizionata al preventivo contraddittorio con il contribuente, rappresentando l'accesso all'istituto una mera facoltà per l'Amministrazione e non certamente un obbligo (Conf. Cass. n. 2781/2015). (S.C.)

Riferimenti normativi: TUIR 917/1986, artt. 40, 50, 51 e 67 comma 1 lettera l); d.P.R. 600/1973, art. 32

29. Indagini bancarie

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 3771/2018 del 12 settembre 2018, Presidente: Giordano, Estensore: Mietto

Accertamento – Verifiche bancarie – Obbligo contraddittorio – Non sussiste.

Per quanto riguarda la mancanza del contraddittorio preventivo, la Commissione osserva che, trattandosi nella fattispecie di accertamento fondato su indagini bancarie, la legittimità dell'utilizzo dei dati ottenuti non può tout court essere condizionata al preventivo contraddittorio con il contribuente, rappresentando l'accesso all'istituto una mera facoltà per l'Amministrazione e non certamente un obbligo (Conf. Cass. n. 10249/2017). (M.Mon.)

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

30. Contraddittorio preventivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 26, sentenza n. 3780/2018 del 12 settembre 2018, Presidente: Labruna, Estensore: Arcieri

Studi di settore – Contraddittorio preventivo necessario – Illegittimità dell'avviso di accertamento.

È illegittimo l'avviso di accertamento fondato esclusivamente sugli studi di settore. I parametri e gli studi di settore rappresentano dei semplici elementi indiziari che mettono l'Ufficio in condizione di poter iniziare un'attività di verifica, ma non sono sufficienti a motivare come unico elemento un avviso di accertamento. Pertanto, l'Ufficio deve necessariamente attivare il contraddittorio preventivo, mediante richiesta documentale al contribuente, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento. (O.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 39.

31. Sintetico

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 26, sentenza n. 3884/2018 del 20 settembre 2018, Presidente: Centurelli, Estensore: Crisafulli

Accertamento sintetico – Natura – Superamento – Prova contraria – Onere.

L'accertamento sintetico costituisce una metodologia del tutto particolare di accertamento consente all'Amministrazione finanziaria di determinare in maniera diretta il reddito complessivo del contribuente focalizzando l'attenzione sulla capacità di spesa del contribuente. È onere di quest'ultimo fornire la prova diretta a dimostrare che tale capacità di spesa sia stata soddisfatta per il tramite di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte (Conf. Cass. n. 8995/2014). (S.Pa.)

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

32. Sottoscrizione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 26, sentenza n. 3885/2018 del 20 settembre 2018, Presidente: Centurelli, Estensore: Crisafulli

Sottoscrizione meccanografica – Avviso di accertamento – Efficacia sanante impugnazione – Sussiste.

La sottoscrizione meccanografica dell'avviso di accertamento che scaturisce da un questionario è legittima quando viene individuato il responsabile del procedimento e il suo ruolo; in ogni caso, infatti, l'esercizio del diritto di difesa del contribuente ha efficacia sanante di eventuali irregolarità dell'atto. (S.Pa.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 7; d.P.R. 600/1973, art. 42 e art. 156 comma 3, c.p.c.

33. Monitoraggio fiscale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 3946/2018 del 24 settembre 2018, Presidente e Estensore: Giordano

Attività non dichiarate detenute in paradisi fiscali – art. 12 d.l. n. 78/2009 – Natura sostanziale – Sussiste – Irretroattività – Consegue.

L'art. 12 del d.l. 78/2009 è una norma di natura sostanziale, e dunque irretroattiva, poiché comporta l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente in ordine alla presunta illecita sottrazione ad imposta degli investimenti e della attività di natura finanziaria detenute all'estero e non dichiarate; di fatti, le norme sulle prove pongono regole di giudizio e, pertanto, la loro applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda. (M.M.)

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

34. Plusvalenza cessione terreno

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 26, sentenza n. 3999/2018 del 26 settembre 2018, Presidente: Centurelli, Estensore: Crisafulli

Accertamento – Vendita a prezzo inferiore alla perizia da rivalutazione - Sussiste.

È legittimo l'operato dell'Ufficio che accerta imposte dirette sulla plusvalenza da cessione di terreno edificabile, laddove le parti abbiano dichiarato nell'atto di vendita un prezzo inferiore a quello periziato, ed ancorché il contribuente abbia versato, ai fini della rivalutazione fiscale, l'imposta sostitutiva su detto maggior valore (Corte di Cassazione 7764/2014; 16082/2014). (D.Cr.)

Riferimenti normativi:

35. Aree edificabilità

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 8, sentenza n. 4003/2018 del 26 settembre 2018, Presidente e Estensore: Fanizza

ICI – Indice di fabbricabilità rilevante – Accertamento come terreno edificabile - Sussiste.

È legittimo l'operato del Comune che accerta un'imposta ICI su dei terreni, considerandoli a tal fine edificabili, per i quali si dimostri una destinazione d'uso ed un indice di fabbricabilità che consentano effettive possibilità di edificazione. (D.Cr.)

Riferimenti normativi:

36. Agevolazioni prima casa

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 8, sentenza n. 4006/2018 del 26 settembre 2018, Presidente e Estensore: Fanizza

Agevolazioni prima casa - Trasferimento - Periodo inferiore ai 18 mesi – Accertamento - Sussiste.

È legittimo l'operato dell'Ufficio che revoca l'applicazione della agevolazione "prima casa" quando il contribuente non rispetta il termine dei diciotto mesi per trasferire la propria residenza nell'immobile oggetto dell'agevolazione. Tale principio è un obbligo da parte del contribuente nei riguardi del fisco, che non prevede alcune deroga. (D.Cr.)

Riferimenti normativi:

37. Analitico-induttivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 4008/2018 del 26 settembre 2018, Presidente: Ceccherini, Estensore: Sacchi

Analitico-induttivo – Redditi inferiori al livello di sussistenza - Sussiste.

È legittimo l'operato dell'Ufficio che effettua un accertamento analitico-induttivo, laddove il contribuente dichiara redditi minimi inidonei a consentire un tenore di vita fisiologicamente minimale, ed in tal caso è da considerare valido l'avviso di accertamento laddove il contribuente non contesti analiticamente l'azione accertativa ovvero non opponga motivazioni concrete all'operato dell'Ufficio. (D.Cr.)

Riferimenti normativi:

38. Inerenza dei costi

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 4009/2018 del 26 settembre 2018, Presidente e Estensore: Liguoro

Spese chilometriche – Rimborso basato su tabelle chilometriche - Non sussiste.

È legittimo l'operato dell'Ufficio che contesta la deduzione di rimborsi chilometrici quando non venga dimostrato l'inerenza di tali costi indicando elementi richiesti dalla normativa ai fini della relativa deducibilità, sotto il profilo quantitativo e qualitativo, come schede carburante, dati di identificazione degli autoveicoli, firma di riscontro da parte degli addetti alla retribuzione del carburante. (D.Cr.)

Riferimenti normativi:

39. Motivazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 4013/2018 del 26 settembre 2018, Presidente e Estensore: Liguoro

Accertamento – Motivazione non specificamente individuata – Non sussiste.

La motivazione alla base della pretesa erariale deve essere specificamente individuata da parte dell'Ufficio, con univocità e precisione. Mancando tali caratteristiche, la pretesa erariale non può essere accolta. (L.C.G.)

Riferimenti normativi:

40. Motivazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4026/2018 del 26 settembre 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Vigorita

Motivazione della cartella – Parametri di sufficienza.

La forma ed il contenuto della cartella di pagamento devono uniformarsi unicamente alle disposizioni elencate nell'art. 25 d.P.R. 602/1973; pertanto, l'obbligo di motivazione resta confinato nel perimetro delle indicazioni provenienti dall'ente impositore. Tale circostanza resta confermata qualora il contribuente, proponente appello, abbia ampiamente e completamente esercitato il proprio diritto di difesa, segnalando così l'acquisita chiara contezza delle ragioni della pretesa impositoria (A.M.V.).

Riferimenti normativi: art. 25 d.P.R. 602/1973, come da ultimo integrato ai sensi dell'art. 36, comma 4ter del d.l. 31/12/2007 n. 248 (c.d. decreto milleproroghe) convertito, con modificazioni, in l. 28/2/2008; d.m. 32 del 28/6/1999 e successive modifiche.

41. Computo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4026/2018 del 26 settembre 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Vigorita

Calcolo di sanzioni e interessi – Modalità predeterminate – Esclusione di potere discrezionale dell'A.F.

Termini e modalità di computo delle sanzioni e dell'aggio sono indicati dal legislatore.

Allo stesso modo, per gli interessi, l'art. 25 d.P.R. 602/1973 prevede la sola indicazione delle modalità di calcolo ex art. 30 stesso decreto. Il tasso di interesse è anch'esso determinato per legge, noto e conoscibile (Cass. 15/4/2011 n. 8613).

Non sussiste, quindi, alcuna attività discrezionale nella loro determinazione da parte del Riscossore.

Pertanto incombe al contribuente l'onere di provare, attraverso puntuale ricostruzione, la non rispondenza del computo di interessi indicati a quello riveniente dalla corretta applicazione della normativa di riferimento. (A.M.V.)

Riferimenti normativi: artt. 25 e 30 d.P.R. 602/1973.

42. Sopravvenienza passiva

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4045/2018 del 27 settembre 2018, Presidente: Gravina, Estensore: Crespi

Accertamento – Rinuncia ad un acquisto di mezzo di trasporto a causa della crisi economica – Sopravvenienza passiva indeducibile – Legittimità – Non Sussiste.

È da considerarsi inerente il costo (sopravvenienza passiva) rispetto all'attività esercitata (settore dell'estrazione, della logistica del trasporto di carbone), derivante da una rinuncia imposta dalla crisi economica ad un acquisto di un mezzo di trasporto in associazione con altra società. *(Nel caso di specie, la società dopo aver ottenuto la metà dell'importo versato, ha dovuto contabilizzare come "sopravvenienza passiva" l'importo pagato ma non restituito).* (G.Si.)

Riferimenti normativi:

43. Fatture per operazioni inesistenti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4047/2018 del 27 settembre 2018, Presidente: Gravina, Estensore: Crespi

Accertamento – Emissione fatture per operazioni inesistenti – Società con personalità giuridica costituita come semplice copertura - Sanzioni amministrative a carico dell'Amministratore di fatto – Legittimità – Sussiste.

Nella fattispecie in cui gli elementi di prova convergono nel ravvisare nella persona dell'amministratore di fatto le responsabilità per l'emissione di fatture inesistenti emesse da parte delle società, non opera l'art. 7 del d.l. n.30.9.20013 n.269 convertito dalla legge n. 326/2003, secondo cui le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica. La norma sopra citata, pone esclusivamente a carico del soggetto passivo d'imposta la responsabilità amministrativa, senza più coinvolgere l'autore dell'illecito. *(Nel caso di specie, invece trattasi di società costituita come semplice copertura, la cui amministrazione era stata affidata formalmente a prestanomi, pertanto la stessa è da considerarsi giuridicamente inesistente).* (G.Si.)

Riferimenti normativi:

44. Fatture per operazioni inesistenti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 23, sentenza n. 4048/2018 del 27 settembre 2018, Presidente: Palestra, Estensore: Calà

Accertamento – Fatture fittizie - Mancanza di validi elementi di prova forniti dall'Ufficio – Elementi indiziari insufficienti a sostenere la pretesa fiscale – Legittimità – Non Sussiste.

È illegittimo l'avviso di accertamento relativo a fatture ritenute fittizie se l'Ufficio non ha portato nessuna prova concreta sulla fittizietà delle stesse, non potendo bastare – in termini di efficacia probatoria – le presunzioni derivanti dal ritrovamento di denaro, così come le dichiarazioni di terze parti, laddove non accompagnate da altre prove. (G.Si.)

Riferimenti normativi:

45. Decadenza potere di accertamento

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 4062/2018 del 27 settembre 2018, Presidente: Duchi, Estensore: Calà

Accertamento – Decadenza potere di accertamento – Assenza denuncia del reato – Assenza esito procedura penale - Raddoppio dei termini - Sussiste.

Ai fini dell'applicabilità del raddoppio dei termini decadenziali dell'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria è del tutto irrilevante la fase procedurale della denuncia del reato e il suo esito, in quanto il termine raddoppiato si applica automaticamente in presenza di obbligo di denuncia. (A.D.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972 art. 57, comma 3.

46. Irap – Raddoppio dei termini

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 4081/2018 dell'1 ottobre 2018, Presidente: Rollero, Estensore: Monterisi

Raddoppio dei termini di accertamento – Irap – Non sussiste.

La disciplina introdotta dall'art. 37 DL 233/2006 non si applica agli accertamenti relativi all'Irap, ciò in quanto l'Irap risulta essere un tributo irrilevante ai fini penali. La Suprema Corte ha stabilito, infatti, che la legge non ha conferito rilevanza penale all'eventuale evasione dell'Irap dal momento che non si tratta di un'imposta gravante direttamente sui redditi in senso tecnico, ma di tributo avente natura reale e che, per tanto, non ha incidenza diretta sul reddito. Di conseguenza, in caso di emanazione di avviso di accertamento avente ad oggetto il tributo Irap, non è applicabile la disciplina del raddoppio dei termini temporali accertativi, in quanto non rientrando nella ratio di applicabilità per fattispecie impositive di tale regime. (M.Ve.)

Riferimenti normativi: art. 37 d.l. 233/2006, d.lgs. 74/2000

47. Cessione di beni - Presunzione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 4083/2018 dell'1 ottobre 2018, Presidente: Rollero, Estensore: Monterisi

Presunzione di cessione dei beni.

Ai sensi dell'art. 1, comma 1, d.P.R. 441/1997, si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni. La presunzione non sussiste se tali beni sono impiegati per la produzione, perduti o distrutti; sono stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito, appalto, trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo di proprietà. Per le eventuali differenze riscontrate in sede verifica si considera operante la succitata presunzione. Quest'ultima, essendo annoverata tra le presunzioni legali relative cd. "miste", conferisce la possibilità al soggetto passivo di fornire prova contraria, entro i limiti di oggetto e di prova ad evidenti fini antielusivi, configurabile quale valido rilievo opposto dal contribuente rispetto a quanto rilevato in sede di verifica.

Sulla base di principi prefissati dalla Suprema Corte, non è configurabile una soglia minima all'esercizio del potere da parte dell'Ufficio di accertare, in forza delle summenzionate presunzioni, una pretesa fiscale maggiore di quella dichiarata né, comunque, per non considerare ricavi i corrispettivi derivanti dalla cessione dei beni prodotti desumibile dall'inesistenza in magazzino di quelle rimanenze (Cfr. Cass. Civ., sez. Trib., n. 6185 del 10/03/2017). (M.Ve.)

Riferimenti normativi: art. 1, comma 1 e 2, d.P.R. 441/1997, art. 4, comma 2, d.P.R. 441/1997, art. 14, comma 1, d.P.R. 600/1973

48. Compensi amministratore

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 4206/2018 del 9 ottobre 2018, Presidente: Craveia, Estensore: Maffey

Amministratore – Onerosità incarico – Presunzione – Esclusione.

In materia di accertamento delle imposte sui redditi, l'Amministrazione finanziaria non può assoggettare a tassazione il compenso dell'amministratore di una società presumendone l'onerosità, essendo il compenso dell'amministratore un diritto disponibile (Cass. Civ., sez. trib. 16530/2018; conf. Cass. Civ. 13 luglio 2018, n. 18643). (M.D.)

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

49. Leasing - Principi contabili

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 4221/2018 del 9 ottobre 2018, Presidente: Sacchi, Estensore: Chiametti

Leasing – Criterio contabilizzazione – Metodo patrimoniale e metodo finanziario – Libertà di scelta – Sussiste – Eventuale vantaggio fiscale – Legittimità.

Una società può optare per l'adozione del solo IAS 17 qualora giustifichi tale scelta nella nota integrativa, evidenziando la prevalenza della sostanza sulla forma. Le disposizioni di cui al d.lgs. 38/2005 non contengono preclusioni per le società minori ad avvalersi, nella contabilizzazione del leasing, del metodo finanziario; è legittimo il cambiamento del metodo di rilevazione contabile del leasing (da patrimoniale a finanziario) supportato da valide ragioni. L'eventuale vantaggio fiscale ricavato è legittimo. (M.D.)

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

50. Redditometro

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 4231/2018 del 10 ottobre 2018, Presidente: Labruna, Estensore: Fucci

Verbale di contraddittorio – Documentazione prodotta – Proposta dell’Ufficio – Rilevanza in sede giudiziale – Sussiste.

Deve essere presa in debita considerazione a fini probatori quanto emerge dal verbale di contraddittorio in sede di accertamento con adesione nel quale l’Ufficio ha espressamente ritenuto giustificato un incremento patrimoniale poi contestato l’avviso di accertamento. (M.D.)

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

51. Fatture per operazioni inesistenti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 4232/2018 del 10 ottobre 2018, Presidente: Chindemi, Estensore: Aondio

Costi sponsorizzazione – Operazioni oggettivamente inesistenti – Mancanza prova dell’attività – Assenza collegamento territoriale – Deducibilità costi – Non sussiste.

In tema di costi per operazioni oggettivamente inesistenti l’Amministrazione finanziaria è tenuta a dedurre indizi idonei a confutare la veridicità dei documenti contabili, mentre spetta al contribuente l’onere di dimostrare l’effettiva esistenza delle operazioni. Con riferimento alle spese di sponsorizzazione suffragano la tesi dell’inesistenza delle operazioni la mancanza di prova circa l’effettiva attività pubblicitaria svolta, l’assenza di parametrizzazione oggettiva tra le prestazioni fatturate e l’attività di sponsorizzazione svolta da una associazione sportiva, la mancanza di un collegamento territoriale tra il luogo dell’evento sponsorizzato e quello in cui risiede la potenziale clientela dell’impresa che sostiene la spesa. (M.D.)

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

52. Società cessata – Notifica dell’avviso

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 4269/2018 dell’11 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Alparone

Società cancellata dal registro delle imprese – Amministratore di fatto – Responsabilità automatica – Insussistenza.

È illegittima la notifica dell’avviso di accertamento all’amministratore di fatto in mancanza di notifica dello stesso atto ad una società prima della sua estinzione ovvero di una esplicita contestazione di responsabilità nei suoi confronti. (D.D’A.)

Riferimenti normativi:

53. Notifiche – Raccomandata informativa

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 26, sentenza n. 4311/2018 dell’11 ottobre 2018, Presidente: Centurelli, Estensore: Marcellini

Notifica – Art. 140 c.p.c. – Raccomandata informativa – Invio – Agenzia privata recapito – Inesistenza notifica.

L’art. 4 d.lgs. n. 261/1999 affida il servizio postale universale alle sole Poste Italiane S.p.A. fino al 2026. Pertanto per dirsi perfezionata la procedura di notifica di cui all’art. 140 c.p.c. è necessario che l’invio della raccomandata informativa venga effettuato utilizzando il servizio postale nazionale fornito da Poste Italiane S.p.A. su tutto il territorio nazionale. Qualora tale adempimento sia affidato ad un’agenzia privata di recapito, esso non è conforme alla formalità prescritta dall’art. 140 c.p.c. e, pertanto, non è idoneo al perfezionamento del procedimento notificatorio. La notifica di un’ingiunzione di pagamento a mezzo agenzia privata di recapiti, in data 26.06.2013, è dunque inesistente. (B.I.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 261/1999, art. 4; c.p.c., art 140

54. Contraddittorio preventivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 4370/2018 del 17 ottobre 2018, Presidente: Martorelli, Estensore: Baldi

IVA – Richiesta informazioni e documenti – Non integra contraddittorio preventivo.

Il contraddittorio preventivo, obbligatorio con riguardo ad un avviso di accertamento che concerne anche l'IVA, non può ridursi alla mera richiesta, al contribuente, di informazioni e documenti. Né assume rilievo l'attività svolta dopo la notifica dell'avviso di accertamento. L'art. 32, primo comma, n. 4, d.P.R. n. 600/1973 indica solo una richiesta di documenti e non l'attivazione del contraddittorio che, chiaramente, deve avvenire una volta esaminati i documenti e formulata, da parte dell'Amministrazione finanziaria, una contestazione, solo a seguito della quale e sulla quale è possibile svolgere un contraddittorio preventivo. (B.I.)

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

55. Redditometro

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, sentenza n. 4594/2018 del 25 ottobre 2018, Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri

Determinazione del quantum di capacità retributiva – Rilevanza della casa di abitazione.

L'art. 38, comma 4 del d.P.R. 600/73, in veste di norma quadro o di indirizzo suscettibile di integrazione ad opera di fonti normative subordinate, lascia ampia discrezionalità alla fonte regolamentare concretizzata nel d.m. 10/1992, nella determinazione del *quantum* di capacità contributiva rilevabile in capo al contribuente sulla base dell'elencazione di elementi "indizianti" in tal senso, espressamente ravvisabili in autoveicoli, aeromobili, navi e imbarcazioni, residenze principali e secondarie, collaboratori familiari.

In tal senso, essendo la residenza principale rientrate tra i sopra menzionati indizi di capacità retributiva, laddove la residenza principale del contribuente abbia caratteristiche lontane dall'assurgere a bene di prima necessità, presupponendo una capacità di spesa al di sopra del tenore di vita rinvenibile dal reddito dichiarato, è legittima la rettifica ad opera dell'Ufficio (nella specie, si tratta di un immobile in zona centrale delle dimensioni di circa 295 mq a fronte di un reddito dichiarato pari a € 13.895,00). (F.M.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 38 comma 4

56. Metodo Induttivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 4650/2018 del 30 ottobre 2018, Presidente: Sacchi, Estensore: Ramondetta

Accertamento – Induttivo – Attività di parrucchiere.

Ai fini della ricostruzione delle prestazioni effettuate nell'esercizio dell'attività di parrucchiere, rilevano le precarie condizioni di salute dell'imprenditore, che non abbiano consentito di svolgere interamente la giornata lavorativa.

Accertamento – Avviso – Sottoscrizione - Delega.

Non sussiste nullità dell'avviso di accertamento ove l'Ufficio produca in giudizio una valida delega, provando l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore.

Accertamento – Contraddittorio – Tributi non armonizzati – Obbligo - Esclusione.

Non è obbligatorio attivare il contraddittorio endoprocedimentale per i tributi non armonizzati, per i quali l'obbligo di attivazione del contraddittorio preventivo sussiste esclusivamente nelle ipotesi in cui sia espressamente previsto da una specifica disposizione di legge. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 39, primo comma, lett. d); legge 212/2000, art. 7

57. Lista Falciani

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 23, sentenza n. 4736/2018 del 5 novembre 2018, Presidente: Evangelista, Estensore: Sacchi

Accertamento – Lista Falciani – Acquisizione irrituale di informazioni – Utilizzabilità dei dati reperiti - Assenza espresso divieto – Legittima – Obbligo di rispetto dei diritti fondamentali - Sussiste.

Nell'ambito di attività istruttorie, la documentazione reperita in relazione ad ogni informazione ritenuta utile ai fini della prevenzione dell'evasione e delle frodi fiscali, anche se irritualmente acquisita, può essere utilizzata dall'amministrazione finanziaria qualora non sussista nell'ordinamento alcuna norma che ne disponga un divieto, a condizione che tale acquisizione non sia avvenuta in violazione di un diritto fondamentale, costituzionalmente garantito (Conf. Cass. nn. 9760/2015, 24923/2011, 8990/2007). (G.Pi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 39, comma 2 e art. 41, comma 2; d.P.R. 633/1972, art. 55, comma 1

58. Notifica

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4793/2018 del 7 novembre 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Gaudino

Accertamento – Avviso – Notifica – Prova – Cartolina di ricevimento – Collegamento - Necessità.

Ai fini della prova della notificazione di un avviso di accertamento non è idonea la produzione in appello, nei termini di cui art. 58, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992, della cartolina di ricevimento, ove non sia possibile ricollegare con certezza quest'ultima all'atto di accertamento. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, artt. 41-bis e 42; d.lgs. 546/1992, art. 58

59. Indagini bancarie – Presunzione legale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 26, sentenza n. 4822/2018 dell'8 novembre 2018, Presidente: Labruna, Estensore: Marcellini

Conti correnti bancari – Presunzione legale relativa – Prova contraria.

L'art. 51, comma 2, d.P.R. n. 633/1972 e l'art. 32 del d.P.R. n. 600/1973 consentono all'Amministrazione Finanziaria di rettificare su basi presuntive la dichiarazione del contribuente utilizzando i dati relativi agli accrediti e agli addebiti sui conti correnti bancari a lui intestati o riferibili. Trattasi di presunzione legale di carattere relativo essendo ammessa la prova contraria da parte del contribuente; nel caso in cui il contribuente non dimostri di avere tenuto conto dei movimenti bancari acquisiti dall'ufficio nelle dichiarazioni o che si tratta di movimentazioni che non si riferiscono ad operazioni imponibili, l'Amministrazione Finanziaria è legittimata a riferire i movimenti bancari all'attività svolta, senza ulteriori elementi di riscontro (conf. e pluribus Cass. sent. nn. 18421/05, 2514/09 e 11750/08). (G.P.d.E)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 51, comma 2; d.P.R. 600/1973, art. 32.

60. Invio dichiarazione - Prova

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 4902/2018 del 13 novembre 2018, Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Rentiis

Accertamento – Dichiarazione telematica – Dichiarazione scarto – Non rileva - Regolare presentazione – Comunicazione avvenuto ricevimento – Onere probatorio – Compiuto assolvimento – Conseguenze.

La prova della regolare presentazione della dichiarazione telematica può essere fornita soltanto attraverso la "comunicazione di avvenuto ricevimento della dichiarazione" inviata dall'Agenzia delle Entrate, che dunque non è equiparabile alla dichiarazione di "scarto" dal sistema (F.B.)

Riferimenti normativi:

61. Monitoraggio fiscale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 8, sentenza n. 4910/2018 del 13 novembre 2018, Presidente: Cusumano, Estensore: Rota

Accertamento – Contribuente italiano - Esiguo reddito dichiarato – Rileva – Prelievo conto corrente italiano – Versamento conto corrente svizzero – Mancata corrispondenza – Rileva – Sottrazione tassazione reddito – Oggettiva presunzione – Conseguenze – Legittimità pretesa – Conseguenze.

È legittimo l'accertamento operato nei confronti del contribuente italiano per il quale è stata verificata la mancata corrispondenza tra i prelievi effettuati sul conto corrente italiano ed i versamenti effettuati sul conto corrente svizzero, in quanto, in base anche all'esiguità del reddito dichiarato, ben può presumersi la detenzione di attività di natura finanziaria costituita mediante redditi sottratti a tassazione (F.B.).

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

62. Associazione non riconosciuta

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4914/2018 del 14 novembre 2018, Presidente e Estensore: Labruna

Accertamento – Associazione non riconosciuta – Conservazione tessere soci – Rileva – Convocazione assemblee – Onere probatorio – Compiuto assolvimento – Soggetti associati – Partecipazione attività associativa – Non rileva – Versamento quota associativa – Rileva – Mancanza vincolo associativo – Esclusione – Illegittimità pretesa – Conseguenze.

È illegittima la riqualificazione in attività lucrativa per l'associazione non riconosciuta che provi la permanenza del vincolo associativo attraverso la conservazione delle tessere dei soci, l'avvenuta convocazione delle assemblee ed il puntuale versamento della quota associativa, non rilevando a tal fine neppure la mancata partecipazione da parte degli associati (F.B.).

Riferimenti normativi: c.c., art. 2697

63. Stabile organizzazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4915/2018 del 14 novembre 2018, Presidente e Estensore: Punzo

Accertamento – Holding estera – Società italiana – Partecipazione minoritaria – Non rileva – Componenti organo amministrativo – Mancata coincidenza – Rapporto dipendenza – Esclusione – Stabile organizzazione – Esclusione.

Non può qualificarsi quale stabile organizzazione di una società giapponese la società italiana per la quale, ancorché partecipi in misura minoritaria al capitale della società estera, non possa presumersi alcun rapporto di dipendenza, anche in virtù della mancata coincidenza dei componenti dei rispettivi organi amministrativi (Cassazione n. 16106/11). (F.B.)

Riferimenti normativi:

64. Società di persone - Imputazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4919/2018 del 14 novembre 2018, Presidente: Punzo, Estensore: Candido

Accertamento – Società di persone – Definitività accertamento - Maggior reddito socio – Legittimità pretesa - Sussiste.

Qualora l'accertamento in capo a una società di persone sia divenuto definitivo, va dichiarato legittimo il conseguente accertamento emanato in capo al socio della medesima società. (F.B.)

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

65. Metodo analitico-induttivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4920/2018 del 14 novembre 2018, Presidente: Barbaini, Estensore: Noschese

Accertamento – Metodo analitico-induttivo – Concessionario giochi/scommesse – Monopoli Stato - Somme versate – Maggior ricavo accertato - Rileva - Illegittimità pretesa – Esclusione.

È legittimo l'accertamento operato nei confronti del Concessionario con il metodo analitico-induttivo basato sul calcolo dei maggiori ricavi rilevati dall'Amministrazione in base alle imposte sui giochi/scommesse versate dallo stesso Concessionario ai Monopoli di Stato (F.B.).

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

66. Falsa fatturazione - Presunzione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 14, sentenza n. 4940/2018 del 15 novembre 2018, Presidente: Marini Estensore: Palma

Accertamento - Fatturazione – Presenza fattura falsa - Falsità altre fatture – Mera presunzione – Illegittimità avviso - Sussiste.

La presenza di una falsa fattura non legittima un accertamento erariale che assume che anche altre fatture siano tali, trattandosi di mera presunzione. (F.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 42

67. Cessione d'azienda

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 5086/2018 del 22 novembre 2018, Presidente: Lamanna, Estensore: Scarzella

I - Certificato carichi pendenti – Facoltà del cessionario – Liberatoria anticipata – Sussiste – Limitazione della responsabilità – Non necessaria.

II - Cartella di pagamento – Primo atto impositivo – Illegittimità.

I - In ipotesi di cessione d'azienda, l'art. 14 d.lgs. 472/1997 limita la responsabilità del cessionario sotto un duplice ambito. Dal punto di vista temporale, infatti, il cessionario risponde delle imposte non versate e delle sanzioni comminate nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nelle due annualità precedenti, nonché per le violazioni già contestate e le sanzioni già irrogate al momento del perfezionamento della cessione, anche se relative a periodi di imposta precedenti.

Sotto il profilo quantitativo, la responsabilità del cessionario è limitata a quanto risulta dagli atti dell'Amministrazione Finanziaria al momento della cessione. Affinché operi questa limitazione, non è necessario che il cessionario richieda agli enti competenti la certificazione dei carichi pendenti nei confronti dell'azienda. Tale richiesta infatti è una facoltà per il contribuente, assolvendo ad una funzione liberatoria anticipata, se rilasciata con esito negativo o in ritardo, ma non è idonea a circoscrivere l'ambito oggettivo della responsabilità del cessionario, espressamente circoscritta dal legislatore senza necessità di alcun adempimento formale da parte di tale soggetto.

II - Il contribuente deve sempre avere la possibilità di conoscere gli elementi indispensabili sottesi alla pretesa fiscale, al fine di poter comprendere perfettamente quali sono le ragioni per le quali gli viene richiesto il pagamento di una maggiore imposta, ovvero gli è comminata una sanzione.

Nel caso di specie, la cartella esattoriale notificata, priva degli elementi giustificativi a fondamento delle poste richieste, non era stata preceduta da un atto impositivo che esplicitasse

i motivi sottesi alla pretesa fiscale e, pertanto, è stata ritenuta illegittima per carenza di motivazione. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997. art. 14; l. 212/2000 art. 7; d.P.R. 602/1973 art. 25

68. Indagini bancarie

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, sentenza n. 5111/2018 del 22 novembre 2018, Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini

Indagini bancarie – Presunzione di redditività – Presunzione legale – Inversione onere della prova – Sussiste.

L'art. 32 d.P.R. 600/1973 consente all'Amministrazione finanziaria di rettificare, su basi presuntive, la dichiarazione del contribuente mediante l'utilizzo dei dati relativi ai movimenti sui conti correnti bancari. La presunzione legale in favore dell'Amministrazione finanziaria la dispensa dal fornire prove ulteriori. È onere del contribuente provare la non tassabilità delle somme contestate (Conf. Cass. nn. 18421/05; 11750/2008 e 25142/09). (G.G.)

Riferimento normativo: d.P.R. 600/1973 art. 32

69. Fatture inesistenti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 5122/2018 del 23 novembre 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Baldi

Fatture – Inesistenza oggettiva – Inesistenza soggettiva – Prova -- Presunzione semplice – Inversione dell'onere della prova – Contribuente – Effettiva esistenza – Sussiste.

In materia di fatture per operazioni inesistenti, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare, anche avvalendosi di presunzioni semplici, che le operazioni non sono state effettuate o, per le operazioni soggettivamente inesistenti, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che l'operazione si inseriva in una evasione commessa dal fornitore. Una volta assolto da parte dell'Amministrazione finanziaria tale onere probatorio, spetta al contribuente provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, senza che a tal fine siano sufficienti la sola esibizione della fattura ovvero la regolarità formale delle scritture contabili e dei mezzi di pagamento adoperati (Cass. 17619/2018). (G.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 197/1986 art. 109; d.P.R. 633/1972 art. 54

70. Studi di settore

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, sentenza n. 5124/2018 del 22 novembre 2018, Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini

Studi di settore – Avviso di accertamento – Motivazione – Contraddittorio preventivo – Esame delle ragioni del contribuente – Necessità.

In tema di studi di settore, viola l'obbligo motivazionale l'avviso di accertamento che si limiti a elencare le ragioni opposte dal contribuente in sede di contraddittorio, senza replicare alle medesime esponendo i motivi per cui non possano essere condivise. L'Amministrazione Finanziaria, inoltre, non può basare l'accertamento sulle risultanze degli studi di settore senza dimostrare, anche in via presuntiva, la sussistenza di quegli elementi concreti che permettono di applicare i parametri degli studi di settore all'attività esercitata dal contribuente. Soltanto in tal caso sussiste la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione derivante dagli studi di settore, con conseguente inversione dell'onere della prova a carico del contribuente (Conf. Cass. S.U. 26635/2009). (G.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973 art. 39, c. 1, l. d); d.l. 331/1993 artt. 62-bis e 62-sexies

71. Metodo induttivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 5127/2018 del 23 novembre 2018, Presidente: Craveia, Estensore: Maffey

II - Questionario – Omessa o tardiva risposta – Sanzione – Preclusione amministrativa e processuale – Allegazione documenti non forniti – Impossibilità.

II - Omessa presentazione dichiarazione – Omessa tenuta scritture contabili – Inadempimento del professionista – Controllo del contribuente – Prova – Necessità.

III - Omessa dichiarazione – Determinazione del reddito – Presunzioni supersemplici – Ammissibilità Inversione onere prova.

I - Il questionario inviato da parte dell'Amministrazione Finanziaria al contribuente per fornire dati, notizie e chiarimenti, assolve alla funzione di assicurare un dialogo preventivo tra fisco e contribuente, al fine di favorire la definizione delle reciproche posizioni, ed evitare l'instaurazione del contenzioso. Qualora il contribuente non risponda o risponda tardivamente, viene sanzionato con la preclusione, valida in sede sia amministrativa che processuale, di allegazione degli specifici dati e documenti richiesti e non forniti (Conf. Cass. 16548/2018).

II - Il contribuente a cui venga contestata l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi e l'omessa tenuta delle scritture contabili obbligatorie non può considerarsi esente da colpa per il solo fatto di aver incaricato un professionista dei relativi adempimenti, dovendo egli dimostrare di avere svolto atti diretti a controllare la loro effettiva esecuzione (Conf. Cass. 13709/2016; Cass. 6930/2017).

III - L'Amministrazione Finanziaria, in caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, può determinare il reddito tassabile induttivamente facendo ricorso a presunzioni c.d. supersemplici. A tal fine, può essere utilizzato qualsiasi dato e qualsivoglia notizia a conoscenza dell'Amministrazione Finanziaria. Graverà sul contribuente, già in fase di contraddittorio endoprocedimentale, l'onere di dedurre elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella determinata induttivamente dall'Amministrazione Finanziaria (Cass. 14930/2017; Cass. 7258/2017). (G.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973 artt. 32 e 41

72. Contraddittorio preventivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 5128/2018 del 23 novembre 2018, Presidente: Craveia, Estensore: Maffey

I - Contraddittorio endoprocedimentale – Principio generalizzato – Non sussiste – Tributi armonizzati – Sussiste – Nullità dell'accertamento - Prova di resistenza – Necessità.

II - Avviso di accertamento – Obbligo di motivazione – Elementi essenziali – Conoscenza contribuente – Sussiste.

I - La garanzia procedimentale del contraddittorio preventivo trova applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali dell'impresa, non sussistendo nella normativa nazionale una clausola generale in tal senso. Per i tributi armonizzati, come l'IVA, è invece obbligatorio il contraddittorio endoprocedimentale, con conseguente nullità dell'atto emesso, a condizione che il contribuente assolva alla prova di resistenza dimostrando che le giustificazioni che avrebbe adottato avrebbero potuto condurre ad un risultato diverso (Conf. Cass. S.U. 24823/2015; Cass. 21071/2017).

II - Con l'avviso di accertamento, l'Amministrazione Finanziaria deve porre il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, per contestarne efficacemente l'an e il quantum debeatur. L'atto impositivo è una provocatio ad opponendum e, in quanto tale, deve esporre i fatti a fondamento della pretesa erariale, nel rispetto dei

principi di buona fede e collaborazione tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria. (G.G.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000 art. 12, c. 7; Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea art. 41; l. 212/2000 artt. 7 e 10

73. Agevolazioni prima casa

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 5141/2018 del 26 novembre 2018, Presidente: Alparone, Estensore: Bussani

Accertamento – Acquisto unità immobiliare superiore ai 240 mq – Successiva divisione – Irrilevanza - Decadenza - Sussiste.

Decade dall'agevolazione prima casa il contribuente che abbia acquistato un'immobile di estensione superiore ai 240 mq, anche nel caso in cui, successivamente alla stipula del contratto, provveda alla divisione e frazionamento catastale del bene, rilevando, invero, la superficie utile esistente al momento della stipula dell'atto (Conf. Cass. n. 21791/2012; n. 11973/2015; n. 7457/2016). (N.Bo.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 131/1986, art. 1 nota II-bis tariffa parte I e art. 6 d.m. 2 agosto 1969

74. Monitoraggio fiscale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 5144/2018 del 26 novembre 2018, Presidente: Alparone, Estensore: Crespi

Accertamento – Investimenti ed attività di natura finanziaria detenuti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato – Presunzione di evasione - Retroattività – Non sussiste.

La presunzione di evasione sancita, con riferimento agli investimenti ed alle attività di natura finanziaria detenuti negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dall'art. 12, co.2, d.l. n. 78 del 2009, conv., con modif., in l. n. 102 del 2009, in vigore dal 1° luglio 2009, non ha efficacia retroattiva, in quanto non può attribuirsi alla stessa natura processuale, avendo le norme in tema di presunzioni natura sostanziale; una differente interpretazione potrebbe - in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost. - pregiudicare l'effettività del diritto di difesa del contribuente rispetto alla scelta in ordine alla conservazione di un certo tipo di documentazione. Il principio rileva sia ai fini degli avvisi di accertamento che degli atti di irrogazione sanzioni per omessa compilazione del quadro RW (Conf. Cass. n. 2662/2018; n. 2562/2019; n. 5471/2019). (N.Bo.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2012, art. 12

75. Ritenute su interessi

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 5159/2018 del 26 novembre 2018, Presidente: Rollero, Estensore: Chiametti

Accertamento – Esenzione da ritenuta alla fonte – Beneficiario effettivo – Onere della prova – Residenza stato membro.

Ai fini dell'esenzione dalla ritenuta alla fonte delle somme corrisposte a titolo di interessi passivi, da un soggetto residente in Italia a un soggetto residente in un altro Stato membro dell'Unione Europea, è sufficiente che il primo dimostri – attraverso apposito certificato rilasciato dalle autorità fiscali straniere – il requisito sostanziale della residenza fiscale del soggetto percipiente nel predetto Stato membro. Non compete al sostituto di imposta verificare che il soggetto percipiente non abbia alcun obbligo, legale o contrattuale, di trasferire tale reddito a un altro soggetto (Conf. Cass. n.1553/2012). (M.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 600/73, art. 26 quater

76. Metodo analitico-induttivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 12, sentenza n. 5169/2018 del 27 novembre 2018, Presidente: Craveia, Estensore: Borsani

Accertamento – Omessa o infedele presentazione studi di settore – Accertamento analitico induttivo - Possibilità.

La determinazione del reddito in via induttiva da parte dell'Amministrazione finanziaria è subordinata, nel caso di infedele compilazione degli studi di settore, alla sussistenza di una differenza superiore al 15 per cento, o comunque superiore ad euro cinquantamila, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione, mentre non è subordinata ad alcuna condizione nel caso di omessa presentazione degli studi di settore. (N.Bo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 39, comma 2, lett. d-ter

77. Amministratore di fatto - Responsabilità

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 20, sentenza n. 5181/2018 del 28 novembre 2018, Presidente e Estensore: Zevola

Accertamento – Amministratore di fatto – Responsabilità solidale nell'obbligazione tributaria di una società di capitali – Non sussiste.

Deve escludersi una responsabilità solidale dell'amministratore di fatto nell'obbligazione tributaria di una società di capitali. L'autonomia perfetta che caratterizza le società di capitali implica l'esclusiva imputabilità alla società dell'attività svolta in suo nome e dei relativi debiti e tale principio non conosce alcuna deroga con riferimento alle obbligazioni di carattere tributario della società. (Conf. CTR Lombardia, sez. 20, sentenze nn. 5174/2018; 5175/2018; 5176/2018; 5177/2018; 5179/2018, 5180/2018, 5182/2018, 5183/2018, 5184/2018, 5185/2018, 5186/2018, 5187/2018 e 5189/2018; Cass. n. 12007/2015). (I.S.)

Riferimenti normativi:

78. Indagini finanziarie

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 11, sentenza n. 5206/2018 del 28 novembre 2018, Presidente: Buono, Estensore: Missaglia

Accertamento – Dati emergenti dai conti correnti bancari – Riferibilità alle operazioni imponibili – Presunzione – Prova contraria - Onere a carico del contribuente – Applicazione ai lavoratori dipendenti – Possibilità.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo l'art. 32, d.P.R. n. 600/1973, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, determinandosi un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare, con una prova non generica ma analitica per ogni versamento bancario, che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili (Conf. Cass. n. 15857/2016, Cass. n. 18081/2010, Cass. n. 2611/2015).

L'art. 32 del d.P.R. 600/1973 si estende alla generalità dei contribuenti, stante anche il richiamo all'art. 38 del d.P.R. 600/1973 che concerne l'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche, qualunque ne sia la tipologia. La limitazione degli accertamenti bancari ai soli imprenditori o lavoratori autonomi risulta priva di ogni riscontro normativo (Conf. Cass. n. 22514/2013). (N.Bo.)

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

79. Termini di decadenza

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 5245/2018 del 29 novembre 2018, Presidente: Gravina, Estensore: Di Mario

Raddoppio termini - IRAP – Inapplicabilità.

Il cd. “raddoppio dei termini” di cui all’art. 43 d.P.R. 600/1973 non trova applicazione ai fini IRAP, non essendo tale imposta contemplata dalla disciplina penale-tributaria (Cfr. Cass. 10483/2018). (M.Ta.)

Riferimenti normativi:

80. Società in accomandata - Raddoppio

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, sentenza n. 5270/2018 del 29 novembre 2018, Presidente: Frangipane, Estensore: Alberti

Reato socio accomandatario - Raddoppio dei termini - Socio accomandante – Non sussiste.

Laddove il socio accomandatario di una società in accomandita semplice nell’esercizio del suo ruolo realizzi una fattispecie penalmente rilevante ai sensi del d.lgs. 74/2000, il cd. “raddoppio” dei termini di cui all’art. 43 del d.P.R. 600 del 1973 non opera nei confronti del socio accomandante, estraneo alla fattispecie, non essendo ipotizzabile alcun automatismo tra il raddoppio dei termini per l’accertamento della società e per quello dei soci. (M.Le.)

Riferimenti normativi:

81. Credito per ricerca e sviluppo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 5292/2018 del 4 dicembre 2018, Presidente: Servetti, Estensore: Bragho

Credito per la ricerca e sviluppo – Omessa indicazione in dichiarazione – Irretrattabilità della dichiarazione – Indicazione nel modello F24 – Irrilevanza.

Quando il legislatore subordina la concessione di un beneficio fiscale ad una precisa manifestazione di volontà del contribuente, da compiersi mediante la compilazione della dichiarazione, questa assume il valore di un atto negoziale, come tale irretrattabile anche in caso di errore, salvo che il contribuente dimostri che questo non fosse conosciuto o conoscibile dall’amministrazione.

La riconoscibilità dell’errore non rileva qualora, a fronte di un tempestivo invito a provvedere alla regolarizzazione da parte dell’Amministrazione finanziaria, il contribuente non abbia presentato una dichiarazione integrativa con la corretta esposizione del credito d’imposta.

È irrilevante la circostanza l’indicazione, nel modello F24 ai fini dell’utilizzo in compensazione del credito di imposta (Conf. Cass. 30172/2017, Cass. 12782/2018). (L.Bo.)

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

82. Metodo sintetico

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 5335/2018 del 6 dicembre 2018, Presidente: Micheluzzi, Estensore: Vicuna

Accertamento sintetico – Beni indice – Spese acquisto e mantenimento beni – Presunzioni legali – Onere probatorio.

La disponibilità di beni come autoveicoli, nonché quella di residenze principali o secondarie, intendendo con ciò non solo la proprietà dei medesimi ma anche l’esborso, a vario titolo, di spese per il loro mantenimento, rappresentano presunzioni di capacità contributiva che la legge riconosce come legali sulla base delle quali ricostruire il reddito sintetico da attribuire al contribuente e che, pertanto, comportano l’inversione dell’onere della prova in capo al medesimo.

Il contribuente, per superare la suddetta presunzione legale, deve rigorosamente ed idoneamente documentare che l'esborso effettuato per incrementi patrimoniali sia stato sostenuto con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, attraverso la prova di un nesso causale esistente tra la provvista economica ed il bene indice al cui acquisto e/o gestione la stessa è diretta. (I.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 38; c.c., art. 2697

83. Studi di settore

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 26, sentenza n. 5349/2018 del 5 dicembre 2018, Presidente: Labruna, Estensore: Crisafulli

Accertamento – Studi di settore – Presunzioni gravi, precise e concordanti – Sussistono.

La dichiarazione di ricavi inferiori a quelli risultanti dallo studio di settore e lo scostamento delle percentuali di ricarico applicate rispetto a quelle mediamente praticate nel settore di appartenenza, insieme a una gestione aziendale antieconomica in perdita costante costituiscono presunzioni gravi, precise e concordanti di un maggior reddito non dichiarato, idonee a trasferire l'onere di prova contraria a carico del contribuente. (G.S.P.)

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

84. Accettazione di eredità - Opponibilità

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 5393/2018 del 12 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Punzo

Accettazione eredità con beneficio di inventario; notifica accertamento eredi – Opponibilità erario.

L'accettazione dell'eredità con beneficio di inventario è opponibile all'erario. (I. L.C.)

Riferimenti normativi: art. 50, d.lgs. n. 159/2011 e art. 1253 c.c.

85. Cash pooling

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 2, sentenza n. 379/2018 del 16 luglio 2018, Presidente: Fischetti, Estensore: Cappelluzzo

Accertamento – Ires – Cash pooling – Interessi attivi non contabilizzati – Imponibilità – Sussiste.

In un contratto di cash pooling c.d. zero balance tra società infragruppo residenti in Stati diversi, attivi e passivi della liquidità di cassa sono quotidianamente trasferiti su un unico conto di tesoreria, ossia è come se il "prestito" non avvenisse o avvenisse ad un tasso di interesse di valore "non normale".

Non è invocabile l'abuso del diritto e l'Ufficio può applicare il valore normale per rideterminare il reddito della ricorrente. (M.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, artt. 110, commi 7 e 9, comma 3

86. Inerenza

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 403/2018 del 23 luglio 2018, Presidente: Maggipinto, Estensore: Lauria

Accertamento – Controllata estera – Contratti di agenzia – Inerenza – Non sussiste.

Non sono deducibili ai fini IRES e IRAP i costi sostenuti da una controllante italiana in virtù di un contratto di agenzia sottoscritto con le controllate estere, qualora vi si preveda unicamente la corresponsione a queste ultime di un contributo fisso di startup, poiché detti costi sono privi del requisito di inerenza stabilito dall'art. 109 comma 5 del TUIR. Parimenti non è detraibile l'IVA sulle relative fatture poiché carente dei requisiti di coerenza, afferenza e inerenza prevista dall'art. 19 del d.P.R. 633/1972. (A.A.)

Riferimenti normativi: TUIR, art. 109 comma 5; d.P.R. 633/1972, art. 19

87. Motivazione per relationem

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 481/2018 del 20 settembre 2018, Presidente e Estensore: De Petris

Accertamento – Legittimità dell’avviso d’accertamento – Allegazione atti conosciuti o conoscibili – Non Necessaria.

La mancata allegazione degli atti di compravendita, richiamati ai fini della determinazione del valore di un’area, non inficia la legittimità dell’avviso quando gli estremi dei relativi rogiti notarili, liberamente consultabili presso la conservatoria dei registri immobiliari, siano stati forniti al contribuente in sede di accertamento con adesione. (F.Gh.)

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

88. Credito per ricerca e sviluppo

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 483/2018 del 20 settembre 2018, Presidente e Estensore: De Petris

Accertamento – Credito per Ricerca e sviluppo – Mancata indicazione nel quadro RU – Termine di accertamento ordinario – Sussiste.

Il Credito per Ricerca e Sviluppo anche se non indicato nel quadro RU del Modello Unico è un credito maturato ed esistente ed in quanto tale deve essere qualificato come credito non spettante e non già come credito inesistente. Ciò in quanto, secondo il dictum del legislatore, è inesistente il credito in relazione al quale manca in tutto o in parte il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36, 36 bis e 36 ter del d.P.R. 633/1972. Infatti, la disciplina normativa (d.lgs. 158/2015 che ha modificato l’art. 13 d.lgs. 471/97) consente di individuare una ben precisa linea di confine tra chi adopera crediti fittizi per sottrarre illecitamente risorse al fisco ed i contribuenti che si limitano ad impiegare crediti esistenti, seppure non spettanti.

Nella specie, qualificato il credito come non spettante, risulta pertanto tardivo l’accertamento effettuato dall’Ufficio derogando gli ordinari termini d’accertamento. (F.Gh.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 471/1997, art. 13 comma 5; d.P.R. 600/1973, art.43

89. Liquidazione automatizzata

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 554/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Oldi

Controllo automatico – Finalità – Operazione automatica di mero riscontro cartolare – Contestazione di carattere giuridico – Illegittimità.

La procedura di controllo cartolare, ex art. 36-bis d.P.R. 600/73, può essere impiegata solamente per correggere errori materiali o di calcolo. Ne consegue, che con tale procedura automatizzata non possono risolversi questioni di carattere giuridico, le quali richiedono necessariamente l’emissione dell’avviso di accertamento in rettifica. (A.Rav.)

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

90. Trust

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 594/2018 del 9 novembre 2018, Presidente e Estensore: Oldi

Trust senza personalità giuridica – Partita IVA aperta – Pretesa Tributaria – Sussiste.

Pur riconoscendo la mancanza di personalità giuridica al Trust, che risulta quindi privo di autonomia nell’imputazione di rapporti giuridici, si ritiene legittima la notifica di cartella esattoriale o altro atto impositivo al Trust che eserciti attività commerciale e abbia aperto partita IVA.

Lo status giuridico tributario, infatti, è diverso da quello civilistico a seguito dell'entrata in vigore dell'articolo 1, commi da 74 a 76, della Legge 27 dicembre 2006 n. 296, che ha esteso anche al Trust la soggezione all'imposta sul reddito delle società, con i correlati obblighi di tenuta delle scritture contabili e di dichiarazione annuale dei redditi. (S.V.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art.73 comma 1, lettere b), c) e d)

91. Concordato fallimentare

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 644/2018 del 13 novembre 2018, Presidente: Oldi, Estensore: Bersotti

Concordato fallimentare – Utilizzo perdite pregresse – Legittimità – Sussiste.

L'utilizzo delle perdite fiscali pregresse da parte dell'assuntore nella procedura di concordato fallimentare è legittimo. Nel concordato fallimentare con assunzione, infatti, l'assuntore diviene cessionario dell'intero patrimonio fallimentare e, quindi, di tutte le attività al medesimo riferibili, tra le quali anche le perdite fiscali. (C.Ge.)

Riferimenti normativi: r.d. n. 267/1942, art. 24

92. Contraddittorio preventivo

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 2, sentenza n. 525/2018 del 19 settembre 2018, Presidente e Estensore: Vitali

Obbligatorietà contraddittorio preventivo.

L'obbligatorietà generalizzata del contraddittorio preventivo è applicabile a qualsiasi atto di accertamento o controllo con accesso e ispezione ai locali, costituendo una fondamentale garanzia per il contribuente tale da rendere illegittimo l'avviso di accertamento emesso senza la preventiva redazione di un verbale di chiusura delle operazioni e la comunicazione del pvc. (G.F.)

Riferimenti normativi: art.12 c.7 l. 212/2000

93. Metodo sintetico

Commissione tributaria provinciale di Como, Sez. 4, sentenza n. 218/2018 del 22 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Spera

Accertamento – Socio accomandante – Imputabilità del maggior reddito definitivamente accertato nei confronti della società - Sussiste anche per utili di natura extrcontabile non distribuiti.

Ove il reddito nei confronti della società risulti accertato in maniera definitiva, il giudizio nei confronti del socio, per quanto attiene all'esistenza degli utili extracontabili realizzati dalla società, è pregiudicato dall'esito dell'accertamento effettuato nei confronti della società stessa. Il maggior reddito risultante dalla rettifica comporta anche l'applicazione in capo al socio delle sanzioni. È irrilevante l'estraneità del socio accomandante all'amministrazione della società. (M.Mag.)

Riferimenti normativi: art. 5 del Tuir

94. Operazioni finanziarie tra familiari

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 1, sentenza n. 276/2018 del 19 dicembre 2018, Presidente: Catalano, Estensore: Aondio

Accertamento bancario – Operazioni finanziarie informali tra familiari – Legittimità.

Le operazioni finanziarie svolte tra familiari non necessitano di essere normate da contratti scritti e con data certa; le anticipazioni di denaro da un familiare nei confronti di un altro familiare sono da considerarsi legittime e di normale amministrazione, soprattutto se i redditi

dichiarati da quest'ultimo sono congrui e capienti per giustificare le anticipazioni effettuate. (P.G.D.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 41 bis; d.P.R. 600/1973, art. 32, comma 6-bis e ss.

95. Avviso di liquidazione - Motivazione

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 1, sentenza n. 311/2018 del 31 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Maggipinto

Carenza di motivazione – Eccezione di mancata inclusione di un allegato all'avviso di liquidazione – Onere di dimostrazione della notifica – Sussiste.

In tema di onere probatorio, spetta alla parte che afferma di aver notificato un atto (i.e. Agenzia delle Entrate) fornire la prova dell'effettiva notifica anche di eventuali allegati. Se l'avviso di liquidazione è privo di motivazione perché la stessa è asseritamente contenuta in altro documento di cui non è dimostrabile l'effettiva allegazione insieme all'avviso notificato (che, nel caso di specie, nemmeno richiama nel testo tale documento), sussiste la violazione dell'obbligo di motivazione e delle prescrizioni di cui all'art. 33 d.lgs. n. 346/1990. (S.Va.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 346/1990, art. 33; legge 212/2000, art. 7; legge 241/1990, art. 3

96. Operazioni inesistenti

Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sez. 2, sentenza n. 73/2018 del 28 novembre 2018, Presidente: Matacchioni, Estensore: Scurpa

Operazioni inesistenti – Cartiere – Prova indiziaria – Prova contraria.

L'esistenza di un gruppo di società di fatto prive di struttura, che non versano le imposte né presentano le relative dichiarazioni, che attraverso il "sistema apri chiudi" vengono costituite al solo fine di creare fatture fittizie (cosiddette "cartiere") per essere poi prontamente chiuse, con movimentazione di denaro contante sproporzionata rispetto ai volumi d'affari, costituisce prova indiziaria che giustifica il disconoscimento di costi riconducibili ad operazioni inesistenti. Rimane in capo al contribuente l'onere della prova contraria. (A.Mas.)

Riferimenti normativi:

97. Voluntary disclosure

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 1, sentenza n. 90/2018 del 2 luglio 2018, Presidente: Platania, Estensore: Zanotti

Accertamento – Ricavi in nero – Prova costituita dalle relazioni allegate alla voluntary disclosure – Perfezionamento della procedura di voluntary disclosure – Non rileva.

L'esistenza di cessioni in nero è provata oltre che dalle indagini della Guardia di Finanza, dall'ammissione del contribuente rilevabile nelle relazioni accompagnatorie alla voluntary disclosure.

L'eccezione relativa all'intervenuto perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria, per gli stessi anni accertati, è da respingere in quanto il contribuente non ha provato che i ricavi in nero fossero gli stessi e non altri coperti dalla voluntary disclosure. (C.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 167/1990, art.5 quater, lettera a)

98. Fatture oggettivamente inesistenti

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 1, sentenza n. 148/2018 dell'8 ottobre 2018, Presidente: Platania, Estensore: Platania

Accertamento – Litisconsorzio uffici diversi – insussistenza – Fatture oggettivamente inesistenti – Prova – Mancanza struttura aziendale emittente – Sussiste.

Non sussiste la necessità di integrare il contraddittorio con altro ufficio dell'Agenzia in quanto tutti gli uffici periferici hanno la capacità di stare in giudizio in via concorrente e alternativa.

L'esistenza di operazione oggettivamente inesistenti è provata dalla mancanza di dipendenti e struttura delle società emittenti (Conf. Cass. n. 24005/2016, n. 17788/2018). (C.A.)

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

99. Costi – Determinazione induttiva

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 2, sentenza n. 189/2018 del 23 novembre 2018, Presidente: Mottola e Estensore: Rosina

Accertamento – Determinazione induttiva maggiori ricavi – Determinazione induttiva dei costi - Obbligo – Sussiste.

Nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, l'Amministrazione Finanziaria può procedere ad un accertamento di tipo induttivo, ma a tutela del principio costituzionale di capacità contributiva di cui all'art. 53 l'Ufficio deve, ancorché induttivamente, determinare i costi relativi ai maggiori ricavi accertati (Conf. Cass. Sezione V n. 1506 del 20 gennaio 2017). (S.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 41; Cost. art. 53

100. Accertamento “Ante Tempus”

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 2, sentenza n. 191/2018 del 23 novembre 2018, Presidente: Mottola, Estensore: Celenza

Accertamento – Mancato rispetto 60 giorni – Nullità avviso emesso “ante tempus” – Urgenza per prossimità scadenza termini - Non sussiste.

In caso di verifica mediante accesso nei locali dell'impresa, è nullo l'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio che non rispetti il termine minimo di sessanta giorni previsto dall'articolo 12 comma 7 della l. 212/2000. L'Ufficio non può derogare alle norme poste a presidio dell'effettività del contraddittorio, tra le quali anche i 15 giorni previsti per assolvere alle richieste ed inviti di cui all'articolo 51, comma 3 del d.P.R. 633/72. L'ipotesi in cui l'annualità sia prossima alla scadenza dei termini di accertamento non è requisito d'urgenza. (Conf. Cass. Sez. Unite n. 18184 del 2013) (S.P.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 12; d.P.R. 633/72, art. 51, comma 3

101. Monitoraggio fiscale

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 16, sentenza n. 3169/2018 del 10 luglio 2018, Presidente: Citro, Estensore: Fagnoni

Accertamento – Sanzioni per omesso monitoraggio fiscale - Attività detenute all'estero – Soggetto delegato – Applicabilità.

Il soggetto delegato ad operare su conto corrente intestato ad altri e detenuto all'estero, non è esonerato dagli obblighi di monitoraggio fiscale, posto che il termine “detenzione” utilizzato dall'art. 4, comma 1, d.l. 167/1990 va assunto in relazione alla *ratio* della disposizione. La disciplina individua tra i destinatari dell'obbligo anche i soggetti non beneficiari effettivi degli investimenti e delle attività all'estero qualora tali soggetti ne abbiano la disponibilità e/o la possibilità di movimentazione. (C.L.B.)

Riferimenti normativi: d.l. 167/1990, art. 4 comma 1.

102. Monitoraggio fiscale

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 11, sentenza n. 3479/2018 del 26 luglio 2018, Presidente e Estensore: Di Rosa

Accertamento – Monitoraggio fiscale - Paesi a fiscalità privilegiata – Irretroattività.

Il dispositivo di cui all'art. 12, commi 2 e 2-bis del d.l. 78/09, che introduce un raddoppio dei termini di accertamento di imposte, interessi e sanzioni in relazione ad attività e investimenti

detenuti in Paesi a fiscalità privilegiata, si qualifica come norma di natura sostanziale e non procedimentale. È pertanto inibito il potere accertativo dell'Amministrazione finanziaria su periodi d'imposta antecedenti all'entrata in vigore della legge (Conf. Cass. n. 2562/2019, n. 33223/2018, n. 2662/2018; Contra Cass. n. 30742/2018). (E.A.P.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 78/09, art. 12 comma 2 e 2-bis

103. Prelevamenti bancari – Dichiarazione di terzi

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 2, sentenza n. 3560/2018 del 30 agosto 2018, Presidente e Estensore: Biancospino

Presunzione legale art. 32 d.P.R. 600/86 - Prelevamenti bancari – Prova contraria – Dichiarazioni di terzi.

La presunzione di cui all'articolo 32, comma 1 n.2, non è superabile con la produzione di dichiarazioni di terzi prive di data certa e di certezza della provenienza, che vorrebbero ricondurre i prelevamenti a restituzioni di prestiti o liberalità. (M.Le.)

Riferimenti normativi:

104. Scelta del metodo di accertamento

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 1, sentenza n. 3668/2018 del 12 settembre 2018, Presidente: D'Orsi, Estensore: Donvito

Accertamento – Scelta del metodo.

Il potere dell'Amministrazione finanziaria di scegliere il metodo di accertamento e/o di combinare diversi metodi di accertamento è insindacabile se esercitato nell'ambito delle previsioni di legge, purché la scelta non pregiudichi i diritti del contribuente (Conf. Cass. n. 16565/2017; n. 2872/2017). (S.Z.)

Riferimenti normativi:

105. Economicità delle operazioni black list

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 13, sentenza n. 3718/2018 del 17 settembre 2018, Presidente: Maiga, Estensore: Gittardi

Operazioni con soggetti residenti in paesi a fiscalità privilegiata – Effettivo interesse economico delle operazioni poste in essere.

In un sistema equilibrato di accertamento tributario l'Amministrazione finanziaria non può sostituirsi all'imprenditore nelle valutazioni di natura economica-contrattuale strettamente discrezionali e di particolare delicatezza tipiche dell'attività imprenditoriale. Il tutto a condizione che il soggetto imprenditore non abbia posto in essere operazioni del tutto incongrue o prive di alcuna logica economica e abbia coerentemente motivato le decisioni operate in relazione alle complessive condizioni concretamente esistenti al momento dello svolgimento delle operazioni. In tema di operazioni intercorse con soggetti residenti in paesi a fiscalità privilegiata, in ordine alla rispondenza delle operazioni ad un effettivo interesse economico del contribuente è condivisibile un orientamento che a tal fine tenga in considerazione non solo l'elemento del prezzo della transazione ma anche le condizioni complessive quali ad esempio la tempestività della consegna e della qualità dei prodotti. (S.Z.)

Riferimenti normativi:

106. Monitoraggio fiscale

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 1, sentenza n. 3967/2018 del 25 settembre 2018, Presidente: Roggero, Estensore: Chiametti

Accertamento – Presunzione di redditi sottratti a tassazione – Irretroattività - Non sussiste.

La presunzione legale relativa di reddito sottratto a tassazione, per omessa compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi, introdotta dall'art. 12, comma 2 del d.lgs. 78/2009 può essere applicata non solo con riguardo agli accertamenti relativi ad annualità successive a quella della sua entrata in vigore, ma anche con quelli che hanno ad oggetto annualità precedenti. Una tesi contraria svilirebbe di molto l'efficacia di contrasto all'evasione voluta dal Legislatore. Quest'ultimo, con la disposizione in parola, non ha inteso sottoporre a tassazione manifestazioni di ricchezza che in precedenza non ne erano assoggettate, ma ha inteso apprestare uno strumento di lotta all'evasione fiscale. La norma pertanto non ha natura "sostanziale", ma "probatoria", dal momento che solleva l'amministrazione dall'onere di dimostrare la provenienza reddituale delle somme utilizzate per investimenti in paesi a regime fiscale privilegiato. Essa è dunque suscettibile di applicazione retroattiva (Contra: Cass. 2662/2018, Cass. 2562/2019). (E.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 78/2009, art. 12 comma 2

107. Estinzione della società

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 6, sentenza n. 4320/2018 dell'11 ottobre 2018, Presidente: Centurelli, Estensore: Grassi

S.r.l in liquidazione – Efficacia dell'estinzione – Perdite maturate – Accertamento analitico-induttivo – Non si applica.

Ai sensi dell'art. 28, comma 4, d.lgs. n. 175/2014, l'estinzione della società ha efficacia, agli effetti tributari, trascorsi cinque anni dalla data di cancellazione dal registro delle imprese. L'avviso di accertamento deve essere notificato alla società ed al liquidatore.

Errate scelte professionali che hanno comportato il conseguimento di perdite e la successiva messa in liquidazione della società non possono essere considerate presunzioni, che oltretutto mancano di gravità, di precisione e di concordanza, che giustificano l'accertamento analitico – induttivo ai sensi dell'art.39, comma 1, lett d) d.P.R. 600/73. (G.Do.)

Riferimenti normativi: art. 28, d.lgs. n. 175/2014, art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/1973

108. Deduzione costi pluriennali - Decadenza

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 10, sentenza 4673/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente: Zamagni, Estensore: Garofalo

Potere di accertamento - Decadenza in ipotesi di costi deducibili in più anni.

In ipotesi di costi che danno luogo a diritto a deduzione frazionata in più anni e di quote di ammortamento, la decadenza in danno dell'Agenzia matura con il decorso del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione relativa ai periodi fiscali in cui i costi sono stati concretamente sostenuti. (R.L.)

Riferimenti normativi: art. 43, co.1 d.P.R. n. 600 del 1973; Corte Cost. 80 del 2005.

109. Omessa notifica dell'atto presupposto

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 11, sentenza 4691/2018 del 30 ottobre 2018, Presidente: Giucastro, Estensore: Mazza

Accertamento - Mancata notifica dell'atto presupposto.

Il vizio di notifica (dell'atto presupposto) non è dirimente se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato e comunque l'eventuale vizio di notificazione dell'atto impositivo non determina la nullità della pretesa erariale iscritta a ruolo. (Cass. 29 aprile 2015 n. 8674) (R.L.)

Riferimenti normativi:

110. Cash pooling - Interessi

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 14, sentenza n. 5059/2018 del 14 novembre 2018, Presidente e Estensore: Citro

Contratto di cashpooling agreement – Rapporto di finanziamento – Interessi a valore normale – Sussiste.

Il contratto stipulato da due società, denominato “cashpooling agreement”, risulta un contratto atipico in quanto non è previsto dal nostro codice civile. Nelle condizioni della ricorrente società italiana che risulta creditrice di una società estera, non può non considerarsi il dettato dell’art. 10 comma 7 del TUIR, che stabilisce la valutazione in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati o dei beni ricevuti, determinati al comma 2 se ne deriva un reddito. Pertanto, nel rapporto tra le due società – da ritenersi di finanziamento - non può non considerarsi la maturazione di interessi, che secondo quanto espresso dall’articolo suddetto debbono essere calcolati a valore normale, intendendo per valore normale il tasso di interesse da applicare ai saldi del conto, quello che sarebbe stato applicato tra parti indipendenti nel rispetto del principio della libera concorrenza. È corretto l’utilizzo dei tassi interbancari pubblicati dal Bollettino della Banca d’Italia. (L.D.)

Riferimenti normativi: art. 1823 C.C.; art. 10 comma 7, comma 2 TUIR

111. Frode carosello

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 14, sentenza n. 5071/2018 del 14 novembre 2018, Presidente: Centurelli, Estensore: Pavone

Frode carosello – Inversione dell’onere della prova – Sussiste.

La mancata indicazione del soggetto che avrebbe effettivamente venduto e consegnato le merci al presunto artefice della frode carosello, impedisce di accertare i rapporti tra le due società e di raccogliere indizi e prove attestanti la consapevolezza del ricorrente di essere parte di una più ampia frode carosello.

L’ inversione dell’onere della prova, in caso di accertata frode carosello, non può essere utilizzata dal contribuente se non sono evidenziati rapporti diretti tra interponente e società cartiera, ma tra asserito interponente e buffer e senza che vi sia alcuna prova dei rapporti tra la ricorrente e una qualsiasi società cartiera. (L.D.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73

112. Operazioni oggettivamente inesistenti

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 1, sentenza n. 5115/2018 del 15 novembre 2018, Presidente: Roggero, Estensore: Simeoli

Accertamento – Imposte sui redditi e Iva – Operazioni oggettivamente inesistenti – Distribuzione onere della prova – Rettifica dei ricavi – Spettanza se contribuente prova inerenza con i componenti negativi fittizi.

La distribuzione dell’onere della prova è differente a seconda che si tratti di operazioni oggettivamente inesistenti o soggettivamente inesistenti o frodi carosello. Nel caso di lite, l’Agenzia delle Entrate ha contestato la deducibilità dei costi e la detraibilità dell’IVA per inesistenza oggettiva delle operazioni, provata mediante presunzioni aventi i requisiti della gravità, precisione e concordanza; dimostrando, per esempio, che la società emittente le fatture era una cartiera, che la descrizione delle fatture era generica e incompleta, tale da non consentire di individuare le specifiche prestazioni rese. Alla medesima Agenzia non spettava provare la consapevolezza del meccanismo fraudolento, diversamente da quanto accade per le operazioni soggettivamente inesistenti e le frodi carosello. Pertanto in tale circostanza non è sufficiente ai fini dell’assolvimento della contro prova l’esibizione della fattura da parte del contribuente, ancorché di norma sia documento idoneo a rappresentare un costo dell’impresa

e a consentirne la deduzione e la detrazione della relativa Iva, né la sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento operati (Conf. Cass. n.24426/2013; n.12802/2011).

Il contribuente che intende avvalersi della disciplina che consente di rettificare in diminuzione i ricavi deve provare che sono anch'essi fittizi perché direttamente afferenti ai componenti negativi; non essendovi alcun automatismo biunivoco tra costi per acquisti inesistenti e ricavi dichiarati (Conf. Cass., n.19000/2018; n.18390/2018). (P.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 109; d.P.R. 633/1972, art. 21; d.lgs. 472/1997, art. 5; d.l. 16/2012, art. 8 comma 2

113. Transfer pricing

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 19, sentenza n. 5149/2018 del 16 novembre 2018, Presidente: Celletti, Estensore: Chiametti

Accertamento – Metodo del TNMM – Scelta legittima – Avviamento – Sterilizzazione legittima.

La scelta operata dalla società di avvalersi del metodo alternativo, cd. TNMM (Transactional Net Margin Method), è legittima se dimostra le ragioni dell'inattendibilità degli altri metodi al proprio caso.

Ai fini del transfer pricing nella determinazione del reddito netto con il metodo del TNMM l'ammortamento dell'avviamento se ha carattere di eccezionalità non può ritenersi un elemento operativo e pertanto va sterilizzato. L'ammortamento infatti può essere iscritto a bilancio solo laddove è derivato, ossia acquisito da terzi a titolo oneroso e non generato internamente, sicché in caso di fusione, come quello di lite, non sarebbe stata legittima l'iscrizione di maggiori valori ovvero di un goodwill, posto che i beni dell'incorporata devono essere contabilizzati in continuità di valori e senza evidenziazione di plus o minusvalenze su detti beni. (P.C.)

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

114. Redditi fondiari

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 8, sentenza n. 5341/2018 del 27 novembre 2018, Presidente: Bricchetti, Estensore: Martinelli

Accertamento – Contratto preliminare di compravendita non registrato – Corrispettivi - Presunzione dell'Ufficio di canoni di locazione non dichiarati – Non rileva.

Qualora l'Ufficio abbia presunto la percezione di canoni di affitto non dichiarati e l'evidenza documentale consenta invece di qualificare le operazioni diversamente, è necessario dare rilevanza alla sostanza rispetto alla forma e superare gli indici presuntivi. [Nel caso di specie l'avviso di accertamento riguardava una serie di trasferimenti di denaro tra due soggetti, un promissario venditore e un promissario acquirente, che consistevano in una serie di bonifici aventi causale "acquisto immobile", l'Ufficio ha presunto che tali somme fossero il corrispettivo di canoni di locazione non dichiarati dal momento che il contratto preliminare di compravendita non era stato registrato; la Commissione ha ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento in forza del predetto principio della rilevanza della sostanza] (F.M.)

Riferimenti normativi:

115. Transfer pricing

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 8, sentenza n. 5345/2018 del 27 novembre 2018, Presidente: Bricchetti, Estensore: Martinelli

Accertamento – Transfer pricing – Rettificabilità dei metodi di determinazione.

In presenza di una coerente applicazione di un metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento, è infondata la rettifica dell'Ufficio che disconosca tale metodologia, applicandone una nuova e diversa senza contestare il metodo applicato dal contribuente e senza dar prova delle ragioni di tale contestazione. (F.M.)

Riferimenti normativi: art. 110 TUIR e Linee guida OCSE.

116. Raddoppio dei termini

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 16, sentenza n. 5460/2018 del 4 dicembre 2018, Presidente: Citro, Estensore: Macchiarola

Corrispettivi non dichiarati di transazioni immobiliari – Denuncia penale – Raddoppio dei termini – Socio di minoranza Srl – Mancato coinvolgimento nella fattispecie penale.

L'Ufficio non può invocare il raddoppio dei termini senza fornire prova del coinvolgimento del socio di minoranza, non legale rappresentante, nell'attività criminosa della società a responsabilità limitata. Pertanto, laddove il reato non possa essere ascritto alla parte ricorrente, la presentazione della denuncia non può avere alcun riflesso nei confronti del socio stesso per quanto attiene il termine di notifica dell'avviso di accertamento. (G.P.V.)

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

117. Transfer pricing

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 12, sentenza n. 5488/2018 del 5 dicembre 2018, Presidente: Biancospino, Estensore: Botteri

Transfer pricing – Penale – rimborso anticipato del finanziamento

L'operazione di estinzione anticipata di un finanziamento rientra in una libera scelta imprenditoriale, effettuata valutando probabilmente la convenienza a non pagare ulteriori interessi passivi negli anni a venire. La penale, in caso di estinzione anticipata, è la regola di ogni finanziamento a lungo termine e ovviamente il suo valore normale non può essere pari a zero. La società ricorrente nell'ottica di una libera scelta aziendale l'ha effettivamente pagata, sostenendone il costo che pertanto deve essere riconosciuto. (G.P.V.)

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

118. Black List

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 10, sentenza n. 5506/2018 del 3 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Zamagni

Attività finanziarie detenute in paesi "black list" – Mancata indicazione quadro RW – Irretroattività della norma.

L'art. 12 d.l. 78/2009 ha introdotto un regime di presunzione legale di sottrazione all'imposizione dei redditi detenuti in paesi c.d. black list, con natura sostanziale della norma e impossibilità di applicazione retroattiva. Pertanto, con riferimento ai periodi d'imposta pregressi alla sua entrata in vigore, il potere di accertamento è decaduto (Conf. Cass. n. 2662/2018). (G.P.V.)

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

119. Metodo analitico-induttivo

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 1, sentenza n. 5509/2018 del 5 dicembre 2018, Presidente: Roggero, Estensore: Chiametti

Accertamento analitico induttivo – Settore immobiliare - Antieconomicità – Media semplice – Immobili da ultimare e ultimati – Quotazioni immobiliari OMI.

Considerando una ricostruzione analitica-induttiva dei ricavi, è da censurare l'operato dell'Ufficio che, in maniera del tutto asettica, determina un prezzo medio di vendita per metro

quadrato, calcolato come media semplice del prezzo di vendita di altri immobili ultimati venduti l'anno precedente, non tenendo in considerazione le caratteristiche delle unità immobiliari compravendute, che erano ancora da ultimare, e delle condizioni economiche e finanziarie in cui si trovava la società. La ricorrente, al contrario, dimostra la correttezza delle valutazioni effettuate corrispondenti ai valori praticati nella zona, in quanto il prezzo di vendita praticato rientra nell'intervallo di valori indicato dalle quotazioni immobiliari OMI. (G.P.V.)

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

120. Transfer pricing

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 17, sentenza n. 5521/2018 del 4 dicembre 2018, Presidente: Beretta, Estensore: Squassoni

Transfer pricing – Cost plus – Campione rappresentativo – Prodotti con caratteristiche diverse – Scontistica.

Per la determinazione del prezzo di trasferimento tra imprese consociate occorre far riferimento all'art. 110, comma 7 del TUIR che richiama le condizioni ed i prezzi che sarebbero pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza ed in circostanze compatibili. Nel caso in esame, l'Ufficio ha fondato le proprie ragioni esclusivamente su un campione non rappresentativo e senza basarsi sul metodo applicato dall'impresa. In particolare, la comparazione avveniva su un'unica transazione effettuata con una società terza indipendente del medesimo prodotto ma con caratteristiche differenti. Infine, l'Ufficio non ha valutato che il confronto tra i due dati non prende in esame l'elemento quantitativo dell'ordine e non considera che un cliente abituale, che acquista ingenti quantitativi, ottiene un prezzo più vantaggioso rispetto al cliente occasionale. (G.P.V.)

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

121. Transfer Pricing

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 11, sentenza n. 5573/2018 del 6 dicembre 2018, Presidente: Clemente, Estensore: Pavone

IRES – IRAP – Metodologia T.N.M.M e indicatore R.O.S. - Impossibilità utilizzo se possibili metodi principali – Sussiste.

Incombe sull'Amministrazione Finanziaria l'onere di provare, anche con presunzioni, purché idonee, che il prezzo praticato nelle transazioni commerciali infragruppo sia inferiore a quello "normale". Il metodo del Margine Netto della Transazione può essere utilizzato al fine della determinazione del prezzo normale solo ove non sia possibile applicare i tre metodi principali: metodo del confronto del prezzo, del prezzo di rivendita, del costo maggiorato. (S.Ba.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1976, art. 9 comma 3 e 110 comma 7

122. Operazioni soggettivamente inesistenti

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 13, sentenza n. 5856/2018 del 19 dicembre 2018, Presidente: Maiga, Estensore: Petrone

I - Accertamento – Operazioni inesistenti – onere della prova – regolarità formale scritture contabili – Non sufficiente.

II – Accertamento – Operazioni soggettivamente inesistenti – Consapevolezza frode - diritto alla detrazione IVA – Non sussiste.

III – Accertamento - Operazioni inesistenti – art. 21, comma 7 d.P.R. 633/1972 – Imposta "fuori conto" – IVA interamente dovuta.

I - È onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione di fatture relative ad operazioni inesistenti - per le quali l'Amministrazione abbia fornito attendibili riscontri indiziari

- non essendo sufficiente a tal fine, la dimostrazione della regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili o i pagamenti, in quanto trattasi di dati facilmente falsificabili (Conf. Cass. n. 12802/11, n. 428/2015, n. 11873/2018).

II - In presenza di prestazioni soggettivamente inesistenti non sussiste alcun diritto alla detrazione dell'Iva, anche nel caso in cui i beni siano entrati effettivamente nella disponibilità dell'impresa utilizzatrice, poiché l'indicazione mendace di uno dei soggetti del rapporto implica l'evasione del tributo relativo alla diversa operazione effettivamente realizzata tra altri soggetti (Conf. Cass. n. 20060/2015).

III – Il disposto dell'art. 21, comma 7, d.P.R. 633/1972, secondo il quale nel caso in cui vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare in essa indicato, deve essere interpretato nel senso che la relativa imposta viene considerata "fuori conto" e la relativa obbligazione isolata da quella risultante dalle altre operazioni effettuate, ossia esclusa dal meccanismo di compensazione tra Iva "a valle" ed Iva "a monte" che costituisce fondamento alla detrazione d'imposta di cui all'art. 19 d.P.R. 633/1972. Tale regola prevale su qualsiasi regime speciale o agevolativo (Conf. Cass. n. 23551/2014, n. 3197/2015). (A.Mas.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, artt. 19 e 21, comma 7

123. Avviso bonario - Contraddittorio

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 10, sentenza n. 5867/2018 del 17 dicembre 2018, Presidente: Bolognesi, Estensore: Vanore

Accertamento – Liquidazioni – Controllo automatizzato dichiarazione – Avviso bonario – Non necessità – Cartella di pagamento – Legittimità.

In caso di liquidazione delle imposte in esito al controllo delle dichiarazioni secondo le procedure automatizzate, di cui all'art. 36-bis d.P.R. 600/1973 e all'art. 54-bis d.P.R. 633/1972, l'Amministrazione finanziaria ha l'obbligo di instaurare il contraddittorio con il contribuente, prima dell'iscrizione a ruolo, soltanto nel caso in cui emergano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, mentre tale obbligo non sussiste nel caso di omesso o tardivo versamento delle imposte dovute e determinate in base ai dati forniti dal contribuente nella dichiarazione (Conf. Cass. n. 8154/2015, n. 8342/2012, n. 26316/2010). (E.Fa.)

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

124. Accertamento parziale

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 1, sentenza n. 6006/2018 del 28 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Pilello

Accertamento parziale – Elementi indiziari – Illegittimità - Sussiste.

L'accertamento parziale di cui all'articolo 41-bis del d.P.R. 600/1973 è uno strumento diretto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile laddove le attività istruttorie abbiano dato contezza della oggettiva consistenza della materia imponibile, tale da non richiedere ulteriore valutazione critica. Solo a tali condizioni l'Ufficio può accedervi facendo proprio il contenuto del processo verbale di constatazione e così beneficiando di una sorta di "automatismo argomentativo" indotto da quella fonte di conoscenza.

Tocca all'Ufficio valutare in sede di esame di un processo verbale di constatazione, se sono disponibili elementi probatori che non richiedono alcun ulteriore approfondimento per cui possono essere trasferiti, *sic et simpliciter*, in un atto impositivo, ovvero se assumere detti elementi quale base di partenza per un accertamento ordinario, ricorrendo, nel caso, a ricostruzioni induttive, non consentite, di contro, in sede di accertamento parziale (Conf. Cass. n. 2633/2016; contra Cass.n.11057/2006). (A.Mas.)

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

125. Metodo presuntivo – Onere della prova

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 1, sentenza n. 371/2018 del 15 novembre 2018, Presidente: Calia, Estensore: Bocchiola

Accertamento – Base imponibile – Omessa fatturazione passiva – Onere della prova – Presunzioni semplici – Requisiti di gravità, precisione e concordanza – Sussiste.

Sull'Ufficio che procede alla rettifica della dichiarazione sulla base di riscontri indiretti-presuntivi - quali annotazioni manuali risultanti da documentazione extracontabile rinvenuta presso altra società - incombe l'onere di fornire la prova delle proprie pretese attraverso presunzioni che, seppur semplici, siano dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c.. Tale onere probatorio non risulta adempiuto dall'Ufficio, ove lo stesso si limiti a trasporre su un contribuente le risultanze di una verifica fiscale condotta nei confronti di un soggetto terzo (preteso fornitore), senza verificare ulteriori elementi di prova diretti. (S.Me.)

Riferimenti normativi: c.c. art. 2729

126. Metodo induttivo

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 2, sentenza n. 246/2018 del 2 luglio 2018, Presidente: Novara, Estensore: Ferrari

Accertamento induttivo – IRPEF – Onere della prova – Inversione – Legittimità - Sussiste.

L'onere della prova contraria ricade sul contribuente anche nel caso di rapporti finanziari intestati a terzi su cui il contribuente sottoposto ad attività ispettiva opera solo sulla base di delega dell'intestatario.

L'accertamento basato su conti correnti bancari "inverte" l'onere della prova. Ricade sul ricorrente l'onere di dimostrare che i versamenti considerati dall'Ufficio quali compensi non dichiarati siano riferibili ad operazioni non imponibili, fornendo a tal fine, una prova non generica, ma analitica, con indicazione specifica di ogni versamento bancario in modo da dimostrare che ciascuna operazione sia estranea a fatti imponibili.

È quindi il contribuente che deve dimostrare la non riferibilità dei movimenti ad operazioni imponibili (Conf. Cass. Ordinanza nr. 2781/2015). (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 41 e 32; d.P.R. 633/1972, artt. 51, 54 e 55

127. Contraddittorio preventivo

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 4, sentenza n. 284/2018 del 5 settembre 2018, Presidente: Santangelo, Estensore: Cagnoli

Accertamento – Contraddittorio preventivo – Comunicazioni via mail - Legittimità – Sussiste.

È nullo l'avviso di accertamento emesso senza che si sia instaurato il contraddittorio preventivo in quanto questo ultimo costituisce un principio sancito dalla Corte di giustizia Europea, che si applica quando si adotta un atto che incide in negativo sugli interessi del contribuente.

Anche in ipotesi di errata notifica del Questionario, gli scambi di informazioni via mail con l'Agenzia, rappresentano in via preventiva comunicazioni con il contribuente, che ha così potuto trasmettere i documenti necessari a giustificare i costi esposti in dichiarazione. (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 43; TUIR art. 109

128. Ripartizione onere della prova

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 2, sentenza n. 294/2018 del 10 settembre 2018, Presidente: Petrucci, Estensore: Vitelli

Accertamento – Amministrazione finanziaria parte attrice – Onere della prova – Sussiste.

L'onere della prova deve essere ripartito secondo le regole ordinarie proprie del processo civile, ossia guardando alla posizione sostanziale assunta in giudizio dalle parti e secondo la regola ordinaria dettata dall'art. 2697 cod. civ.. Quindi l'Amministrazione finanziaria, anche se formalmente convenuta in questo procedimento, è in realtà la parte che deve far valere una propria pretesa (attrice in senso sostanziale) e deve, pertanto, provare i fatti costitutivi del proprio diritto. (L.M.P.)

Riferimenti normativi: c.c. art. 2697

129. Accertamento

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 2, sentenza n. 367/2018 dell'8 ottobre 2018, Presidente: Novara, Estensore: Ferrari

Accertamento — Cessata materia del contendere — Rinotifica provvedimento sanzionatorio — Legittimità - Non sussiste.

L'emissione di un nuovo atto in sostituzione di un precedente atto sul quale, a seguito di ricorso, sia intervenuta declaratoria di "Cessata materia del contendere", è nulla poiché è stato emesso in violazione del principio del "Ne bis in idem"; unico presupposto che legittima la sostituzione del precedente atto sono nuovi fatti o elementi sopravvenuti. (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 43, comma 3

130. Monitoraggio fiscale - Retroattività

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 2, sentenza n. 371/2018 dell'8 ottobre 2018, Presidente: Novara, Estensore: Surano

Atto di contestazione — IRPEF — Irretroattività — Non sussiste.

Non essendo possibile una applicazione retroattiva di una norma tributaria, così come codificato dall'art. 3 l. 212/2000, ne consegue l'impossibilità di una applicazione della norma introdotta con l'art. 12 d.l. 78/2009, dal momento che la norma stessa nulla dice in merito (Conf. Cass. n. 25722/2009; Cass. n. 5915/2003; Cass. n. 11141/2011; Cass. n. 2662/2018). (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, art. 12; l. 212/2000, art. 3

131. Raddoppio dei termini - Irretroattività

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 2, sentenza n. 387/2018 del 18 ottobre 2018, Presidente: Novik, Estensore: Vitelli

Accertamento — Retroattività del raddoppio dei termini — Onere probatorio e sostanziale — Sussiste.

Le norme relative alla distribuzione dell'onere probatorio hanno natura non processuale, bensì sostanziale, poiché consistono in regole di giudizio la cui applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda (Conf. Cass. Civ. n. 4225/2007).

Le norme in oggetto hanno carattere sostanziale, andando a incidere direttamente sul rapporto fiscale tra Stato e contribuente. Si deve optare quindi per la tesi della irretroattività della norma, con decadenza dell'Ufficio dal potere di accertamento. (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, art. 12, comma 2bis

132. Metodo induttivo puro

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 1, sentenza n. 427/2018 dell'8 novembre 2018, Presidente e Estensore: Leotta

Accertamento induttivo su conti correnti bancari — Inversione onere prova — Legittimità — Sussiste.

L'accertamento basato su conti correnti bancari "inverte" l'onere della prova. È il contribuente che deve dimostrare la non riferibilità dei movimenti ad operazioni imponibili. In altre parole,

ricade sul ricorrente l'onere di dimostrare che i versamenti considerati dall'Ufficio quali compensi non dichiarati, siano riferibili ad operazioni non imponibili, fornendo a tal fine, una prova non generica, ma analitica, con indicazione specifica di ogni versamento bancario in modo da dimostrare che ciascuna operazione sia estranea a fatti imponibili.

L'onere della prova contraria ricade sul contribuente anche nel caso di rapporti finanziari intestati a terzi su cui il contribuente sottoposto ad attività ispettiva opera solo sulla base di delega dell'intestatario (Conf. Cass. Ordinanza nr. 2781/2015). (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 41 e 32; d.P.R. 633/1972, artt. 51, 54 e 55

133. Prelevamenti - Presunzione

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 3, sentenza n. 439/2018 del 4 dicembre 2018, Presidente: Petrucci, Estensore: Boschetto

Accertamento – Prelievi senza titolo – Presunzione di distribuzione indiretta di compensi - Legittimità - Sussiste.

È corretto l'operato dell'Ufficio che qualifichi i prelievi quale distribuzione indiretta di compensi per la qualifica di socio/amministratore ricoperta, qualora il contribuente non sia mai stato in grado di assolvere l'onere di giustificare il titolo giuridico dei prelevamenti effettuati. (L.M.P.)

Riferimenti normativi: TUIR art. 50 c.1 lett. c-bis

ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI

134. Valore in Dogana

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 3151/2018 del 9 luglio 2018, Presidente: Duchi, Estensore: Gatti

I – Valore in dogana – Diritti di Licenza – Royalties – Licenziante terzo rispetto alla compravendita.

Nell'ipotesi in cui il pagamento del corrispettivo e del diritto di licenza non sia dovuto al venditore ma bensì ad un terzo, l'importo del corrispettivo e del diritto di licenza va incluso nel valore in dogana dei beni sottoposti a valutazione solo se è lo stesso venditore o persona ad esso legata ad indicare all'acquirente la necessità di effettuare il pagamento a terza persona.

In conclusione, la royalty sarà parte del prezzo di vendita solo se il venditore la ponga come elemento essenziale per la vendita così da rendere impossibile acquistare i prodotti senza pagare la royalty.

II – Requisito del controllo – Controllo di qualità della merce – Non sussiste.

Nella moderna prassi commerciale il controllo di qualità da parte del licenziante è assai diffuso e l'approvazione dei campioni da parte dello stesso, come pure il fatto che il produttore debba realizzare manufatti rispondenti ad elevati standard qualitativi imposti dal proprietario della licenza, appaiono spesso unicamente diretti al controllo della qualità e non implicano necessariamente l'esistenza di un controllo, sia pure indiretto, sui fornitori extracomunitari (G.F.L.).

Riferimenti normativi: reg. UE 952/2013 (CDC), artt. 29 e ss, 157 e ss.; reg. 2454/1993 (DAC), art. 157 e ss.

135. Energia elettrica da fonti rinnovabili

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 3153/2018 del 9 luglio 2018, Presidente: Duchi, Estensore: Gatti

Accise – Decreto Bersani – Auto-produttori energia elettrica derivante da fonti rinnovabili – Consorzi – Applicabilità – Sussiste.

L'energia elettrica derivante da fonti rinnovabili è esente da accisa se è consumata dalla stessa impresa che l'ha prodotta, detta "auto-produttore" (ai sensi dell'art. 52, c. 3, lett. b, d.lgs. n. 504/1995). L'Agenzia delle Dogane - con la nota 13 dicembre 2013, prot. n. 130439 - ha affermato che l'esenzione spetta se la produzione di energia elettrica è strettamente correlata al suo utilizzo per il soddisfacimento del fabbisogno del produttore. L'Amministrazione nega quindi in questo modo l'esenzione agli enti di aggregazione tra imprese che, utilizzando fonti rinnovabili, producono energia elettrica e la destinano al consumo di soggetti facenti parte dell'ente/consorzio.

Tale interpretazione limiterebbe l'applicazione di un beneficio disposto per incentivare la produzione di energia c.d. pulita, secondo le indicazioni date dalla CE, e dal Trattato di Kyoto ancor più a monte, vale a dire la tutela dell'ambiente e la riduzione delle immissioni inquinanti nell'atmosfera. (G.F.L.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1995, art. 52; d.lgs. 79/1999 (c.d. Decreto Bersani), art. 2, comma 2

136. Rapporto OLAF

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 3258/2018 del 13 luglio 2018, Presidente: Duchi, Estensore: Gatti

Diritti doganali – Rapporto OLAF – Motivazione per *relationem* – Onere della prova.

Non è sufficiente all' Agenzia delle Dogane il semplice riferimento ad un'indagine Olaf per sostenere i propri atti di rettifica in quanto la semplice relazione (Corte di Giustizia 16 marzo 2017, n. C-47/16) "non può essere di per sé sufficiente per dimostrare in modo giuridicamente valido, che tali condizioni sono soddisfatte in tutti gli aspetti". La Corte di Giustizia evidenzia che spetta alle autorità doganali dello stato di importazione "fornire la prova, mediante elementi di prova supplementare, che il rilascio da parte delle autorità doganali dello Stato di importazione di un certificato di origine modulo A inesatto è imputabile alla presentazione inesatta dei fatti da parte dell'esportatore". (G.F.L.)

Riferimenti normativi: reg. CEE 1992/2913, artt. 59 e ss, 76, 201 e 203; d.lgs. 374/90, artt. 5, 8, 9 e 11

137. Addizionale provinciale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 3499/2018 del 30 luglio 2018, Presidente: Micheluzzi, Estensore: Taviano

Addizionale provinciale – Soppressione – Istanza rimborso

In caso di contrasto tra i principi comunitari e la normativa interna che porta alla soppressione di un'addizionale (nel caso in questione trattasi dell'addizionale provinciale alle accise sull'energia elettrica), tale soppressione esplica i suoi effetti anche per i periodi precedenti. È illegittimo il diniego all'istanza - presentata dopo la soppressione - relativa al rimborso dei pagamenti delle annualità precedenti. (F.D.T.)

Riferimenti normativi:

138. Valore in Dogana

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 3920/2018 del 21 settembre 2018, Presidente: Micheluzzi, Estensore: Tavazza

Valore in dogana – Diritti di Licenza – Royalties – Controllo di fatto – Condizione di vendita.

Il controllo di fatto sulla produzione, sulla logistica e sulla consegna delle merci, per integrare una vera e propria "condizione di vendita", non può limitarsi al mero controllo di qualità della merce prodotta con il marchio soggetto a licenza (controllo che è finalizzato alla protezione dell'immagine del licenziante nei confronti dei consumatori finali), ma deve assumere la forma di un vero e proprio potere di interdizione con conseguente blocco della produzione, della logistica e della consegna delle merci al licenziatario, finalizzato alla tutela dello specifico interesse patrimoniale del licenziante al pagamento delle royalties secondo il principio dell'eccezione di inadempimento di cui all'art. 1460 c.c. (v. CTP Como, sent. n. 314/5/14) (G.F.L.)

Riferimenti normativi: reg. UE 952/2013 (CDC), artt. 29 e ss, 157 e ss.; reg. 2454/1993 (DAC), art. 157 e ss

139. Responsabilità rappresentante indiretto

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 3923/2018 del 21 settembre 2018, Presidente: Micheluzzi, Estensore: Tavazza

Diritti doganali – Rappresentante indiretto – Responsabilità solidale – Non sussiste.

Si configura la responsabilità solidale del rappresentante indiretto per l'erroneità dei dati necessari alla stesura della dichiarazione doganale, quando è dimostrato che il dichiarante era o comunque avrebbe dovuto essere ragionevolmente a conoscenza dell'erroneità dei dati (G.F.L.).

Riferimenti normativi: reg. UE 952/2013 (C.D.C.), art. 201

140. Operazioni intracomunitarie

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4027/2018 del 26 settembre 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Vigorita

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

L'assenza dei requisiti formali, come la mancata iscrizione al VIES, non costituisce ostacolo per l'applicazione del regime di non imponibilità IVA in caso di cessioni intracomunitarie, salvo che si sia in presenza di una consapevole partecipazione ad una frode, ovvero la violazione del requisito formale impedisca la prova dell'esistenza di quelli sostanziali (Cfr. Cass. ord. 24.04.2018 n. 1006).

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

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

Riferimenti normativi: dir. 2006/112/CE, art. 138, par. 1; d.l. 331/1993, art. 41; d.lgs. 175/2014, art. 22, comma 1, lett. a); d.P.R. 633/1972, art. 35, comma 7-bis

141. Acconti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 4458/2018 del 22 ottobre 2018, Presidente: Micheluzzi, Estensore: Taviano

Accise – Riduzione acconti – Mancata autorizzazione – Buona fede.

In ipotesi di motivata istanza del contribuente l'Agenzia delle Dogane può autorizzare la riduzione della rateizzazione dell'acconto accise sull'energia; in assenza di autorizzazione, secondo un'interpretazione formalistica, l'autoriduzione va soggetta a regime sanzionatorio. Tuttavia se sulla base dei medesimi presupposti il soggetto passivo ha già ottenuto l'autorizzazione da uffici diversi ma facenti tutti capo all'amministrazione finanziaria andranno valutati il suo legittimo affidamento e la sua buona fede ex articolo 10 l.212/2000 nel dichiarare non sanzionabile la condotta. (F.D.T.)

Riferimenti normativi:

142. Compensazione dei crediti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 23, sentenza n. 4784/2018 del 5 novembre 2018, Presidente: Palestra, Estensore: Calà

Accise – Compensazione – Uffici territoriali diversi – Unicità ente impositore – Credito immediatamente compensabile.

Le procedure contabili dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli non possono non considerare che i rapporti creditizi con gli operatori fanno capo a sé stessa e non alle sue articolazioni territoriali, stante l'assenza di soggettività giuridica delle stesse.

Conseguentemente non influiscono sui tempi di accertamento della liquidabilità e certezza del credito, anche se il credito ed il debito dell'operatore commerciale nasca da operazioni liquidate da agenzie territoriali diverse, con effetti immediati sull'avveramento della compensazione (G.F.L.).

Riferimenti normativi: c.c., art. 1242; d.lgs. 504/1995

143. Diritti doganali

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 5219/2018 del 28 novembre 2018, Presidente: Punzo, Estensore: Gatti

I – Diritti doganali – Dichiarazione in dogana – Oro da investimento – Iva all'importazione.

L'esenzione, applicabile all'oro da investimento, non è più applicabile laddove il soggetto non adempia all'obbligo della dichiarazione doganale. Ciò che consegue alla mancata dichiarazione, rimasta immutata la natura del bene, è l'applicabilità dell'Iva all'importazione.

II – Sanzioni – Principio di proporzionalità.

L'art 303 del TULD nella sua formulazione come modificata dal decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, dispone sanzioni che non corrispondono ai principi posti dalle norme comunitarie. Esso va pertanto disapplicato limitatamente al calcolo della stessa. La sanzione deve essere perciò valutata dal Giudice che, tenuto conto degli imperativi di repressione e di prevenzione, deve determinare se le sanzioni effettivamente irrogate siano sproporzionate rispetto alla gravità dell'infrazione. Proporzionalità significa infatti congruità rispetto allo scopo e pertanto, per stabilire tale proporzione, bisogna guardare sia alla gravità della violazione che all'entità della sanzione e alle modalità della sua determinazione (G.F.L.).

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, artt.10 e 68; d.lgs. n. 195/08, art. 3; d.P.R. 43/1973 (T.U.L.D.), art. 303; d.l. 16/2012; d.l. 158/2015, art. 16, comma 4; d.lgs. 472/1997, art. 7; l. 212/2000 artt. 7 e ss.

144. Aliquota ridotta per uso industriale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 5595/2018 del 21 dicembre 2018, Presidente: Duchi, Estensore: Gatti

Accise – Aliquota ridotta – Beneficio – Comunicazione – Requisito formale.

L'applicazione dell'aliquota ridotta non è applicazione di un beneficio, ma di un diritto come sancito dalle norme e chiarito dalla stessa Agenzia, e non può essere ostacolata da una semplice mancanza formale, quale il semplice invio di una comunicazione, dovendosi invece attenersi alla esistenza sostanziale dei requisiti richiesti dalla legge per la sua applicazione (G.F.L.).

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1995, art. 26

145. Serbatoio normale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 5599/2018 del 21 dicembre 2018, Presidente: Duchi, Estensore: Gatti

Diritti doganali – Serbatoio normale – Importazione da Livigno – Esenzione dai tributi – Franchigia.

La Sentenza della Corte Europea 10 settembre 2014 interviene, nel contesto di tassazione del carburante nei cosiddetti serbatoi normali, sulla circolazione delle merci fra paesi intra CE, ed al solo fine di evitare fra i paesi della Comunità Europea la doppia tassazione. Pertanto, nel caso di importazione nel territorio CE di carburante che non ha assolto in nessun altro stato membro le imposte, la quantità ammessa in franchigia, secondo la normativa vigente agli effetti doganali, è pertanto da considerarsi solo quella contenuta nel cosiddetto serbatoio normale, cioè quello installato/omologato in origine dal costruttore del mezzo (G.F.L.).

Riferimenti normativi: dir. CEE 2003/96, art. 24; reg. CEE 2009/1186, art. 107; d.lgs. 472/1997, artt. 5 e 6

146. Confisca automezzo

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 2, sentenza n. 404/2018 del 5 luglio 2018, Presidente: Vitali, Estensore: Seddio

Diritti doganali – Sequestro amministrativo ai fini della confisca – Contrabbando semplice – Pagamento sanzione in misura ridotta – Elemento soggettivo.

Il versamento nei termini della sanzione ridotta è l'esercizio di un diritto riconosciuto dalla legge e non costituisce adesione alla fondatezza dei motivi di cui al provvedimento di confisca del mezzo. La misura adottata dall'Agenzia in ordine alla confisca, deve essere sempre temperata con la condotta tenuta sia dalla proprietà del veicolo sia dall'utilizzatore tale da evidenziare, se rintracciato, un qualche intento doloso da parte di entrambi (G.F.L.).

Riferimenti normativi: reg. UE 215/2446, art. 215, par. 3; l. 689/1981, art. 13; d.P.R. n. 43/1973, art. 301

147. Sanzioni accise

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 4, sentenza n. 494/2018 del 9 agosto 2018, Presidente: Pianta, Estensore: Portieri

Accise – Sanzioni – Concordato preventivo.

In ipotesi di mancato versamento di accise, la circostanza che il soggetto passivo si trovi in regime di concordato preventivo non esclude l'irrogazione delle sanzioni da parte dell'ente impositivo; in questi casi, in ossequio alla Legge Fallimentare, sarà solo esclusa la possibilità di intraprendere azioni esecutive sul patrimonio del debitore. (F.D.T.)

Riferimenti normativi:

148. Comunicazioni periodiche dei dati relativi al consumo

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 2, sentenza n. 810/2018 del 6 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Chiappani

Accise – Aliquota ridotta – Comunicazione periodica – Requisito formale – Termine perentorio – Non sussiste.

Il termine del giorno 20 di ogni mese per trasmettere all'Agenzia delle Dogane i dati relativi al consumo del mese precedente non è termine perentorio stabilito a pena di decadenza dal beneficio e, soprattutto, il mancato adempimento di una prescrizione formale non comporta in alcun caso la perdita del diritto all'applicazione di agevolazioni e/o esenzioni di accisa, laddove, come nel caso di specie (in quanto non contestato) ne sussistano i requisiti oggettivi e sostanziali previsti dal Testo Unico Accise. (G.F.L.)

Riferimenti normativi: d.l. 16/2012, art.3-bis, comma 3; d.lgs. 504/1995, art. 53

149. Royalties

Commissione tributaria provinciale di Como, Sez. 4, sentenza n. 149/2018 del 3 settembre 2018, Presidente: Spera, Estensore: Avagliano

Royalties – Valore della merce in dogana – Condizione di vendita - Onere della prova.

Il valore del diritto di licenza è considerato base imponibile e di conseguenza assoggettato al dazio, quando rappresenta, in base agli accordi contrattuali, una condizione di vendita. L'inclusione dei diritti di licenza non è automatica ma spetta all'autorità doganale dare prova di quanto discende dai contratti in esame. (F.D.T.)

Riferimenti normativi:

150. Accise energia

Commissione tributaria provinciale di Como, Sez. 4, sentenza n. 252/2018 del 19 novembre 2018, Presidente: Spera, Estensore: Avagliano

Accise energia – Esenzione – Requisiti – Utilizzo da parte di terzi

L'articolo 52 del d.lgs. 504/1995 (TUA sulle accise) prevede l'esenzione dall'accisa sull'energia elettrica nei casi di produzione con impianti azionati da fonti rinnovabili per l'energia consumata in autoproduzione dalle imprese in locali diversi dalle abitazioni.

L'esenzione è strettamente correlata all'utilizzo proprio dell'autoproduttore: nel caso di utilizzo dei locali da parte di soggetti diversi viene meno il diritto all'esenzione perché il produttore assume la veste di fornitore di energia e come tale deve scontare l'ordinaria accisa. (F.D.T.)

Riferimenti normativi:

151. Gasolio commerciale

Commissione tributaria provinciale di Como, Sez. 4, sentenza n. 291/2018 del 17 dicembre 2018, Presidente: Spera, Estensore: Avagliano

Accise – Gasolio commerciale – Aliquota ridotta – Requisito soggettivo – Società private – Rimborso – Sussiste.

L'Italia ha provveduto nominativamente a dare attuazione alla Direttiva 2003/96 con il d.lgs. 2/2/2007 n. 26. La disposizione in questione, ancora una volta, non recepisce quanto disposto dall'art. 7 della Direttiva in tema di riduzione delle aliquote dell'accisa in riferimento all'attività di noleggio di autobus con conducente, dando un'interpretazione restrittiva della definizione di gasolio commerciale. La facoltà degli Stati membri è solo quella di decidere se concedere o meno l'agevolazione al gasolio commerciale e non quella di individuare quale sia l'uso commerciale del gasolio. La Direttiva non prevede la possibilità di una definizione nazionale diversa e più restrittiva del gasolio commerciale rispetto a quella dettagliata fornita dalla disposizione comunitaria. In altri termini, la Direttiva non consente agli Stati membri, una volta esercitata l'opzione per l'introduzione di una aliquota differenziata per il gasolio commerciale, di adottare a livello nazionale una definizione diversa di gasolio commerciale rispetto a quella fornita dalla Direttiva medesima. Ne consegue che la richiesta di rimborso, risulta del tutto legittima in riferimento all'art. 7, comma 3 della Direttiva n. 2003/96 CE che si è espressa inequivocabilmente per l'efficacia *self executing* della Direttiva stessa (*cfr.* CGUE 17/7/2008, causa 226/07) (nel caso di specie viene riconosciuta l'applicazione dell'aliquota ridotta per uso di gasolio commerciale anche a soggetti diversi da enti pubblici che forniscono servizi di trasporto *ndr*). (G.F.L.)

Riferimenti normativi: Direttiva 2003/96 CEE; d.lgs. 504/1992, artt. 14 e 24-ter

152. Comunicazioni periodiche dei dati relativi al consumo

Commissione tributaria provinciale di Como, Sez. 3, sentenza n. 309/2018 del 24 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Febbraro

Accise – Aliquota ridotta – Comunicazione periodica – Requisito sostanziale e non formale – Termine perentorio – Sussiste.

Il soggetto che intende fruire di un'agevolazione o beneficio deve rispettare i presupposti, *rectius* incombenti, richiesti dalla legge e previsti quale condizione perché la P.A. valuti la relativa richiesta. Ogni condizione o incombente, a prescindere dalla *ratio* cui è sottesa l'agevolazione, deve ritenersi essenziale. Ne deriva che, se è contemplato un termine, esso deve ritenersi comunque perentorio. Nel caso di specie: comunicazione mensile e dichiarazione di consumo del precedente mese nel termine del ventesimo giorno. La circostanza che al mancato rispetto del termine non sia ricollegata alcuna sanzione o tanto meno la revoca del beneficio dell'esenzione è assolutamente in linea con la natura della comunicazione volta all'ottenimento

di un'agevolazione, esenzione, beneficio, di cui resta facultata e non obbligata per legge la parte richiedente che potrebbe in limine anche rinunciare (G.F.L.).

Riferimenti normativi: d.l. 16/2012, art.3-bis, comma 3; d.lgs. 504/1995, art. 53

153. Legittimato attivi rimborsi

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 2, sentenza n. 93/2018 del 6 luglio 2018, Presidente: Pipponzi, Estensore: Celenza

Accise – Legittimato attivo alla richiesta di rimborso accisa – Effettivo utilizzatore.

Le istanze di rimborso debbono essere formulate dal soggetto che corrisponde all'effettivo utilizzatore dei prodotti o sottoprodotti industriali con componente energetica (G.F.L.).

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1995, artt. 14 e ss.

154. Rimborsi – Errata compilazione bolletta

Commissione tributaria Provinciale di Milano, Sez. 16, sentenza n. 5109/2018 del 15 novembre 2018, Presidente: Nocerino, Estensore: Civardi

Accise – Diniego di rimborso per errata compilazione bolletta di esportazione – irrilevanza – prova dell'esportazione dei prodotti sottoposti ad accisa – Rilevanza.

L'art. 14 comma 6 del d.lgs. 504/1995 (Testo Unico Accise) sancisce "6. I prodotti assoggettati ad accisa immessi in consumo possono dar luogo a rimborso della stessa, su richiesta dell'operatore nell'esercizio dell'attività economica da lui svolta, quando sono trasferiti in un altro Stato membro o esportati. Il rimborso compete anche nel caso in cui vengano autorizzate miscele dalle quali si ottenga un prodotto per il quale è dovuta l'accisa di ammontare inferiore a quella pagata sui singoli componenti. La richiesta di rimborso è presentata, a pena di decadenza, entro due anni dalla data in cui sono state effettuate le predette operazioni."

Laddove sia provata l'esportazione dei prodotti sottoposti ad accisa e siano state assolte le imposte e richiesti i rimborsi entro i termini di decadenza, gli errori nella compilazione dei quadri relativi all'esportazione e quindi la violazione del disposto di una norma secondaria non può elidere il diritto a rimborso, soprattutto se non si rinvenivano elementi che possano inficiare il giudizio sulla presenza dei presupposti e il tutto nel rispetto della gerarchia delle fonti. (F.M.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1995, art. 6

155. Sanzioni

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 2, sentenza n. 383/2018 del 22 novembre 2018, Presidente: Pargoletti, Estensore: Rossanigo

Accise – Atto irrogazione sanzioni – Accise energia elettrica – Procedure concorsuali – Fatti antecedenti ammissione a procedura concorsuale – *Par condicio creditorum* – Non Sussiste.

L'apertura di una procedura concorsuale non vale ad escludere a priori l'applicazione delle sanzioni per un atto posto in essere in un periodo in cui la società si trovava assoggettata a concordato preventivo, con riferimento ad un debito relativo a tributo formatosi prima dell'ammissione alla procedura stessa. (G.F.L.)

Riferimenti normativi: r.d. 267/1942 (Legge Fallimentare), artt. 161,167 e 168

156. ITV

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 1, sentenza n. 562/2018 del 31 dicembre 2018, Presidente: Calia, Estensore: Balba

ITV – Contenuto vincolante.

L'adozione di una modifica alla nomenclatura tariffaria non fa venir meno – retroattivamente – il valore di una precedente ITV che pertanto mantiene il suo carattere vincolante in relazione alla data di importazione delle merci. (F.D.T.)

CATASTO

157. Determinazione della rendita catastale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 3268/2018 del 13 luglio 2018, Presidente: Catania, Estensore: Salvo

Determinazione della rendita catastale – Determinazione della categoria – Mancanza dell’obbligo di sopralluogo – Termine per la determinazione da parte dell’ufficio ordinatorio.

Non sussiste obbligo di legge “per la rideterminazione della rendita catastale e della categoria” di sopralluogo, nessun diritto risulta leso. Il termine massimo, “entro dodici mesi dalla data di presentazione delle dichiarazioni” di un anno assegnato all’Ufficio per la determinazione della rendita catastale definitiva “non ha natura perentoria”, ma meramente ordinatoria (Cass. 16824/2006, Cass. ord. 6411/2014, Cass. ord. 20823/17) senza alcuna decadenza per l’Ufficio di notificare la rettifica dopo tale termine. (A.Bu.)

Riferimenti normativi:

158. Rendita catastale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, sez. 4, sentenza n. 3739/2018 dell’11 settembre 2018, Presidente: D’Addea; Estensore: Bussani

Catasto – Procedura – Proposta di rendita del titolare di diritti reali sull’immobile secondo la procedura Docfa – Contraddittorio – Lesione – Non sussiste.

L’accertamento catastale si concretizza nella determinazione della rendita di un’unità immobiliare e non si identifica con l’accertamento di un’imposta. Con il Docfa, il tecnico incaricato dalla proprietà propone il classamento e la rendita ed è in sede di compilazione della denuncia che la parte ha l’onere di fornire tutti gli elementi utili ad agevolare una completa conoscenza della fattispecie e ciò porta ad escludere la necessità di instaurare un ulteriore contraddittorio con la parte a differenza di altre tipologie di verifiche fiscali.

La normativa non prevede alcun invito a presentare osservazioni o a controdedurre, atteso che la dichiarazione di parte Docfa contiene tutti gli elementi utili per procedere ad un’eventuale rettifica.

L’obbligo di motivazione si ritiene correttamente soddisfatto con la semplice indicazione dei dati catastali trattandosi di elementi conosciuti o facilmente conoscibili per il contribuente (Conf. Cass. Civ. n. 22487/2017). (D.O.)

Riferimenti normativi: d.m. 19.4.1994, n. 701; d.P.R. 1142/1949, art. 56.

159. Rettifica rendita catastale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 4746/2018 del 6 novembre 2018, Presidente: Alparone, Estensore: Bonomi

Catasto – Rendita catastale – Motivazione dell’atto – Mera indicazione dei dati catastali e della classe attribuita – Legittimità - Sussiste.

Poiché il procedimento cosiddetto DOCFA (ex d.l. n. 16 del 1993, art. 2 convertito in l. n. 75 del 1993, e d.m. n. 701 del 1994) ha natura partecipativa e comporta l’attribuzione della rendita catastale dell’immobile da parte del contribuente, in caso di avviso di accertamento avente ad oggetto la rettifica di tale rendita, l’obbligo di motivazione dell’avviso risulta essere soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi dell’immobile rideterminati dall’Ufficio. (P.G.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 16 del 1993, art. 2 convertito in l. n. 75 del 1993, e d.m. n. 701 del 1994

160. Categoria catastale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 4749/2018 del 6 novembre 2018, Presidente: Alparone, Estensore: Bonomi

Catasto – Categoria catastale – Classificazione A/1 – Requisiti.

Ai fini dell'attribuzione della categoria catastale A/1 a un immobile, le relative caratteristiche non vanno mutate dal d.m. 2/8/69 che si riferisce unicamente ai diversi parametri in base ai quali stabilire la caratteristica "di lusso" delle abitazioni. Ciò in quanto l'attribuzione di tale categoria non implica che l'immobile si qualifichi necessariamente come abitazione di lusso. Il procedimento di classamento e la qualificazione di un'abitazione come di lusso rispondono infatti a diverse finalità: il primo è volto all'attribuzione di categoria e classe alle unità immobiliari e della relativa rendita; la seconda è finalizzata al diverso scopo di precludere l'accesso a talune agevolazioni. (P.G.)

Riferimenti normativi: d.m. 2/8/1969

161. Categoria catastale

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 451/2018 del 29 agosto 2018, Presidente: De Petris, Estensore: Cappelluzzo

Catasto – DOCFA – Variazione classamento – Cambio di destinazione – Rileva.

Ai fini della valutazione del nuovo classamento proposto dal contribuente con la dichiarazione DOCFA, occorre tenere in considerazione l'avvenuto cambio di destinazione d'uso dell'immobile. L'Agenzia non può, infatti, riclassificare l'immobile in diversa categoria con la motivazione che il classamento debba tenere conto solamente delle caratteristiche intrinseche dell'unità immobiliare, a prescindere dall'attività svolta. (A.Fe.)

Riferimenti normativi: d.l. 16/1993, art. 2; d.m. 701/1994

162. Accertamento catastale

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 694/2018 del 7 dicembre 2018, Presidente: Oldi, Estensore: Di Vita

Accertamento catastale – Motivazione dell'atto – Indicazioni generiche sui valori – Difetto di motivazione – Sussiste.

L'avviso di accertamento, sebbene abbia carattere di *provocatio ad opponendum*, non può limitarsi a contenere indicazioni generiche sui valori, ma deve *ab origine* specificare con sufficiente grado di determinatezza ed intelligibilità, a pena di nullità, gli elementi conoscitivi costituiti non soltanto degli estremi del titolo e della pretesa impositiva, bensì anche dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo giustificano. Il mero richiamo astratto al decreto ministeriale che detta i criteri applicativi dell'accertamento in assenza dell'indicazione della concreta metodologia operativa, rende l'atto di accertamento inidoneo a consentire al contribuente di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, contestando efficacemente l'*an* e il *quantum debeatur* (Conf. Cass. n. 16836/2014 e Cass. n. 25709/2016). (L.L.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 7; d.lgs. 504/1992, art. 11

163. Estimati catastali nuovo classamento

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 1, sentenza n. 465/2018 del 19 luglio 2018, Presidente: Spartà, Estensore: Lamari

La nuova rendita catastale relativa ad un impianto produttivo attribuita dall'agenzia delle Entrate – Dir. Territorio di Brescia ha aumentato il valore della DOCFA senza tener conto della effettiva attività produttiva e non motivando tale stima.

All'immobile di produzione veniva attribuita nuova rendita catastale relativa all'impianto produttivo in Nave presentando DOCFA sull'immobile, a seguito della normativa "svuota-impianti".

La comunicazione da parte dell'ufficio del territorio, non teneva conto della effettiva attività svolta e la Commissione non ha ritenuto ben motivata la stima dell'Ufficio. (G.Ar.)

Riferimenti normativi:

164. Estimi catastali nuovo classamento

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 1, sentenza n. 467/2018 del 19 luglio 2018, Presidente: Spartà, Estensore: Lamari

Nuova rendita catastale attribuita all'immobile senza tenere conto della effettiva attività svolta - Mancanza di adeguata motivazione o calcolo di stima.

All'immobile sito in Manerbio veniva notificato una nuova rendita catastale a seguito di accertamento. L'ufficio attribuiva una nuova rendita catastale attraverso comunicazione di nuovo classamento senza tener conto della effettiva attività svolta da parte della società, che non era quella di Fonderia nel Comune di Manerbio, ma tale accertamento era basato solo sulla visura camerale della società, quando in realtà l'attività della società, pur appartenendo ad un gruppo che svolge tale lavoro, non era quella di fonderia. Quindi per la commissione l'ufficio non solo deve motivare la nuova rendita ma deve effettivamente dimostrare la vera attività. (G.Ar.)

Riferimenti normativi:

165. Estimi catastali nuovo classamento

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 3, sentenza n. 468/2018 del 19 luglio 2018, Presidente e estensore: Spartà

La nuova rendita catastale attribuita dall'ufficio con una relazione sintetica di stima calcolata secondo i parametri della circolare n. 6/2012 Ade del territorio non specificando i criteri di calcolo incorre nel difetto di motivazione.

All'immobile sito in Temù veniva notificato una nuova rendita catastale a seguito di accertamento e l'ufficio aumentava il valore ricalcolando il costo di realizzazione aggiungendo il costo delle spese tecniche e altri costi in base alla circolare 6/2012 dell'ex Agenzia del territorio senza provare l'effettiva spesa e i criteri di calcolo. La Commissione accoglie il ricorso del contribuente per difetto di motivazione probatoria dell'avviso. (G.Ar.)

Riferimento normativo: Circolare dell'Ade dir. Territorio n.6/2012

166. Estimi catastali nuovo classamento

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 3, sentenza n. 472/2018 del 19 luglio 2018, Presidente e estensore: Spartà

La nuova rendita catastale relativa all'immobile calcolata da parte dell'ufficio con una relazione sintetica di stima calcolata secondo i parametri della circolare n. 6/2012 Ade del territorio deriva dalla valorizzazione dell'eccedenza del lotto.

L'ufficio del territorio comunicava di aver proceduto alla modifica dei dati di classamento della rendita con la conseguente nuova rendita catastale a seguito di chiusura parziale di un portico e quindi modificando gli spazi interni. Viene quindi ricalcolato un nuovo classamento e una rendita catastale derivante dall'eccedenza di lotto come da circolare n. 6/2012 dell'agenzia del territorio motivando congruamente la rettifica di rendita catastale. (E.Can.)

Riferimento normativo: Circolare dell'Ade dir. Territorio n.6/2012

167. Scorporo rendita catastale

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 3, sentenza n. 475/2018 del 23 luglio 2018, Presidente e Estensore: Spartà

Valutazione dell'unità immobiliare - Mancanza di motivazione – Infondato.

L'accertamento del valore attribuito ai c.d. "imbullonati" al fine di ridefinire la rendita catastale dei fabbricati di categoria D ed E (o delle unità immobiliari urbane a destinazione speciale e particolare) deve fondarsi sulla motivazione probatoria. Per non pregiudicare il diritto alla difesa del contribuente ricorrente, l'Ufficio deve infatti esplicitare il criterio di determinazione dell'aumento dei valori attribuiti, nonché il computo dei costi di realizzazione dei fabbricati. (E.Can.)

Riferimenti normativi: l. 208 del 28 dicembre 2015

168. Rettifica classamento

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 1, sentenza n. 176/2018 del 5 settembre 2018, Presidente: Catalano, Estensore: Combi

DOCFA – Rettifica precedente classamento – Correzione precedenti errori del contribuente – Facoltà illimitata nel tempo – Sussiste.

L'efficacia della rendita catastale, che si protrae nel tempo in quanto non forma oggetto di dichiarazione per ogni singola annualità d'imposta, fa sorgere in capo al contribuente la facoltà, altrettanto illimitata temporalmente, di presentare una comunicazione di rettifica di eventuali errori dichiarativi in precedenza commessi (Conf. Cass. n. 3001/2015). (M.Mar.)

Riferimenti normativi: d.m. Finanze 701/1994; d.P.R. 1142/1949, art. 56; r.d.l. 652/1939, art. 20

169. Motivazione atto accertamento

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 2, sentenza n. 305/2018 del 31 dicembre 2018, Presidente: De Giorgio, Estensore: Minatta

Motivazione dell'atto – Indicazione specifica delle caratteristiche dell'immobile – Necessità – Illegittimità dell'atto – Sussiste.

L'atto privo di motivazione puntuale ed articolata con riferimento alle specifiche caratteristiche dell'immobile oggetto di accertamento è da considerarsi viziato perché non consente al cittadino/contribuente una valida difesa. Non è infatti sufficiente a motivare l'atto l'enunciazione della normativa di riferimento, delle informazioni per la difesa del contribuente, della stampa dei dati catastali con il riepilogo dei dati ante e post accertamento, bensì è necessario che l'avviso contenga anche l'evidenziazione delle caratteristiche dell'immobile oggetto di valutazione. (S.Va.)

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

170. Docfa – Difetto di motivazione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 1, sentenza n. 4832/2018 del 7 novembre 2018, Presidente: Roggero, Estensore: Chiametti

Atto di accertamento - Procedura DOCFA difetto di motivazione – Non sussiste.

L'atto di classamento conseguente a procedura DOCFA, quando fondato sui medesimi fatti indicati dal contribuente nella proposta di attribuzione della rendita, deve ritenersi sufficientemente motivato, con la sola precisazione di unità immobiliare, canone censuario, foglio, particella subalterno, zona censuaria, categoria, consistenza rendita; questo perché se indicati dal contribuente con procedura DOCFA sono *inter partes pacifici* cosicché nemmeno è onere dell'ufficio la loro prova (Conf. Cass. sez. V, 24 aprile 2015 n. 8344 ovvero Contra. Cass. sez.VI, 4 dicembre 2017 n. 28983). (S.E.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 16/1993, art. 2; l. n. 75/1994; d.m. n. 701/94

171. Revisione rendita catastale

Commissione tributaria Provinciale di Milano, Sez. 22, sentenza n. 5101/2018 del 15 novembre 2018, Presidente: Giucastro, Estensore: Miceli

Catasto – Revisione rendita catastale – Esclusione valore impianti ai fini della determinazione – Necessità individuazione precisa.

In tema di estimo catastale, la revisione delle rendite catastali urbane in assenza di variazioni edilizie non richiede né la previa visita-sopralluogo né l'instaurazione di un contraddittorio preventivo, non essendo previsti come obbligatori in alcun testo di legge a pena di nullità.

Inoltre, al fine di escludere dalla rendita catastale le componenti impiantistiche, agevolazione prevista dall'art. 1 comma 22 della legge n. 208/2015 (legge di stabilità 2016), è onere e interesse del contribuente individuare con precisione gli impianti e la loro consistenza da escludere dalla stima all'atto della presentazione della denuncia Docfa a tale scopo.

Laddove, come nel caso di specie, il contribuente non individui precisamente gli impianti, l'Ufficio può ritenere non congrua la proposta riduzione della rendita catastale. (F.M.C.)

Riferimenti normativi: l. 208/2015, art. 1 comma 22.

172. Motivazione revisione classamento

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 1, sentenza n. 257/2018 del 6 luglio 2018, Presidente: Leotta, Estensore: Renzi

Avviso di accertamento – Rendita catastale – Motivazione generica - Illegittimità – Sussiste.

Gli avvisi di accertamento impugnati che hanno comportato la revisione del classamento e l'attribuzione di una nuova rendita catastale sono da annullare, essendo i medesimi viziati da difetto di motivazione in quanto contengono soltanto richiami a leggi e decreti senza una chiara esposizione dei motivi che hanno comportato un innalzamento delle rendite catastali. (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 34 comma 1; art. 2697 c.c.; l.212/2000 artt. 7 e 10

173. Rendita catastale

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 5, sentenza n. 354/2018 dell'8 ottobre 2018, Presidente: Petrucci, Estensore: Cagnoli

Avviso di accertamento – Variazione DOCFA – Rendita catastale – Motivazione generica – Legittimità - Non sussiste.

Se l'Amministrazione finanziaria basa la sua valutazione in sede Docfa, in forza dei criteri di stima in base al costo di costruzione al quale ha aggiunto ulteriori voci di costo (oneri, spese tecniche ...), e su questo importo ha definito la rendita catastale al saggio d'interesse del 2%, deve chiarire nel dettaglio modalità e criteri di calcolo e specificare perché non abbia fatto alcuna comparazione delle rendite con altri unità immobiliari similari e con identiche caratteristiche costruttive site nello stesso complesso immobiliare. (Conf. Comm. Tributaria Prov. di Varese n. 411/18 - Comm. Tributaria Prov. di Varese n. 415/18 - Comm. Tributaria Prov. di Varese n. 424/2018). (L.M.P.)

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

174. Revisione rendita catastale

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 3, sentenza n. 364/2018 dell'8 ottobre 2018, Presidente: Petrucci, Estensore: Vitelli

Avviso di accertamento – Rendita catastale – Procedura DOCFA – Motivazione non generica - Sussiste.

In ipotesi di classamento di un fabbricato mediante la procedura Docfa, l'atto con cui l'amministrazione disattende le indicazioni date dal contribuente deve contenere un'adeguata ancorché sommaria motivazione, che delimiti l'oggetto della successiva ed eventuale

controversia giudiziaria: l'Ufficio non può limitarsi a comunicare il classamento che ritiene adeguato, ma deve anche fornire un qualche elemento che spieghi perché la proposta avanzata dal contribuente con la Docfa viene disattesa.

Dove, in caso contrario, e cioè nell'ipotesi in cui la discrasia non derivi dalla stima del bene ma dalla divergente valutazione degli elementi di fatto indicati dal contribuente, la motivazione dovrà essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso (Conf. Cass. ord. 3394/14, Cass. 23237/14, Cass. ord. 12497/16 e Cassazione - Sez. Tributaria - sentenza n. 977, depositata il 17/01/2018). (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/1994; l. 212/2000 art. 7 comma 1

CONTRIBUTO UNIFICATO TRIBUTARIO

175. Determinazione del CUT

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 4976/2018 del 16 novembre 2018, Presidente: Cusumano, Estensore: Monterisi

Atto di irrogazione sanzioni – Ricorso cumulativo o congiunto – Contributo unificato – determinazione – Singoli importi – Sussiste.

La facoltà di trattazione congiunta e/o cumulativa dei ricorsi rispondente alle esigenze di economia processuale non può tradursi in un indebito risparmio per la determinazione del contributo unificato dovuto dal contribuente proponente il ricorso. Nei ricorsi cumulativi e/o congiunti i ricorrenti, ai fini della determinazione dell'ammontare complessivamente dovuto a titolo di contributo unificato, debbono dunque necessariamente calcolare quanto dovuto valutando disgiuntamente e/o personalmente i singoli importi dovuti a tale titolo in relazione a ciascuna annualità oggetto di controversia ed al valore della lite di ogni atto oggetto di impugnazione. (S.L.)

Riferimenti normativi:

176. CUT – Legittimità costituzionale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 5410/2018 del 12 dicembre 2018, Presidente: Cusumano, Estensore: Cannatà

Processo - Contributo Unificato Tributario (C.U.T) – Illegittimità costituzionale – Non sussiste.

L'eccezione di illegittimità costituzionale dell'art. 13, comma 6-quater del d.P.R. n. 115 del 30.05.2002 che ha istituito il C.U.T., è priva di fondamento. Tale norma non si pone in contrasto con i principi costituzionalmente presidiati dell'uguaglianza dei cittadini, della proporzionalità della loro partecipazione alle spese pubbliche e del libero accesso al sistema giudiziario, in quanto ogni contribuente che sia destinatario di atti accertativi o esecutivi da parte dell'Erario, può rivolgersi alla magistratura tributaria indipendentemente dall'assolvimento dell'obbligo di pagare il C.U.T.

In ogni caso, nel giudizio tributario, se le ragioni fatte valere dal contribuente trovano accoglimento, l'Ufficio viene normalmente condannato alla restituzione di quanto dallo stesso pagato a titolo di C.U.T., salvo che ricorrano motivi per la compensazione delle spese. Proprio a fronte di tale ultima constatazione, il richiamo fatto dall'Appellante all'art. 53 della Costituzione appare erroneo, in quanto la spesa affrontata dal contribuente è normalmente correlata, diversamente dalle imposte, alla fondatezza delle ragioni dallo stesso fatte valere in giudizio. Non è sostenibile che la norma costituzionale evocata ponga l'obbligo di contribuzione alle spese pubbliche soltanto ai contribuenti che perdono le cause con il Fisco. (I.L.C.)

Riferimenti normativi: art. 13, comma 6-quater, d.P.R. 30.05.2002 n° 115

FINANZA LOCALE

ICI- IMU

177. Residenza

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 4022/2018 del 26 settembre 2018, Presidente: Micheluzzi, Estensore: Tavazza

ICI – Residenza – Agevolazioni prima casa – Validità del certificato storico di residenza e del pagamento utenze domestiche ai fini accertativi

Il certificato di residenza storico - rilasciato dal Comune in cui si è residenti - che attesti la residenza del contribuente nel periodo contestato dall'avviso di accertamento, nonché il documentato avvenuto pagamento delle utenze domestiche nel medesimo periodo, portano a confermare le agevolazioni sulla prima casa in materia di ICI per le annualità oggetto di accertamento (A.M.V.).

Riferimenti normativi:

178. Notifica rendita attribuita

Commissione tributaria regionale per la Lombardia - Sez. 13, sentenza n. 4029/2018 del 26 settembre 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Vigorita

ICI – Notifica rendita attribuita – Validità per annualità pregresse – Sussiste.

La notificazione della rendita attribuita, che costituisce presupposto per l'applicazione dell'imposta ICI, vale anche con riguardo alle annualità pregresse non ancora prescritte.

L'art. 74, comma 1, l. 342/2000 secondo cui "gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione" va inteso nel senso che la notifica degli atti attributivi è soltanto condizione della loro efficacia, la quale non ha forza costitutiva (cioè, ex nunc), bensì meramente accertativa della concreta situazione catastale dell'immobile. (E.H).

Riferimenti normativi: art. 74, comma 1, l. 342/2000

179. Procedura DOCFA - Decadenza

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 23, sentenza n. 4767/2018 del 5 novembre 2018, Presidente: Evangelista, Estensore: Calà

Finanza locale – ICI – Accertamento – Liquidazione in base all'unica rendita esistente - Omissione di denuncia – Non configurabilità - Proroga dei termini - Inapplicabilità.

La decadenza dell'azione di accertamento ICI è il 31 dicembre del quinto anno successivo di riferimento. In caso di violazione per mancata dichiarazione, il potere di accertamento, ai sensi dell'art. 11, comma 2, ultima parte, del d.lgs. n. 504/1992, è prorogato di un altro anno. Non sussiste omissione di denuncia, nel caso in cui la rendita utilizzata a base dell'autoliquidazione sia quella della denuncia DOCFA e la successiva rettifica operata dall'Agenzia delle entrate-territorio riguardi una diversa valutazione dei dati DOCFA. L'eventuale inadempienza nella fase del pagamento non può essere valutata come omissione di dichiarazione, ove la liquidazione dell'imposta sia avvenuta in base alla rendita in vigore allora vigente che derivi dalla procedura DOCFA presentata e convalidata. Se la liquidazione si basa sull'unica rendita esistente in quel momento, non vi è obbligo di presentare nessuna dichiarazione, per il semplice fatto che non vi è niente da denunciare. Pertanto, non si applica la proroga di un anno per i termini di accertamento. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 11, comma 2; legge 296/06, art. 1, commi 161 ss.

180. Ruralità dei fabbricati

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, sentenza n. 4835/2018 dell'8 novembre 2018, Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini

Catasto – Fabbricati – Connessione attività agricola – Ruralità – Annotazione – Requisito necessario.

Ai fini ICI, mentre è sempre riconosciuto il requisito della ruralità dei fabbricati destinati a funzioni connesse alle attività agricole che risultino censiti nella categoria D/10, per le unità immobiliari strumentali non accatastate in detta categoria il predetto riconoscimento è subordinato all'apposizione di una specifica annotazione rilasciata dall'Agenzia del Territorio e avente efficacia retroattiva per i cinque anni precedenti a quello in cui è presentata la relativa domanda (conf. Cass. SS.UU. 18565/2009). (G.P.d.E.)

Riferimenti normativi: d.l. 557/1993, art. 9; d.l. 70/2011, art. 7, comma 2-bis; d.l. 201/2011; d.m. 26 luglio 2012, art. 1, comma 2; d.l. 102/2013, art. 2.

181. Aree edificabili

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 14, sentenza n. 4925/2018 del 15 novembre 2018, Presidente e Estensore: Izzi

Dichiarazione Ici – Terreni agricoli – Accertamento - Aree edificabili – Infedele dichiarazione – Legittimità sanzioni - Sussiste.

Vanno qualificate come legittime le sanzioni inflitte dall'ente locale con riferimento all'infedele dichiarazione Ici riferite ad un terreno dichiarato come agricolo ma in realtà edificabile. **(F.B.)**

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 14

182. Sottoscrizione avviso

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 12, sentenza n. 4999/2018 del 20 novembre 2018, Presidente: Paganini, Estensore: Trinca Colonel

Avviso di accertamento – Imposta municipale unica – Sottoscrizione dell'atto – Integrazioni – Sussiste.

L'atto impositivo emesso e notificato da parte di una Amministrazione comunale privo della sottoscrizione da parte del funzionario responsabile del procedimento è da considerare nullo ai fini della pretesa tributaria. Eventuali integrazioni postume alla suddetta emissione volte a porre rimedio alla suddetta mancanza sono prive di rilievo in quanto non in grado di sanare il vizio intrinseco che ha irrimediabilmente compromesso ab origine la validità dell'atto. (G.Ge.)

Riferimenti normativi:

183. Presupposto - opere di urbanizzazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 5033/2018 del 21 novembre 2018, Presidente: Targetti; Estensore: Malacarne

ICI – Iscrizione al catasto di immobili costituenti opere di urbanizzazione primaria destinate ad essere cedute al Comune – Presupposto impositivo – Non sussiste.

L'iscrizione al catasto di opere di urbanizzazione primaria destinate sin dall'origine ad essere cedute al Comune a titolo di oneri di urbanizzazione non integra il presupposto impositivo dell'ICI. Infatti, tale vincolo di destinazione esclude che il titolare dell'iscrizione al catasto delle predette opere sia altresì titolare di alcuno dei poteri connessi ai diritti previsti quale presupposto impositivo dell'ICI. (R.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, artt. 1, 2 e 3.

184. Edificabilità area

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 5165/2018 del 27 novembre 2018, Presidente e Estensore: Labruna

IMU – Edificabilità area – Piano regolatore – Strumenti urbanistici attuativi.

L'edificabilità di un'area ai fini IMU deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi (Conf. Cass. n. 4952/2018, n. 12308/2017, n. 16485/2016, n. 15558/2009). (N.Bo.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 13; d.lgs. 504/1992, art. 5

185. Area edificabile

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 26, sentenza n. 5361/2018 del 5 dicembre 2018, Presidente: Labruna, Estensore: Crisafulli

Area edificabile libera da costruzioni – Intenzione delle parti – Non rileva.

Ai fini dell'Imu, per area edificabile deve intendersi un'area libera da costruzioni non rilevando ai fini della definizione l'intenzione dell'acquirente e le ragioni della valutazione economica. (N.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 5

186. IMU Immobili di interesse storico-artistico

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, sez. 21, sentenza n. 5397/2018 del 12 dicembre 2018, Presidente e Estensore: D'Agostino

IMU - Base imponibile - Immobile di particolare interesse storico o artistico.

La disciplina recata dall'articolo 13.3, lett. a) del d.l. n. 201/2011, in forza della quale la base imponibile dell'IMU è ridotta del 50 per cento "per i fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'art. 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42", non consente di scomporre un fabbricato nelle sue componenti essenziali (nel caso di specie la facciata esterna dal resto dell'edificio), al fine di applicare la riduzione della base imponibile IMU solamente alla parte del predetto fabbricato effettivamente soggetta al vincolo conservativo. (F.Tu.)

Riferimenti normativi: art. 13 d.lgs. 6 dicembre 2011, n. 201

187. Agevolazione abitazione principale

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 2, sentenza n. 366/2018 del 6 luglio 2018, Presidente: Galizzi, Estensore: Saia

IMU – Agevolazione abitazione principale – Unità immobiliari contigue – Non sussiste.

In presenza di due unità immobiliari contigue, autonomamente accatastate, per applicare l'agevolazione IMU per l'abitazione principale occorre che, qualora vi siano i presupposti richiesti dalle leggi catastali, le due unità immobiliari vengano accatastate unitariamente e che tale accatastamento venga annotato negli atti catastali. (M.A.)

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

188. Esenzione – Natura non commerciale

Commissione tributaria Provinciale di Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 492/2018 del 25 settembre 2018, Presidente e Estensore: De Petris

IMU – Esenzione immobile destinato ad attività non commerciali – Scuola che percepisce rette inferiori al costo medio individuato dalla MIUR – Copertura di una frazione del costo – Sussiste.

Si applica l'esenzione da IMU di cui all'art.7, comma 1, del d.lgs. 504/92, alla scuola che percepisce un corrispettivo simbolico e tale da coprire solamente una frazione del costo

effettivo del servizio. La copertura di una frazione del costo del servizio non costituisce una condizione aggiuntiva a quella relativa all'importo simbolico, ma definisce il contenuto che a quest'ultimo ha inteso assegnare il legislatore. Inoltre, il limite definito dalla "frazione del costo del servizio" non può mai considerarsi superato qualora il corrispettivo medio per studente percepito dall'ente non commerciale non supera il costo medio per studente individuato dalla MIU. (F.Gh.)

Riferimenti normativi: d.m. 26/6/2014, art.7 comma 1; d.lgs. 504/1992

189. Esenzione per cooperativa edilizia

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 2, sentenza n. 669/2018 del 26 novembre 2018, Presidente e Estensore: Fischetti

IMU – Esenzione per cooperativa edilizia – Omessa dichiarazione ex art. 2, co. 5-bis, l. 102/2013 – Decadenza dal beneficio.

Decade dal beneficio dell'esenzione IMU la cooperativa edilizia, che, pur in possesso di tutti i requisiti soggettivi ed oggettivi per usufruirne, ometta di presentare la dichiarazione prevista dall'art. 2, comma 5-bis, della legge n. 102/2013. (P.A.R.)

Riferimenti normativi: l. 102/2013, art. 2, comma 5-bis

190. Fabbricato di nuova costruzione

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 672/2018 del 28 novembre 2018, Presidente e Estensore: De Petris

IMU – Fabbricato di nuova costruzione – Iscrizione in catasto – Esenzione IMU – Non sussiste.

Un fabbricato di nuova costruzione, seppur ancora al rustico e mai utilizzato, se già iscritto in catasto, è assoggettato ad IMU. "Ai fini dell'assoggettabilità ad imposta dei fabbricati di nuova costruzione, il criterio alternativo, previsto dal d.lgs. n. 504 del 1992, art. 2, della data di ultimazione dei lavori, ovvero di quella anteriore di utilizzazione, acquista rilievo solo quando il fabbricato non sia iscritto ancora in catasto, realizzando tale iscrizione, di per sé, il presupposto principale per assoggettare il bene all'imposta" (Cass. 20319/2017). (P.A.R.)

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

191. Aree pertinenziali destinate a parcheggio

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 680/2018 del 4 dicembre 2018, Presidente: De Petris, Estensore: Facchinetti

IMU – Aree pertinenziali destinate a parcheggio – Servitù di uso pubblico – Soggetto passivo – Proprietario – Imponibilità – Sussiste.

Le aree pertinenziali alla grande struttura di vendita destinate a parcheggio, interrate ed in superficie, sono assoggettabili all'IMU in capo al possessore ai sensi del combinato disposto dell'art. 1, comma 2 e dell'art. 3, comma 1 del d.lgs. 504/1992, benché gravate da servitù di uso pubblico. La servitù di uso pubblico, infatti, non viene considerata dal legislatore ai fini di imponibile IMU. (L.L.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, artt. 1 e 3

192. Fabbricato collabente e area sottostante

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 686/2018 del 7 dicembre 2018, Presidente: Oldi, Estensore: Bersotti

IMU – Fabbricato collabente – Imponibilità – Non sussiste – Area sottostante – Edificabilità – Non sussiste.

Il fabbricato che a causa dell'accentuato stato di degrado è iscritto in catasto, ai meri fini identificativi, in categoria F2, non soggiace ad imposizione poiché privo di base imponibile, visto

che non è presente la rendita catastale. L'area sottostante il fabbricato collabente (fabbricato che non è più agibile o idoneo alla funzione per cui era stato costruito) non è tassabile come area edificabile sino all'eventuale demolizione dello stesso, circostanza idonea a restituire autonomia all'area edificabile (Conf. Cass. n. 17815/2017 e Cass. n. 23801/2017). (L.L.)

Riferimenti normativi: d.m. Finanze 28/1998, art. 2; d.lgs. 504/1992; d.lgs. 23/2011

193. IMU – Beni merce

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 1, sentenza n. 464/2018 del 19 luglio 2018, Presidente: Spartà, Estensore: Lamari

La caratteristica dell'immobile contabilizzato come bene merce e pronto per la vendita è sufficiente per l'imposizione tributaria per tali immobili.

Gli immobili contabilizzati come bene merce nella società ma ultimati nella sua costruzione, pronti per l'uso abitativo e in attesa di essere venduti non possono sottrarsi al pagamento dell'IMU, non possedendo i requisiti per essere considerati beni merce, ossia rimanenze di magazzino, anche se rimangono invenduti per crisi di mercato. (G.Ar.)

Riferimenti normativi: risoluzione del Dip. Delle Finanze 11/12/2013 n. 11/DF

194. DOCFA – Efficacia temporale rettifica

Commissione tributaria provinciale di Como, Sez. 2, sentenza n. 175/2018 del 18 settembre 2018, Presidente: Chiaro, Estensore: Pirola

Natura ordinatoria e non perentoria del termine di un anno – Valore retroattivo della rettifica.

Ciò che rileva, ai fini del rispetto del termine di un anno, è l'iscrizione del provvedimento di rettifica e non la data di emissione o notifica del successivo accertamento emesso ai fini IMU. In ogni caso il termine ha solo natura ordinatoria e non perentoria. Una volta operata la rettifica della rendita da parte dell'Ufficio, essa ha valore retroattivo fino al momento della proposta di variazione presentata dal contribuente tramite procedura DOCFA (Conf. Cass. sez. un. n. 3160 del 9 febbraio 2011 e Cass. Sez. 5, n. 12753 del 6 giugno 2014). (M.Mag.)

Riferimenti normativi: l. 342/2000, art. 74

195. Attribuzione rendita - Retroattività

Commissione tributaria provinciale di Como, Sez. 4, sentenza n. 258/2018 del 19 novembre 2018, Presidente: Spera, Estensore: Cao

Applicazione retroattiva della variazione di classamento in autotutela - Sussiste.

In tema di IMU l'art. 74, co. 1 della l. 342/2000 nel prevedere che, a decorrere dal 12 gennaio 2000, gli atti attributivi e/o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, va interpretato nel senso dell'impossibilità giuridica di utilizzare una rendita prima della sua notifica al fine di individuarne la base imponibile, ma non esclude affatto l'utilizzabilità della rendita medesima, una volta notificata, ai fini impositivi anche per annualità d'imposta suscettibili di accertamento e/o di liquidazione e/o di rimborso (Conf. Cass. SS.UU. n. 3160 del 9.2.2011). (M.L.)

Riferimenti normativi: l. 342/2000, art. 74, co. 1.

196. Soggetto passivo IMU

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 2, sentenza n. 215/2018 del 18 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Maggipinto

Imu – Risoluzione contratto di locazione finanziaria – Soggetto passivo IMU – Riconsegna del bene – Non rileva.

In base alla disciplina IMU, il soggetto passivo d'imposta è da ritenersi il locatario per tutta la durata del contratto, mentre il proprietario dell'immobile diventa soggetto passivo al momento

della scadenza del contratto ovvero al momento della risoluzione, recesso o rescissione dello stesso, a prescindere dalla data di formale riconsegna del bene effettuata dal detentore. (P.Ga.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9 comma 1; d.l. 201/2011, art. 13 comma 2

197. Inedificabilità del terreno

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 1, sentenza n. 251/2018 del 5 dicembre 2018, Presidente: Catalano, Estensore: Anzaldi

Annulamento dello strumento urbanistico – Inedificabilità del terreno – Imponibilità IMU sulla base della zonizzazione decisa dal tribunale amministrativo – Sussiste.

Laddove il giudice amministrativo abbia annullato lo strumento urbanistico nella parte in cui riconosce l'edificabilità di un terreno, in ragione della natura esecutiva della sentenza (ai sensi dell'art. 33, comma 3 d.lgs. n. 104/2010) e in assenza di prova in ordine all'impugnazione da parte del Comune della decisione, deve presumersi la definitività dello status di inedificabilità del terreno ai fini IMU. (E.Com.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 5 comma 5

198. Inagibilità del fabbricato

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 1, sentenza n. 294/2018 del 31 dicembre 2018, Presidente: Catalano, Estensore: Combi

Agevolazione per inagibilità – Riconoscimento parziale – Ammissibilità.

La parziale inagibilità del fabbricato, accertata anche dall'Ufficio Tecnico Comunale, rileva ai fini della riduzione del 50% prevista per l'imposta municipale propria (e prima ancora, per l'ICI), non essendo necessario – al contrario – l'integrale inagibilità dell'immobile per riconoscere tale agevolazione. La riduzione del 50% dell'imposta deve essere determinata sulla parte inagibile del fabbricato. (P.G.D.M.)

Riferimenti normativi: d.l. 504/1992, art. 8, comma 1; d.l. 201/2011, art. 13, comma 3, lett. b)

199. Occupazione abusiva

Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sez. 1, sentenza n. 71/2018 del 26 novembre 2018, Presidente e Estensore: Piglionica

Presupposto impositivo – immobili inagibili – Occupazione abusiva – Esclusione – Sussiste.

Nel caso di immobili non ultimati dichiarati inagibili dal Comune, per i quali è stata provata l'occupazione abusiva da parte di soggetti sconosciuti, risulta esclusa l'imposizione dal tributo per assenza dei requisiti del possesso e dell'autonoma disponibilità dei beni in capo al proprietario dei medesimi (Conf. Cass. n. 18543 del 21/09/2016). (A.Mas.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1993, art. 2

200. Leasing

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 1, sentenza n. 89/2018 del 2 luglio 2018, Presidente: Platania, Estensore: Zanotti

Risoluzione contratto di leasing – Soggettività passiva del concedente - Sussiste – Detenzione dell'immobile – Non sussiste.

La società di leasing è soggetto passivo ai fini IMU dall'effetto della risoluzione del contratto, a nulla rilevando il ritardo nella consegna dell'immobile ed il permanere della detenzione da parte del locatario. Non rileva il richiamo alla disciplina della TASI in quanto quest'ultima imposta, a differenza dell'IMU, è collegata all'utilizzo del bene. La nuova disciplina del leasing consente alla concedente di recuperare le spese sostenute (tra cui l'IMU) (Conf. Cass. n. 4969/2007). (C.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23, art. 9; l. 124/2017, art. 1 comma 138

201. Classificazione immobili

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 2, sentenza n. 142/2018 dell'1 ottobre 2018, Presidente: Mottola, Estensore: Celenza

ICI - Immobili - Prevalenza della sostanza sulla forma – Sussiste.

Per gli immobili iscritti in catasto la forma prevale sulla sostanza e dunque esenzioni o benefici ICI non possono essere riconosciuti se l'immobile rientra soltanto di fatto in una determinata categoria, ma ha una classificazione diversa (M.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1992

202. Decadenza azione di accertamento

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 1, sentenza n. 145/2018 dell'8 ottobre 2018, Presidente: Platania, Estensore: Coltro

Imu – Area edificabile – Avviso di accertamento – Termine quinquennale.

Con la sentenza della Commissione Tributaria che accerta un diverso valore dell'area edificabile si produce un nuovo termine quinquennale di decadenza dell'azione di accertamento per l'imposta municipale unica (Conf. Cass. n. 25937/2017). (M.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 10 comma 4

203. Soggettività passiva delle cave

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 1, sentenza n. 149/2018 dell'8 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Platania

Terreni inseriti in ambito estrattivo – Assoggettività IMU – Sussistenza.

I terreni adibiti a cava vanno iscritti nel catasto terreni senza attribuzione di rendita in quanto da tali immobili non viene ricavato alcun reddito. L'area adibita ad attività estrattiva in quanto consente al proprietario la realizzazione di opere anche edilizie strumentali all'esercizio della cava è soggetta ad IMU in base al valore venale (Conf. Cass. n. 14409/2017). (C.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 6 dicembre 2011 n. 201, art.13; d.lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, art.2

204. Soggettività passiva delle cave

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 1, sentenza n. 165/2018 del 23 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Platania

Imu – Cave – Terreni ad attività estrattiva.

Il solo fatto che il terreno sia in atto, ovvero in potenza, sfruttabile ai fini dell'estrazione del materiale costituisce il presupposto per la sottoposizione ad IMU con iscrizione in catasto terreni e non in catasto alla lettera D (Conf. Cass. n. 14409/2017). (M.O.)

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

205. DOCFA - Decadenza

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 1, sentenza n. 237/2018 del 10 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Fantini

Catasto - Termine perentorio - Attività accertamento - Non sussiste.

Il termine di decorrenza del potere dell'Ufficio di rettificare il classamento proposto dal proprietario dell'immobile può essere esercitato anche oltre il termine annuale, avendo tale termine natura meramente ordinatoria (Cassazione n. 20823/2017 e Cassazione n. 3001/2015). (M.S.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/1994 articolo 1 comma 3

206. Valore aree fabbricabili

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 1, sentenza n. 257/2018 del 28 dicembre 2018, Presidente: Fantini, Estensore: De Biase

IMU - Valore aree fabbricabili - Indennità di esproprio - Sussiste.

Sono validi i valori delle aree fabbricabili quantificati dal Decreto della Provincia di Mantova con cui è stata determinata, in via provvisoria, l'indennità di esproprio dei terreni contigui a quello in considerazione in quanto la stima ai fini dell'indennità provvisoria di esproprio costituisce un dato obiettivo ed incontrovertibile. (M.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1992

207. Rendita

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 5, sentenza n. 3065/2018 del 2 luglio 2018, Presidente: Nocerino, Estensore: Uppi

Atto di contestazione - Determinazione imposta ICI / IMU – Rilevanza del periodo di attribuzione delle rendite catastali – Atto impositivo come notificazione – Sussiste.

Per gli immobili con rendite catastali attribuite prima del 1° gennaio 2000 non trova applicazione la norma che antepone l'assoggettamento dell'imposta comunale (Ici) e dell'Imu alla preventiva notifica o comunicazione della rispettiva rendita. Inoltre, per le rendite ante 1° gennaio 2000, gli atti impositivi valgono come notificazione della rendita ivi determinata, o modificata, rispetto a quella in precedenza applicata (Cfr. Cass. 14400/17). (A.Ba.)

Riferimenti normativi: art. 74 l. 342/2000.

208. Esenzioni – Istituti religiosi

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 10, sentenza n. 3155/2018 del 9 luglio 2018, Presidente e Estensore: Zamagni

ICI – Esenzione - Istituto religioso – Immobile adibito a scuola paritaria – Non sussiste – Sanzioni – Obiettive condizioni di incertezza - Sussistono.

È da ritenersi attività esercitata con modalità commerciali quella educativa svolta attraverso la gestione di scuole paritarie in quanto le rette applicate costituiscono il corrispettivo dell'attività didattica. Gli immobili oggetto di tale attività non possono quindi beneficiare dell'esenzione da ICI. In virtù dei recenti interventi in materia, con riferimento anche alle decisioni della Commissione dell'Unione Europea, le sanzioni possono essere disapplicate sussistendo obiettive condizioni di incertezza. (C.L.B.)

Riferimenti normativi:

209. Leasing

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 6, sentenza n. 4525/2018 del 18 ottobre 2018, Presidente: Bichi, Estensore: Correra

Leasing - Soggettività passiva - Esistenza – riconsegna del bene.

La disciplina tributaria dell'IMU, differentemente da quella civilistica, accoglie la nozione di possesso dando rilievo al potere di fatto di disporre del bene, ovvero alla detenzione qualificata del bene tipica dei rapporti di godimento, come la locazione ed il leasing. Da ciò discende che in caso di contratto di leasing risolto anticipatamente senza riconsegna dell'immobile, la soggettività passiva non può essere della società di leasing che non è nel possesso del bene, ma rimane in capo al conduttore fino alla riconsegna dell'immobile, indipendentemente dalla durata del contratto. (S.E.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 23/2011 art. 8 comma 2; art. 9

210. Presupposto – Comodato e usufrutto

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 6, sentenza n. 4968/2018 del 9 novembre 2018, Presidente: Bichi, Estensore: Correrà

ICI – Usufrutto – Soggetto passivo – Usufruttuario.

In presenza di diritto di usufrutto, la soggettività passiva ai fini dell'ICI è assunta unicamente dall'usufruttuario, ai sensi dell'art. 3, comma 1, d.lgs. n. 504/1992, in virtù della titolarità del diritto reale di godimento. L'imposta risulta, quindi, a carico dell'usufruttuario, il quale per legge è il soggetto che ha il diritto di utilizzare il bene, a prescindere dal fatto che utilizzi o meno effettivamente tale bene. (B.I.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 3 comma 1

211. Terreni agricoli – Coltivatore diretto

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 2, sentenza n. 4984/2018 del 12 novembre 2018, Presidente: De Sapia, Estensore: Di Gennaro

Quota variabile – Regolamento comune di Milano - Box pertinenziale – Soggetto.

Sono esenti da IMU, ai sensi dell'art. 1, comma 13, l. n. 208/2015, i terreni agricoli posseduti e condotti da un coltivatore diretto di cui all'art. 1, d.lgs. n. 99/2004, iscritto nella previdenza agricola, anche se già pensionato, che ricava il proprio prevalente reddito dalla coltivazione dei predetti terreni. (B.I.)

Riferimenti normativi: l. 208/2015 art. 1 comma 13; d.lgs. 99/2004 art. 1

212. Detrazioni abitazione principale

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 10, sentenza n. 5354/2018 del 26 novembre 2018, Presidente e Estensore: Bolognesi

Detrazioni – Abitazione coniugi – Separazione.

Non spetta l'esenzione prima casa dai tributi locali per il coniuge, separato di fatto, che dimora in un immobile diverso da quello di abitazione della famiglia. Ai fini della detrazione, quindi, non è sufficiente che il contribuente dimori abitualmente nell'unità immobiliare se il coniuge, non separato legalmente, dimora altrove. (F.M.)

Riferimenti normativi:

213. Valore aree fabbricabili

Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sez. 2, sentenza n. 100/2018 dell'11 settembre 2018, Presidente: La Salvia, Estensore: Barraco

Accoglimento ricorso su avviso di accertamento.

Accoglimento del ricorso sull'avviso di accertamento con cui il Comune di Sondrio ha accertato un maggior valore ai fini Imu determinato sulla base del proprio Regolamento Comunale.

Le aree erano state precedentemente cedute per un importo già ritenuto congruo dall'Agenzia delle Entrate, da considerarsi come valore venale di commercio, che si differenzia dal controvalore in denaro di un bene scaturito dalla compravendita. (R.R.)

Riferimenti normativi: art. 51, comma 2 del d.P.R. 131/1986

214. Valore aree fabbricabili

Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sez. 1, sentenza n. 127/2018 del 24 ottobre 2018, Presidente: Maggipinto, Estensore: Bussani

IMU – Aree fabbricabili – Valore IMU diverso da valore per imposta di Registro.

Il valore di un'area fabbricabile definito ai fini dell'imposta di registro, per la sua diversa natura e le diverse modalità di gestione della stessa, può non coincidere con il valore venale in comune

commercio determinato agli effetti dell'ICI/IMU (Cassazione n.15078/2004, 10547/2011, 7903, 2049 e 21830/2016). (E.D.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 5 comma 5

215. Leasing

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 3, sentenza n. 298/2018 del 10 settembre 2018, Presidente e Estensore: Petrucci

Risoluzione contratto di locazione finanziaria – Soggetto passivo.

Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto. La nozione di "durata del contratto", dovendosi intendere, all'indicato scopo, il periodo intercorrente dalla data della stipulazione alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna. (L.M.P.)

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

216. Area pertinenziale

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 2, sentenza n. 373/2018 dell'8 ottobre 2018, Presidente: Novara, Estensore: Renzi

Pertinenza – Area fabbricabile destinata a giardino – Autonoma tassazione - Non sussiste.

Il concetto di pertinenza è unicamente desumibile dall'art. 817 del codice civile. Pertanto una area fabbricabile ma da sempre destinata a giardino dell'abitazione residenziale del contribuente ha i caratteri della pertinenzialità che esclude l'assoggettamento ad autonoma tassazione, rimanendo irrilevante il regime di edificabilità attribuito dallo strumento urbanistico (Conf. Comm. Tribunale Prov. di Varese sez. 3 sent. n. 37/2017). (L.M.P.)

Riferimenti normativi: c.c. art. 817

217. Leasing

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 4, sentenza n. 384/2018 del 17 ottobre 2018, Presidente: Santangelo, Estensore: Zambelli

Contratto di leasing risolto – Mancata riconsegna bene – Soggettività passiva in capo società di leasing – Sussiste.

Il locatario finanziario cessa di essere considerato soggetto passivo IMU non già dalla riconsegna del bene al concedente, ma dal momento della estinzione della durata del contratto, che, ai fini dell'IMU, come nella disciplina civilistica, si determina, nelle ipotesi di risoluzione anticipata per inadempimento, dal momento in cui il contratto è stato risolto. Ne consegue che la risoluzione dei contratti di leasing relativi agli immobili A), B) e C) comporta che la soggettività passiva sia in capo alla società di leasing, non incidendo in alcun modo, sulla durata del rapporto, la mancata riconsegna del bene. (L.M.P.)

Riferimenti normativi: l. n. 147/2013, art. 1 comma 672

218. Immobili di interesse storico-artistico

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 1, sentenza n. 417/2018 del 7 novembre 2018, Presidente: Fazio, Estensore: Renzi

IMU – Fabbricato storico - Agevolazione fiscale – Applicazione automatica - Sussiste.

Gli immobili che presentano un interesse artistico, storico, archeologico la cui vetustà non può essere messa in discussione, sono da considerarsi "ex se ope legis" sottoposti ad un regime speciale impositivo, in ogni caso, per espresse disposizioni di tutela previste dalle norme di riferimento (Conf. Cass. n. 5518/2011). (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 42/2004, art. 12 comma 1, art. 13

219. Potenzialità edificatoria

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 4, sentenza n. 418/2018 del 7 novembre 2018, Presidente: Fazio, Estensore: Zambelli

Terreno inserito nel P.R.G. – Assoggettamento a tassazione - Sussiste.

Ai fini dell'imposta IMU e TASI, è sufficiente il semplice inserimento nel P.R.G. "generale" da parte dell'ente locale del terreno perché questo, in quanto area edificabile, sia soggetto a tassazione: la semplice astratta potenzialità edificatoria, derivante dal fatto che il suolo rientra nello strumento urbanistico generale, comporta il diritto del Comune ad esigere le relative imposte. (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 8

IRAP**220. Presupposti – Onere della prova**

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 3279/2018 del 13 luglio 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Vigorita

Presupposto IRAP – Autonoma organizzazione – Accertamento al giudice di merito – Insindacabile dal giudice di legittimità – Responsabilità dell'organizzazione – Beni strumentali – Lavoro altrui.

L'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diversa dall'impresa commerciale costituisce (Corte Cost. n. 156/2001) presupposto dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività autonomamente organizzata e il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente che esercita attività di lavoro autonomo: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità e interesse, b) impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che, secondo l'“id quod plerumque accidit”, costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui (Cass. Sez. Un. n. 9451/2016; n. 7609/2014). (A.Bu.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2

221. Compensi a terzi

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 3368/2018 del 18 luglio 2018; Presidente: Izzi, Estensore: Noschese

IRAP – Presupposto impositivo – Organizzazione

L'elemento organizzativo richiesto ai fini dell'applicazione dell'IRAP non è connaturato all'attività di lavoro autonomo, atteso che la suddetta attività, anche se svolta in modo abituale e continuativo, può essere esercitata senza l'ausilio di una particolare autonoma organizzazione. Pertanto nei casi in cui il professionista agisca direttamente con l'impiego soltanto delle sue capacità professionali, ed in assenza di altri elementi di organizzazione, viene a mancare il presupposto impositivo ai fini dell'IRAP. (F.T.)

Riferimenti normativi: art. 2 d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446

222. Compensi da amministratore

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 3848/2018 del 18 settembre 2018, Presidente e Estensore: Izzi,

IRAP – Compensi da amministratore, revisore, sindaco – Professionista – Scindibilità dall'attività professionale ordinaria - Sussiste.

Ai fini IRAP l'attività svolta da un professionista con il ricorso alla propria struttura ordinaria organizzativa (studio associato) può essere scissa dall'attività che lo stesso professionista svolge senza il ricorso a tale organizzazione. Pertanto, il commercialista che sia anche amministratore, revisore e sindaco di società, non è soggetto a Irap per il reddito netto di tali attività; infatti, le cariche di sindaco/revisore di società terze sono, in generale, riconducibili non allo studio associato di cui il professionista fa parte, ma alle compagini societarie cui dette cariche si riferiscono. (A.F.)

Riferimenti normativi: artt. 2 e 4 d.lgs. 446/1997.

223. Collaborazione tra professionisti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 20, sentenza n. 4091/2018 dell'1 ottobre 2018, Presidente: Malaspina, Estensore: Botteri

IRAP – Collaborazione tra professionisti – Organizzazione aziendale – Non sussiste.

La ricorrente collaborazione tra un avvocato e un collega dotato di diversa specializzazione prova non già l'esistenza di un'organizzazione aziendale, quanto semmai l'assenza della stessa, posto che il professionista è costretto a ricorrere a consulenze esterne (Conf. Cass. 26332/2017). (M.Pi.)

Riferimenti normativi:

224. Presupposto – unico collaboratore

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 4274/2018 dell'11 ottobre 2018, Presidente: Alparone, Estensore: Bonomi

Ratio – Presupposto di imposta – Autonoma organizzazione.

La ratio dell'IRAP è quella di assoggettare ad imposizione il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. Il requisito dell'autonoma organizzazione ricorre quando il contribuente: a) è il responsabile dell'organizzazione e non è inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interessi; b) impiega beni strumentali eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. (D.D'A.)

Riferimenti normativi:

225. Presupposto – Eccedenza beni strumentali

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 14, sentenza n. 4326/2018 del 15 ottobre 2018, Presidente: Marini, Estensore: Antonioli

IRAP – Avvocato – Attività autonomamente organizzata – Entità dei compensi percepiti – Irrilevanza.

Riguardo ad un lavoratore autonomo esercente l'attività forense, ai fini della sussistenza dell'esercizio di una attività autonomamente organizzata, rilevante quale presupposto dell'IRAP, non assume rilievo decisivo l'entità dei compensi percepiti, prescindendo i medesimi dalle modalità di organizzazione della predetta attività. (B.I.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2

226. Presupposto – Verifica in facto del giudice

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 4978/2018 del 16 novembre 2018, Presidente: Cusumano, Estensore: Chiametti

Imposta regionale sulle attività produttive – Accertamento del presupposto impositivo.

In materia di IRAP il giudice di merito deve svolgere una verifica in fatto della presenza o meno di un'organizzazione di capitali o di lavoro altrui, autonomamente produttiva di reddito e

prevalente rispetto all'attività intellettuale, esaminando e valutando tutti i fatti dedotti ed evitando affermazioni apodittiche sulla sussistenza o meno del presupposto impositivo. (S.L.)

Riferimenti normativi

227. Cessione d'azienda

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 5087/2018 del 22 novembre 2018, Presidente: Lamanna, Estensore: Scarzella

Medico – Collaboratore – Mansioni esecutive – Non assoggettabilità IRAP.

Ai fini dell'applicabilità dell'IRAP, la presenza di un solo dipendente che svolge mansioni meramente esecutive non è elemento idoneo a costituire l'autonoma organizzazione richiesta come presupposto d'imposta.

Nel caso di specie, la presenza di un collaboratore con funzioni infermieristiche presso uno studio medico associato non assoggetta il medico di medicina generale a IRAP in quanto, da un lato, la presenza di un infermiere professionale è espressamente richiesta dalla convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale per gli studi ove operano più medici e, dall'altro, le mansioni esecutive dell'infermiere sono indispensabili per assicurare l'efficienza della prestazione sanitaria resa dal medico (Conf. Cass. nn. 17565/2016 e 18250/2017). (G.G.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997 art. 2, c.1 bis,

228. Spese e compensi terzi

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. Stacc. di Brescia, Sez. 26, sentenza n. 5351/2018 del 5 dicembre 2018, Presidente: Labruna, Estensore: Marcellini

IRAP – Presupposto – Autonoma organizzazione – Non sussiste.

Ai fini Irap, il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione non sussiste quando il contribuente, responsabile dell'organizzazione, impieghi beni strumentali non eccedenti il minimo indispensabile all'esercizio dell'attività e si avvalga di lavoro altrui non eccedente l'impiego di un dipendente con mansioni meramente esecutive (Conf. Cass n. 28635/2017). (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2

229. Imponibilità servizio di amm.re delegato

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 394/2018 del 17 luglio 2018, Presidente e Estensore: De Petris

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

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

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 5 comma 3; TUIR art. 50 comma 1 lett. c-bis)

230. Presupposto – Unico dipendente

Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sez. 2, sentenza n. 150/2018 del 25 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Vacchiano

Rimborso IRAP – Mancanza requisiti stabile organizzazione.

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

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73 art. 37; d.P.R. 633/1972 art. 51

231. Impresa familiare

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 9, sentenza n. 3049/2018 del 2 luglio 2018, Presidente: Centurelli, Estensore: Maellaro

Atto di contestazione – Silenzio rifiuto avverso istanza rimborso Irap – Rilevanza dello status di impresa familiare - Assoggettamento a imposta del titolare - Rileva.

L'attività professionale svolta in regime di impresa familiare, integra il requisito di autonomia organizzativa sulla quale si fonda il principio di imposizione dell'Irap. Infatti, il contribuente che, per l'espletamento della propria attività professionale, adotti il regime di impresa familiare integrando la collaborazione di membri della propria famiglia, genera quel quid pluris idoneo a produrre ulteriore ricchezza rispetto a quella che il titolare avrebbe conseguito con il solo apporto personale (Cfr. Cass. 14789/18, Cass. N. 12616/16, Cass. N. 24060/16). (A.Ba.)

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

232. Medico – Attività ambulatoriale

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 2, sentenza n. 3372/2018 del 19 luglio 2018, Presidente: De Sapia, Estensore: Astegiano

IRAP – Medico convenzionato con il S.S.N. – Operazioni esenti IVA – Ausilio minimo di dipendenti e costi per compensi a terzi per l'assistenza – Requisito dell'autonoma organizzazione – Non sussiste.

In materia di presupposto soggettivo IRAP, non sussiste autonoma organizzazione ex art. 2 d.lgs. n. 446/1997 qualora un medico pediatra operante in regime di convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale, svolga la propria professione con l'ausilio minimo di dipendenti per lo svolgimento di attività di segreteria e prestazioni di terzi per l'attività episodica di assistenza funzionali al normale svolgimento dell'attività ambulatoriale (in questo senso la Corte di Cassazione sentenza 4851/2018 che, con riferimento alla precipua attività di medico convenzionato con il S.S.N. ha precisato che l'utilizzo di un solo collaboratore per mansioni di segreteria o due collaboratori part-time non fa insorgere il requisito dell'autonoma organizzazione presupposto per l'assoggettamento all'IRAP). (D.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art.2

233. Tirocinanti - Praticanti

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 20, sentenza n. 3377/2018 del 18 luglio 2018, Presidente: Raimondi, Estensore: Salvo

IRAP – Avvocato – Entità dei compensi corrisposti a terzi – Tirocinante – Requisito dell'autonoma organizzazione – Non sussiste.

In tema d'IRAP, l'entità dei compensi percepiti e dei costi sostenuti dal contribuente non costituiscono elementi rilevanti per desumere la ricorrenza del presupposto dell'"autonoma organizzazione" di un professionista. Nel caso di specie l'avvocato che si avvale della prestazione occasionale di un tirocinante non configura in capo al medesimo il requisito di autonoma organizzazione, atteso che la funzione della pratica è quella di apprendimento e non quella di incrementare la produttività dello Studio (Conf. Cass. 16119/18 – Cass. 22705/16). (D.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art.2

234. Compensi da Amministratore – Revisore - Sindaco

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 5, sentenza n. 3648/2018 del 10 settembre 2018, Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini

Tassazione IRAP su compensi da amministratore, revisore e sindaco del commercialista.

Il commercialista che sia anche amministratore, revisore e sindaco di società non è soggetto a IRAP per il reddito netto di tali attività perché è soggetta a imposizione fiscale unicamente l'eccedenza dei compensi rispetto alla produttività auto-organizzata dell'opera individuale. Affinché si verifichi la soggezione a IRAP non è sufficiente che il commercialista operi presso uno studio professionale, atteso che tale presupposto non integra di per sé stesso il requisito dell'autonoma organizzazione. Qualora il commercialista con incarichi di sindaco, amministratore o revisore che agisca all'interno di una organizzazione professionale riesca a dimostrare che i profitti derivanti da queste attività specifiche sono scorporabili dal resto dell'attività professionale, potrà non assoggettare ad IRAP tali compensi. (R.Br.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art.2

235. Sindacabilità del presupposto

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 11, sentenza n. 3835/2018 del 20 settembre 2018, Presidente: Di Rosa, Estensore: Curami

Irap - Silenzio rifiuto – Piccolo imprenditore – Presupposto impositivo - Autonoma organizzazione - Onere della prova – Illegittimità del provvedimento – Sussiste.

La domanda di ripetizione dell'indebito versamento IRAP deve essere necessariamente suffragata dalla dimostrazione della assenza del presupposto impositivo, nel caso di specie, la mancanza di una "autonoma organizzazione". Il presupposto non ricorre qualora il contribuente dimostri di avvalersi di beni strumentali e di lavoro altrui non eccedenti l'"*id quod plerumque accidit*" per l'esercizio della propria attività. È insindacabile in sede di legittimità l'accertamento in capo al giudice di detto presupposto impositivo, vale a dire la verifica se il contribuente adoperi o meno beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile ed utilizzi lavoro altrui non occasionalmente, oltre al gravame sullo stesso in qualsiasi forma della responsabilità dell'organizzazione. (S.L.)

Riferimenti normativi

236. Ammortamento dell'avviamento

Commissione tributaria Provinciale di Milano, Sez. 4, sentenza n. 4359/2018 del 10 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Gaballo

IRAP – Ammortamento dell'avviamento – Transazione infragruppo - Deducibilità.

L'Agenzia delle Entrate non ha il potere di sindacare il valore dell'avviamento che viene determinato in sede civilistica dall'organo amministrativo della società, nel rispetto dei principi contabili posti a base della redazione dei bilanci, con l'opportunità di iscrivere tra le immobilizzazioni il valore di tale avviamento acquisito a titolo oneroso. La norma fiscale assorbe tali determinazioni e si limita ad imporre la misura annua di deducibilità della quota di ammortamento, indipendentemente dal valore iscritto. (G.Do.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 103 comma 3; d.P.R. 600/73, art. 40 bis comma 3

237. Credito su dichiarazione tardiva

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 9, sentenza 4697/2018 del 29 ottobre 2018, Presidente: Centurelli, Estensore: Maellaro

IRAP - riconoscibilità credito da dichiarazione trasmessa fuori termine

In ipotesi di credito IRAP esposto in dichiarazione presentata oltre i termini di legge e comunque riconosciuto dall'ufficio non è applicabile alcuna sanzione. L'art.13 d.lgs. 471/97 si applica ai soli casi di versamenti di imposta non effettuati, di maggiore imposta dovuta o minore eccedenza detraibile nonché di maggiore imposta liquidata. (R.L.)

Riferimenti normativi: art. 13 d.lgs. 471/97

PUBBLICITÀ**238. Affissione plurimi messaggi pubblicitari**

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 3283/2018 del 16 luglio 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Baldi

Superficie imponibile – Affissione di più messaggi pubblicitari – Unico pannello – Riferibilità a più soggetti passivi – Imposizione individualizzata.

In caso di affissione in un contesto spazialmente unitario di messaggi pubblicitari riferibili a più soggetti, il combinato disposto degli artt. 6 e 7, commi 1 e 5, d.lgs. 507/1993 deve essere interpretato nel senso che la solidarietà passiva del beneficiario della pubblicità con colui che dispone del mezzo impone l'individualizzazione della tassazione, con conseguente computo della superficie espositiva occupata da ciascun messaggio pubblicitario, indipendentemente dalle dimensioni del mezzo pubblicitario cumulativo (Conf. Cass. n. 252/2012). (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, artt. 6 e 7 commi 1 e 5

Imposta di pubblicità – Presupposto – Mezzo pubblicitario – Migliorare dell'immagine aziendale.

Il presupposto dell'imposta comunale di pubblicità è identificato nel "mezzo pubblicitario", inteso come qualsiasi forma di comunicazione avente lo scopo di promuovere la domanda di beni e servizi e di migliorare l'immagine aziendale. In particolare, il mezzo pubblicitario, per essere sottoposto ad imposizione, deve essere rivolto indiscriminatamente verso un'indefinita platea di destinatari, senza che la percezione del messaggio venga limitata per motivi fisici o giuridici. Nell'ipotesi di plurimi messaggi pubblicitari, concernenti diverse aziende, collocati su un unico pannello, il tributo deve essere determinato in raffronto alla superficie espositiva utilizzata da ciascuna delle imprese pubblicizzate, indipendentemente dalle dimensioni del mezzo pubblicitario cumulativamente inteso. (A.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 7, comma 1

239. Carrello della spesa

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 3348/2018 del 18 luglio 2018, Presidente: D'Agostino, Estensore: Bolognesi

Parcheggio di supermercato – Carrello della spesa – Imposta sulla pubblicità – Esenzione - Sussiste.

I carrelli della spesa allestiti con piccoli cartelli che pubblicizzano prodotti in vendita nei supermercati sono esenti dall'imposta sulla pubblicità, in quanto il parcheggio del supermercato, benché fuori dall'area destinata alla vendita è da considerarsi area pertinenziale e rientrante nel perimetro della struttura commerciale. Pertanto scatta l'esenzione prevista per l'utilizzo dei cartelli all'interno dell'esercizio commerciale. (L.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 17 comma 1, lettera a)

240. Insegna

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 12, sentenza n. 4320/2018 del 15 ottobre 2018, Presidente: Paganini, Estensore: Borsani

Insegna – Cabina per fototessere – Insegna d'esercizio - Imposta pubblicità - Esente.

Ai sensi e per gli effetti dell'art. 17, comma 1 *bis*, d.lgs. n. 507/1993, non è dovuta l'imposta comunale sulla pubblicità quando l'insegna è entro i limiti dimensionali previsti dalla predetta disposizione (fino a 5 mq) ed è installata nella sede dell'attività, o nelle pertinenze accessorie, giacché in questo caso lo scopo principale dell'insegna è quello di indicare al pubblico il luogo di svolgimento dell'attività. Tali presupposti sussistono con riguardo all'insegna, apposta su una

cabina fotografica, che serva ad indicare all'utente l'esatta collocazione del macchinario preposto allo sviluppo automatico di fototessere; in tal caso l'affissione ha lo scopo di rendere visibile il luogo in cui viene svolta l'attività giacché è proprio nella cabina fotografica che viene, di fatto, reso il servizio all'utente, con la conseguenza che essa può essere assimilata ad una succursale o sede secondaria dell'azienda. (B.I.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 17 comma 1 bis

241. Esenzioni

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4634/2018 del 29 ottobre 2018, Presidente: Gravina, Estensore: Candido

Pubblicità – Esenzioni – Superficie di 4 mq. – Spettanza – Mezzi estranei all'avviso di accertamento - Irrilevanza.

Ove nell'avviso di accertamento la pretesa sia limitata alla contestazione di pannelli la cui superficie complessiva sia di 4 mq., l'imposta non è dovuta, essendo la superficie complessiva minore del minimo tassabile pari a 5 mq. Ininfluyente ai fini del decidere sono ulteriori mezzi (nella specie, un cassonetto bifacciale luminoso), per i quali nessun avviso di accertamento sia mai stato notificato. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, artt. 7 e 17

242. Esenzioni

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 4811/2018 dell'8 novembre 2018, Presidente: Sacchi, Estensore: Chiametti

Pubblicità – Esenzioni – Vetrine – Superficie tassabile.

In caso di scritte sui vetri dell'esercizio commerciale, il mezzo pubblicitario è circoscritto alla superficie occupata dalle parole scritte su ciascun vetro e non si estende alla superficie dell'intera vetrina, ove la rimanente superficie della vetrina stessa sia colorata e priva di qualsivoglia scritta avente un contenuto pubblicitario, nonché di alcun riferimento alla società, titolare dell'attività economica. Le superfici colorate rappresentano "funzioni tecniche", sono strutturali ai mezzi pubblicitari e prive di finalità pubblicitarie. Come tali, ai sensi dell'art. 7 del d.lgs. n. 507/1993, sono esenti dall'imposta. La sezione del vetro coperta dai colori, intesa quale mera cornice di supporto, non è soggetta all'applicazione dell'imposta pubblicitaria, in quanto non ha le caratteristiche di una componente aggiuntiva del mezzo pubblicitario, già oggetto di tassazione. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 7

243. Vetrofanie

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 4905/2018 del 13 novembre 2018, Presidente: Venditti, Estensore: Crisafulli

Imposta sulla pubblicità – Vetrofania – Riproduzione articoli – Assenza denominazione contribuente - Presupposto imposta – Non sussiste.

Le vetrofanie apposte sulle vetrine del mini market che si limitano a riprodurre solamente alcuni articoli in vendita e non richiamano la denominazione del contribuente non sono soggette a imposta sulla pubblicità. (F.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 5.

244. Cabine fotografiche

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 14, sentenza n. 4929/2018 del 15 novembre 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Crisafulli

Pubblicità – Cabine fotografiche – Assimilazione sede secondaria – Esclusione – Bene strumentale impresa – Rileva – Legittimità pretesa – Consegue.

È soggetta ad imposta di pubblicità la cabina fotografica in quanto è bene strumentale dell'impresa e non è in alcun modo assimilabile ad una sua sede secondaria (F.B.).

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 1

245. Contraddittorio

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 4952/2018 del 15 novembre 2018, Presidente: Liguoro, Estensore: Franconiero

Processo verbale di constatazione – Imposte comunali affini - Omesso contraddittorio – Previsione di legge puntuale – Non sussiste.

È esclusa, in assenza di previsioni di legge puntuali, l'estensione del principio di matrice euro-unitaria dell'obbligo di contraddittorio procedimentale in materia tributaria in relazione a tributi locali. In particolare, la disposizione del processo verbale di constatazione, quale fonte di notizia di reato, richiamato dall'art. 24 Legge n.4 del 1929, fa esclusivamente riferimento ad illeciti tributari penalmente rilevanti, pertanto, la norma in parola non trova applicazione in sede di accertamento di una imposta locale. (G.Ge.)

Riferimenti normativi:

246. Motivazione

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 417/2018 del 30 luglio 2018, Presidente e Estensore: Oldi

Imposta di pubblicità – Avviso di accertamento – Motivazione dell'avviso – Rilevata genericità – Nullità dell'atto – Sussiste.

Affinché la motivazione dell'avviso di accertamento possa soddisfare i requisiti prescritti dall'art. 1 comma 162, l. 2006/296 e dall'art. 7, l. 212/2000, è necessario che sia ivi contenuta una precisa indicazione dei presupposti di fatto (oltre che delle ragioni di diritto) a sostegno della pretesa tributaria. In particolare, nell'ipotesi di violazione dell'obbligo di corrispondere l'imposta sulla pubblicità, assume carattere primario, quale presupposto di fatto, l'indicazione del luogo in cui si sostiene essere avvenuta l'esposizione al pubblico del messaggio pubblicitario. La generica indicazione del luogo dell'esposizione pubblicitaria comporta la declaratoria di nullità dell'atto impugnato. (L.C.)

Riferimenti normativi: l. 296/2006, art. 1 comma 162; l. 212/2000, art. 7

247. Cabine fotografiche

Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sez. 2, sentenza n. 82/2018 del 17 dicembre 2018, Presidente: Chiodaroli, Estensore: Furiosi

Pubblicità – Cabina per fototessere – Sede di svolgimento dell'attività – Insegna – Esenzione – Esclusione.

L'esenzione dall'imposta sulla pubblicità di cui all'art. 17, comma 1-bis del d.lgs. 507/1993, per le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni e servizi, che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono, non trova applicazione alle scritte e immagini delle cabine per fototessere. Dette cabine, difatti, non possono costituire sede sociale o sede operativa, né possono costituire insegne delle società, bensì rappresentano strumenti coi quali vengono realizzati i beni e i servizi venduti al pubblico, sicché le scritte e le

immagini, destinate a pubblicizzare il prodotto, costituiscono un mezzo di pubblicità soggetto all'imposta. (A.Mas.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 17

248. Superfici non coperte dal marchio

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 2, sentenza n. 128/2018 del 21 settembre 2018, Presidente: Mottola, Estensore: Celenza

Pubblicità – Insegna – Messaggio pubblicitario.

Colori, immagini e decorazioni di fantasia che richiamano il prodotto commercializzato sono considerate insieme con l'insegna individualizzante parte del messaggio pubblicitario e pertanto superfici assoggettabili ad imposta comunale sulla pubblicità (Conf. Cass. n. 8427/2017). (M.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 7

249. Pubblicità con veicoli

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 18, sentenza n. 3489/2018 del 26 luglio 2018, Presidente: Nobile De Santis, Estensore: Clerici

Imposta comunale sulla pubblicità - Indicazione e indirizzo della ditta - Esenzione dall'imposta.

In tema d'imposta sulla pubblicità sono esenti, ai sensi dell'art. 13, comma 4-bis del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, i veicoli di proprietà di un'impresa di autotrasporto limitatamente agli spazi riguardanti indicazioni della ditta e l'indirizzo dell'impresa. Sono pertanto esclusi da tale esenzione loghi e immagini con chiara ed esclusiva funzione pubblicitaria (Conf. Cass. n. 2631/2015; n. 34310/2009). (E.A.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/93, art. 13

250. Cabine per fototessera

Commissione tributaria Provinciale di Milano, Sez. 12, sentenza n. 4386/2018 del 15 ottobre 2018, Presidente: Biancospino, Estensore: Botteri

Imposta di pubblicità – Cabine per fototessera – Sede succursale – Insegna.

Le cabine per fototessera vengono considerate come pertinenza dell'azienda e un luogo dove viene svolta l'attività d'impresa. Ciononostante, se tali cabine hanno dimensioni inferiori a 5mq, la loro superficie non può essere calcolata come superficie imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta di pubblicità. (G.Do.)

Riferimenti normativi:

251. Legittimazione passiva

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 23, sentenza n. 5141/2018 del 16 novembre 2018, Presidente: Cappabianca, Estensore: Cosentino

Pubblicità – Soggetti passivi – Omessa dichiarazione – Solidarietà limitata all'imposta – Beneficio di preventiva escussione – Non sussiste.

Il soggetto passivo dell'imposta sulla pubblicità è colui che dispone a qualsiasi titolo del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso; esso è responsabile dell'imposta e per l'omessa presentazione della dichiarazione al Comune competente. Colui che produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità è per espressa disposizione normativa responsabile solidale dell'imposta, mentre non deve rispondere della sanzione irrogata per la violazione dell'obbligo altrui di dichiarazione in base al principio di legalità sancito dall'art. 3, comma 3, del d.lgs. 472/1997 e del principio di colpevolezza di cui all'art. 5, comma 1, del medesimo decreto.

La responsabilità del titolare del mezzo pubblicitario prevista in via principale dall'art. 6 del d.lgs. 507/1993 non comporta per il coobbligato solidale il beneficio di preventiva escussione dell'obbligato principale, ma soltanto il diritto di rivalsa nei suoi confronti (Conf. Cass. n. 30046/2018; Corte Cost. n. 557/2000). (P.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, artt. 6 e 8; d.lgs. 472/1997, art. 3 comma 3 e art. 5 comma 1

252. Ufficio competente

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 11, sentenza n. 5568/2018 del 5 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Clemente

Soggetto legittimato a riscuotere l'imposta – Pubblicità apposta su silos di cantiere edile.

Il comune legittimato alla riscossione dell'imposta sulla pubblicità è quello dove ha sede l'attività produttiva dell'impresa. (S.Ba.)

Riferimenti normativi: d.m. del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 26 luglio 2012

253. Dichiarazione – Riduzione della tariffa

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 18, sentenza n. 5724/2018 del 13 dicembre 2018, Presidente: Nobile De Santis, Estensore: D'Arcangelo

Pubblicità - Periodi inferiori all'anno - Omessa dichiarazione – Tariffa ridotta – Non sussiste.

Il presupposto necessario per l'applicabilità della tariffa ridotta per la pubblicità relativamente a periodi inferiori all'anno è la presentazione della dichiarazione di pubblicità. Ove tale adempimento sia omesso si presume che la pubblicità sia stata effettuata con decorrenza dal primo gennaio dell'anno in cui è stata accertata. (C.D'A.)

Riferimenti normativi: art. 8 c. 4 d.lgs. 507/1993

254. Insegne

Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sez. 2, sentenza n. 89/2018 del 10 luglio 2018, Presidente: La Salvia, Estensore: Lamberti

Versamento imposta di pubblicità.

L'imposta non è dovuta per le insegne di attività commerciali e di produzione di beni e servizi che non superino la superficie di 5 mq. anche in presenza di più insegne aventi il medesimo il contenuto e riferite al medesimo soggetto passivo.

Sul punto è intervenuta la Corte di Cassazione che con la sentenza n. 23250 del 14/12/2004 interpreta la ratio della norma secondo cui l'imposta colpisce il messaggio pubblicitario nella sua interezza indipendentemente dalla contiguità fisica dei messaggi. (R.Ro.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 205/1993, art. 7 comma 5

255. Imposta di pubblicità

Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sez. 2, sentenza n. 131/2018 del 25 ottobre 2018, Presidente: La Salvia, Estensore: Barraco

Pubblicità – Cabine foto automatica – Imposta non dovuta.

I cartelli di iscrizione apposti sulle cabine foto automatica di superficie inferiore a cinque metri quadrati vanno considerati insegna dell'attività commerciale e di produzione di beni e servizi e come tali esenti dall'imposta di pubblicità (Cassazione n. 15654/2004, 23021/2009, 5537/2013 e 6200/1995). (E.D.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 17 comma 1bis

256. Cabine fotografiche

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 4, sentenza n. 259/2018 del 6 luglio 2018, Presidente: Santangelo, Estensore: Cagnoli

Pubblicità carrelli della spesa – Transito nei locali interni - Esenzione imposta pubblicità - Sussiste.

Sono esenti dalla imposta sulla pubblicità, i mezzi pubblicitari posti all'interno dei locali adibiti alla vendita dei beni e dunque anche all'interno del piano interrato nel quale risulta posto il supermercato ed anche il parcheggio nel quale i clienti del supermercato e del centro commerciale posteggiano le loro autovetture, essendo irrilevante la circostanza che i carrelli con le insegne pubblicitarie percorrano nell'ambito del piano interrato il breve tragitto che separa il supermercato dal parcheggio sotterraneo, dovendo piuttosto concludersi che tale circolazione dei carrelli sia equiparabile alla circolazione dei carrelli all'interno del supermercato. (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/1993, art. 17 comma 1

257. Superficie imponibile

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 4, sentenza n. 315/2018 del 12 settembre 2018, Presidente: Fazio, Estensore: Zambelli

Pubblicità – Supporto strumentale – Superficie Imponibile - Imposta comunale - Non sussiste.

Appare contrario allo spirito della norma definire come superficie imponibile quella di strutture che hanno la funzione di mero supporto strumentale, essendo prive di qualsiasi finalità pubblicitaria, come anche chiarito dalla risoluzione 18 dicembre 1997, n. 231/E e dalla risoluzione 6 marzo 2003 n. 2/DPF. (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 7 comma 1

258. Presupposto e misura dell'imposta

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 3, sentenza n. 339/2018 del 20 settembre 2018, Presidente: Novik, Estensore: Surano

Imposta di Pubblicità – Presupposto impositivo – Mezzo pubblicitario – Sussiste.

Il presupposto impositivo è identificato nel "mezzo pubblicitario" inteso come qualsiasi forma di comunicazione avente lo scopo di promuovere la domanda di beni e servizi e considera come un unico mezzo pubblicitario, agli effetti del calcolo della superficie imponibile, una pluralità di messaggi che presentino un collegamento strumentale inscindibile fra loro ed abbiano identico contenuto (Conf. Cass. civ. Sez. VI- 5 Ord., 02/05/2018, n. 10459). (L.M.P.)

Imposta di Pubblicità – Estensione messaggio pubblicitario - Imponibilità – Sussiste.

La misura dell'imposta relativa alla pubblicità contenente la riproduzione del marchio commerciale va calcolata, ai sensi dell'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 507/1993, sulla base delle dimensioni dell'intera superficie dell'installazione pubblicitaria, comprensiva anche della parte non coperta dal marchio, se quest'ultima abbia, per dimensioni, forma, colore le caratteristiche proprie della componente pubblicitaria vera e propria o quelle di una superficie estensiva del messaggio pubblicitario (Conf. Cass. Civ. od. 31.03.2017 n. 8427/2017). (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 7 comma 1 e 5

259. Determinazione superficie imponibile

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 3, sentenza n. 363/2018 dell'8 ottobre 2018, Presidente: Petrucci, Estensore: Vitelli

Pubblicità – Calcolo imposta – Determinazione superficie imponibile - Misura mezzo pubblicitario – Coincidenza con messaggio pubblicità - Sussiste.

Se il messaggio pubblicitario coincide con il supporto che lo contiene (mezzi pubblicitari "puri"), la superficie da sottoporre a tassazione si determina misurando quella del mezzo pubblicitario, indipendentemente dal fatto che l'intera superficie sia o meno sfruttata. Nel caso in cui il mezzo non coincide con il supporto che lo contiene, la regola è che in queste situazioni per la determinazione della superficie da tenere in considerazione, occorre circoscrivere il messaggio o il fregio pubblicitario avente senso compiuto, eventualmente anche composto da più moduli che insieme formano un solo slogan, ed amplificato all'occorrenza da effetti grafici ottenuti con una cornice di colori. La superficie da tenere in considerazione è dunque solo quella colorata e non anche la superficie bianca (Conf. CtpVa sent. n. 339/2018 del 20.09.2018 e sent. n. 315/2018 del 12.09.2018). (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 7

TARSU – TIA – TARI – TARES - TASI - TOSAP

260. TARSU/TIA - Prescrizione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 3526/2018 del 31 luglio 2018, Presidente: Cusumano, Estensore: Chiametti

PRESCRIZIONE – Notifica cartella – Fermo amministrativo.

Il concessionario della riscossione ha l'obbligo di notificare la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al suo coobbligato allo scopo di garantire che il sollecito di pagamento produca l'effetto interruttivo della prescrizione quinquennale prevista per la TARSU/TIA. (M.Ce.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 25

261. TOSAP – Legittimazione passiva

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 3940/2018 del 24 settembre 2018, Presidente: Giordano, Estensore: Mietto

TOSAP – Ipotesi – Spazio pubblico oggetto di concessione – Affidamento della gestione dell'area da parte del concessionario a terzi – Legittimazione passiva – Concessionario – Sussiste – Terzo gestore – Non rileva.

In tema di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (T.O.S.A.P.), la legittimazione passiva del rapporto tributario, in presenza di un atto di concessione o di autorizzazione rilasciato dall'ente locale, spetta esclusivamente al soggetto titolare di tale atto e non ad altri soggetti ai quali sia stata successivamente affidata, dal primo, la gestione dell'area. (C.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/1993, art. 39.

262. TARSU – Ingiunzione di pagamento - Decadenza

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 4805/2018 dell'8 novembre 2018, Presidente: Lamanna, Estensore: Scarzella

Finanza locale – TARSU - Riscossione – Ingiunzione di pagamento – Definitività di avviso di accertamento presupposto - Definitività.

Un'ingiunzione di pagamento fondata su un atto divenuto definitivo è a sua volta definitiva e non è più suscettibile di modifica. Quando un'ingiunzione fiscale fa seguito a un avviso di accertamento, si esaurisce in un'intimazione al versamento della somma dovuta in base all'avviso e non integra un nuovo e autonomo atto impositivo, ma un atto meramente liquidatorio di una pretesa fiscale ormai definitiva (Cfr. Cass. n. 19204/2006). (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 72

263. TARSU/TIA - Aree di produzione rifiuti speciali

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 4899/2018 del 13 novembre 2018, Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Rentiis

Smaltimento rifiuti – Rifiuti speciali non assimilati agli urbani – Aree di produzione rifiuti – Onere della prova.

Il contribuente che intende beneficiare dell'esclusione dalla quantificazione della superficie imponibile delle aree in cui vengono prodotti rifiuti speciali non assimilabili a quelli urbani ha l'onere di fornire all'amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza e alla delimitazione delle predette aree (Conf. Cass. sent. 3799/2018). (L.Sa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 62 comma 3.

264. TIA - Natura e deducibilità

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 5082/2018 del 22 novembre 2018, Presidente e Estensore: Catania

TIA – Imposta – Deducibilità – Periodo d'imposta – Principio di cassa – Applicabilità.

La TIA, ovvero la tariffa di igiene ambientale, è una vera e propria imposta e non un mero corrispettivo per lo svolgimento di un servizio, con la conseguenza che la sua deducibilità è possibile solo nell'esercizio in cui è stato effettivamente sostenuto il pagamento della stessa, in applicazione del principio di cassa (Conf. Corte Cost. 238/2009). (G.G.)

Riferimento normativo: d.P.R. 917/1986 art. 99

265. TASI - Servitù d'uso pubblico

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 571/2018 del 9 novembre 2018, Presidente: Maggipinto, Estensore: Rustico

Parcheggio centro commerciale – Servitù d'uso pubblico – Diritto del Comune di goderne i frutti e sopportarne gli oneri – Qualifica di diritto reale della servitù – Connotazione bene demaniale – Presupposto impositivo Tasi – Non sussiste.

La servitù d'uso pubblico su un compendio immobiliare, costituita a favore di un Comune, avente ad oggetto il trasferimento all'Ente del possesso degli immobili ed il conseguente diritto di trarne e goderne i frutti e sopportarne i relativi oneri, comporta la qualifica della servitù in diritto reale, e la conseguente attribuzione al bene della connotazione di bene demaniale (ossia bene pubblico di appartenenza dello Stato). Dalla connotazione di bene demaniale deriva la non debenza del tributo sui servizi indivisibili comunali-Tasi. (M.L.S.)

Riferimenti normativi: l. 147/2013, comma 669 e segg., d.l. 201/2011, art. 13 comma 2

266. TARSU - Occupazione aree pubbliche

Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sez. 1, sentenza n. 106/2018 del 31 dicembre 2018, Presidente: Piglionica, Estensore: Sciorpa

Presupposto impositivo – Occupazione area in concessione comunale – Debenza del tributo – Sussiste.

La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani individua il presupposto soggettivo in coloro che occupano o detengono il bene soggetto al tributo, a prescindere dal titolo giuridico o di fatto in base al quale l'area o il locale sono occupati o detenuti. Il Tributo è dovuto dal soggetto che detiene un'area affidatagli in concessione da Comune: è del tutto irrilevante il rapporto sinallagmatico tra il soggetto d'imposta e l'ente locale a cui il tributo resta dovuto (Conf. Cass. n. 17519 del 12/10/2012). (E.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 62

267. TARSU – Presupposto – Occupazione dell'immobile

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 18, sentenza n. 3788/2018 del 19 settembre 2018, Presidente: Nobile de Santis, Estensore: Caterbi

Avviso di accertamento - Presupposto impositivo – Occupazione dell'immobile – Non sussiste.

L'omessa indicazione nell'avviso di accertamento emesso dal Comune del titolo giuridico in forza del quale è detenuto un immobile non inficia il legittimo svolgimento dell'attività di riscossione del tributo nei confronti del contribuente. Come sancito dall'art. 62 d.lgs. 507/93 in materia di TARSU, la capacità di produrre rifiuti, nonché l'occupazione dell'immobile, indipendentemente dall'uso, rappresentano infatti i presupposti per assoggettare il contribuente all'assolvimento del tributo in parola. (S.L.)

Riferimenti normativi:

268. TARSU/TOSAP - Prescrizione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 15, sentenza n. 4408/2018 del 12 ottobre 2018, Presidente: D'Andrea, Estensore: Mazzotta

Prescrizione quinquennale.

La definitività del credito per omessa impugnazione della cartella di pagamento nei termini non è equiparabile al giudicato, non potendo quindi trovare applicazione il termine decennale di prescrizione di cui all'art. 2953 c.c.

In tema di riscossione delle imposte, il termine di prescrizione del relativo diritto dopo la notifica della cartella non opposta è quinquennale, non essendovi in tale ipotesi un accertamento giurisdizionale che conduca all'applicazione del termine decennale dell'actio iudicati di cui all'art. 2953 c.c.. (M.Gr.)

Riferimenti normativi: c.c. art. 2953.

269. TARI – Pertinenze – Quota variabile

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 2, sentenza n. 4982/2018 del 12 novembre 2018, Presidente: De Sapia, Estensore: Di Gennaro

Quota variabile – Regolamento comune di Milano - Box pertinenziale – Soggetto.

L'art. 1, comma 641 e segg., l. n. 147/2013, ha stabilito che la TARI si compone di una quota fissa e di una quota variabile. Per le utenze domestiche il Regolamento TARI per l'area del comune di Milano, approvato con la delibera del Consiglio Comunale n. 17/2014, nella versione vigente prima delle modifiche intervenute nel 2018, ha individuato due fattispecie impositive autonome rilevanti ai fini della TARI: la superficie dell'abitazione, comprensiva della cantina catastale ad essa ricollegata, e la superficie del box, che è stato inteso come un autonomo locale tassabile, suscettibile di peculiare capacità di produrre rifiuti. È dunque legittimo l'operato del Comune di Milano che, sulla base del predetto Regolamento, senza distinguere tra locali principali e locali secondari o accessori perché ciascuno ha una autonoma capacità di produrre rifiuti, applica la quota variabile per ogni unità immobiliare, compreso il box pertinenziale, detenuta o posseduta dal contribuente. (B.I.)

Riferimenti normativi: l. 147/2013, art. 1 comma 641 e segg.; d.P.R. 158/1999, art. 3

270. TARSU – Soppressione - Regime transitorio

Commissione tributaria Provinciale di Milano, Sez. 4, sentenza n. 5092 del 15 novembre 2018, Presidente: Molinari, Estensore: Gallo

Regime transitorio successivo alla soppressione del tributo – Necessità di regolamento attuativo per disciplinare siffatto regime – Assenza – Illegittimità della pretesa tributaria.

La TARSU è da qualificare a tutti gli effetti come entrata tributaria, per la stessa è applicabile l'art. 23 Cost. che, come noto, prevede che le prestazioni personali e patrimoniali possano

essere imposte solo in base alla legge e che sia la legge a determinare oggetto, criteri e soggetti passivi, mentre la semplice quantificazione dell'imposizione può essere lasciata ad atti normativi secondari quali i regolamenti.

Ciò posto, l'art. 49 del d.lgs. 22/1997 ha abrogato la TARSU in favore della nuova TIA senza possibilità di mantenere il precedente regime di prelievo, lasciando agli Enti Locali, nelle more della completa attuazione della nuova tassa, la possibilità di disciplinare un regime transitorio mediante un regolamento attuativo; ne deriva che, laddove l'Ente non abbia provveduto a emanare siffatto regolamento, non potrà avanzare pretese tributarie nei confronti del contribuente per i servizi ambientali, e tanto né a titolo di TIA né tantomeno a titolo di TARSU, tributo ormai soppresso. (F.M.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 22/1997, art. 49; d.P.R. 158/1999; d.lgs. 152/2006, art. 238.

271. Cumulo giuridico

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 18, sentenza n. 5170/2018 del 20 novembre 2018, Presidente: Ercolani, Estensore: Clerici

Sanzioni applicabili – Cumulo giuridico – Applicabilità – Sussiste – Cumulo giuridico tra diversi tributi comunali – Applicabilità – Non sussiste.

Il principio del cumulo giuridico è da applicarsi anche ai tributi comunali. Non è però possibile applicarlo a violazioni relative a differenti tributi, sebbene connessi tra loro (IMU, TARSU e TARSU), poiché aventi diversi presupposti applicativi. (G.D'A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 472/1997, art. 12.

272. Atti autonomamente impugnabili

Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sez. 2, sentenza n. 90/2018 del 10 luglio 2018, Presidente: La Salvia – Estensore: Lamberti

Il ricorso viene rigettato in quanto non proposto sull'atto impositivo ma sulla successiva cartella di pagamento. Solo la mancata conoscenza di atti autonomamente impugnabili, presupposto del successivo atto notificato, consente l'impugnazione dell'atto conseguente. Essendo stato precedentemente effettuato un versamento parziale dell'imposta ed atteso che il Comune, con il successivo atto, ha sollecitato il pagamento della parte rimanente, è indubbia la conoscenza dell'atto originario da parte del contribuente (Corte di Cassazione sentenza 12194 del 15/05/2008). (R.R.)

Riferimenti normativi: (art.19 d.lgs. 546/1992)

273. TARSU – Esenzione smaltimento rifiuti

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 3, sentenza n. 412/2018 del 5 novembre 2018, Presidente: Petrucci, Estensore: Greco

Esenzione d'imposta – Rifiuti speciali – Sussiste.

Ai fini dell'esenzione dall'imposta il contribuente deve, in primis, dichiarare tempestivamente e dimostrare che nelle aree adibite a tali produzioni si formino rifiuti speciali e deve altresì comprovare che allo smaltimento di tali rifiuti speciali provvede lo stesso produttore, a sue spese. Esclusivamente nel concorso di entrambi gli elementi suindicati - la cui sussistenza in concreto sia stata dimostrata dal contribuente - spetta l'esenzione totale da imposta (Conf. Cass. n. 13851/04; SS.UU. n. 7581/2009). (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 62 comma 3

TASSE AUTOMOBILISTICHE**274. Debenza del tributo per veicoli ultratrentennali**

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 3528/2018 del 31 luglio 2018, Presidente: Cusumano, Estensore: Chiametti

Vettura di interesse storico – Debenza – Non sussiste.

Un'autovettura di interesse storico ultratrentennale, non destinata ad uso professionale, è esente dal pagamento della tassa automobilistica sulla sola base dell'anzianità del veicolo e senza che sia necessaria l'iscrizione del veicolo ad una associazione (ASI o FMI). (Conf. CTR Lombardia n. 3527/2017; CTR Lombardia n. 3529/2018). (M.Ce.)

Riferimenti normativi: l. 34/2000, art. 63 comma 2

275. Soggettività passiva

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 4356/2018 del 17 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Catania

Soggetto passivo – Locazione finanziaria.

L'art. 5, comma 29, d.l. n. 953/1982, conv. in l. n. 53/1983, va interpretato nel senso che, in caso di locazione finanziaria del veicolo: 1) per il periodo anteriore al 15 agosto 2009, la tassa automobilistica deve essere versata esclusivamente dal proprietario anche nel caso in cui il veicolo sia stato concesso in utilizzazione ad altro soggetto, in virtù di un contratto di leasing; 2) con decorrenza dal 15 agosto 2009 e sino all'1 gennaio 2016, la tassa automobilistica deve essere corrisposta dall'utilizzatore, salvo che il concedente abbia provveduto al pagamento cumulativo, in luogo dell'utilizzatore stesso, delle tasse dovute per i periodi compresi nella durata del contratto di locazione finanziaria; 3) a decorrere dall'1 gennaio 2016, gli utilizzatori a titolo di locazione finanziaria sulla base del contratto annotato al P.R.A., e fino alla data di scadenza del contratto medesimo, sono tenuti in via esclusiva al pagamento della tassa automobilistica regionale; è configurabile la responsabilità solidale della società di leasing solo nella particolare ipotesi in cui questa abbia provveduto, in base alle modalità stabilite dall'ente competente, al pagamento cumulativo, in luogo degli utilizzatori, delle tasse dovute per i periodi compresi nella durata del contratto di locazione finanziaria. (B.I.)

Riferimenti normativi: d.l. 953/1982, conv. in l. 53/1983, art. 5 comma 29; d.l. 78/2015, conv. in l. 125/2015, art. 9 comma 9 bis; d.l. 113/2016, art. 10 comma 7

276. Soggettività passiva

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 4686/2018 del 17 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Silocchi

Veicoli intestati a società fiduciaria – Sussiste.

L'art. 5, comma 29, della legge 28 febbraio 1983 impone il pagamento della tassa automobilistica al proprietario quale risultante dall'iscrizione presso il pubblico registro automobilistico. Nel caso in cui il proprietario dell'autoveicolo risulti essere una società fiduciaria, in forza di un mandato senza rappresentanza, non è possibile individuare il soggetto fiduciante quale titolare sostanziale del bene. È pertanto la fiduciaria ad essere obbligata al pagamento della tassa automobilistica. (A.Pe.)

Riferimenti normativi: art. 5, comma 29, legge 28 febbraio 1983.

277. Soggettività passiva

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 4, sentenza 4654/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente: Gaballo. Estensore: Gallo

Locazione finanziaria - competenza dell'utilizzatore per il periodo 2010 – 2015.

“l’abrogazione dell’art.9 comma 9 – bis del decreto legge 19 giugno 2015 n.78 (convertito in legge dalla l. 6 agosto 2015, 125), norma di interpretazione autentica, sottostà al principio generale sancito dall’art. 11 delle preleggi, secondo cui la legge non dispone che per l’avvenire e pertanto l’effetto abrogativo deve intendersi avente efficacia ex nunc” (Cass. n. 8522 del 2015). (R.L.)

Riferimenti normativi: art. 10, comma 6, decreto legge 24 giugno 2016, n. 113

IRES

278. Transfer pricing

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 3556/2018 del 6 agosto 2018, Presidente: Micheluzzi, Estensore: Tavazza

Metodologie - Tnmm – Cost plus – Scelta del metodo - Motivazioni

In tema di Transfer pricing l'adozione da parte dell'Agenzia delle Entrate del Transactional Net Margin Method o TNMM in luogo della metodologia Cost Plus o Costo Maggiorato adottata dal contribuente senza mai essere contestata, deve essere adeguatamente suffragata non potendosi considerare sufficiente, come motivazione addotta, la mancata redazione della Documentazione Nazionale stante la produzione di ingente documentazione da parte del contribuente, così come riconosciuto dalla stessa Agenzia. (G.B.).

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

279. Contratti derivati e valutazione crediti

Commissione tributaria Regionale per la Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 3559/2018 del 6 agosto 2018, Presidente: Micheluzzi, Estensore: Taviano

Verifica - Durata – Termine – Ordinatorio – è tale – contratti derivati (CDS) – rischio - copertura – crediti coperti – svalutazione ex art. 106, c. 3, d.P.R. 917/86 – non compete

Il termine di durata della verifica fiscale è ordinatorio cosicché il suo superamento non determina nullità degli atti compiuti.

Qualora i contratti derivati –crediti default swap (CDS)- stipulati dalla società abbiano finalità di copertura del rischio e quindi soddisfino i requisiti indicati dalla Consob (Comunicazione del 26/2/1999 DI 99013791) ossia l'essere strutturati con l'espresso fine di ridurre la rischiosità della posizione del cliente, ed evidenziare una stretta correlazione tra le caratteristiche dello strumento finanziario e l'oggetto della copertura riferendosi a singole e specifiche operazioni sottostanti con copertura commisurata al rischio inerente a singoli debiti, e le finalità di copertura siano state espressamente affermate nella Relazione Finanziaria Annuale della società, gli stessi devono essere esclusi dal beneficio della deducibilità della svalutazione ai sensi dell'art. 106, comma 3, d.P.R. 917/1986.(M.B.)

Riferimenti normativi: art. 12, c. 5, l. 212/2000; art. 106, c. 3, d.P.R. 917/1986

280. Consolidato e doppia imposizione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 12, sentenza n. 3849/2018 del 18 settembre 2018, Presidente: Siniscalchi, Estensore: Borsani

Gruppo di società – Consolidato fiscale nazionale – Disconoscimento costo indeducibile – Doppia imposizione – Sussiste.

In caso di consolidato fiscale e di fatturazione intragruppo, il recupero a tassazione di un costo ritenuto non deducibile crea una situazione di doppia imposizione fiscale: in tal modo, infatti, la medesima prestazione viene tassata sia quale costo indeducibile in capo alla società controllata, sia quale ricavo dichiarato dalla società controllante, in violazione dell'art. 163 T.U.I.R. Per non incorrere nella violazione del citato art. 163, è necessario che alla rettifica in aumento del reddito della prima società corrisponda una speculare rettifica in diminuzione del reddito della seconda società (A.F.)

Riferimenti normativi: art.163 d.P.R. 917/1986

281. Interessi passivi deducibilità

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 4261/2018 dell'11 ottobre 2018, Presidente: De Ruggiero, Estensore: Marseglia

Interessi passivi – Deducibilità - Prestito per costruzioni o acquisto immobile – Prestito per acquisizione quote societarie.

L'acquisto di quote di una società proprietaria di un unico immobile o l'acquisto diretto dello stesso immobile costituiscono due operazioni omogenee.

Pertanto l'acquisto delle quote della società costituisce un unico risultato preordinato sul piano causale con la conseguenza che il detto acquisto delle quote risponde all'obiettivo investimento che è quello di divenire proprietaria dell'immobile.

Conseguentemente gli interessi passivi connessi al finanziamento richiesto per l'acquisto delle quote societarie sono deducibili senza alcuna limitazione. (D.D'A.)

Riferimenti normativi:

282. Enti creditizi – Legittimità addizionale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4336/2018 del 16 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Barbaini

Enti creditizi e assicurativi – Addizionale IRES 8,5% - Questione legittimità costituzionale – Manifesta infondatezza.

È manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2, d.l. n. 133/2013, conv. in l. n. 5/2014, che stabilisce che, per il periodo di imposta in corso al 31.12.2013, per gli enti creditizi e finanziari ed assicurativi l'aliquota di cui all'art. 77 T.U.I.R. è applicata con un'addizionale dell'8,5%. Il legislatore può infatti legittimamente ricorrere a strumenti eccezionali, quale l'istituzione di un'imposta *una tantum*, nella riconosciuta esigenza di contemperare, da un lato, il soddisfacimento degli interessi finanziari dello Stato e la garanzia dei servizi pubblici e, dall'altro lato, il rispetto del principio di uguaglianza e di capacità contributiva sanciti dalla Costituzione. Riguardo all'art. 2, comma 2, d.l. n. 133/2013, l'imposta *una tantum* è applicata solo per l'arco di tempo (anno 2013) per il quale si sono profilate circoscritte esigenze di bilancio, in specie il recupero delle minori entrate in conseguenza dell'abolizione, solo per il 2013, della seconda rata dell'IMU. (B.I.)

Riferimenti normativi: d.l. 133/2013 conv. in l. 5/2014, art. 2 comma 2

283. Plusvalenze esenti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4560/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente: Fabrizi, Estensore: Piombo

Attività commerciale ininterrotta - Rilevanza.

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

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 87

284. Plusvalenze esenti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 4585/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Calà

IRES – Ammortamenti – Rilevanza dell'analisi in fase di appostamento nel bilancio.

L'imprenditore, nel momento in cui apposta in bilancio un importo come ammortamento, deve rendere conoscibili agli altri soci e all'Amministrazione finanziaria le modalità di determinazione della quota di ammortamento; laddove il contribuente non fornisca chiarimenti sull'argomento tale costo è legittimamente ripreso a tassazione dall'ente accertatore. (F.M.C.)

Riferimenti normativi:

285. Transfer pricing – Rilevanza del controllo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 4593/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente: Martorelli, Estensore: Grigillo

Maggiori componenti positivi – Interessi attivi da finanziamento ad altra società – Rilevanza del controllo ai fini *transfer pricing*.

In caso di interessi attivi in relazione a finanziamenti erogati dalla società contribuente a società non residente di cui detiene una partecipazione, l'Ufficio può valutare tali componenti di reddito al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, solo all'esito dell'accertamento dell'esistenza di un rapporto di controllo, diretto o indiretto, tra le due società (Nel caso di specie il giudice ha annullato l'accertamento dell'Ufficio che aveva rivisto in aumento il tasso degli interessi percepiti dalla contribuente da 2,5% a 4,67%, ai sensi della normativa sul *transfer pricing*, per un finanziamento erogato in favore di una partecipata estera, perché non aveva provato l'esistenza di un rapporto di controllo di diritto o di fatto fra le due società). (F.M.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 110 commi 2 e 7; c.c., art. 2359

286. Deducibilità compensi dirigenti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. XI, sentenza n. 4629/2018 del 29 ottobre 2018, Presidente: Pezza, Estensore: Missaglia

Base imponibile – Spese per prestazioni di lavoro – Compensi a dirigenti – Rapporto di subordinazione – Prova della sussistenza - Deducibilità.

L'assunzione risalente nel tempo di un dipendente, poi cresciuto nell'azienda, promosso dirigente e ammesso a fare parte del C.d.A., dimostra che la sua gestione di concrete funzioni operative è reale. La prova che le sue mansioni, pur svolte con ampi poteri e autonomia, sono sempre state soggette al controllo gerarchico dell'A.D. e del consiglio di amministrazione conferma la sussistenza di un vincolo di subordinazione e l'esclusione dai poteri del soggetto in questione di quello di disporre atti di straordinaria amministrazione, riservati al C.d.A. e al Presidente. L'esistenza del potere di rappresentare la società in giudizio e di disporre autonomamente dei rapporti di lavoro dei dipendenti (ma ovviamente non dei propri) non è tale da fare escludere un legittimo rapporto di subordinazione e come tale la deducibilità dei compensi corrisposti per lo svolgimento delle attività di dirigente. (F.P.)

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

287. Transfer pricing

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 4712/2018 del 31 ottobre 2018, Presidente: Labruna, Estensore: Aondio

Ripartizione dell'onere della prova – Onere in capo all'Amministrazione finanziaria – Sussiste.

Ai fini dell'applicazione dell'art. 110, co. 7, del TUIR in tema di *transfer pricing*, è onere dell'Agenzia delle entrate dimostrare la fondatezza della rettifica effettuata in relazione alle

componenti reddituali positive (*i.e.*, dello scostamento tra il corrispettivo pattuito ed il valore normale dei beni o dei servizi scambiati con società del medesimo gruppo non residenti nel territorio dello Stato). Diversamente, con riferimento alle rettifiche di componenti negative di reddito, spetta al contribuente dimostrare l'esistenza dei costi e della loro inerenza all'attività dell'impresa, in virtù del principio della vicinanza della prova (Conf. Cass. n. 16399/2015). (B.V.)

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

288. Rapporti di controllo - Antieconomicità

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 4868/2018 del 13 novembre 2018, Presidente: Labruna, Estensore: Aondio

Spese di regia - Elementi gravi precisi e concordanti – Intento evasivo.

Le spese relative a prestazioni di servizi amministrativi di tipo organizzativo, legale, fiscale e finanziario svolte da una società nei confronti delle proprie controllate, riconducibili alle c.d. *shareholder activities* o "spese di regia" sono legittimamente dedotte dalla controllante anche laddove le stesse risultino essere antieconomiche. Una contestazione fondata sull'indeducibilità di tali costi per assenza del requisito di inerenza quantitativa e, dunque, su una asserita gestione antieconomica da parte dell'impresa qualificata quale l'assenza di margine, non può essere assunta alla base di un accertamento quando non si dia evidenza di ulteriori elementi gravi, precisi e concordanti atti comprovare un intento evasivo del contribuente. (I.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 39, comma 1; art. 109, comma 5, TUIR.

289. Transfer pricing

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 5005/2018 del 21 novembre 2018, Presidente: Borgonovo; Estensore: Scarcella

Prezzi di trasferimento – Analisi di comparabilità – Utilizzo di dati relativi all'annualità oggetto di accertamento non precedentemente disponibili nelle banche dati – Esclusione dei dati relativi a soggetti in perdita – Legittimità delle conseguenti rettifiche – Non sussiste.

Sono illegittime le rettifiche ai prezzi di trasferimento basate su un'analisi di comparabilità che utilizza dati relativi all'annualità oggetto di accertamento laddove tali dati non erano disponibili nelle banche dati al momento in cui la società contribuente ha condotto la propria analisi di comparabilità per confermare la congruità dei prezzi di trasferimento in esame. Sono parimenti illegittime le rettifiche dei prezzi di trasferimento che escludono dal novero dei dati comparabili quelli riferibili a soggetti che risultavano in perdita nell'arco temporale di estrazione dei dati comparabili. (G.Cu.)

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

290. Paesi a fiscalità privilegiata

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 5101/2018 del 22 novembre 2018, Presidente: Catania, Estensore: Rota

I - Operazioni infragruppo – Paesi a fiscalità privilegiata – Deducibilità dei costi – Concreta esecuzione – Effettivo interesse economico – Sussiste.

II - Reddito d'impresa – Deducibilità dei costi – Operazioni oggettivamente esistenti – Inerenza – Sussiste.

I - Sino al periodo d'imposta 2015 erano pienamente deducibili i costi di operazioni intercorse con società in Paesi a fiscalità privilegiata, se tali operazioni avevano avuto concreta esecuzione e rispondevano ad un preciso interesse economico.

Nel caso di specie, la società italiana aveva effettuato operazioni infragruppo con una società di diritto delle Bermuda, costituita in epoca antecedente all'introduzione della normativa sui

paradisi fiscali, per ovviare ad alcune limitazioni societarie previste dalla normativa francese, legge a cui era soggetta la capogruppo.

I costi sostenuti dalla società contribuente sono deducibili in quanto è stato dimostrato che le operazioni non solo sono state effettivamente poste in essere, ma che sono state eseguite con la società delle Bermuda per perseguire un effettivo interesse economico

Il - In merito al calcolo dei componenti del reddito d'impresa, il disconoscimento della deducibilità dei costi d'esercizio per carenza del requisito di inerenza è illegittimo in presenza di costi effettivamente sostenuti, derivanti da operazioni accertate come oggettivamente esistenti.

Nel caso di specie, nell'avviso di accertamento, era la stessa Agenzia delle Entrate a riconoscere la concreta esecuzione delle operazioni contestate, inerenti all'attività esercitata dalla contribuente. Pertanto il disconoscimento della loro deducibilità ai fini delle imposte dirette è evidentemente illegittimo. (G.G.)

Riferimenti normativi: TUIR art. 110, c.11

291. ASD - Agevolazioni

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, sentenza n. 5110/2018 del 22 novembre 2018, Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini

Agevolazioni tributarie – Associazioni sportive dilettantesche – Requisiti sostanziali – Necessità – Vizi formali – Sanabilità.

In tema di agevolazioni tributarie, affinché, ai sensi dell'art. 90 l. 289/2002 e dell'art. 1 l.398/1991, venga applicato in favore delle associazioni sportive dilettantesche il regime agevolativo specificatamente previsto, ciò che risulta necessario non è l'elemento formale della veste giuridica assunta, bensì il rispetto dei requisiti sostanziali previsti per l'accesso a tali facilitazioni, quali l'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il divieto di distribuzione di utili, il principio di democraticità e la rendicontazione economico-finanziaria.

Nel caso di specie, seppure l'associazione sportiva dilettantistica era incorsa in violazioni formali, non avendo adeguato lo statuto alla normativa vigente, tali infrazioni sono sanate dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro e dal rispetto degli ulteriori elementi sostanziali determinati dalla legge, con conseguente applicazione del regime fiscale di favore (Conf. Cass. 10393/2018). (G.G.)

Riferimenti normativi:

292. Transfer pricing

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 5225/2018 del 28 novembre 2018, Presidente: Micheluzzi, Estensore: Taviano

La disciplina del transfer pricing non è di carattere antielusivo.

È sull'Amministrazione Finanziaria che grava l'onere di provare che il prezzo delle transazioni tra imprese collegate è inferiore a quello normale, prescindendo dal vantaggio eventualmente conseguito dal contribuente, sul quale ultimo grava in tal caso il solo onere di dimostrare la "normalità" del prezzo della transazione.

L'applicazione della disciplina del transfer pricing e quella della Controlled Foreign Companies non sono tra loro incompatibili, essendo la prima relativa alla contabilizzazione delle operazioni intercompany a valori normali, e la seconda incidente sulla imputazione, in proporzione alle partecipazioni detenute nell'impresa estera, del reddito conseguito dal soggetto estero controllato, la cui determinazione ben può vedere applicata la disciplina del transfer pricing.

Mere irregolarità formali nella predisposizione del Manuale del Transfer Pricing, come la redazione di un unico documento tra due società controllate, consentono comunque la disapplicazione delle sanzioni purché dallo stesso sia possibile desumere i dati e le informazioni

relative al business aziendale, nonché gli elementi relativi alle operazioni infragruppo (Cfr. 29306/2018; contra Cass. 17955/2013). (M.Ta.)

Riferimenti normativi:

293. Trattamento di fine mandato

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 5280/2018 del 3 dicembre 2018, Presidente: Martorelli, Estensore: Grigillo

Accantonamento del trattamento di fine mandato – Sindacabilità dell'importo da parte dell'Amministrazione – Non sussiste – Norme in tema di accantonamento del TFR – Non si applicano.

Non è sindacabile la deduzione di un accantonamento che non sia eccessivo e sproporzionato con riguardo alla realtà specifica dell'azienda, quando questo risulti conseguente ad una delibera assembleare presa secondo criteri di ragionevolezza e congruità, a nulla rilevando il riferimento alle specifiche norme adottate dal legislatore per il rapporto di lavoro subordinato. (L.Bo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 105 comma 4.

294. Inerenza – Congruità dei costi

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 5307/2018 del 5 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Alparone

Principio di inerenza – Congruità dei costi – Necessità – Insindacabilità delle scelte imprenditoriali – Inapplicabilità.

Il concetto di inerenza, che consiste nel collegamento tra il costo e l'attività di impresa, non può prescindere dalla necessaria congruità dei costi.

Il contribuente non può trincerarsi dietro la insindacabilità delle proprie scelte imprenditoriali, senza fornire alcuna adeguata giustificazione a fronte di operazioni che contrastano, in modo evidente, sotto il profilo della congruità, con i criteri di economicità e di contenimento dei costi, propri di un' oculata gestione sociale, integrando la ragionevole presunzione di antieconomicità e dei relativi effetti sul piano fiscale (Contra Cass. 27786/2018 Cass. 450/2018). (L.Bo.)

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

295. Fusione - Acquisizione con indebitamento

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 5314/2018 del 5 dicembre 2018, Presidente: Alparone, Estensore: Crespi

Elusione fiscale – Merger Leveraged Buy-out – Presupposti.

L'operazione di MLBO costituisce un negozio giuridico meritevole di tutela con conseguente onere posto a carico dell'Amministrazione Finanziaria di dimostrare che lo stesso sia stato posto in essere in maniera abusiva, circostanza che può verificarsi quando l'operazione di MLBO sia posta in essere tra soggetti solo apparentemente terzi.

La mera ipotesi della possibilità di una acquisizione diretta delle partecipazioni societarie non è sufficiente a dimostrare l'insussistenza di valide ragioni economiche poste a base dell'operazione (Conf. Cass. 868/2019; contr. Cass. 30404/2018). (L.Bo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 37-bis; art. 2501-bis cod. civ.

296. Accantonamento fondo rischi

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 5373/2018 dell'11 dicembre 2018, Presidente: Borgonovo, Estensore: Monfredi

Crediti – Svalutazione -Garanzia assicurativa – Deducibilità – Clausola di indennizzo.

La clausola contrattuale, convenzionalmente pattuita, che ha la funzione di predeterminare una partecipazione della controparte, che funge da intermediario nel procacciamento dei clienti, alle perdite eventualmente riconducibili alla fase patologica del contratto, stabilendo *ex ante* alcuni parametri quantitativi e procedurali per la definizione numerica di questa partecipazione, ai quali concorre evidentemente anche l'insoluto, ma non in via esclusiva, è equiparabile, negli effetti, alla predeterminazione di un indennizzo e non allo spostamento puro e semplice sulla controparte convenzionale del rischio di insolvenza del debitore. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 106

297. Antieconomicità cessioni infragruppo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 5379/2018 dell'11 dicembre 2018, Presidente: Labruna, Estensore: Piombo

IRES – IVA – IRAP – Accertamento – Ricavi non contabilizzati – Cessione infragruppo.

La mera cessione infragruppo di materiali di cava grezzi, non lavorati, ad un prezzo decisamente inferiore rispetto a quello praticato per i materiali semilavorati o finiti, venduti a soggetti terzi, non integra la violazione degli articoli 9 T.U.I.R. e 14 d.P.R. 633/1972: il collegamento esistente tra le società del gruppo e la composizione delle rispettive compagini sociali non possono rilevare, di per sé, per considerare antieconomico il prezzo dell'operazione di cessione infragruppo.

Non può ritenersi posteriore – e, conseguentemente, non è possibile riscontrare irregolarità nella fatturazione – la dichiarazione di intenti del committente intervenuta al momento dell'effettuazione delle operazioni fatturate, come determinato ai sensi dell'art. 6, d.P.R. 633/1972. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 9; d.P.R. 633/1972, art. 6; d.P.R. 633/1972, art. 14

298. Dividendi – Beneficiario effettivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 5381/2018 dell'11 dicembre 2018, Presidente: Targetti, Estensore: Scarzella

Onere della prova – Certificazioni – Specifica contestazione.

L'Ufficio che contesi la qualifica di beneficiario effettivo del soggetto passivo percettore del dividendo, al fine di ottemperare il proprio onere probatorio, deve analiticamente contestare quanto offerto dal contribuente a riprova del proprio *status* giuridico. In particolare, è compito dell'Amministrazione confutare i certificati, prodotti dal contribuente ed emessi dalle autorità del paese terzo, che attestato la sussistenza di tale qualifica, e deve, inoltre, indicare espressamente la giurisdizione che il contribuente avrebbe, artatamente, aggirato. (J.R.)

Riferimenti normativi:

299. ASD - Agevolazioni

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 5406/2018 del 12 dicembre 2018, Presidente: Cusumano, Estensore: Cannatà

IRES – IVA – IRAP – Agevolazioni – Associazioni dilettantistiche.

Al fine di poter beneficiare delle agevolazioni fiscali previste per gli enti di tipo associativo, di cui agli artt. 148 e segg. del T.U.I.R., è necessario che sia il contribuente ha fornire prova positiva della ricorrenza delle condizioni di fatto e di diritto richieste dalla norma, in quanto nessuna presunzione opera a favore dell'Associazione richiedente. (J.R.)

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

300. Transfer pricing – Criterio discrezionale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 5431/2018 del 12 dicembre 2018, Presidente: Cusumano, Estensore: Chiametti

Assunzione del rischio – Vendita – Distinzione – Prova criteri OCSE – Scelta – Discrezionalità dell'imprenditore.

In materia di transfer pricing, non è possibile superare l'imputazione della "decisione" relativa alla vendita svolta dalla filiale italiana, col "rischio" assunto dalla casa madre in mancanza di prove scritte che suffraghino l'autonomia della decisione finale in merito alla sottoscrizione del contratto da parte della filiale italiana (nel caso di specie, la distinzione tra vendita e responsabilità viene confermato dal report dell'advisor nel quale si specifica che *"the sales function does not make the final decision to enter into the transactions with the customer and, consequently, does not assume credit risk"*). Neppure la possibilità che il cliente sia trasferito da una filiale all'altra a seconda dell'area geografica costituisce di per sé elemento idoneo ad incidere sulla distinzione tra vendita e assunzione del rischio di credito in quanto è chiaro che il cliente estero è tendenzialmente trattato da personale con il quale ha maggior facilità di interazione.

Inoltre, in presenza di più criteri ammessi dalle linee guida OCSE non è sufficiente affermare che uno sia meglio dell'altro, ma occorre dare la prova dell'erroneità del criterio utilizzato, nel senso che tale criterio è espressamente escluso o almeno consigliato per il caso in questione. Al di fuori di tali casi l'utilizzo di un criterio piuttosto che un altro rientra nell'autonomia organizzativa insindacabile dell'imprenditore. (R.S.)

Riferimenti normativi: artt. 75 d.P.R. 917/1986

301. Deducibilità dei costi

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 5609/2018 del 21 dicembre 2018, Presidente: Micheluzzi, Estensore: Vicuna

Principio di inerenza – Costi deducibili – Attività illecite – Non sussiste.

Il giudizio di inerenza all'attività d'impresa di un'operazione negoziale da cui scaturisce un costo deve essere condotto avendo riguardo alla natura della stessa operazione e al suo rapporto con l'attività svolta dal contribuente, non già *ex post* in relazione ai risultati reddituali dell'operazione. In tale contesto, le attività costituenti reato non possono mai considerarsi inerenti all'attività di impresa e non possono quindi generare costi deducibili essendo per loro natura volte al perseguimento di finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività imprenditoriale (Cfr. Cass. sent. n. 450/2018 e n. 3170/2018). (G.P.d.E.)

Riferimenti normativi:

302. Deducibilità degli interessi passivi

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 703/2018 del 14 dicembre 2018, Presidente: Oldi, Estensore: Rustico

Interessi passivi – Deducibilità – Principio di inerenza – Non sussiste.

Il diritto alla deducibilità degli interessi passivi dal reddito di impresa è disciplinato dall'art. 96 del d.P.R. 917/1986, che non fa alcun riferimento al principio di inerenza, costituendo gli interessi passivi oneri generati dalla funzione finanziaria afferente l'impresa nel suo essere e progredire, talché da non poter essere specificatamente riferiti ad una particolare gestione. Non è necessario, pertanto, operare alcun giudizio di inerenza riguardo gli interessi passivi, trovando il diritto alla loro deducibilità esplicito fondamento nel tenore letterale del comma 5 dell'art. 109 del d.P.R. 917/1986 (Conf. Cass. n. 30149/2017 e Cass. n. 19430/2018). (L.L.)

Riferimenti normativi: TUIR, art. 96 e art. 109 comma 5

303. Deduzione premio assicurativo per crediti commerciali svalutati

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 4, sentenza n. 424/2018 del 10 luglio 2018, Presidente e Estensore: Macca

Equiparazione svalutazione crediti e costi assicurativi – Non sussiste.

La svalutazione dei crediti (ovvero le perdite su crediti) hanno natura diversa dal costo sostenuto per assicurare gli stessi. Il legislatore non ha inteso assimilare ai fini della indeducibilità premi assicurativi e svalutazione ma ha voluto evitare una doppia e irragionevole deduzione: quella riferita alla polizza assicurativa e quella riferita alla svalutazione/perdita sui crediti garantiti dall'assicurazione. (R.Ri.)

Riferimenti normativi:

304. CFC – Doppia imposizione

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 4, sentenza n. 452/2018 del 17 luglio 2018, Presidente e Estensore: Macca

Il reddito viene calcolato con riferimento a tutti i redditi della società estera imputati per trasparenza in capo al socio italiano cosicché vengono considerati unitariamente tutti i redditi della CFC (Controlled Foreign Companies) anche se realizzati in più di uno Stato estero.

Il TUIR prevede che i redditi di una società estera, imputati al socio controllante residente, ai sensi della disciplina CFC, sono assoggettati a tassazione separata con l'aliquota media applicata sul reddito complessivo del contribuente italiano e, comunque, non inferiore all'aliquota ordinaria dell'imposta sul reddito delle Società. A garanzia dell'eliminazione della doppia imposizione che si determina per effetto dell'applicazione della disciplina, da tale imposta sono ammesse in detrazione le imposte pagate all'estero a titolo definitivo, nella misura in cui le stesse siano rimaste effettivamente a carico della CFC. (C.Con.)

Riferimenti normativi: TUIR art. 165 comma 1 e comma 2; TUIR art. 23

305. Trasformazione societaria

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 1, sentenza n. 496/2018 del 20 agosto 2018, Presidente: Spartà, Estensore: Serena

Trasformazione regressiva al fine di fruire del beneficio di cui al comma 1093 art. 1 Legge 296/2006 - Elusiva la liquidazione di imposte su un imponibile determinato in base alla rendita catastale.

L'Amministrazione finanziaria, verificata la sussistenza dei tre requisiti previsti dal comma 1 della norma antielusiva (operazione priva di sostanza economica, vantaggio fiscale indebito, assenza di valide ragioni extrafiscali), ha ritenuto elusiva la trasformazione regressiva da S.P.A. a S.R.L.. L'opzione, per effetto della quale gli imprenditori agricoli liquidano le imposte su un imponibile determinato in base alla rendita catastale dei terreni coltivati anziché sulla differenza tra ricavi e costi, può essere esercitata solo dalle società di persone, dalle società a responsabilità limitata e dalle società cooperative che rivestono la qualifica di società agricole. (M.E.D.)

Riferimenti normativi: l. 296 del 27 dicembre 2006, art.1 comma 1093; d.lgs. 99 del 29 marzo 2004, art. 2; d.lgs. 213 del 27 settembre 2007, art.1

306. Deducibilità costi pluriennali

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 1, sentenza n. 141/2018 del 18 luglio 2018, Presidente: Catalano, Estensore: Combi

Ammortamento costi pluriennali – Contestata indeducibilità del costo – Decadenza dal potere di accertamento dell'esercizio di iscrizione – Indeducibilità della quota di ammortamento – Non sussiste.

Laddove la contestazione dell'Amministrazione verta sull'indeducibilità del costo pluriennale contabilizzato in esercizi precedenti, non è legittimo disconoscere la deduzione della quota di ammortamento se l'Amministrazione è decaduta dal potere di accertare l'esercizio di iscrizione del costo. La decadenza del potere di accertamento per i costi frazionati decorre dall'originaria iscrizione del valore (Conf. Cass. n. 9993/2018). (E. Com.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 103 comma 3

307. Detrazione risparmio energetico

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 1, sentenza n. 186/2018 del 27 settembre 2018, Presidente: Maggipinto, Estensore: Combi

Tardiva comunicazione all'ENEA – Natura formale della violazione – Spettanza della detrazione – Sussiste – Necessità di valersi della c.d. remissione *in bonis* – Non sussiste.

L'omessa o ritardata comunicazione all'ENEA, anche laddove non si sia fatto ricorso alla c.d. remissione *in bonis* di cui all'art. 2, comma 1 d.l. n. 16/2012, non preclude il godimento del beneficio della detrazione fiscale per interventi di risparmio energetico in quanto rappresenta mera comunicazione formale da cui non può discendere decadenza dal diritto all'agevolazione (M.Mar.)

Riferimenti normativi: legge 296/2006, art 1; d.l. 16/2012, art. 2 comma 1

308. ASD – Agevolazioni – Iscrizione al registro

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 1, sentenza n. 267/2018 del 13 dicembre 2018, Presidente: Maggipinto, Estensore: Anzaldi

Enti non commerciali – Associazioni sportive dilettantistiche – Mancata registrazione statuto ed iscrizione al registro del Coni – Perdita benefici – Non sussiste.

Ai fini delle agevolazioni previste dalla l. 398/1991, la mancata registrazione dello statuto non comporta la decadenza dal beneficio se la data e il contenuto dello statuto possono essere provate indirettamente da atti successivi (nel caso in questione, domanda di associazione alla F.I.G.C. e/o dalle convenzioni sottoscritte con il Comune). Inoltre, l'attività certificativa attribuita al CONI dall'art.7 del d.l. 136/2004 non impedisce ai Giudici di merito di valutare la concreta sussistenza delle caratteristiche della associazione dilettantistica sportiva. (P.G.D.M.)

Riferimenti normativi: l. 398/1991, art. 1; d.l. 136/2004, art. 7;

309. TFM - Deducibilità

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 2, sentenza n. 309/2018 del 31 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Maggipinto

Deducibilità trattamento fine mandato amministratori – Accantonamento quota TFM deducibile nei soli limiti degli accordi contrattuali – Sussiste – Interpretazione analogica delle disposizioni in tema di TFR – Illegittimità.

Poiché, diversamente dal trattamento di fine rapporto ex art. 2120 c.c. (TFR), il trattamento di fine mandato (TFM) per gli amministratori non ha una specifica regolamentazione legislativa, né per quanto riguarda la normativa civilistica, né per quanto riguarda la normativa fiscale, deve ritenersi legittima la deduzione dell'accantonamento a questo fondo nel rispetto dei soli limiti previsti dall'accordo contrattuale con gli amministratori (i.e. deliberazione assembleare del compenso), anche se superiori ai limiti previsti per la deducibilità degli accantonamenti al fondo TFR. L'estensione delle limitazioni di deducibilità previste per il TFR al TFM concretizza una interpretazione analogica vietata dal nostro ordinamento (S.Va.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 105

310. Reddito d'impresa – Plusvalenza

Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sez. 2, sentenza n. 83/2018 del 17 dicembre 2018, Presidente: Chiodaroli, Estensore: Sciarpa

Plusvalenza derivante da operazione di lease back – Imponibilità – Sussiste.

La plusvalenza derivante dalla cessione del bene alla società di leasing nell'ambito di un contatto di lease back concorre alla formazione del reddito imponibile e soggiace al disposto dell'art. 86 del TUIR (Conf. Cass. Sez. 5 7296 del 29/03/2006). (C.D'A.)

Riferimenti normativi: art. 86 TUIR

311. Operazioni inesistenti

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 2, sentenza n. 158/2018 del 12 ottobre 2018, Presidente: Mottola, Estensore: Celenza

Società cartiere – Buona fede.

Non è di certo invocabile la buona fede da parte di chi acquista beni non identificabili da ditte sconosciute, senza chiarire con quali modalità ha instaurato i relativi rapporti commerciali e senza indicare con quali modalità fossero avvenute le consegne, pertanto tali operazioni sono da considerarsi inesistenti (Conf. Cass. n. 13211/2009). (M.O.)

Riferimenti normativi:

312. Transfer pricing

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 2, sentenza n. 196/2018 del 23 novembre 2018, Presidente: Mottola, Estensore: Cantoni

IRES/IRAP – Rapporti commerciali intercompany con società estera – Valore normale – Rileva.

La disciplina in tema di transfer pricing di cui all'art. 110, comma 7, del Tuir, costituisce una clausola antielusiva in linea con i principi comunitari in materia di abuso del diritto. Pertanto il contribuente non è tenuto a dimostrare la correttezza dei prezzi di trasferimento applicati, se prima l'Amministrazione finanziaria non abbia essa stessa provato *prima facie* il mancato rispetto del valore normale, che costituisce l'elemento centrale quale parametro di valorizzazione delle transazioni infragruppo (Conf. Cass. n. 24005/2013, n. 22023/2006 e n. 11226/2007). (E.Co.)

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

313. Emendabilità della dichiarazione

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 1, sentenza n. 203/2018 del 23 novembre 2018, Presidente: Fantini, Estensore: Coltro

Emendabilità della dichiarazione dei redditi a favore del contribuente – Natura della dichiarazione – Errori riferibili ad una manifestazione di volontà negoziale – Non sussiste.

La facoltà di emendare e ritrattare la dichiarazione dei redditi affetta da errore, anche omissivo, sia esso di fatto o di diritto, pur rimanendo sempre possibile per quanto concerne i dati riferibili ad esternazioni di scienza o di giudizio, non può essere intesa quale facoltà *"tout court"* ma deve circoscriversi alle indicazioni di quei dati, relativi alla quantificazione delle poste reddituali positive o negative, che integrino tipicamente errori materiali ovvero anche formali, rimanendo, al contrario, estranee a tali fattispecie quelle ipotesi in cui il contribuente esprima una volontà negoziale, che al contrario, assumono rilevanza soltanto ove sussistono i requisiti di essenzialità e riconoscibilità ex art. 1428 c.c. (Conf. Cass. n. 9777/1993). (E.Co.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 322/1998, art. 2, c. 8-bis

314. Rinuncia finanziamento soci

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 1, sentenza n. 247/2018 del 20 dicembre 2018, Presidente: Platania, Estensore: De Biase

Sopravvenienza attiva - Non sussiste.

L'erogazione alla Società di una somma da parte dei soci come finanziamento infruttifero, non costituisce sopravvenienza attiva tassabile in quanto, se il finanziamento avviene a titolo di mutuo, l'obbligo di restituzione esclude che esso determini nuova ricchezza, mentre se avviene in conto capitale la configurabilità della sopravvenienza è esclusa dall'art 88 comma 4 TUIR (Cassazione n. 7636/2017 e Cassazione n. 23782/2015). Soltanto dal 2016 con il d.lgs. 147/2015 che integra l'art 88 TUIR tali sopravvenienze diventano in parte tassabili. (M.S.)

Riferimenti normativi: art 88 comma 4 TUIR

315. Perdita su crediti

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 1, sentenza n. 249/2018 del 20 dicembre 2018, Presidente: Platania, Estensore: Zanotti

Elementi certi e precisi – Sussiste.

Si parla di perdite su crediti quando il debitore non paga volontariamente e il credito non risulta attuabile coattivamente attraverso gli strumenti che l'ordinamento mette a disposizione del creditore. Occorre dimostrare come e perché si è verificata una perdita (non potendo accettare l'idea di perdite fiscali nella ipotesi che il creditore nulla abbia fatto per esercitare il suo credito ed abbia nella sostanza tenuto un comportamento remissivo e liberale) e poi che la perdita è diventata definitiva in quella tale misura (Cassazione n. 23863/2007). (M.S.)

Riferimenti normativi: TUIR articolo 101 comma 5

316. Detrazione per risparmio energetico

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 23, sentenza n. 3134/2018 del 9 luglio 2018, Presidente: Mainini, Estensore: Cosentino

“Bonus energia” – Applicabilità ai soli immobili strumentali – Non sussiste.

La detrazione di imposta per interventi di risparmio energetico ha finalità di incentivare gli interventi edilizi idonei a migliorare la prestazione energetica di edifici già costruiti, a nulla rilevando la distinzione tra “immobili merce” o “immobili strumentali” né la qualità del contribuente di utilizzatore o non utilizzatore dell'immobile interessato dall'intervento. Tale distinzione non è rinvenibile nella normativa in materia e non appare collegata alla *ratio* ispiratrice del beneficio fiscale. (C.L.B.)

Riferimenti normativi:

317. Transfer pricing

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 8, sentenza n. 3224/2018 del 12 luglio 2018, Presidente e Estensore: Duchi

Onere della prova – Principio di vicinanza – Compete al contribuente.

In relazione alla disciplina del transfer pricing, l'onere della prova gravante sull'Ufficio è limitato alla dimostrazione dell'esistenza e dell'evidente scostamento tra corrispettivo pattuito e valore di mercato. Incombe sul contribuente l'onere di dimostrare – in forza del principio di vicinanza della prova – non soltanto l'esistenza e l'inerenza dei costi dedotti, ma anche ogni altro elemento che consenta all'Ufficio di ritenere che la transazione sia intervenuta per valori di mercato da ritenersi normali (Cass. Sez. V, n. 22010 del 25.09.2013). (C.M.L.)

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

318. Ammortamento impianto elettrico

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 17, sentenza n. 3521/2018 del 9 agosto 2018, Presidente e Estensore: Duchi

Applicazione aliquota macchinari – Possibilità.

Per la determinazione dell'aliquota di ammortamento di un impianto elettrico le cui caratteristiche lo riconducano alla categoria dei macchinari, è possibile prescindere dalla qualificazione del conto "impianti elettrici" adottato nella contabilità interna, ed applicare la percentuale fiscale di ammortamento prevista per la categoria dei "macchinari". I diversi coefficienti di ammortamento vanno infatti attribuiti ed applicati in relazione alla natura sostanziale del bene oggetto di ammortamento. (M.Le.)

Riferimenti normativi:

319. Spese di pubblicità e di rappresentanza

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 17, sentenza n. 3523/2018 del 9 agosto 2018, Presidente e Estensore: Duchi

Spese organizzazione evento per lancio noto profumo – Spese pubblicitarie – No spese di rappresentanza.

Le spese sostenute per l'organizzazione di un evento finalizzato al lancio di un noto profumo sono da considerare spese pubblicitarie interamente deducibili nell'esercizio in misura piena e non già spese di rappresentanza a deducibilità limitata. Vi è infatti una diretta correlazione tra evento ed incremento delle vendite, sebbene la metodologia scelta dall'azienda per portare a conoscenza del mercato il nuovo prodotto sia diversa dalla ordinaria campagna pubblicitaria. L'elencazione delle spese di rappresentanza di cui all'articolo 108 del T.U.I.R. non può considerarsi né tassativa né esaustiva, sia per la diversità dei settori commerciali, sia in virtù dei nuovi strumenti di comunicazione offerti dal mercato del lusso. (M.Le.)

Riferimenti normativi:

320. Ammortamento beni da fusione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 2, sentenza n. 3563/2018 del 30 agosto 2018, Presidente e Estensore: Biancospino

Ammortamento beni provenienti da fusione – Mancanza di effettivo utilizzo.

Per la prosecuzione dell'ammortamento di beni provenienti da operazione di fusione non è sufficiente che tali beni fossero ammortizzati nelle società incorporate e che la società risultante dalla fusione enunci nel proprio oggetto sociale una attività di fatto poi non concretamente esercitata. A nulla rileva il principio di neutralità della fusione poiché per poter dedurre gli ammortamenti è necessaria la strumentalità attuale dei beni ossia il loro inserimento nel ciclo produttivo dell'impresa. (M.Le.)

Riferimenti normativi:

321. Detrazione riqualificazione energetica

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 5, sentenza n. 3650/2018 del 10 settembre 2018, Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini

Detrazioni riqualificazione energetica su immobili non strumentali

La condizione di legge per la spettanza del credito di imposta per spese di riqualificazione energetica si deve ritenere realizzata quando l'esborso economico rimane a carico di chi lo ha effettuato in modo diretto, con la sola esclusione dei casi in cui quel costo venga recuperato da terzi. Per quanto concerne il requisito della strumentalità dell'immobile tale requisito non è richiamato né dalla legge né dalla normativa di attuazione. La ratio dell'agevolazione è incentrata sull'obiettivo di incentivare l'adozione di interventi sul patrimonio immobiliare atti a

realizzare un risparmio energetico. L'articolo 2 comma 1 lett. b del d.m. 19 febbraio 2007 riconosce tale beneficio in capo ai titolari di reddito d'impresa, con la possibilità di conseguire il credito di imposta in relazione ad immobili non strumentali di loro pertinenza. (R.Br.)

Riferimenti normativi: d.m. 19 febbraio 2007

322. Riqualficazione energetica immobili

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 23, sentenza n. 3909/2018 del 21 settembre 2018, Presidente: Cappabianca, Estensore: Moroni

Riqualficazione energetica – Riconoscimento detrazione – Immobili merce.

A prescindere dalla destinazione dell'immobile, l'agevolazione fiscale per interventi di riqualficazione energetica è sempre concessa allorché vengono eseguiti interventi che aumentano il livello di efficienza energetica. La detrazione spetta a tutti i contribuenti privati, titolari di redditi d'impresa, di lavoro autonomo, gli enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale. I titolari di reddito d'impresa possono usufruire della detrazione solo con riferimento ai fabbricati strumentali utilizzati nell'esercizio dell'attività imprenditoriale. (V.S.L.)

Riferimenti normativi: Legge 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi 344-347 - d.m. 19.2.2007 art. 2

323. Esenzione interessi e canone

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 1, sentenza n. 3968/2018 del 25 settembre 2018, Presidente: Roggero, Estensore: Chiametti

Esenzione interessi e canoni corrisposti a soggetti UE – Disconoscimento dell'esenzione – Mancato rispetto di requisiti formali della documentazione necessaria – Non sussiste.

Ricorrendone i requisiti sostanziali richiesti dalla legge, il diritto all'esenzione dalla ritenuta sugli interessi corrisposti a soggetti residenti in Stati Membri non può essere subordinato al rispetto di ulteriori requisiti formali. Pertanto, la circostanza che la data di rilascio del certificato dell'autorità straniera attestante la residenza all'estero del beneficiario degli interessi passivi su prestiti infragruppo sia successiva alla data di corresponsione degli interessi medesimi non esclude il diritto all'esenzione sugli interessi in uscita, laddove i requisiti sostanziali per l'accesso al regime risultino integrati. (E.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 26-quater

324. Direttiva Interessi e canoni

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 11, sentenza n. 4003/2018 del 26 settembre 2018, Presidente: Di Rosa, Estensore: Pavone

Pagamenti di interessi a società UE - Ritenute in uscita – Esenzione – Condizioni - Beneficiario effettivo – Nozione.

Ai fini dell'esenzione dalla ritenuta sugli interessi corrisposti a società comunitaria, ai sensi della Direttiva Interessi e Canoni, recepita in Italia dall'art. 26-quater del d.P.R. n. 600/73, la società che riceve il pagamento è considerata beneficiario finale qualora non sia mero intermediario, agente, delegato o fiduciario di altra persona.

Non è possibile sostenere che una società sia meramente interposta qualora abbia proprio personale dipendente e una propria sede, paghi autonomamente le imposte, disponga autonomamente del patrimonio sociale decidendo a quali società erogare finanziamenti e per quali importi, abbia propri organi sociali con regolari riunioni.

Non bastano a qualificare una società come "conduit" il rapporto controllante-controllato, l'ingente importo dei finanziamenti o il pagamento di interessi passivi alla capogruppo contestualmente alla ricezione dei pagamenti dalle società finanziate (Conf: CGUE 26.02.2019, C-115/16, N Luxembourg et a.). (L.Bo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/73, art. 26-quater comma 4

325. Estinzione finanziamento Soci

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 19, sentenza n. 4311/2018 dell'11 ottobre 2018, Presidente: Citro, Estensore: Napoleone

Estinzione finanziamento a soci - Finanziamento – Interessi passivi – Deducibili.

L'operazione di estinzione di un debito infruttifero (i.e. finanziamento soci) e il contemporaneo accollo di un debito gravato da interessi trova giustificazione economica e, pertanto, non può essere disconosciuta dall'Amministrazione finanziaria la deducibilità degli interessi, qualora l'aumento del valore di mercato della quota detenuta nella società accollata e le conseguenti plusvalenze conseguite, sono di gran lunga superiori rispetto all'importo degli interessi maturati sul debito accollato. (G.Do.)

Riferimenti normativi: art. 37 – bis, d.P.R. 600/73.

326. Operazioni infragruppo e cross-border

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 19, sentenza n. 4388 del 15 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Di Rosa

Transfer pricing – Operazioni infragruppo e cross border – Valore normale.

A fini antielusivi, le operazioni intercorrenti tra società appartenenti allo stesso gruppo e residenti in territori differenti devono essere valutate sulla base del "*valore normale*" dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni ricevuti. In caso di accertamento, è onere delle società fornire tutti gli elementi utili per la definizione di un "*campione significativo*" necessario per definire il "*valore normale*" ed è onere dell'Amministrazione Finanziaria operare una comparazione contestualizzata. (G.Do.)

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

327. Abuso del diritto

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 23, sentenza n. 4823/2018 del 6 novembre 2018, Presidente: Cappabianca, Estensore: Orsi

Elusione - Leverage buy out – Family buy out – Valide ragioni economiche – Sussistono.

Viene confermata la posizione già espressa dalla CTR Lombardia secondo la quale il mutamento della compagine sociale, e quindi del capitale di controllo della "società-obiettivo", costituisce una valida ragione economica per l'operazione di Leverage Buy Out. A tale tecnica viene equiparata la specifica operazione di Family Buy Out, laddove costituisce una valida ragione economica lo scopo di promuovere il passaggio generazionale dell'azionariato. (L.Bol.)

Riferimenti normativi:

328. Utili extra - Contabili

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 15, sentenza n. 4950/2018 del 9 novembre 2018, Presidente: Duchi, Estensore: Salvo

Presunzione di distribuzione – Società di capitali a ristretta base azionaria – Sussiste.

In materia di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base azionaria è ammissibile la presunzione di distribuzione ai soci di utili extracontabili, che non si pone in contrasto con il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale (Conf. Cass. n. 25271/2014; Cass. n. 15824/2016). (G.Bo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 47

329. Plusvalenze

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 18, sentenza n. 4989/2018 del 13 novembre 2018, Presidente: Nobile De Santis, Estensore: D'Arcangelo

Cessione Azienda – Principio competenza - Realizzo plusvalenza – Conclusione contratto compravendita – Omessa percezione corrispettivo - Irrilevanza.

In tema di imposta sui redditi, avuto riguardo alla cessione di azienda la plusvalenza fiscalmente rilevante si realizza al momento della conclusione del contratto di compravendita, stante l'efficacia traslativa del consenso; pertanto non assumono rilevanza le vicende successive relative all'adempimento degli obblighi contrattuali, quali l'omessa percezione del prezzo, la sua eventuale rateizzazione oppure l'estinzione dell'obbligazione successivamente intervenuta per effetto di una transazione novativa. Alla luce di quanto previsto dall'art. 109, comma 2, lett. a), TUIR, non è dunque al momento – di per sé variabile – di percezione del corrispettivo che deve farsi riferimento per l'imputazione della plusvalenza da cessione di azienda secondo il principio di competenza ma al momento della stipulazione del contratto. (B.I.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986 art. 109 comma 2 lett. a).

330. Ires - altro

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 13, sentenza n. 5078/2018 del 12 novembre 2018, Presidente: Maiga, Estensore: Petrone

Perdita di esercizio – Accertamento – Decadenza del termine – Sussiste.

Ai sensi dell'art. 84 del TUIR la perdita di esercizio diviene riportabile nei cinque anni successivi e, in quanto riportata, può essere utilizzata in compensazione dei redditi futuri nei limiti temporali stabiliti dalla legge. La perdita dichiarata può essere oggetto dal momento in cui è stata quantificata e qualificata come riportabile, non con decorrenza successiva. Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Vi è evidente contrasto con le esigenze di stabilità e di rapidità nella definizione dei rapporti tributari, atteso che l'accertamento oltre il termine decadenziale del quinto anno implica una inammissibile dilatazione dei termini per l'accertamento. Nel caso di utilizzo di perdite illimitatamente riportabili, si arriverebbe, addirittura, alla conseguenza assurda di dovere riconoscere alla Amministrazione Finanziaria di un potere accertamento di durata illimitata (Conf. Cass. n. 147/2015). (L.D.)

Riferimenti normativi: art. 84 TUIR, art. 43 d.P.R. 600/73

331. Affitto d'azienda e ammortamenti

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 18, sentenza n. 5166/2018 del 19 novembre 2018, Presidente: Nobile de Santis, Estensore: D'Arcangelo

Affitto d'azienda – Ammortamenti in capo all'affittuario – Deroga pattizia all'obbligo di conservazione del bene – Accollo delle spese di manutenzione straordinaria – Indeducibilità dell'ammortamento.

La funzione degli ammortamenti accantonati dall'affittuario nel contesto di un affitto d'azienda non è quella di ripartire il costo di acquisto in più esercizi in base al periodo di utilizzazione del bene, quanto piuttosto quella di accantonare annualmente una somma destinata a ripristinare l'efficienza e la produttività aziendale, creando un fondo di reintegro dei cespiti dell'azienda in affitto. È pertanto irragionevole riconoscere all'affittuario la deduzione delle quote di ammortamento se contrattualmente è prevista la deroga pattizia all'obbligo di conservare l'efficienza dell'azienda, correlata (e remunerata) all'accollo delle spese di manutenzione straordinaria. (G.D'A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, artt. 102, co. 8 e 102, co. 4 e art. 2652 c.c.

332. Transfer Pricing e Royalties

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 2, sentenza n. 5174/2018 del 20 novembre 2018, Presidente: Pilello, Estensore: Di Gennaro

Transfer Pricing – Concetto di controllo di fatto – Posizione dominante – Rileva – Riqualificazione come royalties di parte del prezzo di acquisto – Contratto di franchising – Esistenza nella sostanza.

Il Transfer Pricing è applicabile a situazioni di “controllo di fatto” in cui: (i) il rapporto tra le parti prevede una posizione del tutto dominante da parte del titolare unico del marchio; (ii) il prezzo, la redditività e le politiche di marketing sono determinate dal titolare del marchio. In caso di produzione di prodotti che utilizzano un marchio di indubbia fama e diffusione è da quantificarsi in ogni caso, come *royalties*, una parte del prezzo. Sussiste, infatti, anche se non previsto contrattualmente, tra le parti un contratto di *franchising*. (G.D'A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, artt. 110, co. 7

333. Transfer Pricing

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 2, sentenza n. 5177/2018 del 20 novembre 2018, Presidente e Estensore: Pilello

Remunerazione società italiana – Attendibilità della certificazione rilasciata dal revisore - Sussiste.

Ai fini del Transfer Pricing rileva, per accreditare l'attendibilità della remunerazione tra le società del gruppo, la certificazione rilasciata dal revisore che ha certificato il bilancio della società estera. (G.D'A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, artt. 110, co. 7.

334. Ammortamento impianti eolici

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 3, sentenza n. 5182/2018 del 20 novembre 2018, Presidente: Locatelli, Estensore: Cozzi

Ammortamento – Impianti eolici – Inapplicabilità aliquota “fabbricati destinati all’industria” – Esistenza di una componente mobiliare – Sussiste.

Gli impianti di generazione dell'energia elettrica da fonte eolica non possono essere considerati alla stregua di meri “fabbricati destinati all'industria”, per i quali è prevista un'aliquota di ammortamento del 4%. Deve invece esserne valorizzata la componente mobiliare, mediante applicazione di un coefficiente di ammortamento pari al 9%. (G.D'A.)

Riferimenti normativi: d.m. 31.12.1988

335. Detrazioni riqualificazione energetica

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 18, sentenza n. 5322/2018 del 26 novembre 2018, Presidente e Estensore: Nobile De Santis

Società immobiliari – Redditi derivanti dallo sfruttamento dei beni immobiliari oggetto dell'attività d'impresa - Rilevano.

Nel caso di una società immobiliare, la detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica compete non solo ai fabbricati utilizzati dall'imprenditore per l'attività d'impresa, ma anche ai beni immobiliari oggetto della stessa attività non ravvisandosi limitazioni imposte dalla legge in questo senso (art. 1, comma 344 della l. 296/2006). (F.M.)

Riferimenti normativi: art. 1, comma 344 e ss. della l. 296/2006 e Decreto Ministeriale del 19 febbraio 2007 “Disposizioni in materia di detrazioni per le spese di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio esistente” (F.M.)

Riferimenti normativi:

336. Detrazione risparmio energetico

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 6, sentenza n. 5743/2018 del 14 dicembre 2018, Presidente: Ingino, Estensore: Correrà

Immobili strumentali locati – Sussiste.

L'agevolazione fiscale da risparmio energetico spetta anche per i fabbricati strumentali concessi in locazione a terzi e non solo per quelli utilizzati direttamente nell'esercizio dell'attività imprenditoriale. (C.D'A.)

Riferimenti normativi: l. n. 296/2006, art. 1 c. 344 e ss

337. Inerenza dei costi e differenze inventariali

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 1, sentenza n. 511/2018 del 20 dicembre 2018, Presidente: Rabai, Estensore: Pirola

Inerenza - Concetto meramente qualitativo - Sussiste - Differenze inventariali - Presunzione relativa - Superabilità.

In tema di redditi di impresa, la deducibilità dei costi inerenti all'attività di impresa va apprezzata secondo un giudizio di tipo qualitativo, con la conseguenza che non rilevano valutazioni in termini di utilità o di vantaggio, afferenti ad un giudizio quantitativo, e neppure in termini di congruità del costo. Le eventuali differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino ex art. 14, co. 1, lett. d), d.P.R. 600/73 o della documentazione obbligatoria emessa e ricevuta, e la consistenza delle rimanenze registrate costituiscono presunzione di cessione o di acquisto per il periodo di imposta oggetto di controllo, presunzione che è relativa e superabile non con qualunque mezzo di prova ma solamente con le prove tassativamente indicate dagli articoli 1 e 2 del d.P.R. 441/97. (G.D.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 441/97, artt. 1 e 4, co. 2; d.P.R. 600/73, art. 14, co. 1, lett. d).

338. Metodo induttivo – Antieconomicità

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 1, sentenze n. 533/2018 e n. 534/2018 del 28 dicembre 2018, Presidente: Rabai, Estensore: Pirola

Condotte antieconomiche - Accertamento induttivo - Ammissibilità.

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

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

IRPEF

339. Plusvalenza

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, sentenza n. 3137/2018 del 5 luglio 2018, Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini

Cessione di fabbricato – Disponibilità da oltre quinquennio – Realizzazione plusvalenza tassabile – Non sussiste.

Le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili sono tassabili solo se gli stessi sono acquistati o costruiti da non più di cinque anni, mentre sono tassabili a prescindere dalla durata della disponibilità le plusvalenze maturate a seguito di cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. Nel caso di specie, la compravendita riguarda la quota di beni di proprietà del contribuente da oltre il quinquennio. Al momento della vendita l'edificio risultava concretamente esistente sull'area, pur se privo di impianti di riscaldamento; in senso contrario, non può rilevare la destinazione alla demolizione dell'edificio compravenduto. Non possono essere tassate le plusvalenze aventi ad oggetto non un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria ma un terreno sul quale insorge un fabbricato, e che quindi è da ritenersi già edificato. La norma in discussione deve intendersi tesa inequivocabilmente ad assoggettare a prelievo fiscale la manifestazione di forza economica conseguente all'avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica di terreni, non ravvisabile nel caso di terreno già edificato (Conf. Cass. n. 4150/2014; Cass. n. 15629/2014; Cass. n. 4361/2017; Cass. n. 13629/2018). (G.Bo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/86, art. 67, comma 1, lettera b)

340. Ritenute d'acconto

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 3156/2018 del 9 luglio 2018, Presidente: Duchi, Estensore: Gatti

IRPEF – Ritenute d'acconto – Prova – Certificazione del sostituto d'imposta – Non necessaria.

In tema di imposte sui redditi, ai fini dello scomputo della ritenuta d'acconto, l'omessa esibizione del certificato del sostituto d'imposta attestante la ritenuta operata non preclude al contribuente sostituito di provare la ritenuta stessa con mezzi equipollenti, onde evitare un duplice prelievo. L'attestato del sostituto è prova tipica, ma non esclusiva, la cui assenza non è in grado di esporre il sostituto a preclusioni difensive o duplicazione di prelievo. La norma che si occupa delle ritenute d'acconto ne subordina la legittimità alla sola condizione che esse siano state operate (Conf. Cass. n. 14138/2017; Cass. n. 3304/2004). (G.Bo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 22.

341. Canoni di locazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, sentenza n. 3251/2018 del 12 luglio 2018, Presidente: Tizzi, Estensore: Vicini

Mancato Pagamento – Insussistenza Obbligo Dichiarativo.

Nel caso in cui il procedimento di convalida di sfratto si concluda prima del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi e, pertanto, prima del versamento dell'imposta relativa ai canoni non pagati, i canoni non percepiti non devono essere riportati nel modello reddituale. Ciò dal momento che non può sorgere il credito d'imposta ex art. 26 del d.P.R. n. 917/1986. (A.K.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 26

342. Plusvalenze immobiliari

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, sentenza n. 3272/2018 del 13 luglio 2018, Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri

Terreni edificabili – Concetto di prezzo – Concetto di valore – Perizia asseverata – Imposta sostitutiva.

L'art. 67, comma 1, lettera b) del Tuir prevede che sono redditi diversi "in ogni caso, le plusvalenze realizzate dalla cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione", indipendentemente dal tempo e dalle modalità di acquisizione. Ai sensi dell'art. 36 della l. 223/2006 sono suscettibili di utilizzazione edificatoria quei terreni "utilizzabili a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo". È quindi irrilevante la circostanza che sul terreno si sia effettivamente edificato. L'art. 68, infatti, fa esclusivo riferimento ai concetti di prezzo e costo iniziale del terreno e non attribuisce alcuna rilevanza al valore del terreno. Il valore complessivo del terreno potrebbe costituire un punto iniziale per poi determinare il prezzo riferibile all'area edificabile ma i concetti di prezzo, corrispettivo e valore sono concetti distinti che non vanno confusi. Una perizia può servire per rivalutare il costo che il venditore ha inizialmente investito per l'acquisto dei terreni, non per individuare il prezzo corrisposto per la vendita. Il concetto di plusvalenza ai sensi dell'art. 68 del d.P.R. 917/1986 è la differenza tra il prezzo corrisposto e il costo sostenuto al momento dell'acquisto o il valore di perizia, solo se, però, la perizia stessa è stata asseverata ed è stato effettuato il pagamento dell'imposta sostitutiva. (A.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, artt. 67 e 68; l. 223/2006, art. 36

343. Deducibilità costi

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 3322/2018 del 17 luglio 2018, Presidente: De Ruggiero, Estensore: Politano

IRPEF – IVA – IRAP – Operazioni soggettivamente inesistenti – Costi – Deducibilità - Prova.

Per poter dedurre i costi riferibili ad operazioni soggettivamente inesistenti, il contribuente è chiamato a fornire la duplice prova consistente nella dimostrazione di aver effettivamente e obiettivamente sostenuto tali costi ex art. 109 d.P.R. 917/1986 e, in conformità alla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, di non aver preso parte, dolosamente, a un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA. (J.R.)

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

344. Legittimazione passiva

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 3344/2018 del 18 luglio 2018, Presidente: D'Agostino, Estensore: Bolognesi

Fallimento del contribuente – Inerzia della curatela – Legittimazione passiva del fallito – Carenza.

In tema di contenzioso tributario il difetto di legittimazione processuale del fallito assume carattere assoluto ed è perciò opponibile da chiunque e rilevabile anche d'ufficio, stante l'acquiescenza alla decisione di primo grado effettuata dalla curatela evocata in giudizio, essendo la mancata impugnazione significativa non della sua inerzia, bensì della volontà di gestire in un certo modo l'affare litigioso (Cfr. Cass. 16/04/2007. n. 8990). (L.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 49.

345. Termini per la registrazione dei contratti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 3380/2018 del 20 luglio 2018, Presidente: Liguoro, Estensore: Capuzzi

Data di formazione dell'atto – Contratto retroattivo – Criteri applicabili.

La registrazione dei contratti di locazione (ovvero di modifica degli stessi) non è per sé idonea a modificare il termine di decorrenza degli atti espressione di volontà negoziale, essendo essa idonea a renderli opponibili ai terzi. Nel caso di registrazione di modifica contrattuale di riduzione del canone di locazione che retroagisca, per disposizione delle parti, a data antecedente, lo stesso è da considerarsi efficace ed opponibile ai terzi. Nel caso di specie, a fronte di un accertamento a recupero Irpef per reddito da canoni di locazione asseritamente non dichiarati, la registrazione della rettifica (di riduzione dei canoni) era stata effettuata da cinque anni e l'Ufficio era ormai a conoscenza della modifica del presupposto impositivo, costituito dal canone percepito. (G.Bi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 26

346. Riduzione del canone di locazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 3523/2018 del 31 luglio 2018, Presidente e Estensore: Micheluzzi

Redditi fondiari – Locazione – Canone – Accollo – Lavori.

L'accollo da parte del conduttore delle spese per interventi di manutenzione dell'immobile locato, con corrispondente riduzione del canone, configura solo una diversa modalità di pagamento di quanto dovuto. Pertanto, deve essere assoggettato a tassazione l'intero canone nell'ammontare dedotto in contratto e non quello ridotto in virtù delle spese sostenute dal conduttore per la manutenzione. (F.Tu.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 26

347. Deducibilità spese mediche

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3584/2018 del 9 agosto 2018, Presidente: D'addea, Estensore: Crespi

Irpef – Deducibilità – Spese ricovero – Grave handicap del familiare – Legittimità – Consegu.

Va riconosciuta la deducibilità ai fini Irpef delle spese di ricovero in una struttura sanitaria sostenute per conto del familiare a carico affetto da grave invalidità al cento per cento e non autosufficiente (F.B.).

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 10, comma 1 lett. b)

348. Ritenute

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 3889/2018 del 20 settembre 2018, Presidente: Micheluzzi, Estensore: Tavazza

36ter – Rettifica – Errore/omissione del sostituto - Prova contraria – Certificazione bancaria.

È illegittimo il provvedimento con il quale l'Amministrazione finanziaria disconosce le ritenute dichiarate a causa di un errore compiuto dal soggetto certificante, nel caso in cui il contribuente dimostri, attraverso idonea documentazione bancaria, che dette ritenute sono state effettivamente subite. (S.Pa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 36 ter comma terzo.

349. Reddito di lavoro autonomo -Inerenza

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 3938/2018 del 24 settembre 2018, Presidente: Giordano, Estensore: Gentili

Attività di show girl – Spese di abbigliamento, accessori, profumi – Utilizzo promiscuo – Condizione contrattuale di utilizzo di proprio abbigliamento – Parziale inerenza delle predette spese – Sussiste.

Ai fini del requisito dell'inerenza sono deducibili nella misura del 50% le spese di abbigliamento, accessori, profumi etc., sostenute dalla contribuente esercente attività professionale di show girl, la quale contrattualmente è tenuta ad indossare, ed acquistare personalmente, abbigliamento specificatamente previsto; trattasi, dunque, di beni (ad uso promiscuo) funzionali e complessivamente inerenti alla specifica attività artistica richiesta e pattuita. (C.S.)

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

350. Cessione area edificabile

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 26, sentenza n. 3995 del 26 settembre 2018, Presidente: Centurelli, Estensore: Marcellini

Cessione di aree agricole – Riqualficazione in aree edificabili – Aspettativa concreta di edificabilità.

La cessione di terreno agricolo non può essere riqualfica come cessione di area edificabile, e quindi sottoposta a tassazione separata ex art.17 co.1 lett. g-bis) del TUIR, se al momento della compravendita non sussistono aspettative concrete di edificabilità previste da strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. (C. Ca.)

Riferimenti normativi:

351. Detrazioni fiscali – Separazione dei coniugi

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 26, sentenza n. 3997 del 26 settembre 2018, Presidente: Centurelli, Estensore: Marcellini

Separazione tra coniugi omologata – Accollo mutuo.

Le detrazioni fiscali relative ad interessi su mutuo ipotecario di abitazione principale, godute per intero da uno dei due coniugi ancorché cointestatari del mutuo, sussistono se l'accollo del costo è formalizzato con atti a pieno titolo, come la sentenza omologata del Tribunale in sede di separazione che preveda esplicitamente l'accollo medesimo. (C.Ca.)

Riferimenti normativi:

352. Deducibilità contributi previdenziali

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4028/2018 dell'11 luglio 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Vigorita

Disconoscimento di oneri deducibili relativi a contributi previdenziali – Non corretta compilazione della dichiarazione dei redditi – Legittimo.

Atteso che la deducibilità dei contributi previdenziali avviene per cassa e non per competenza, i fenomeni numerari rilevanti sono quelli che si realizzano materialmente nel periodo temporale preso a riferimento nella dichiarazione.

A fronte di una cifra dichiarata come onere deducibile nell'anno di imposta, il contribuente non può – al fine di compensare gli effetti – indicare nella medesima dichiarazione (quadro RM) la stessa cifra quale somma conseguita a titolo di rimborso di imposte o di oneri dedotti dal reddito complessivo per l'anno precedente.

Pertanto, in presenza di una dichiarazione non correttamente compilata (come quella che abbia operato ut supra), l'A.F. legittimamente disconosce la deduzione ed iscrive a ruolo la maggiore imposta (A.M.V.)

Riferimenti normativi: art. 10 d.P.R. 22/12/1986 n. 917

353. Detrazione spese di ristrutturazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 26, sentenza n. 4256/2018 dell'11 ottobre 2018, Presidente: Labruna, Estensore: Marcellini

Acquisto mobili e arredi – Interventi di riqualificazione energetica.

Gli interventi di ristrutturazione su beni immobili del contribuente, ove non avvenga la demolizione dell'edificio esistente ovvero l'ampliamento dello stesso, legittimano la detrazione delle spese sostenute; conseguentemente anche le spese per mobili ed arredi possono essere detratte.

Con riferimento agli interventi di riqualificazione energetica ciò che rileva ai fini della detrazione è che sull'immobile siano realizzati interventi di riqualificazione energetica indipendentemente dal fatto che l'utilizzo faccia capo alla proprietà o a un terzo.

La errata indicazione della causale del bonifico non preclude da sola il diritto ad avvalersi della detrazione fiscale invocata. (D.D'A.)

Riferimenti normativi:

354. Canoni di locazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 4300/2018 dell'11 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Liguoro

Morosità conduttore – Tassazione canone non percepiti.

In caso di morosità del conduttore i canoni non percepiti dal locatore, ai sensi dell'art. 26 TUIR, non concorrono a formare il reddito dal momento dello sfratto per morosità.

La finalità della norma è quella di assoggettare a tassazione quei canoni che, ancorché non percepiti, risultino non riscossi per acquiescenza o disinteresse del locatore. (D.D'A.)

Riferimenti normativi:

355. Plusvalenza

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 4554/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Russo

Cessione di terreno con annesso fabbricato da demolire – Intenzione dell'acquirente – Rilevanza.

Ai fini della tassazione della plusvalenza derivante dalla cessione di un terreno con annesso fabbricato assume rilevanza la causa in concreto del contratto di compravendita, desumibile dall'intenzione delle parti. Nel caso di lite, l'elemento principale del contratto era costituito dall'area edificabile, perché il fabbricato sovrastante era destinato alla demolizione, come da evidenze documentali in atti, quali la denuncia di inizio attività corredata da attestazione del progettista di demolizione fabbricati esistenti e successiva realizzazione di edificio a destinazione residenziale; la Commissione ha quindi confermato l'accertamento di una plusvalenza derivante dalla cessione di un terreno edificabile (Contra Cass. n. 5090/2019; n. 15629/2014; n. 4150/2014). (P.C.)

Riferimenti normativi:

356. Detrazioni

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4605/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Vigorita

Spese di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio esistente – Immobili di proprietà di società immobiliari locati a terzi - Spettanza.

Il bonus sul risparmio energetico spetta anche sugli immobili di proprietà di società immobiliari esercenti attività di locazione, laddove la normativa specifica non prevede alcuna preclusione

in tal senso (cfr. Comm. trib. reg. della Lombardia, Sez. XIII, sent. 23 novembre 2016, 28 novembre 2016 e, 16 maggio 2018). Il diritto generalizzato all'agevolazione trova conferma, oltre che nel testo nella norma (cfr. art. 1, comma 344, della legge 27 dicembre 2006, n. 296), anche nel decreto attuativo, che, parimenti, non prevede eccezioni (cfr. art. 2 del d.m. 19 febbraio 2007). (F.P.)

Riferimenti normativi: legge 296/2006, art. 1, comma 344; d.m. 19 febbraio 2007

357. Ritenute

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 11, sentenza n. 4627/2018 del 29 ottobre 2018, Presidente: Pezza, Estensore: Blandini

Errata compilazione della dichiarazione – Assenza di utilizzazione in compensazione – Errore materiale - Duplicazione – Non configurabilità.

L'operazione di ritrasferire alla società le ritenute già operate deve ritenersi costituire errore meramente materiale nella compilazione della dichiarazione, qualora le stesse non siano state utilizzate dalla società medesima. Non sussiste, cioè, duplicazione delle deduzioni operate prima a favore di sé stesso e poi ancora a favore della società partecipata. L'erronea compilazione del quadro RK costituisce mero errore materiale, del tutto irrilevante in caso di assenza - in concreto - di una reale ed effettiva duplicazione delle deduzioni applicate, a maggior ragione ove fattivamente comprovato dai modelli F24, da cui emerga che gli importi in deduzione non sono stati impiegati e utilizzati in compensazione da parte dei soggetti societari legittimati. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 27

358. Locazione - Contratti temporanei

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 4673/2018 del 31 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Rollero

Redditi d'impresa – Locazione di immobili – Contratti di durata inferiore a tre mesi.

La circostanza che i contratti di locazione transitoria di appartamenti non siano stati registrati è indicativa di una durata inferiore a tre mesi delle locazioni concluse, posto che solo per locazioni di durata superiore a tale soglia temporale vige l'obbligo di registrazione dei contratti. Da ciò deriva che ricorrono i presupposti per ritenere che i redditi ricavati dalla locazione degli immobili siano stati prodotti nell'esercizio di un'impresa. Giustificata è anche l'applicazione delle sanzioni, trattandosi di normativa di semplice applicazione per chiunque e, in particolare, per un professionista del settore immobiliare, a maggior ragione nel caso in cui si avvalga per la commercializzazione dei servizi offerti al mercato di un sito internet e di una società di capitali, nella quale abbia una partecipazione indiretta. (F.P.)

Riferimenti normativi: legge 217/1983, art. 6; d.P.R. 917/1986, art. 55

359. Prescrizione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 4704/2018 del 2 luglio 2018, Presidente: Labruna, Estensore: Aondio

Termine di prescrizione del credito erariale – Termine quinquennale – Non sussiste.

Il termine di prescrizione dei tributi erariali è definito in quello ordinario, ossia decennale, e non già a quello quinquennale di cui all'art. 2948, n. 4, del codice civile. Tale conclusione è suffragata, da un lato, dalla norma generale stabilita dall'art. 2946 del codice civile, a mente del quale "salvi i casi in cui la legge dispone diversamente, i diritti si estinguono per prescrizione con il decorso di dieci anni", e dall'altro lato, dall'inesistenza di una norma che stabilisca un diverso termine di prescrizione in materia di IRPEF, IRAP e IVA. (B.V.)

Riferimenti normativi: codice civile, art. 2946.

360. Risoluzione contratti di locazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 4762/2018 del 6 novembre 2018, Presidente: Servetti, Estensore: Vicuna

Redditi fondiari – Imputazione – Contratti di locazione – Risoluzione – Onere della prova.

La circostanza che l'immobile oggetto di due contratti sia il medesimo non rileva ai fini dell'art. 26 del d.P.R. n. 917/1986, ai sensi del quale i redditi fondiari concorrono alla formazione del reddito, indipendentemente dalla loro effettiva percezione, con l'obbligo di dichiararli, prescindendo dal verificarsi del reddito e dal momento di effettiva percezione del canone (cfr. Cass., Sez. 5, sent. 18 gennaio 2012, n. 651). I canoni di locazione annui risultanti dal contratto di locazione devono, pertanto, essere dichiarati, per competenza e il reddito è tassabile fino a un provvedimento di convalida dello sfratto. La risoluzione del contratto in data immediatamente precedente la stipula dell'altro contratto necessita di prove idonee, in quanto non è sufficiente sostenere che i due contratti si riferiscano al medesimo immobile, dato che ciò non esclude la possibilità della loro coesistenza. È determinante che venga pagata l'imposta di registro per la risoluzione, e ai sensi degli artt. 17 e 18 del d.P.R. n. 131/1986, è da considerare pienamente in vigore tra i soggetti contraenti. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 26; d.P.R. 131/1986, artt. 17 e 18

361. Deduzione costi servizi ipocatastali

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 4763/2018 del 6 novembre 2018, Presidente e Estensore: Borgonovo

Redditi di lavoro autonomo – Attività di notaio - Deduzioni – Inerenza, certezza e determinabilità di costi per visure catastali – Antieconomicità – Non configurabilità – Costi per lavoro dipendente – Comparabilità - Esclusione.

I costi relativi a fatture emesse per il servizio di raccolta di dati ipocatastali sono inerenti all'attività del notaio, che è tenuto a verificare sussistenza, provenienza ed eventuali oneri e pesi gravanti sugli immobili oggetto di atti, e sono certi e determinabili, ove documentati dai rogiti riportati nel Repertorio del notaio e dalle fatture relative ad atti notarili che richiedano l'espletamento di visure ipocatastali. Non è provata l'antieconomicità dell'affidamento di tale servizio a una società, ove sia documentata la congruità dei costi con la media del settore. Tali costi non sono comparabili al lavoro dipendente svolto all'interno dello studio, in quanto costi più elevati sono giustificati dal trasferimento in capo alla società che assume l'incarico della responsabilità dell'esattezza dei dati raccolti e di eventuali negligenze. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, artt. 53 e 54

362. Detrazioni

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 4801/2018 dell'8 novembre 2018, Presidente: De Ruggiero, Estensore: Politano

Spese di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio esistente – Immobili oggetto di locazione nell'esercizio di attività d'impresa - Spettanza.

Il diritto alle detrazioni per spese di riqualificazione energetica spetta non solo per i fabbricati utilizzati quali "beni strumentali" direttamente dalle società, ma anche per quelli oggetto di locazione nell'esercizio dell'attività d'impresa, cd. "beni merce". La differenza tra "beni strumentali" e "beni merce" esula dalla normativa relativa al risparmio energetico (cfr. Comm. trib. reg. della Lombardia, sent. 31 dicembre 2016, n. 6370, e sent. 11 giugno 2018, n. 2647). (F.P.)

Riferimenti normativi: legge 296/2006, art. 1, comma 344; d.m. 19 febbraio 2007

363. Plusvalenza – Demolizione e costruzione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 26, sentenza n. 4820/2018 dell'8 novembre 2018, Presidente: Labruna, Estensore: Marcellini

Redditi diversi – Demolizione e ricostruzione di terreni edificati - Plusvalenze – Non configurabilità.

In caso di cessione di fabbricati per i quali vi sia la possibilità di sviluppare la cubatura esistente, ove la voltura nominativa da parte dell'acquirente dell'istanza di concessione edilizia per la demolizione e ricostruzione dell'immobile sia successiva alla data di compravendita, non può realizzarsi alcuna plusvalenza, in quanto rileva la natura oggettiva del bene compravenduto, anziché la destinazione attribuitagli dall'acquirente (cfr. Comm. trib. reg. della Lombardia, Sez. LXIV, sent. 17 marzo 2015, n. 1072). Le cessioni di terreni sui quali insiste un fabbricato, ancorché le parti ne abbiano previsto la demolizione unitamente alla successiva edificazione, da parte dell'acquirente, di un nuovo immobile non sono soggette a tassazione separata come plusvalenze realizzate, non potendo la potenzialità edificatoria dipendere da elementi la cui realizzazione è futura ed eventuale e rimessa ad un soggetto diverso da quello interessato dall'imposizione (Cfr. Cass., Sez. VI, ord. 20 febbraio 2017, n. 4361 e conf. Cass., Sez. VI, ord. 23 gennaio 2018, n. 1674). (F.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, artt. 67 e 68

364. Responsabilità illimitata del socio

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4960/2018 del 15 novembre 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Vigorita

Avvisi di accertamento definiti – Società in accomandita semplice – Socio accomandatario – Trasparenza – Obbligazioni – Responsabilità illimitata – Sussiste.

La responsabilità del socio accomandatario è illimitata per le obbligazioni contratte dalla società in accomandita semplice sebbene estinta. La cessazione e la successiva estinzione della società non determinano infatti il venir meno delle obbligazioni sociali, anche tributarie, il cui onere è trasferito in capo ai soci. La responsabilità del socio accomandatario rimane illimitata e non circoscritta alle somme conferite in base al bilancio finale di liquidazione della società di persone. (S.L.)

Riferimenti normativi:

365. Canoni di locazione - Presunzione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 5090/2018 del 22 novembre 2018, Presidente: Catania, Estensore: Fraioli

Effettiva percezione – Determinazione base imponibile – Irrilevanza.

Ai fini dell'imposta sui redditi, la differenza tra il canone di locazione dedotto in contratto e la somma effettivamente corrisposta non incide sulla determinazione della base imponibile. Ciò che conta per la quantificazione dell'imponibile fiscalmente rilevante, infatti, è il corrispettivo pattuito contrattualmente, indipendentemente dalla sua effettiva percezione. Questo può essere diminuito solo a seguito di una modifica contrattuale, regolarmente registrata.

Nel caso di specie, le difficoltà economiche della conduttrice sono inopponibili sul piano tributario, non avendo comportato né la risoluzione né una modifica del contratto. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986 art. 26

366. Attività imprenditoriale - Qualificazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 5091/2018 del 22 novembre 2018, Presidente: Catania, Estensore: Fraioli

I - Imprenditore – Attività stabile e continuativa – Collezionista – Atti occasionali – Mercante d’arte – Insussistenza.

II - Qualifica di imprenditore – Indizi – Accrediti su conto corrente – Assenza altri elementi – Non sussiste.

I - Ai fini dell’attribuzione della qualifica di mercante d’arte, è necessario che sussista il carattere continuativo e stabile dell’attività commerciale posta in essere. Il mercante si distingue dal collezionista di opere d’arte in quanto pone in essere con regolarità scambi caratterizzati da una certa complessità, mentre l’appassionato compie singoli e sporadici atti di compravendita.

Nel caso di specie, erano state riscontrate diciassette operazioni di accredito sul conto corrente del contribuente avvenute nell’arco di un anno, ma nessuna era ricollegabile ad una vendita di opere d’arte. Mancava inoltre qualsiasi indizio relativo a scambi commerciali aventi ad oggetto simili opere. Pertanto, il contribuente è stato ritenuto un collezionista d’arte e l’avviso di accertamento impugnato è stato annullato.

II - Per poter attribuire ad un soggetto la qualifica di imprenditore, gli indizi devono essere connotati da sufficiente gravità e precisione. In particolare, non è possibile presumere come reddito d’impresa gli accrediti su conto corrente bancario derivanti da operazioni o servizi prestati, se non sussistono altri e ulteriori elementi che qualifichino come imprenditore il soggetto beneficiario.

Nel caso di specie, al contribuente era contestata la qualifica di mercante d’arte unicamente in base a sporadici accrediti sul proprio conto corrente, non ricollegabili alla vendita di opere d’arte, e alla consultazione di siti Internet in materia. Questi sono elementi del tutto generici, da cui non è possibile dedurre l’esercizio continuo e abituale da parte del contribuente di un’attività d’impresa, con conseguente illegittimità dell’avviso di accertamento impugnato. (G.G.)

Riferimenti normativi: c.c art. 2082.; d.P.R. 600/1973 art. 32

367. Plusvalenze

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, sentenza n. 5123/2018 del 22 novembre 2018, Presidente: Frangipane, Estensore Vicini

Area edificata – permesso per demolire – cessione fabbricato – imponibilità – insussistenza.

In materia di imposte dirette, non possono essere tassate le plusvalenze risultanti dalla cessione di un terreno sul quale insiste un fabbricato, in quanto oggetto dello scambio è l’edificio e non l’area. Ciò vale altresì ove l’alienante abbia, poco prima del trasferimento, presentato domanda di concessione edilizia per la demolizione e ricostruzione dell’immobile, in quanto la natura dell’area da edificata a edificabile non può mutare sulla base di presupposti – quali l’eventuale demolizione del manufatto esistente e la sua successiva ricostruzione – la cui realizzazione è futura, eventuale e rimessa alla potestà di un soggetto diverso da quello che percepisce la plusvalenza, ossia l’acquirente (Conf. Cass. 4150/2014; 15629/2014; 13628/2018). (G.G.)

Riferimento normativo: d.P.R. 917/1986 art. 67

368. Investimenti black list

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, sez. 15, sentenza n. 5129/2018 del 23 novembre 2018, Presidente: Craveia, Estensore: Maffey

Attivi detenuti in paradisi fiscali – Redditi sottratti a tassazione – Presunzione legale – Inversione onere della prova – Norma sostanziale – Irretroattività.

In materia di attivi detenuti in Stati a fiscalità privilegiata, l'art. 12 del d.l. n. 78 del 2009 detta una presunzione legale che pone a carico del contribuente la prova di non avere sottratto all'obbligo di dichiarazione i redditi con i quali è stata costituita la disponibilità all'estero. Trattandosi di una norma che detta una regola probatoria, la sua natura è sostanziale, e, pertanto, non è suscettibile di applicazione retroattiva ai periodi di imposta antecedenti alla sua entrata in vigore. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2009 art. 12; preleggi art. 11; l. 212/2000 art. 3

369. Agevolazioni

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, sez. 2, sentenza n. 5133/2018 del 23 novembre 2018, Presidente: Silocchi, Estensore: Crespi

I - Regime agevolativo per soggetti che rientrano in Italia – Condizioni – Trasferimento della residenza – prima dell'inizio dell'impiego in Italia – Sussiste.

II - Appello – Onere impugnazione specifica – Riproposizione motivi impugnazione – Assolto.

I - Tra le condizioni richieste per beneficiare del regime agevolativo previsto per i soggetti che rientrano in Italia dopo avere lavorato o conseguito una specializzazione post lauream all'estero, è necessario il trasferimento della residenza in Italia entro tre mesi dall'assunzione come lavoratore dipendente o dall'inizio dell'attività autonoma. Questa condizione viene rispettata altresì qualora, come nel caso di specie, il trasferimento della residenza avvenga in un momento ben antecedente all'assunzione in una società italiana.

II - L'onere di impugnazione specifica della sentenza di primo grado, imposto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546/1992, risulta assolto con la riproposizione, a supporto dell'appello proposto dal contribuente, delle ragioni di censura del provvedimento impositivo in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di prime cure. L'appello infatti è un mezzo non limitato al controllo di vizi specifici, ma è volto ad ottenere il riesame della causa nel merito (Conf. Cass. 1200/2016). (G.G.)

Riferimenti normativi: l. 238/2010 art. 2; d.lgs. n. 546/1992 art. 53

370. Rapporto di lavoro subordinato sportivi professionisti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 11, sentenza n. 5191/2018 del 28 novembre 2018, Presidente: Pezza, Estensore: Vicuna

Somme corrisposte a sportivi professionisti – Sfruttamento dell'immagine - Ritenuta alla fonte – Si applica.

Dato che il contratto stipulato tra gli sportivi professionisti e la società sportiva è riconducibile nell'ambito del lavoro subordinato, i corrispettivi connessi allo sfruttamento dell'immagine degli atleti professionisti, sebbene provenienti da società sponsor, costituiscono vere e proprie integrazioni stipendiali, imponibili nella determinazione dell'Irpef dovuta dagli atleti e, pertanto, gli stessi devono essere assoggettati a ritenuta alla fonte da parte della società sportiva (Conf. Cass. n. 4737/2010). (N.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, artt. 49-52; d.P.R. n. 600/73, art. 23, l. 91/1981

371. Cessione di terreno rivalutato

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 5233/2018 del 28 novembre 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Gaudino

Ai sensi dell'art. 7 della Legge 448/2001, è inefficace la rivalutazione del terreno posta in essere dal contribuente persona fisica privata laddove la cessione dello stesso sia intervenuta ad un prezzo inferiore al valore indicato nella perizia giurata, costituendo detto valore un parametro minimo non derogabile (Contra: Cass. 2894/2019). (M.Ta.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, artt. 49-52; d.P.R. n. 600/73, art. 23, l. 91/1981

372. Società a ristretta base sociale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 5273/2018 del 3 dicembre 2018, Presidente: D'Addea, Estensore: Crespi

Presunzione di distribuzione degli utili societari – Ristretta base azionaria – Nozione.

Nella presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili di una società a ristretta base sociale, il fatto noto che sorregge la presunzione di distribuzione di tali utili non è costituito dalla sussistenza di questi ultimi, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che, in tal caso, normalmente caratterizza la gestione sociale.

Il concetto di “ristretta base azionaria” non è giuridicamente definito e deve, pertanto, ricavarsi attraverso un esame della situazione societaria che tenga conto degli aspetti effettivi della compagine.

(Pur in presenza di numerosi soci lavoratori di una cooperativa, i giudici confermano l'imputazione presuntiva degli utili all'amministratore di fatto ed unico beneficiario dei proventi dell'attività sociale) (Conf. Cass. 5925/2015; 1947/2019). (L.Bo.)

Riferimenti normativi:

373. Plusvalenza da cessione reddito diverso

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 2, sentenza n. 499/2018 del 29 agosto 2018, Presidente e Estensore: Chiappani

Le operazioni poste in essere per dare esecuzione alla lottizzazione sono funzionali alla stessa e non hanno carattere di imprenditorialità.

La plusvalenza di cessione è tassata come reddito diverso e non di impresa, ancorché occasionale, nel caso in cui il soggetto persona fisica non gestisca in prima persona l'attività volta alla lottizzazione, bensì uno dei comproprietari interessati alla intera iniziativa di lottizzazione i cui costi vengono suddivisi pro quota. (M.E.D.)

Riferimenti normativi: TUIR art. 67 comma 1 lettera a

374. Spese di sponsorizzazione

Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sez. 1, sentenza n. 117/2018 del 6 luglio 2018, Presidente: Massa, Estensore: Fornoni

Deducibilità – Sussiste.

Le spese di sponsorizzazione sono di natura pubblicitaria e non di rappresentanza, per presunzione legale, se il soggetto sponsorizzato è una compagine sportiva dilettantistica, se è rispettato il limite quantitativo di spesa, se la sponsorizzazione mira a promuovere l'immagine dello sponsor e se è stata posta in essere una specifica attività promozionale. Alla presenza di tali condizioni, non è sufficiente invocare la sproporzione rispetto a costi corrisposti ad altre società dilettantistiche, anche di livello superiore, rientrando la scelta delle spese pubblicitarie nella discrezionalità imprenditoriale (Conf. Cass. n.14232/2017; Cass. n.8981/2017; Cass. n.22130/2013). (E.R.)

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

375. Riqualficazione del reddito

Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sez. 1, sentenza n. 184/2018 del 17 dicembre 2018, Presidente: Zangrossi, Estensore: Andrengi

Co.Co.Co assimilato a dipendente – Lavoro autonomo – Scorporo Iva – Sussiste.

In fase di riqualficazione dei redditi dichiarati da reddito di lavoro dipendente a reddito di lavoro autonomo, a seguito di avviso di accertamento, i redditi da sottoporre a tassazione IRPEF

devono essere rideterminati al netto dell'Iva richiesta nell'accertamento, al fine di evitare di versare le imposte sui redditi sul compenso e sulla quota parte di iva. (E.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86 art.50.

376. Imponibilità indennità per amministrazioni di sostegno

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 1, sentenza n. 173/2018 del 5 settembre 2018, Presidente: Catalano, Estensore: Aondio

Amministrazione di sostegno – Indennità percepite da professionisti – Non imponibilità delle somme – Sussiste

Dal tenore letterale dell'art. 379 c.c. dettato per il tutore, applicabile in virtù dell'art. 388 c.c. anche all'amministratore di sostegno, si evince che l'eventuale "equa indennità" disposta in particolari casi dal Giudice tutelare non ha carattere retributivo, ma serve a compensare gli oneri e le spese difficilmente documentabili. Inoltre, l'attività di amministratore di sostegno, seppur svolta dal professionista, non necessita di una formazione specifica e può essere svolta da chiunque e, quindi, non deve essere considerato esercizio della professione in senso stretto, né attività abituale. Da tali considerazioni discende, anche per i professionisti, la non imponibilità ai fini delle imposte dirette e dell'IVA delle somme percepite per l'attività di amministrazione di sostegno. (E.Com.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 53

377. Deducibilità TFM amministratori

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 2, sentenza n. 178/2018 del 17 settembre 2018, Presidente: De Giorgio, Estensore: Minatta

TFM – Deducibilità accantonamento – Limite previsto dall'art. 2120 c.c. – Non sussiste.

Nonostante l'assimilazione dei compensi degli amministratori ai fini fiscali ai redditi di lavoro subordinato, non vi sono limiti alla libertà contrattuale di determinare l'ammontare del trattamento di fine mandato (TFM) degli amministratori anche in misura superiore al limite previsto dall'art. 2120 c.c. in tema di ammontare massimo del TFR (pari alla retribuzione annua divisa per 13,5) per i lavoratori dipendenti. È quindi illegittima la ripresa a tassazione della parte di accantonamento al TFM dedotto per competenza in misura superiore all'emolumento annuo dell'amministratore diviso per 13,5, ben potendo le parti pattuire una misura differente del TFM spettante. (M.Mar.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 105; c.c. art. 2389 comma 1

378. Deducibilità canoni di locazione

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 1, sentenza n. 185/2018 del 19 settembre 2018, Presidente: Catalano, Estensore: Anzaldi

Reddito da lavoro autonomo – Canoni di locazione – Corrisposti a società immobiliare dello stesso professionista – Deducibilità – Non sussiste.

L'indeducibilità dal reddito di lavoro autonomo, vigente *ratione temporis* (art. 54 TUIR del 2012), delle spese per l'acquisto di immobili non appare in contrasto con l'art. 53 e 3 Cost. rispetto ai criteri di determinazione delle altre categorie di reddito. Il pagamento di canoni di locazione riferiti ad un immobile acquisito in leasing da una società immobiliare unipersonale del medesimo professionista, in assenza di apprezzabili ragioni economiche, ha uno scopo elusivo della ricordata indeducibilità e integra una condotta abusiva che non consente la deduzione dei canoni di locazione corrisposti. (M.Mar.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 54

379. Ammortamento per i lavoratori autonomi

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 2, sentenza n. 280/2018 del 20 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Maggipinto

Ammortamento beni strumentali – Redditi di lavoro autonomo – Imputazione senza soluzione di continuità.

Il contribuente non può sospendere per alcuni anni il processo di imputazione dell'ammortamento nella determinazione del reddito e riprenderlo successivamente, in quanto le quote di ammortamento vanno calcolate e dedotte senza soluzione di continuità. (P.G.D.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 54 comma 2

380. Certificazione lavoratori autonomi

Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sez. 2, sentenza n. 72/2018 del 28 novembre 2018, Presidente: Matacchioni, Estensore: Sciarpa

Ritenute - Controllo formale 36-ter – Certificazione - Prova tipica – Prova equipollente.

L'omessa esibizione del certificato del sostituto d'imposta attestante la ritenuta operata non preclude al contribuente sostituto di provare la ritenuta stessa con mezzi equipollenti, onde evitare un duplice prelievo fiscale. La certificazione, difatti, costituisce prova tipica, ma non esclusiva, la cui assenza non è in grado di esporre il sostituto a preclusioni difensive o duplicazioni di imposta (Conf. Cassazione, Sentenza n. 14138 del 07/06/2017). (A.Mas.)

Riferimenti normativi:

381. Cessione terreno edificato

Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sez. 2, sentenza n. 84/2018 del 17 dicembre 2018, Presidente: Chiodaroli, Estensore: Sciarpa

Tassazione separata – Non sussiste.

La vendita di un terreno già edificato non può essere mutata in vendita di terreno suscettibile di potenzialità edificatoria. È pertanto illegittimo assoggettare la plusvalenza a tassazione separata ai sensi dell'art. 81 c. 1 lett. b del TUIR, sulla base della ulteriore potenzialità edificatoria del terreno e delle presunte intenzioni delle parti contraenti di demolire l'immobile che insiste sul terreno stesso (Conf. Cass. 4150/2014). (C.D'A.)

Riferimenti normativi: art. 81 c. 1 lett. b TUIR

382. Credito d'imposta per redditi prodotti all'estero

Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sez. 2, sentenza n. 99/2018 del 31 dicembre 2018, Presidente: Piglionica, Estensore: Sciarpa

Credito d'imposta su redditi esteri – Determinazione del reddito prodotto all'estero.

Il reddito prodotto all'estero deve necessariamente essere rideterminato per giungere al dato convenzionale, escludendo le voci che sono escluse dall'imponibile secondo la normativa italiana. È errato assumere nel computo di detto reddito estero l'indennità estera giornaliera che risulta erogata a termini del contratto di lavoro prodotto. (S.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 165, comma 10

383. Deducibilità contributi previdenziali

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 1, sentenza n. 118/2018 del 3 settembre 2018, Presidente: Platania, Estensore: De Simone

Pagamento effettuato non direttamente dal contribuente - Deducibilità – Sussiste.

I contributi previdenziali versati in nome e per conto di un soggetto attraverso un conto corrente non a lui intestato sono comunque deducibili da quest'ultimo. In questa fattispecie nei confronti dell'Istituto previdenziale, il soggetto che ha sostenuto l'onere è colui a favore del

quale è stato fatto il pagamento e non l'intestatario del conto corrente dal quale sono state attinte le risorse finanziarie (S.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art.10

384. Studi di settore - Esclusione

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 1, sentenza n. 146/2018 dell'8 ottobre 2018, Presidente: Platania, Estensore: Coltro

Studi di settore – Contraddittorio.

La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici la cui gravità non è determinata "ex lege" dallo scostamento dal reddito dichiarato rispetto agli standards in sé considerati ma nasce solo in esito al contraddittorio con il contribuente che ha la facoltà di provare senza limitazione di mezzi e contenuto la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dall'applicazione degli studi di settore (Conf. Cass. n. 26635/2009). (M.O.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 331/1993

385. Operazioni inesistenti

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 2, sentenza n. 245/2018 del 14 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Mottola

IRPEF - Operazioni inesistenti - Prove documentali del contribuente – Sussiste.

La parte deve fornire idonea prova documentale o argomentativa e non può limitarsi a dar prova dell'emissione della fattura. La fattura commerciale, per la sua formazione unilaterale e la sua inerenza ad un rapporto già formato tra le parti, ha natura di atto partecipativo e non di prova documentale (Cassazione n. 23533/2012). (M.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73 art 40 e 41 bis

386. Credito d'imposta da voluntary disclosure

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 5, sentenza n. 3056/2018 del 2 luglio 2018, Presidente: Nocerino, Estensore: Uppi

Mancato rimborso credito d'imposta da voluntary disclosure – Esclusione dell'euro ritenuta dalla limitazione del Foreign Tax Credit – Esclusione dai termini di decadenza da accertamento sintetico e del processo tributario – Sussiste.

Il riconoscimento di un credito d'imposta derivante da voluntary disclosure per euroritenuta subita dal contribuente, autorizza la successiva richiesta di rimborso.

Infatti, all'euro ritenuta non può applicarsi la limitazione prevista per gli altri crediti fiscali da fonte estera – i quali possono essere esclusi qualora in dichiarazione non vengano analiticamente indicati i relativi redditi – limitazione che si applica unicamente ai redditi che concorrano a formare il reddito complessivo e non a quelli assoggettati a ritenuta. Inoltre, il rimborso non è neppure soggetto ai termini di decadenza dell'accertamento sintetico o a quelli ordinari di proposizione del ricorso, ma solo al termine decennale ex art. 2946 c.c. (Cfr. Cass. 27079/2014, Cass. 21351/2012). (A.Ba.)

Riferimenti normativi: art. 156, c.8 TUIR, art. 38 d.P.R. 602/1973, art. 21, c. 2, d.lgs. 546/1992.

387. Trust

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 4, sentenza n. 3246/2018 del 13 luglio 2018, Presidente: Gaballo, Estensore: Ercolani

Momento impositivo – Erogazione somme al beneficiario.

In tema di trust il momento impositivo è quello dell'erogazione delle somme al beneficiario; infatti, non può aversi imposizione in capo al beneficiario fintantoché i beni risultano segregati nel Trust (Cass. n. 21614 del 26.10.2016). (C.M.L.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 73 c 1

388. Credito per imposte pagate all'estero

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 7, sentenza n. 3585/2018 del 3 settembre 2018, Presidente: Mainini, Estensore: Salvo

Riconoscimento del credito di imposte pagate all'estero.

La decadenza per la mancata richiesta della detrazione nel periodo di imposta in cui le imposte estere sono state pagate a titolo definitivo, non risulta espressamente prevista dall'articolo 165 del TUIR, a differenza di quanto avveniva nel precedente articolo 15 TUIR, e da ciò non può che desumersi, per volontà del Legislatore, la scelta dell'abbandono della previsione di decadenza. (R.Br.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 22/12/1986, n. 916 art. 165

389. Plusvalenza

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 1, sentenza n. 3667/2018 del 12 settembre 2018, Presidente: D'orsi, Estensore: Donvito

Redditi diversi – Tassazione plusvalenza cessione terreni edificabili.

Ai sensi dell'articolo 67 del TUIR, condizione per la tassazione della plusvalenza è l'edificabilità dell'immobile secondo gli strumenti urbanistici vigenti alla data della cessione. Inoltre, in tema di imposte sui redditi, le plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria ai sensi dell'articolo 67 del TUIR vanno individuate sulla base dell'interpretazione fornita dal Decreto legge 223/2006 art. 36, co 2, secondo cui un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione regionale e dall'adozione di strumenti attuativi del piano. (R.Br.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 22/12/1986, n. 916 art. 67;

390. Errore formale

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 5, sentenza n. 3686/2018 del 13 settembre 2018, Presidente: Ortolani, Estensore: Uppi

Ravvedimento operoso - Dichiarazione dei redditi improduttiva di effetti.

Nel caso in cui un contribuente abbia erroneamente inserito nella propria dichiarazione dei redditi una plusvalenza come soggetta a tassazione separata in luogo di inserirla tra quelle a tassazione ordinaria e, accorgendosi dell'errore, abbia versato le imposte dovute con ravvedimento operoso prima di qualsiasi intervento del fisco, la dichiarazione di voler assoggettare il reddito in questione a tassazione separata è da ritenersi frutto di errore formale e non produttiva di alcun effetto. (S.Z.)

Riferimenti normativi:

391. Addizionale - Holding industriali

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 21, sentenza n. 3710/2018 del 18 settembre 2018, Presidente: Biancospino, Estensore: Astegiano

Addizionale Irpef sulle retribuzioni dei dirigenti nel settore finanziario – Diniego rimborso sulla base di circolare amministrativa.

La Circolare dell'amministrazione finanziaria è elemento utile ai fini dell'interpretazione delle norme e vincolante per gli uffici finanziari ma non è fonte del diritto e non può modificare o

integrare norme primarie. Con riferimento al calcolo dell'Irpef sulle retribuzioni dei dirigenti nel settore finanziario, trattandosi di norma in deroga al regime ordinario, l'applicazione deve essere riferita al solo settore che il legislatore ha inteso disciplinare in modo speciale, ovvero al settore finanziario nel cui ambito non rientrano le holding industriali (Conf. Cass. n. 12160/2014; n. 16015/2015). (S.Z.)

Riferimenti normativi:

392. Registrazione riduzione del canone

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 15, sentenza n. 3723/2018 del 13 settembre 2018, Presidente: D'Andrea, Estensore: Mazzotta

Accordo di riduzione del canone – Non è un nuovo contratto – Registrazione non obbligatoria.

La legge non prevede nessun obbligo di registrare l'accordo di riduzione del canone di locazione, se l'accordo è stato stipulato in forma di scrittura privata non autenticata.

In vigore di un contratto di locazione, l'accordo tra le parti di addivenire alla riduzione del canone non è tra quegli atti per i quali il Testo unico dell'imposta di registro preveda la registrazione. Conseguentemente l'amministrazione finanziaria non può rideterminare un maggior reddito in capo al locatore ignorando l'accordo raggiunto con scrittura provata non registrata (Conf. Cass. n. 5576/2003). (S.Z.)

Riferimenti normativi:

393. Emendabilità dichiarazione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 1, sentenza n. 3808/2018 del 19 settembre 2018, Presidente: D'orsi, Estensore: Simeoli

Controllo formale o automatizzato – Ritenute d'acconto e d'imposta – Sostituto d'imposta – Errore – Sussiste.

La dichiarazione dei redditi pur rappresentando uno dei momenti essenziali per l'accertamento delle imposte non costituisce la fonte dell'obbligo tributario. Da ciò consegue che la stessa può essere sempre emendata dal contribuente in buona fede al fine di ovviare ad errori dallo stesso commessi in sede di compilazione. In tal caso grava comunque su quest'ultimo l'onere di provare il corretto adempimento ed assolvimento dell'obbligazione tributaria mediante le suddette modifiche ed integrazioni. (S.L.)

Riferimenti normativi:

394. Notificazione a mezzo posta

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 18, sentenza n. 3833/2018 del 20 settembre 2018, Presidente: Nobile de Santis, Estensore: Clerici

Avviso di accertamento - Relata di notifica – Vizio - Regolarità della notificazione – Non sussiste.

La notifica di un avviso di accertamento a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento tramite l'agente postale, prevista dall'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, è regolare, nonostante la mancata apposizione della relata di notifica sull'atto originale. La notificazione si considera avvenuta alla data iscritta sull'avviso di ricevimento sottoscritto da uno dei soggetti di cui all'art. 26 c.3 del d.P.R. n. 602 del 1973. (S.L.)

Riferimenti normativi:

395. Interventi di recupero patrimonio edilizio

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 16, sentenza n. 3867/2018 del 20 Settembre 2018, Presidente: Nocerino, Estensore: Pilello

Recupero patrimonio edilizio – Acquisto mobili – Ritardo D.I.A. ininfluenza.

Ai fini del riconoscimento dell'agevolazione per recupero del patrimonio edilizio il dato sostanziale, costituito dall'effettiva esecuzione delle opere, prevale sul dato formale costituito dalla dichiarazione di inizio lavori e comunicazione al centro operativo di Pescara. La postergazione di quest'ultima comunicazione rispetto all'inizio lavori non può essere invocata come causa ostativa al riconoscimento del beneficio fiscale, nemmeno per le annualità precedenti l'abolizione della suddetta dichiarazione. (V.S.L.)

Riferimenti normativi:

396. Pensioni militari

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 6, sentenza n. 4043/2018 del 28 settembre 2018, Presidente: Giucastro, Estensore: Schiavini

Pensione per infermità – Natura risarcitoria – Esenzione da Irpef – Sussiste.

Le somme corrisposte a titolo di pensione privilegiata militare per infermità contratte durante il servizio di leva – equiparabili alle pensioni privilegiate militari “tabellari” - non hanno natura reddituale, bensì risarcitoria, e come tali non sono soggette ad imposta sui redditi (Conf. Corte Cost. 387/1989). (L.Bo.)

Riferimenti normativi: art. 34, comma 1, d.P.R. 601/1973

397. Detrazione - Spese di riqualificazione energetica

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 22, sentenza n. 4191/2018 dell'8 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Ercolani

Controllo formale ex art. 36 ter D.p.r. 600/73 – Decadenza per omesso invio delle comunicazioni all'Agenzia Entrate ed all'ENEA – Non sussiste.

Il contenzioso trae origine dall'accertamento fondato sull'erroneo presupposto secondo cui il mancato tempestivo invio delle comunicazioni all'Agenzia delle Entrate (per "lavori che proseguono per più periodi di imposta ammessi alla detrazione IRPEF") e all'Enea determinerebbe la decadenza dal beneficio della detrazione del 55% delle spese di riqualificazione energetica.

Secondo la C.T.P. “per quanto concerne entrambe le formalità, difetta nelle relative disposizioni normative la previsione della decadenza del beneficio in caso di inottemperanza. Del resto, l'avvenuta abrogazione della formalità della "comunicazione all'Agenzia delle entrate per i lavori che proseguono per più periodi di imposta ammessi alla detrazione IRPEF", da parte dell'art. 12 d.lgs. 175 del 2014, costituisce un indicatore della non essenzialità di tale comunicazione in relazione alla fruizione del beneficio.” (P.M.C.C.)

Riferimenti normativi: art. 36 ter d.P.R. 600/1973, art. 12 d.lgs. 175/2014.

398. Retribuzione variabile

Commissione tributaria Provinciale di Milano, Sez. 22, sentenza n. 4368/2018 del 12 ottobre 2018, Presidente: Ercolani, Estensore: Miceli

Addizionale IRPEF – Retribuzione variabile.

Il d.l. n. 98 del 6 luglio 2011 non deve essere considerato abrogativo del precedente d.l. n. 78 del 31 maggio 2010, per cui, l'aliquota IRPEF del 10% è dovuta solo se la quota variabile eccede il triplo della parte fissa del reddito del soggetto che riveste la qualifica di dirigente nel settore finanziario. (G.DO.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 78/2010, art. 33 comma 1; d.l. n. 98/2011, art. 33 comma 2bis.

399. Credito d'imposta

Commissione tributaria Provinciale di Milano, Sez. 22, sentenza n. 4377/2018 del 12 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Giucastro

Ritenute d'imposta pagate all'estero – Lavoratori distaccati.

I modelli CUD documentano il totale delle ritenute operate da un datore di lavoro nei confronti del lavoratore sui compensi, comprensivi di quelli relativi al periodo di distacco all'estero; deve essere quindi ammessa al lavoratore dipendente la detrazione delle imposte pagate all'estero da parte del suo datore di lavoro. (G.Do.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 36-ter

400. Credito d'imposta – Decadenza

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 8, sentenza 4700/2018 del 30 ottobre 2018, Presidente: Centurelli. Estensore: Nicolardi

Imposta versata all'estero – Credito attivato successivamente all'anno di competenza.

“L'art. 165, co 7, prevede anche la possibilità che l'attivazione del credito avvenga successivamente, contemplando infatti l'ipotesi: “se è già decorso il termine per l'accertamento, la detrazione è limitata alla quota dell'imposta estera proporzionale all'ammontare del reddito prodotto all'estero acquisito a tassazione in Italia.” (R.L.)

Riferimenti normativi: art 167, co. 7 TUIR

401. Società di persone – Sanzioni al socio

Commissione tributaria Provinciale di Milano, Sez. 13, sentenza n. 5086/2018 del 12 novembre 2018, Presidente: Maiga, Estensore: Petrone

Sanzioni per infedele dichiarazione – Irrogazione al socio di società di persone non amministratore – Ammissibilità.

Il socio non può farsi scudo della società, attribuendo esclusivamente ad essa la violazione fiscale, atteso che la sua posizione nell'ambito della compagine sociale, tanto nel caso in cui non rivesta la carica di amministratore, quanto, a maggior ragione, qualora la rivesta, gli consente il controllo dell'attività della società e della sua contabilità e quindi di verificare l'effettivo ammontare del suo reddito e, pertanto, degli utili conseguiti in proporzione alla propria quota di partecipazione (Cass. n. 19456/2009 e conf. n. 20099/2018). (F.M.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 46; d.P.R. 917/1986, art. 5

402. Redditi fondiari in caso di separazione coniugale

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 2, sentenza n. 5331/2018 del 26 novembre 2018, Presidente: De Sapia, Estensore: Guidi

Reddito dei fabbricati – Formano reddito complessivo – Indipendentemente dalla loro percezione.

In caso di separazione coniugale, sebbene il comproprietario di un immobile ceduto in locazione abbia destinato i proventi di tale locazione al coniuge separato, tale disposizione non ha rilievo ai fini impositivi giacché l'art. 26 del TUIR dispone che i redditi fondiari, compresi quelli da locazione, concorrano indipendentemente dalla loro percezione a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono l'immobile. (F.M.)

Riferimenti normativi: art. 26 TUIR

403. Credito d'imposta

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 10, sentenza n. 5353/2018 del 26 novembre 2018, Presidente e Estensore: Bolognesi

Prova a carico del contribuente.

Il contribuente in caso di omessa dichiarazione o ultratardiva ha diritto a vedersi riconosciuto il credito d'imposta previa dimostrazione della sua evidenza, ed è quindi necessario, dare prova – in concreto – della spettanza delle detrazioni. (F.M.)

Riferimenti normativi: art. 12 TUIR

404. Redditi da locazione - Presunzione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 4, sentenza n. 5370/2018 del 28 novembre 2018, Presidente: Molinari, Estensore: Gallo

Tassazione canoni locativi non percepiti – Rilevanza reddituale.

La tassazione del reddito locativo è agli specifici fini collegata alla mera maturazione del diritto di percezione di un reddito, diritto maturato fino alla data della risoluzione del contratto che deve intendersi quella della convalida di sfratto. In proposito la giurisprudenza di legittimità (Conf. Cass. 651/2012) è orientata nel senso che il contribuente dovrebbe calcolare tali canoni, anche se non riscossi, fino alla data della convalida. (F.M.)

Riferimenti normativi: art. 26 TUIR

405. Detrazione per ristrutturazione edilizia

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 17, sentenza n. 5519/2018 del 4 dicembre 2018, Presidente: Beretta, Estensore: Squassoni

Recupero del sottotetto ai fini abitativi – Demolizione e ricostruzione – Nuova costruzione – Aumento della volumetria.

L'intervento di recupero del sottotetto, senza aumento della volumetria, ma solo effettuando opere per consentire l'abitabilità nel rispetto delle prescrizioni circa le altezze del colmo e della linea di pendenza delle falde, è da ricomprendersi come ristrutturazione edilizia. Inoltre, l'art. 3 del d.P.R. 380/2001 (Testo Unico dell'Edilizia) prevede tra gli interventi di ristrutturazione edilizia pure le opere di demolizione e ricostruzione, anche con sagoma diversa. (G.P.V.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 16-bis

406. Deducibilità contributi collaboratori

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 13, sentenza n. 5821/2018 del 17 dicembre 2018, Presidente: D'Andrea, Estensore: Petrone

Contributi previdenziali del collaboratore – Mancata rivalsa – Indeducibilità in capo al titolare dell'impresa familiare.

In capo al titolare dell'impresa familiare vi è l'obbligo di pagare i contributi previdenziali anche per conto dei propri collaboratori, con obbligo di "rivalsa" nei confronti dei singoli collaboratori. Nulla impedisce al contribuente di tenere a suo carico l'intera somma pagata, ma non può chiederne la deduzione che compete a ciascun singolo collaboratore. Il titolare dell'impresa familiare artigiana ha la possibilità, in assenza di rivalsa, di dedurre i contributi erogati per il collaboratore solamente se quest'ultimo risulta fiscalmente a suo carico. (S.Cu.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 10, comma 1, lett. e)

407. Metodo analitico-induttivo

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 1, sentenza n. 308/2018 dell'8 ottobre 2018, Presidente: Rabai, Estensore: Ascione

Studio di settore – Attività di panificio – Scostamento moderato dei ricavi dichiarati rispetto a quelli accertati pari all'8% – Sussiste.

Devono ritenersi plausibili le giustificazioni in concreto addotte dal contribuente, tenuto conto delle moderate dimensioni dell'attività di impresa in disamina, unitamente al modesto scostamento rilevato dall'Ufficio, pari all'8%. (S.G.)

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

408. Metodo analitico-induttivo

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 1, sentenza n. 325/2018 del 22 ottobre 2018, Presidente: Calia, Estensore: Bocchiola

Attività di bonifica di amianto – Illegittimità dell'avviso di accertamento basato su un campione ridotto di beni e su una media semplice – Sussiste.

È illegittimo un accertamento analitico-induttivo basato su una percentuale di ricarico ricostruita considerando solo un ridotto campione di beni di una impresa che vendeva prodotti eterogenei ed utilizzando la media aritmetica semplice (nello stesso senso cfr. Corte di Cassazione, Ordinanza n. 10643 depositata il 4 maggio 2018). (S.G.)

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

409. Metodo analitico-induttivo

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 1, sentenza n. 462/2018 del 20 dicembre 2018, Presidente: Calia, Estensore: Balba

Presunzioni gravi precise e concordanti - Irregolare tenuta dell'inventario - Ricorso rigettato.

Il ricorso all'accertamento analitico puro – induttivo è ritenuto ammissibile anche in presenza di scritture contabili che, pur formalmente corrette, siano risultanti confliggenti con le normali regole di ragionevolezza (cfr. Cass. 13 maggio 2015 n. 9716). Ciò può accadere quando l'Amministrazione finanziaria non è stata messa in grado di verificare l'andamento dell'impresa sulla base delle scorte di magazzino. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/2013, art. 39, co. 1, lett. d).

410. Studi di settore

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 3, sentenza n. 476/2018 del 20 dicembre 2018, Presidente: Ferrari, Estensore: Barraco

Avviso di accertamento - Infondatezza della pretesa impositiva - Scostamenti rientranti nella percentuale tra il 3% e il 10% dei ricavi o compensi dichiarati, rispetto a quelli accertati dal software dello studio di settore non presentano il requisito della gravità - Ricorso accolto.

È richiesta, in tema di accertamenti fondati sugli scostamenti rispetto alle risultanze degli studi di settore, una valutazione critica in merito alla fondatezza degli stessi con riferimento alla fattispecie posta in esame. Alla luce delle pronunce giurisprudenziali di legittimità e di merito, scostamenti rientranti nella percentuale tra il 3% e il 10% dei ricavi o compensi dichiarati, rispetto a quelli accertati dal software dello studio di settore, non possono essere considerate "gravi incongruenze" che giustificano l'emissione degli avvisi di accertamento. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.l. 331/93, artt. 62-bis e 62-sexies.

411. Atti del procedimento di separazione o divorzio

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 1, sentenza n. 550/2018 del 31 dicembre 2018, Presidente: Calia, Estensore: Bocchiola

Cessione quote societarie – Plusvalenza e imposta sostitutiva – Atti relativi al procedimento di separazione o divorzio che in quanto tali possono godere dell'esenzione.

I trasferimenti mobiliari o immobiliari volti a definire in modo tendenzialmente stabile la crisi coniugale sono da intendersi quali "atti relativi al procedimento di separazione o divorzio" e, come tali, sono esenti dall'imposta di bollo e da ogni tassa, salvo che l'Amministrazione contesti e provi, secondo l'onere della prova a suo carico, la finalità elusiva degli atti medesimi. (G.N.)

Riferimenti normativi: l. 74/1987, art. 19.

412. Tassazione area fabbricabile

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 2, sentenza n. 586/2018 del 31 dicembre 2018, Presidente: Tateo, Estensore: Rossanigo

Plusvalenza su cessione fabbricati da demolire. Non sussiste.

La cessione di fabbricati ancorché le parti ne abbiano previsto la demolizione per una successiva edificazione non realizza la fattispecie di cessione di area fabbricabile non potendo la potenzialità edificatoria dipendere da elementi la cui realizzazione è futura ed eventuale, rimessa, peraltro, ad un soggetto diverso da quello interessato dall'imposizione. (G.N.)

Riferimenti normativi: Ordinanza di Cassazione n.4361 del 20/2/17 Sez.6-5.

413. Trust

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 2, sentenza n. 281/2018 del 31 luglio 2018, Presidente e Estensore: Petrucci

Erogazione somme - Tassazione – Sussiste.

Le somme erogate dal Trust rappresentano un incremento patrimoniale assoggettato a tassazione giusta il disposto dell'art. 44, comma I, lettera g sexies del d.P.R. 22/12/1986, n. 917, ai sensi del quale sono redditi di capitale i redditi imputati al beneficiario di trust ai sensi dell'articolo 73, comma 2, anche se non residenti. Detto importo, percepito in Italia, va tassato nella sua interezza. (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 44 comma 1, lettera g-sexies

IVA

414. Operazioni esenti - Coassicurazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 2, sentenza n. 3177/2018 del 10 luglio 2018, Presidente: Proietto, Estensore: Crespi

Clausola di delega – Attività coassicuratore delegatario – Esente IVA.

Con un contratto di coassicurazione si vengono ad instaurare autonomi rapporti di assicurazione tra l'assicurato e le diverse imprese assicuratrici, dovendo queste ultime rispondere in caso di sinistro soltanto nei limiti della propria quota. Usualmente nel contratto di coassicurazione viene inserita la cd. clausola di delega, in forza della quale una delle imprese viene delegata alla gestione dei rapporti con gli assicurati sia nella vita normale di essi rapporti sia nell'ipotesi che, verificatosi il sinistro per il cui rischio il contratto è stato concluso, venga richiesto l'indennizzo. Con detta clausola viene conferito all'assicuratore delegatario un mandato con rappresentanza che lo abilita ad intrattenere i normali rapporti con l'assicurato oltre che, eventualmente, a resistere in giudizio in rappresentanza delle imprese deleganti, sempre che esso sia convenuto nella sua qualità di delegato. Si tratta, dunque, di attività ed operazioni che possono essere ricomprese nella categoria delle operazioni assicurative in senso stretto e, in quanto tali, esenti dall'IVA ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 2, d.P.R. n. 633/1972. Si può anche ritenere che le prestazioni che l'impresa delegataria svolge nella sua veste di mandataria delle deleganti possano rientrare nella previsione di cui all'art. 10, primo comma, n. 9, d.P.R. n. 633/1972 e, come tali, sono esenti da IVA. La società delegataria non svolge, infatti, semplicemente una prestazione nell'interesse delle altre imprese di assicurazione, ma è essa stessa società assicuratrice, così che l'attività che gestisce è da qualificarsi come vera e propria attività assicurativa dal momento che ne assume il rischio e che sussistono gli altri requisiti richiesti perché possa essere considerata tale ai sensi dell'art. 1882 c.c. (B.I.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 10 primo comma n. 2 e n. 9

415. Contraddittorio preventivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 3334/2018 del 17 luglio 2018, Presidente: Barbaini, Estensore: Noschese

Accertamento - Mancato – Nullità dell'atto – Sussiste.

In materia di tributi armonizzati, l'atto emesso dall'Ufficio finanziario in violazione del principio del contraddittorio preventivo è nullo. (J.R.)

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

416. Contraddittorio preventivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 3342/2018 del 18 luglio 2018, Presidente: D'Agostino, Estensore: Bolognesi

Contraddittorio - Endoprocedimentale – Omissione – Prova c.d. di resistenza offerta dal contribuente - Invalidità dell'atto.

In punto di contraddittorio è noto a tutti l'orientamento espresso dalla Cassazione con la sent. n. 24823 del 9 dicembre 2015 secondo il quale in tema di tributi "armonizzati", come nella fattispecie trattandosi di IVA, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio) si riveli non puramente

pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto. (L.Z.)

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

417. Frodi carosello

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 3371/2018 del 19 luglio 2018, Presidente e Estensore: Izzi

Operazioni inesistenti - Onere della Prova.

Nel caso di contestazione al contribuente delle c.d. "frodi carosello", l'Amministrazione Finanziaria è tenuta a provare, anche mediante l'utilizzo di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, gli elementi di fatto attinenti al cedente (p.e. il pagamento dell'IVA) e la connivenza da parte del cessionario, indicando gli elementi che, tenuto conto delle concrete circostanze, avrebbero dovuto indurre un normale operatore a sospettare delle irregolarità delle operazioni.

Grava invece sul contribuente, che ha portato in detrazione l'iva, la prova contraria di aver concluso realmente l'operazione con il cedente e di essersi trovato nella situazione di oggettiva impossibilità, nonostante l'impiego della dovuta diligenza, di evitare lo stato di ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni. (F.T.)

Riferimenti normativi: art. 19 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

418. Sconti - Esclusione da base imponibile iva

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 3504/2018 del 30 luglio 2018, Presidente: Ceccherini, Estensore: Capuzzi

Sconto – Esclusione di base imponibile - Accordo successivo – Sussiste.

Dal computo della base imponibile ai fini IVA va escluso, ai sensi dell'art. 15 d.P.R. n. 633/72, il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto in conformità ad un accordo tra le parti; accordo che può anche essere successivo al contratto originario se ciò è previsto dalle parti o dalla prassi commerciale del settore. (G.Pat.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 15

419. Operazioni esenti - Coassicurazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 3573/2018 dell'8 agosto 2018, Presidente: Cusumano, Estensore: Monterisi

Contratti di coassicurazione - Regime di esenzione dell'imposta – Applicazione esenzione - Sussiste.

I servizi resi in virtù di rapporti di coassicurazione, in quanto qualificabili come prestazioni ausiliarie e strumentali all'attività assicurativa, devono essere considerati esenti ai fini IVA. Il compenso percepito dalla compagnia delegataria per l'attività di gestione del contratto con l'assicurato, difatti, non costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi autonoma, sotto il profilo giuridico, diversa dalle prestazioni tipiche rese nell'ambito del rapporto assicurativo (Conf. Cass. n. 22429/2016). (M.Mo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 10, comma 1, n. 9)

420. Cessione immobile in corso di costruzione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3587/2018 del 9 agosto 2018, Presidente: D'Addea, Estensore: Bonomi

Strumentalità all'esercizio dell'impresa assente – Esenzione – Non sussiste.

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

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 10, comma 1, n. 8-ter)

421. Contraddittorio preventivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3736/2018 dell'11 settembre 2018, Presidente e Estensore: Alparone

Imposte in genere – Amministrazione Finanziaria – Statuto del Contribuente – Contraddittorio – Lealtà processuale.

Differentemente dal diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'amministrazione fiscale un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito. In tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato. Inoltre l'opposizione di dette ragioni deve essere non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto (Conf. Cass. Civ. SS. UU. n. 24823/2015). (D.O.)

Riferimenti normativi:

422. Operazioni esenti - Coassicurazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 3748/2018 dell'11 settembre 2018, Presidente: Craveia, Estensore: Monfredi

Riassicurazione - Clausola di delega - Esenzione per prestazioni di coassicurazione – Non sussiste.

La clausola di delega tra i coassicuratori non modifica la struttura genetica del contratto, dal punto di vista del contraente, è configurabile come un mandato con rappresentanza

A fini IVA l'esenzione di cui all'art. 10 vale solo per le operazioni di assicurazione, di riassicurazione e di vitalizio, ma non tutte le prestazioni oggetto della clausola di delega, e svolte dal coassicuratore delegato da tutti gli altri, possano qualificarsi direttamente 'operazioni di assicurazione' o a queste ultime essere assimilate.

La Cassazione (Sentt. N. 11443/2018 e n. 13112/2018) ha affermato che le prestazioni previste dalle clausole di delega nei contratti di coassicurazione non solo non possono qualificarsi 'operazioni di assicurazione' né ad esse essere assimilate, ma neppure possono qualificarsi 'operazioni accessorie' alle prime; con l'ulteriore conseguenza che, in nessun caso, possono essere attratte nell'ambito della esenzione IVA. L'accessorietà sussiste solo in caso di correlazione con prestazioni di assicurazione e riassicurazione e in caso siano rese da un mediatore o intermediario assicurativo.

Attività successive alla assicurazione, non necessarie ai fini del perfezionamento della operazione di assicurazione ma ai fini dell'adempimento dell'assicuratore, non rilevano. (G.Gi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 10, comma 1

423. Cessioni intracomunitarie

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 2, sentenza n. 3844/2018 del 17 settembre 2018, Presidente: Proietto, Estensore: Cazzolla

Mancata indicazione del codice identificativo del cessionario – Non imponibilità – Sussiste.

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

Riferimenti normativi: artt. 41 e 50 d.l. 331/1993.

424. Coassicurazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3913/2018 del 21 settembre 2018, Presidente: D'Addea, Estensore: Bonomi

Commissioni di delega – Esenzione – Non ammessa – Assenza di natura assicurativa – Rileva.

Nell'ambito del contratto di coassicurazione, i corrispettivi percepiti dalla delegataria per lo svolgimento di atti relativi al rapporto assicurativo (c.d. "commissioni di delega") non sono soggetti al regime di esenzione, previsto all'art. 10, comma 1, n. 2 del d.P.R. 633/1972 per le operazioni di assicurazione; di fatti, le attività svolte dal coassicuratore delegato in esecuzione della "clausola di delega" non sono attività assicurative, in quanto rilevano non ai fini del perfezionamento del contratto di assicurazione bensì ai fini dell'adempimento degli obblighi dell'assicuratore che scaturiscono dall'operazione già definita. (M.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 10, comma 1, n. 2.

425. Errore materiale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 4218/2018 del 9 ottobre 2018, Presidente: Liguoro, Estensore: Sacchi

Credito di imposta – Erronea indicazione – Credito effettivo – Dichiarazione anno successivo – Dichiarazione integrativa – Necessità – Non sussiste – Carente versamento – Non sussiste

È illegittima la pretesa impositiva qualora il carente versamento dell'imposta sia conseguente ad un mero errore materiale commesso nella compilazione del modello IVA per l'anno precedente (2008), ove la società aveva riportato un non corretto credito IVA di € 7.003,00 invece che € 10.746,00, ed il credito effettivo sia stato portato in detrazione nel successivo anno 2009: risulta in atti l'effettiva esistenza del credito IVA e, per l'effetto, la richiesta sostanziale dell'Ufficio non è giustificata. La fattispecie si riferisce ad un credito riportato nella dichiarazione dell'anno successivo e, per l'effetto, non necessitante di alcuna dichiarazione integrativa entro termini di Legge ex art. 2, co. 8 bis, d.P.R. 322/1998. (M.D.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 54 bis.

426. Fotovoltaico – Aliquota agevolata

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 8, sentenza n. 4260/2018 dell'11 ottobre 2018, Presidente: Fanizza, Estensore: Fazzini

Impianto fotovoltaico.

Il diritto all'applicazione dell'aliquota ridotta al 10% (ex tabella A parte III n. 127 quinquies allegata al d.P.R. 633/72) riguarda solo gli impianti di produzione e le reti di distribuzione calore-energia e energia elettrica da fonte solare fotovoltaica ed eolica.

Tale riduzione, atteso quanto previsto al n. 127 sexies della medesima tabella, non si può applicare in caso di cessione di materie prime e semilavorate fornite per la costruzione dei medesimi impianti. (D.D'A.)

Riferimenti normativi:

427. Operazioni esenti - Coassicurazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 4273/2018 dell'11 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Lamanna

Natura – Esenzione ex art. 10 d.P.R. 633/72.

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

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

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

Pertanto al compenso denominato "Commissione di delega" si rende applicabile l'esenzione IVA ai sensi dell'art. 10 c. 1 n. 2 d.P.R. 633/72. (D.D'A.)

Riferimenti normativi:

428. Crediti non spettanti - Decadenza

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 4577/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente: Martorelli, Estensore: Santamaria Amato

Atto di recupero credito Iva – Credito inesistente e credito non spettante e/o non utilizzabile – Distinzione – Effetti sul termine per l'accertamento e il recupero del credito.

Il credito inesistente differisce dal credito non spettante e/o non utilizzabile, in quanto al primo manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la sua inesistenza non può essere riscontrata con le ordinarie procedure di controllo ai sensi degli artt. 36 *bis* e *ter* del d.P.R. 600/1973; ad esso sono altresì applicabili specifiche sanzioni tributarie. Inoltre, per espressa disposizione dell'art. 27, comma 16, del d.l. 185/2008 il più lungo termine di otto anni in luogo di quello ordinario di quattro per l'accertamento e il recupero del credito si applica unicamente al credito inesistente. Pertanto, se l'Agenzia delle Entrate – come nel caso di lite – contesta la non spettanza o la non utilizzabilità di un credito Iva in compensazione perché la società di comodo non ha superato il test di operatività di cui all'art. 30, comma 1, della legge n. 724/1994, l'ammessa esistenza del credito impedisce all'Agenzia di avvalersi del termine accertativo più lungo (Conf. Cass. n. 10112/2017). (P.C.)

Riferimenti normativi: l. 185/2008, art. 27 comma 16; d.P.R. 600/1973, artt. 36 bis e 36 ter; l. 724/1994, art. 30 commi 1 e 4; d.lgs. 74/2000, art. 10 quater commi 1 e 2; d.lgs. 471/1997, art. 13 commi 4 e 5

429. Operazioni esenti - Coassicurazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 4578/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente: Martorelli, Estensore: Santamaria Amato

Contratto di coassicurazione con clausola di delega – Esenzione Iva – Sussiste.

Secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità le commissioni di delega sono esenti dall'Iva quando le prestazioni rese dalla società delegataria nel contratto di coassicurazione sono accessorie e integranti un *unicum* del contratto assicurativo medesimo (Conf. Cass. n. 5885/2017; n. 22429/2016). (P.C.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 1911; direttiva 77/388/CEE, art. 13 parte B lett. a); d.P.R. 633/1972, art. 10 comma 1 nn. 2 e 9 e art. 12

430. Operazioni soggettivamente inesistenti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 4584/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente: Liguoro, Estensore: Franconiero

Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti – Regime della prova – Buona fede – Rilevanza.

Nel caso di contestazione al contribuente di aver partecipato a una c.d. "frode carosello" l'Amministrazione finanziaria deve provare anche per mezzo di presunzioni semplici purché gravi, precise e concordanti, gli elementi di fatto attinenti al cedente e la connivenza da parte del cessionario, indicando gli elementi oggettivi che avrebbero dovuto indurre un normale operatore a sospettare dell'irregolarità delle operazioni; spettando al contribuente la prova contraria di avere concluso realmente l'operazione con il cedente o di essersi trovato nella situazione di obiettiva impossibilità, nonostante l'impiego dell'ordinaria diligenza, di abbandonare lo stato d'ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni.

Laddove vi sia identità tra il legale rappresentante della società utilizzatrice e quello della società cedente, non è possibile invocare la non conoscenza o non conoscibilità del carattere fraudolento delle operazioni. (F.M.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 19 comma 1

431. Operazioni soggettivamente inesistenti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 4595/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente: D'Agostino, Estensore: Colavolpe

Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti – Conoscenza o conoscibilità della frode da parte dell'utilizzatore – Rilevanza.

Nel caso di contestazione al contribuente di aver partecipato a una c.d. "frode carosello" l'Amministrazione finanziaria deve provare anche per mezzo di presunzioni semplici purché gravi, precise e concordanti, gli elementi di fatto attinenti al cedente e la connivenza da parte del cessionario, indicando gli elementi oggettivi che avrebbero dovuto indurre un normale operatore a sospettare dell'irregolarità delle operazioni; spettando al contribuente la prova contraria di avere concluso realmente l'operazione con il cedente o di essersi trovato nella situazione di obiettiva impossibilità, nonostante l'impiego dell'ordinaria diligenza, di abbandonare lo stato d'ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni.

In questo contesto, il fatto che l'utilizzatore delle fatture abbia acquistato i beni sottocosto e non abbia mai conosciuto, nemmeno telefonicamente, il legale rappresentante della società cedente, costituiscono valide circostanze per negare il diritto alla detrazione (F.M.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 19 comma 1

432. Operazioni esenti - Coassicurazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4600/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Izzi

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

La circostanza che un mediatore o un intermediario di assicurazione non intrattenga con le parti del contratto di assicurazione o di riassicurazione alla cui conclusione contribuisce un rapporto

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

Ne deriva che, se sono esenti le operazioni svolte per attività meramente sussidiarie a quella assicurativa in senso stretto, del pari devono considerarsi esenti le operazioni che ne sono accessorie (nella specie, prestazioni di accertamento del danno e pagamento dell'indennizzo) e che costituiscono un *unicum* con il contratto di (co)assicurazione (Sent. Cass. n. 22429/2016 e n. 5885/2017). (F.M.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 10, comma 1 n.2 e n. 9.

433. Eccedenza – errata compilazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4631/2018 del 29 ottobre 2018, Presidente: Gravina, Estensore: Candido

Eccedenze di credito IVA infrannuale - Rimborsi.

L'errata compilazione del quadro "TR" 2008 (con il quale il contribuente esprime la propria volontà in ordine all'utilizzo delle eccedenze del credito IVA infrannuale), non poteva essere emendata con la presentazione di una dichiarazione "a sfavore", dato che il modello di allora prevedeva solo tre casistiche e in nessuna di queste vi era tale possibilità. Tuttavia, in assenza di effettiva compensazione dei successivi trimestri del 2009, in quanto la liquidazione dell'imposta periodica evidenzia sempre somme a credito maggiori di quella in discussione, tant'è che nessun danno erariale si configuri realmente, non è legittima l'iscrizione a ruolo della somma in contestazione. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 38-bis

434. Fatture per operazioni inesistenti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 14, sentenza n. 4693/2018 del 31 ottobre 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Crisafulli

Operazioni inesistenti – Inversione dell'onere della prova – Non sussiste.

Nel caso di operazioni inesistenti l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare, anche mediante presunzioni semplici, la frode da parte del contribuente. Non è invece sufficiente a considerare assolto l'onere probatorio, la mera contestazione generica di irregolarità. (A.Pe.)

Riferimenti normativi:

435. Fatture per operazioni inesistenti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 4733/2018 del 5 novembre 2018, Presidente e Estensore: Labruna

Fatture per operazioni oggettivamente inesistenti – Indebita detrazione Iva e deduzione costi – Dimostrazione dell'effettiva esistenza delle operazioni - Onere della prova del contribuente – Sussiste.

Qualora l'amministrazione finanziaria contesti l'indebita detrazione dell'Iva e deduzione di costi fatturati sulla base di elementi meramente presuntivi, purché oggettivi, che dimostrino l'emissione di fatture in assenza della relativa prestazione, è onere del contribuente provare l'effettiva esistenza delle operazioni. In tal senso, l'onere probatorio non si ritiene adempiuto con la mera produzione della documentazione di pagamento, quale la fattura, che costituisce un elemento a tal fine non significativo (Conf. Cass. nn. 6229/2013, 9108/2012, 12802/2011 - Conf. Corte di Giustizia UE, 31 gennaio 2013, causa C-642/11). (A.I.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, artt. 39 e 40; d.P.R. 633/1972, artt. 21 e 54

436. Falsità ideologia delle fatture

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, sentenza n. 4830/2018 dell'8 novembre 2018, Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini

Fatture soggettivamente inesistenti – Falsità – Costi – Indeducibilità – Assenza di colpa.

Ai fini delle imposte sui redditi, la contestazione della falsità ideologica delle fatture non rappresenta elemento idoneo a rendere i costi documentati indeducibili mentre, ai fini IVA, la falsità soggettiva delle fatture impedisce l'opponibilità al fisco dei pagamenti effettuati a titolo di IVA non riversata allo Stato salvo che il contribuente sia in grado di dimostrare la totale assenza di colpa (Conf. Cass. sent. n. 13213/2014). (L.Sa.)

Riferimenti normativi: d.l. 16/2012, art. 8.

437. Fatture per operazioni inesistenti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 20, sentenza n. 4863/2018 del 13 novembre 2018, Presidente: Zevola; Estensore: Fasano

Operazioni soggettivamente inesistenti – Detraibilità – Prova estraneità operazione – Regolarità fatture.

Nel caso in cui l'Erario ritenga che siano state fatturate operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima delle detrazioni e del costo altrimenti indeducibile e la sua mancanza di consapevolezza di partecipare ad una operazione fraudolenta non essendo sufficiente a tal fine la regolarità formale delle fatture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di circostanze facilmente falsificabili. (I.A.)

Riferimento normativo: artt. 18, 22 sesta direttiva 77/388/CEE; artt. 46, 47 d.l. 331/1993.

438. Reverse charge

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 5121/2018 del 23 novembre 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Baldi

Detrazione dell'imposta - Obblighi sostanziali – Necessità – Requisiti formali – Omissione – Non incidenza.

In materia di IVA, il principio della neutralità d'imposta impone il soddisfacimento degli obblighi sostanziali richiesti dalla legge per la concessione della detrazione dell'imposta, indipendentemente dall'omissione di taluni requisiti formali. In ipotesi di triangolazione, ove le operazioni sono soggette ad inversione contabile, il cessionario, quale soggetto su cui è trasferito l'obbligo d'imposta, deve integrare la fattura ricevuta con gli elementi prescritti dall'art. 46 d.l. 331/1993, per poi annotarla, ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione, sia nel registro delle fatture emesse sia in quello degli acquisti. In assenza di limiti, oggettivi o soggettivi, all'esercizio della detrazione, l'operazione è fiscalmente neutrale in quanto l'imposta a debito è pari a quella a credito. Nel caso in cui il contribuente violi taluna delle prescrizioni formali previste in materia, tale infrazione è irrilevante per il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'imposta qualora l'Amministrazione finanziaria disponga egualmente delle informazioni necessarie per appurare che il soggetto passivo, in quanto destinatario delle transazioni commerciali, è contemporaneamente debitore dell'IVA e titolare del diritto di detrarre tale imposta (Conf. Cass. sent. 5072/2015; Corte di Giustizia, C- 590/13). (G.G.)

Riferimento normativo: artt. 18, 22 sesta direttiva 77/388/CEE; artt. 46, 47 d.l. 331/1993.

439. Eccedenza non esposta in dichiarazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 5155/2018 del 26 novembre 2018, Presidente: Rollero, Estensore: Chiametti

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

L'omessa presentazione della dichiarazione IVA annuale e, quindi, la mancata esposizione dell'eccedenza IVA maturata, non comporta la decadenza dal diritto di recuperare il relativo credito mediante compensazione nella dichiarazione per l'anno successivo se tale credito risulta dalle scritture contabili (Conf. Cass. SS.UU. n. 17757/2016; Cass. n. 3899/2018). (M.Bis.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 38

440. Fatture per operazioni inesistenti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 20, sentenza n. 5181/2018 del 28 novembre 2018, Presidente e Estensore: Zevola

Detrazione destinatario fattura - Non spetta.

L'IVA addebitata per operazioni inesistenti, anche se dovuta da parte dell'emittente, ai sensi dell'art. 21 d.P.R. 633/1972, non può essere comunque detratta dal destinatario del documento (Conf. Cass. n. 14337/2002; n. 1565/2014; n. 6920/2017). (N. Bo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 21

441. Emendabilità della dichiarazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 5374/2018 dell'11 dicembre 2018, Presidente: Borgonovo, Estensore: Monfredi

Credito – Dichiarazione – Diniego rimborso – Dichiarazione di scienza.

Anche in materia di IVA opera il principio per il quale la dichiarazione del contribuente, affetta da errore, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, è – in linea di principio – emendabile e ritrattabile, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico, atteso che la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti; che essa costituisce un momento dell'*iter* procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria; e che i principi della capacità contributiva e di buona amministrazione rendono intollerabile un sistema legislativo che impedisca al contribuente di dimostrare, entro un ragionevole lasso di tempo, l'inesistenza di fatti giustificativi. Ne consegue che detta emendabilità non può ritenersi sottoposta al limite temporale di cui all'art. 37, commi 5 e 6, del d.P.R. n. 633 del 1972, il quale riguarda la rimozione di omissioni o la eliminazione di errori suscettibili di comportare un pregiudizio per l'erario, ma non la rettifica di dichiarazioni oggettivamente errate e quindi idonee a pregiudicare il dichiarante, anche in ragione del fatto che la negazione del diritto al rimborso determinerebbe un indebito incameramento del credito da parte dell'erario (Cassazione civile, Sez. trib. 30 luglio 2018, n. 20119). (J.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 37

442. Detrazione – Inconsapevolezza della frode

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 2, sentenza n. 5444/2018 del 12 dicembre 2018, Presidente: Proietto, Estensore: Lamberti

Diritto di detrazione - Onere della prova in tema di frodi iva – Necessità di elementi almeno presuntivi.

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

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

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19, art. 21 comma 7

443. Errori formali – Spettanza del credito

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 5585/2018 del 21 dicembre 2018, Presidente: D'Addea, Estensore: Bonomi

Omissa dichiarazione – Credito IVA – Riconoscimento – Liquidazione periodica.

Ai fini della detraibilità dell'IVA è necessaria la effettività degli acquisti da un soggetto passivo e l'utilizzazione di detti beni per finalità proprie (operazioni imponibili). Infatti, laddove il rapporto di natura tributaria con il fisco scaturisca da un'operazione lecita ed effettiva, gli obblighi che ne derivano (dichiarazione, registrazione, etc.) hanno solamente una funzione illustrativa dei relativi dati al fine di consentire all'Agenzia delle Entrate di poter verificare agevolmente gli stessi onde procedere alla riscossione delle imposte. Di conseguenza, se la dichiarazione è stata omissa, ma si dimostra che il relativo credito è derivato da acquisti inerenti l'attività d'impresa, il contribuente ha diritto a recuperarla, specie se lo stesso credito emerge dalle liquidazioni periodiche regolarmente presentate (Corte Cass. SS.UU. sent. n. 17757/16). (I.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/1972, art. 38-bis, comma 2

444. ASD – Riduzione su proventi pubblicitari

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 537/2018 del 16 ottobre 2018, Presidente e Estensore: De Petris

Associazione Sportiva Dilettantistica – Proventi derivanti da pubblicità – Riduzione forfettaria 50% – Spetta.

Le prestazioni fornite da una Associazione Sportiva Dilettantistica aventi finalità di natura pubblicitaria godono di una riduzione forfettaria del 50% della base imponibile. Le spese pubblicitarie o di propaganda sono quelle aventi una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale con conseguente potenziale aumento delle vendite. Non sono invece soggette alla riduzione in esame i proventi da sponsorizzazioni volti ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa e a potenziarne la possibilità di sviluppo. (A.Fe.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 74 comma 6

445. Operazioni inesistenti

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 3, sentenza n. 455/2018 del 17 luglio 2018, Presidente: Maddalo, Estensore: Alessi

Fatture di acquisto generiche contabilizzate dalla ricorrente ed emesse da fornitore cartiera per operazioni inesistenti - Inversione dell'onere probatorio in capo al ricorrente.

L'accertamento dell'Agenzia delle Entrate fondato sulla base di plurimi elementi e risultanze probatorie caratterizzate da gravità, precisione e concordanza è legittimo nei confronti della

ricorrente, con inversione dell'onere probatorio in capo alla stessa circa l'effettività dei costi dedotti e dell'IVA detratta. L'art. 21, comma 2, lett. g) del d.P.R. 633/72 riproduce su base nazionale il principio contenuto nell'art. 226 punto 6 della direttiva 2006/112/CE per cui gli obblighi delle annotazioni in fattura previsti dalla legislazione nazionale e comunitaria sono finalizzati a consentire il controllo dell'assolvimento dell'imposta dovuta e, se del caso, la sussistenza del diritto alla detrazione IVA. In caso di fatture generiche, l'incertezza che connota tale documento, fa venire meno la presunzione di veridicità che l'assiste, sicché il contribuente è tenuto a provare l'esistenza e l'inerenza del costo e la detraibilità dell'IVA, attraverso l'esibizione di adeguata documentazione, non essendo sufficiente la produzione di documenti di spesa, ovvero la dimostrazione della relativa contabilizzazione. Non è contestato in giudizio l'effettivo svolgimento reale degli appalti a valle della ricorrente, ma solo che la stessa avrebbe registrato fatture di noleggio di mezzi per operazioni di noleggio inesistenti ricevute da fornitore che svolge attività completamente differente a quella del noleggio. I motivi del ricorso appaiono privi di sufficienti elementi di prova per contrastare gli assunti dell'accertamento. L'onere probatorio incombe sul ricorrente che non ha prodotto sufficienti elementi di prova che possano dimostrare la sua estraneità alla frode fiscale (Cass. n. 21446/2014, n. 2548/2018). (C. Con.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 21 comma 2 lett. g)

446. Detrazione – Inconsapevolezza della frode

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 1, sentenza n. 473/2018 del 19 luglio 2018, Presidente: Spartà, Estensore: Perini

Onere della prova adempiuto mediante produzione di documentazione e buona fede della ricorrente.

La società ricorrente evidenzia che le società cartiere sono caratterizzate dalla totale assenza di personale e ha prodotto una serie di documenti che dimostrano l'inconsapevolezza della ricorrente di partecipare ad una operazione fraudolenta: Durc forniti dalla altra ditta (che l'Amministrazione finanziaria ha rilevato essere una società cartiera) aggiornati e validi, dichiarazioni sostitutive di atto notorio per il versamento dell'IVA e delle ritenute erariali, buste paghe e contratti di lavoro per ogni dipendente, , per ogni cantiere è stata allegata la documentazione contabile di cantiere, fatture emesse dalla ricorrente ai propri clienti a riaddebito delle lavorazioni, in parte o in tutto effettuate proprio dagli operai dell'altra ditta (alla quale risultavano dipendenti in forza, circa 214, che hanno dichiarato di aver svolto prestazioni edili in diversi cantieri nell'anno oggetto dell'accertamento). La ricorrente produce anche un prospetto dove risulta che nell'anno 2012 ha utilizzato manodopera di terzi con una incidenza sul fatturato di gran lunga superiore rispetto a quanto accaduto nel 2013, anno in cui l'altra ditta di fatto è stata occultata con il trasferimento delle quote. Per la ricorrente era difficile verificare l'indebita compensazione da parte dell'altra ditta con crediti inesistenti che comunque portavano al rilascio di un documento valido (DURC). La Commissione ritiene che le fatture in oggetto possono essere tuttalpiù considerate soggettivamente inesistenti e constata la buona fede della società cessionaria così come risulta dalla documentazione prodotta, anche la relativa IVA risulta essere detraibile. Rilevata la valenza dimostrativa degli elementi prodotti dalla ricorrente, avendo quest'ultima così adempiuto all'onere probatorio a suo carico, ritenuto che gli elementi prodotti dall'Ufficio sono sostanzialmente a carico dell'altra ditta e non dell'attuale ricorrente, il ricorso è meritevole di accoglimento. (E.Can.)

Riferimenti normativi:

447. Detrazione – Onere della prova

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 4, sentenza n. 490/2018 del 2 agosto 2018, Presidente: Macca, Estensore: Belotti

Onere della prova grava sui verificatori.

L'amministrazione finanziaria non può esigere in maniera generale che il contribuente che intende esercitare il diritto di detrazione dell'IVA debba verificare che l'emittente della fattura rivesta la qualità di soggetto passivo, che disponga dei beni oggetto della cessione, che sia in grado di fornirli, che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA. Pertanto grava sui verificatori individuare gli elementi probatori sottesi all'inesistenza o falsità delle operazioni, non potendosi limitare a ritenerle tali in virtù di indizi superficiali o, peggio, sulla presunta inattendibilità delle giustificazioni offerte dal contribuente (Cass. sent. 180009 del 19/10/2012, Cass. sent. 18446 del 26/10/2012). (M.E.D.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 54, d.P.R. 917/1986, art. 75

448. Detrazione – Onere della prova

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 4, sentenza n. 495/2018 del 9 agosto 2018, Presidente: Pianta, Estensore: Belotti

Commercio di energia elettrica senza effettiva compravendita del bene "energia". Onere della prova grava sui verificatori.

L'attività di trading svolta non presenta carattere di anomalia ben potendo aver avuto esito negativo alcune operazioni e tuttavia, per propria natura, l'attività di trading mal si presta ad una valutazione frazionata. Inoltre si rileva che la situazione economico finanziaria della ricorrente non depone per la necessità di finanziamenti bancari, soprattutto con utilizzo di pratiche commerciali sul lungo periodo, a rischio ed illecite. Soccombe l'Amministrazione finanziaria che ha l'onere di provare la eventuale falsità delle operazioni sottostanti alle fatture contestate e di rinvenire negli atti le prove e gli indizi gravi, precisi e concordanti a carico del contribuente. (M.E.D.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 54, d.P.R. 917/1986, art. 75

449. Limite alla compensazione del credito

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 2, sentenza n. 498/2018 del 29 agosto 2018, Presidente e Estensore: Chiappani

Superamento del limite massimo del credito IVA compensabile per effetto del cumulo delle somme compensate con gli importi richiesti a rimborso. Preclusa la riduzione delle sanzioni.

Indipendentemente dalla procedura di rimborso richiesta, il limite massimo di credito IVA in compensazione orizzontale - esterna tiene conto sia delle somme utilizzate in compensazione, che di quelle chieste a rimborso. Il superamento del limite massimo dei crediti compensabili equivale al mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste ed è sanzionato con la sanzione piena del 30% sulle eccedenze. (M.E.D.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997, art. 13

450. Errore formale - Irrilevanza

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 1, sentenza n. 151/2018 del 30 luglio 2018, Presidente e Estensore: Annoni

Errore formale nella compilazione della fattura – Indicazione di differente titolo di non imponibilità – Irrilevanza.

L'indicazione di un titolo di non imponibilità diverso da quello corretto (nel caso di specie, art. 8, comma 1, lett. a in luogo della lett. b del medesimo comma dell'art. 8 d.P.R. n. 633/1972),

laddove in giudizio sia comunque stato dimostrato la natura non imponibile della cessione, è irrilevante trattandosi di errore meramente formale senza debito d'imposta. (E.Com.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 8 comma 1

451. Triangolazioni – Prova della destinazione

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 2, sentenza n. 207/2018 del 15 ottobre 2018, Presidente e Estensore: De Giorgio

Cessioni intracomunitarie – Triangolazioni – Prova della destinazione estera

Con riguardo alle operazioni c.d. triangolari, differentemente dalla cessione intracomunitaria, l'effettiva destinazione delle merci al di fuori del territorio nazionale costituisce una questione di mero fatto che, quanto alla prova, non richiede la produzione di un documento specifico, ben potendo, invece, essere dimostrata con qualsiasi documento che a ciò possa essere ritenuto idoneo, avuto riguardo alle circostanze del caso concreto. (P.Ga.)

Riferimenti normativi: d.l. 331/1993, art. 58; d.l. 331/1993, art. 41

452. Fatture soggettivamente inesistenti

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 2, sentenza n. 306/2018 del 31 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Maggipinto

Onere della prova – Necessità che l'Amministrazione finanziaria dimostri la consapevolezza dell'acquirente – Sussiste

In tema di IVA, il diritto alla detrazione dell'imposta assolta dal cedente è sempre esercitabile qualora le operazioni commerciali sottese siano effettive. Per contestare il diritto del cessionario alla detraibilità dell'imposta relativa ad operazioni ritenute soggettivamente inesistenti è necessario che l'Amministrazione finanziaria dimostri la sussistenza degli elementi di fatto che caratterizzano la frode e la consapevolezza del contribuente di acquistare beni e/o servizi facenti parte di una attività evasiva (Conf. Cass. 1715/2018). (S.Va.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 19

453. Fallimento – Nota di credito

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 2, sentenza n. 104/2018 del 13 luglio 2018, Presidente: Mottola, Estensore: Formighieri

Nota accredito per sola IVA – Legittimità in presenza di tentativi di recupero – Sussiste.

Il riparto fallimentare, pur se intervenuto dopo diversi anni dall'emissione delle note di accredito, ed il tentativo di recupero del credito limitato al decreto ingiuntivo, giustificano l'emissione delle note di accredito per sola IVA. L'emissione anticipata delle note di accredito è qualificabile come mera irregolarità (Conf. Corte di Giustizia Europea n. C – 246/16/2017). (CA)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art.26.

454. Mandato senza rappresentanza

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 2, sentenza n. 110/2018 del 13 luglio 2018, Presidente: Pipponzi, Estensore: Pipponzi

Sanzioni - Fatture non imponibili emesse dai consorziati al consorzio – Rapporto di mandato senza rappresentanza - Legittimità – Sussiste.

Sono corrette le fatture emesse dai consorziati, non imponibili IVA a seguito di dichiarazione d'intento, pur non rivestendo il Consorzio la qualifica di esportatore abituale in quanto riconducibili ad un mandato senza rappresentanza tale per cui se la prestazione è originariamente esente IVA, tale esenzione si estende al rapporto fra committente ed il commissionario. (Conf. Cass. n. 27321/2017 e Corte di Giust. Europea n. C-464/10). (C.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art.2, art. 8, lett. c)

455. Detrazione – Inconsapevolezza della frode

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 14, sentenza n. 4056/2018 del 28 settembre 2018, Presidente: Citro - Estensore: Pavone

Iva – operazioni inesistenti – prova effettività ed esistenza delle operazioni e della buona fede – Sussiste.

Il ricorrente ha fornito prova dell'effettività e dell'esistenza delle operazioni di acquisto indicate nelle fatture oltreché della totale buona fede. Si è in presenza di quella "ignoranza incolpevole" che per la giurisprudenza comunitaria, recepita dalla Suprema Corte di Cassazione, esclude la responsabilità dell'acquirente il quale ha provato di avere usato l'ordinaria diligenza dell'operatore economico per avvedersi di un eventuale disegno fraudolento. (Z.B.)

Riferimenti normativi:

456. Errore formale - Irrilevanza

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 12, sentenza n. 4077/2018 dell'1 ottobre 2018, Presidente: Biancospino, Estensore: Botteri

Indebita compensazione iva - Omessa presentazione fidejussione – Non sussiste.

La detrazione dell'Iva assolta a monte deve essere accordata se i requisiti sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni requisiti formali non sono stati rispettati dal soggetto passivo (sentenza Corte di Giustizia Europea C-323/12 del 6/2/2014). (Z.B.)

Riferimenti normativi:

457. Iscrizione al VIES

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 20, sentenza n. 4137/2018 del 3 ottobre 2018, Presidente: Raimondi, Estensore: Salvo

VIES – Mancata iscrizione – Conseguenze.

In presenza di tutti i requisiti sostanziali che identificano un'operazione Intra UE non può negarsi la non imponibilità ad IVA per il solo fatto che il cedente o l'acquirente non risultano iscritti al VIES poiché l'iscrizione in oggetto rappresenta solo un requisito formale e non sostanziale (Corte di Giustizia UE causa C- 21/16; Cassazione ordinanza 10006/18). (F.D.T.)

Riferimenti normativi:

458. Operazioni esenti- Coassicurazione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 18, sentenza n. 4288/2018 del 10 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Ercolani

operazioni esenti ex art. 10, comma 1, n. 9 d.P.R. 633/1972 – Contratti di co-assicurazione con delega – Non si applica.

L'attività oggetto della clausola di delega al coassicuratore non è esente dall'imposta ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 9 del d.P.R. 633/72 poiché la coassicurazione non modifica la ripartizione "pro quota" del rischio tra i coassicuratori né concerne aspetti essenziali dell'attività d'intermediario o di mediatore di assicurazione; la stessa non ha pertanto natura assicurativa, neppure in via accessoria (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 11442 dell'11 maggio 2018). (G.Do.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, articolo 10

459. Operazioni esenti - Coassicurazioni

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 19, sentenza n. 4310/2018 dell'11 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Citro

Contratto di coassicurazione – Clausola di delega – Operazioni imponibili.

La clausola di delega determina l'insorgere di un rapporto solo tra le compagnie assicurative e non include il soggetto assicurato e la relativa copertura del rischio. Le prestazioni così rese non

rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 10, comma 1, n. 9 del d.P.R. 633/72 ma si configurano come prestazioni di servizi imponibili. (G.Do.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, articolo 10

460. Operazioni oggettivamente inesistenti

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 20, sentenza n. 4318/2018 dell'11 ottobre 2018, Presidente: Centurelli, Estensore: Salvo

Fatture per servizi - Indebita detrazione – Elementi probatori.

Nel caso di contestazioni inerenti l'indebita detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa ad operazioni ritenute inesistenti, qualora l'Amministrazione Finanziaria fornisca attendibili riscontri indiziari circa l'inesistenza delle operazioni fatturate, è onere del contribuente dimostrare la legittimità della detrazione o del costo che altrimenti risulterebbe indeducibile. Non è sufficiente la dimostrazione della regolarità formale delle scritture o delle evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati facilmente falsificabili (Cass., sentenza. n. 12802/11 e n. 428/15). (G.Do.)

Riferimenti normativi: art. 19 d.P.R. n. 633/72, art. 39 d.P.R. 600/1973

461. Lettere d'intento – Obbligo di verifica

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 21, sentenza n. 4651/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente: Biancospino, Estensore: Conconi

Frodi IVA – Lettere d'intento false – Contenuto dell'obbligo di verifica per il cedente.

"Il cedente che riceve una lettera d'intenti deve adottare tutte le misure ragionevoli in suo potere (= diligenza del buon padre di famiglia e comunicazione ad Agenzia delle Entrate degli estremi delle lettere d'intenti ricevute) al fine di assicurarsi che la cessione effettuata non lo conduca a partecipare alla frode.

Non appare invece sostenibile che il soggetto cedente debba svolgere indagini particolari per verificare l'attività di altri soggetti economici. Spetta all'Amministrazione dimostrare che il contribuente sapeva o avrebbe potuto sapere" (Cass. n. 7988 del 2012; Cass. n. 21740 del 2017). (R.L.)

Riferimenti normativi: art. 1176 c.c.

462. Istanza di rimborso - Decadenza

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 16, sentenza n. 5108/2018 del 15 novembre 2018, Presidente: Citro, Estensore: Fagnoni

Domanda di rimborso – Diniego – Convertibilità da procedura specifica a procedura generale – Esclusione.

La domanda di rimborso dell'Imposta sul Valore Aggiunto non rientra tra quelle previste dall'art. 30 del d.P.R. 633/1972 (e quindi non contemplata da disposizioni specifiche) va proposta a norma dell'art. 21, 2° comma, del d. lgs. 546/1992 secondo cui la domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto della restituzione.

Laddove il contribuente opti per l'istanza di cui all'art. 30 del d.P.R. 633/1972, l'eventuale non esperibilità della procedura non può tradursi nella conversione in quella prevista dall'art. 21 del d. lgs. 546/1992, trovando le due modalità di rimborso presupposti ontologicamente differenti. (F.M.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 26 e art. 30; d.lgs. 546/1992, art. 21

463. Operazioni soggettivamente inesistenti

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 20, sentenza n. 5127/2018 del 14 novembre 2018, Presidente e Estensore: Centurelli

Frode carosello - Distribuzione onere della prova – Valutazione presunzioni – Obbligo di diligenza nella scelta del fornitore – Limite.

Nel momento in cui l'Ufficio assolve l'onere dimostrativo di carattere presuntivo, al contribuente spetta fornire la prova contraria. Il giudice tributario deve quindi valutare se le presunzioni siano gravi, precise e concordanti. Il mancato adempimento di oneri fiscali e di tenuta della contabilità da parte del fornitore non può ricadere sul cessionario, che pur dovendo scegliere diligentemente il fornitore, non ha l'obbligo di svolgere un'accurata indagine; la concreta presenza sul mercato del fornitore e la capacità di fornire autonomamente i beni ad esso richiesti sono elementi sufficienti a dimostrare la provenienza della merce (Conf. Cass. n. 10414/2011). (P.C.)

Riferimenti normativi:

464. Disapplicazione delle sanzioni

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 1, sentenza n. 5193/2018 del 20 novembre 2018, Presidente e Estensore: Roggero

Sanzioni – Professionista non diligente – Inapplicabilità – Sussiste.

Le sanzioni sono non comminabili qualora il contribuente non abbia colpa per aver scelto un professionista, apparentemente qualificato, senza la dovuta diligenza e sebbene abbia omesso di vigilare sull'operato del medesimo. (G.D'A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, artt. 5 e 6.

465. Esportatore abituale

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 16, sentenza n. 5480/2018 del 4 dicembre 2018, Presidente: Nocerino, Estensore: Nicolardi

Società cartiera – Iscrizione al VIES – Non imponibilità – Onere probatorio.

Per accedere al regime di non imponibilità ex art. 8, lettera c) d.P.R. 633/72, le cessioni devono verificarsi nei confronti dell'esportatore abituale e devono essere effettivamente nel territorio italiano, per poi dare corso alla distribuzione estera da parte dell'esportatore. La mera iscrizione dei soggetti esportatori al VIES non costituisce prova della qualifica di esportatore abituale, poiché all'atto della richiesta di iscrizione non vengono effettuate verifiche concrete da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Il fornitore del presunto esportatore abituale non può sostenere di essersi fidato della mera iscrizione all'archivio VIES, ribaltando così la responsabilità sull'Ufficio, poiché egli avrebbe dovuto accertare la presenza dei requisiti sopra esposti prima di accettare le lettere d'intento. (G.P.V.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 8, lettera c)

466. Operazioni oggettivamente inesistenti

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 11, sentenza n. 5570/2018 del 5 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Clemente

Operazioni inesistenti – Onere della prova in capo al contribuente – Sussiste - - Contraddittorio obbligo se tributo armonizzato – Nullità – Non sussiste - Avviso di accertamento obbligo decorrenza 60 GG – Non sussiste.

L'Amministrazione finanziaria ha l'onere di fornire elementi probatori anche in forma indiziaria e presuntiva, spetta al contribuente (cessionario/committente) l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. Anche in ipotesi di tributo armonizzato, affinché operi la sanzione di nullità dell'atto impugnato per assenza del contraddittorio, il contribuente deve

provare di averne subito un danno in concreto. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della decorrenza del termine di 60 gg dal rilascio al contribuente del verbale di chiusura delle operazioni di controllo, solo se l'accertamento è conseguenza di accessi, ispezioni, verifiche, effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente (Cass. Sez. Unite n. 24823/2015; Cass. ex multis, Cass. Sez. 5° nn. 28575/17, 13253/15, 16936/15; Cass. nn. 406/16, 28683/15, 428/15, 12802/11, 15228/01). (S.Ba.)

Riferimenti normativi: art. 12 l. 212/2000

467. Produzione energia

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 2, sentenza n. 5767/2018 del 17 dicembre 2018, Presidente: De Sapia, Estensore: Guidi

Iva agevolata impianto cogenerazione - Sussiste.

L'aliquota iva ridotta al 10% prevista dall'art. 127 *quinquies* d.P.R. 633/72 non agevola solo gli impianti fotovoltaici o eolici e il teleriscaldamento, ma qualunque impianto idoneo a produrre calore - energia. (C.D'A.)

Riferimenti normativi: art. 127 quinquies d.P.R. 633/72

468. Detrazione servizio pubblico trasporti

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 2, sentenza n. 267/2018 dell'8 agosto 2018, Presidente: Tateo, Estensore: Di Gaetano

Avviso di accertamento – Detraibilità dei costi per servizio pubblico dei trasporti – Sussiste.

Il rapporto negoziale stabilito tra l'Ente pubblico (committente) ed il vettore incaricato di eseguire il servizio pubblico di trasporto locale, pur essendo di diritto speciale, conserva natura privatistica e, quindi, l'IVA è legittimamente detraibile (nello stesso senso Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 2, sentenza n. 268/2018 del 25 luglio 2018, Presidente: Tateo, Estensore: Di Gaetano). (L.To.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/1972 art. 19

469. Detrazione IVA – Fondazione teatrale

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 2, sentenza n. 303/2018 dell'8 agosto 2018, Presidente: Rabai, Estensore: Rabai

Violazione dell'art. 19 ter del d.P.R. n. 633/1972 – Commistione tra esercizio di attività istituzionale e commerciale – Non sussiste.

Gli obblighi di eseguire le prestazioni commerciali di natura "culturale" da parte del soggetto beneficiario delle sovvenzioni pubbliche si pongono in nesso sinallagmatico con le finalità che gli Enti pubblici eroganti intendono perseguire, vale a dire la promozione, organizzazione di spettacoli, ecc.. In tale stato di cose non può non considerarsi commerciale tutta l'attività svolta, anche impiegando i contributi di Enti pubblici, inscindibilmente facenti parte delle entrate a fronte delle uscite di bilancio (S.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/1972 art. 19 ter

470. Dichiarazione d'intento

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 2, sentenza n. 418/2018 del 29 novembre 2018, Presidente: Tateo, Estensore: Rossanigo

Esportatore abituale – Dichiarazione d'intento – Revoca – Emissione di una nota di variazione.

In caso di revoca della lettera di dichiarazione di intento successiva all'emissione della fattura da parte del cedente, quest'ultimo non ha alcuna responsabilità nel caso in cui l'emissione della fattura senza applicazione di IVA sia conseguenza di una omessa tempestiva informazione da parte del cessionario. In tale ipotesi, la regolarizzazione della fattura compete al cessionario.

L'emissione di una nota di variazione ex art. 26 del d.P.R. 633/72, quale possibile modalità di regolarizzazione dell'operazione percorribile dal cessionario, deve essere specificatamente richiesta dal medesimo al cedente. (L.F.C.)

Riferimenti normativi: art. 26 del d.P.R. 633/72

471. Operazioni inesistenti – Prova contraria

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 2, sentenza n. 484/2018 del 20 dicembre 2018, Presidente: Tateo, Estensore: Rossanigo

Avviso di accertamento – Sponsorizzazioni - Accredito somme su c/c legale rappresentante - Non sussiste - Ricorso accolto.

L'accredito di somme su conti correnti esteri del legale rappresentante della società può benissimo spiegarsi quale premio/provvigione per aver agevolato la conclusione di un accordo di sponsorizzazione e non quale "ritorno per la partecipazione ad un disegno criminoso". (G.Gu.)

Riferimenti normativi:

472. Sanzione per indebita compensazione

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 2, sentenza n. 388/2018 del 18 ottobre 2018, Presidente: Novik, Estensore: Vitelli

Omessa presentazione dichiarazione – Perdita diritto alla detrazione – Applicabilità sanzioni - Sussiste.

In materia di I.V.A., il titolo necessario per riconoscere il diritto del contribuente alla detrazione è rappresentato dalla presentazione della dichiarazione annuale delle operazioni imponibili, entro il termine di trenta giorni previsto dall'art. 37 del d.P.R. n. 633/1972, posto che, a mente di tale disposizione, la dichiarazione presentata con ritardo superiore a trenta giorni costituisce titolo per la riscossione dell'imposta ma deve considerarsi omessa a tutti gli altri effetti, e quindi anche al fine del riconoscimento del diritto alla detrazione.

La violazione meramente formale non punibile deve, ai sensi del d.lgs. 472/1997, art. 6, comma 5 bis rispondere ai concorrenti requisiti di non arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e di non incidere sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo. (Conf. Cass. n. 23755/2015). Non può esservi dubbio che ogni qualvolta sia utilizzata la compensazione fiscale in assenza dei relativi presupposti si realizzi quel mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste, che è sanzionato dall'art. 3. (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 37; d.lgs. 472/1997, art. 3 e art. 6 comma 5 bis

PROCESSO TRIBUTARIO

473. Legittimazione e interesse ad agire

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 3197/2018 dell'11 luglio 2018, Presidente: Giordano, Estensore: Mietto

Notifica a soggetto non accertato – Nessun obbligo o effetto a carico del notificatario – Carenza di interesse all'impugnazione.

È inammissibile per carenza di interesse il ricorso proposto da soggetto diverso dal contribuente accertato e intestatario dell'atto, se da questo non conseguono effetti e/o obblighi a suo carico, ben potendo i diritti di difesa del notificatario essere tutelati nell'eventuale successiva fase riscossiva. (Conf. Cass. n. 24975 del 25/11/2005 e n. 1100 del 17/01/2013). (F.Pon.)

Riferimenti normativi: artt. 96 e 100 c.p.c.

474. Atti impugnabili

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 3235/2018 del 12 luglio 2018, Presidente e Estensore: D'Agostino

Riscossione – Comunicazione di presa in carico – Impugnabilità – Non sussiste.

La comunicazione di presa in carico inviata al contribuente dall'Agente della Riscossione è sprovvista di un contenuto che sia assimilabile ad una qualche ben individuata pretesa tributaria, per esaurirsi invece in un semplice avviso a carattere informativo e per tale motivo non ne può essere ammessa l'autonoma impugnabilità. (Al.Ce.)

Riferimenti normativi: art. 29, 1 d.l. 78/2010

475. Atti impugnabili

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 3244/2018 del 12 luglio 2018, Presidente e Estensore: D'Agostino

Estensione art. 19 – Impugnabilità preavviso fermo amministrativo.

Il preavviso di fermo amministrativo deve ritenersi un atto impugnabile, ancorché non inserito formalmente nell'elencazione degli atti autonomamente impugnabili di cui al primo comma dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, in quanto atto funzionale a portare a conoscenza del contribuente una determinata pretesa, rispetto alla quale sorge ex lege l'interesse ad agire di cui all'art. 100 cpc. (A.K.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19; d.P.R. 602/1973, art. 86

476. Inammissibilità

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 2, sentenza n. 3246/2018 del 12 luglio 2018, Presidente: Silocchi, Estensore: Crespi

Inammissibilità – Ricorso avverso diniego autotutela – Definitività atto presupposto.

Ferma restando la giurisdizione tributaria, il ricorso avverso il provvedimento di diniego, espresso o tacito, di autotutela proposto dal contribuente deve esser dichiarato inammissibile, ove l'atto presupposto, nel caso di specie la cartella di pagamento, sia divenuto definitivo. (A.K.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, artt. 18, 19, 20, 21

477. Giudicato esterno

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 3259/2018 del 13 luglio 2018, Presidente: Duchi, Estensore: Gatti

Giudicato esterno – Sussiste – Autonomia dei periodi d'imposta – Non sussiste.

In tema di contenzioso tributario, qualora due giudizi tra le medesime parti facciano riferimento al medesimo rapporto giuridico controverso, l'accertamento compiuto dal giudice per uno dei

due processi, con sentenza passata in giudicato, preclude al successivo e diverso giudice l'esame della situazione giuridica già definita.

Inoltre, l'efficacia del giudicato si estende anche ai successivi periodi d'imposta, purché la questione controversa sia la medesima. Dunque, l'autonomia dei periodi d'imposta non è di ostacolo all'efficacia del giudicato esterno, posto che gli elementi costitutivi della fattispecie controversa assumono carattere tendenzialmente permanente. (A.T.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 2909; c.p.c., art. 324

478. Giudizio di rinvio

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 3262/2018 del 13 luglio 2018, Presidente: Gravina, Estensore: Di Mario

Interesse ad agire.

La mancata instaurazione del giudizio di riassunzione, conseguente alla cassazione con rinvio della sentenza impugnata avanti la Corte di cassazione, comporta l'estinzione dell'intero processo, ma non dell'atto impugnato, il quale, proprio perché non è un atto processuale, ma un provvedimento amministrativo, diviene immodificabile se non tempestivamente impugnato avanti al giudice del rinvio.

Per principio generale, la riassunzione della causa in sede di rinvio può essere attivata indifferentemente da una delle parti del processo, purché, colui che agisce dimostri di averne interesse ai sensi dell'art. 100 c.p.c. Nell'ambito del processo tributario, invece, attesa la natura impugnatoria dell'azione, è solo il contribuente ad avere interesse alla riassunzione, il quale, certamente, nutre l'interesse a che l'atto impositivo non divenga definitivo per effetto dell'estinzione del giudizio dovuto alla mancata riassunzione. (A.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 63; c.p.c., art. 100

479. Cessazione della materia del contendere

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 3275/2018 del 13 luglio 2018, Presidente e Estensore: Catania

Rimborso– Richiesta espressa – Cessazione della materia del contendere – Spese sostenute in pendenza di giudizio.

In presenza di una richiesta espressa di condanna al rimborso di quanto versato, è del tutto illegittima la dichiarazione di cessazione della materia del contendere disposta dalla Commissione tributaria provinciale. Il venir meno dell'accertamento impugnato non si traduce nella realizzazione della diversa pretesa che sin dall'inizio la ricorrente aveva formulato nel ricorso: ovvero il rimborso delle somme pagate in pendenza di giudizio. Sicché la materia del contendere può dichiararsi cessata parzialmente e tale declaratoria deve accompagnarsi ad un provvedimento espresso di condanna dell'Ufficio al pagamento del dovuto rimborso. Qualora l'Ufficio riconosca dovuto il rimborso, ma ometta di adempiere alla propria obbligazione, e la Commissione tributaria non lo condanni espressamente al rimborso, il contribuente è lasciato privo di tutela non potendo agire per ottenere l'ottemperanza di una sentenza che, di fatto, non contiene alcuna decisione da ottemperare e si limita a dichiarare la cessazione della materia del contendere. (A.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 68

480. Atti impugnabili

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 3286/2018 del 16 luglio 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Baldi

Avviso di presa in carico – Inammissibilità.

Laddove l'avviso di accertamento risulti regolarmente notificato, l'avviso di presa in carico del credito da parte dell'agente della riscossione non costituisce atto impugnabile, in quanto, limitandosi a comunicare il successivo avvio dell'attività di riscossione senza una formale intimazione ad adempiere, non è autonomamente lesivo. (C.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

481. Parità delle parti processuali

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 3497/2018 del 30 luglio 2018, Presidente e Estensore: Ceccherini

Parità tra le parti - Prassi amministrativa – Natura non vincolante.

È principio consolidato quello per cui l'Amministrazione finanziaria e il contribuente si trovano su un piano di parità di fronte alle norme tributarie. Pertanto, l'interpretazione ministeriale (proveniente di solito da uffici centrali dell'Amministrazione finanziaria), contenuta in circolari o risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i giudici, né costituisce fonte di diritto. Di conseguenza, a tali atti ministeriali non si estende il controllo di legittimità esercitato dalla Corte di Cassazione (ex art. 111 Cost., art. 360 c.p.c.), in quanto essi non sono manifestazione di attività normativa, bensì atti interni della medesima Pubblica Amministrazione, destinati ad esercitare una funzione direttiva nei confronti degli uffici dipendenti, ma inidonei a incidere sul rapporto tributario (Cfr. Cass. n. 21154/2008, Cass. n. 6185/2017). (P.B.)

Riferimenti normativi: Cost., art. 111; preleggi, art. 1

482. Giudizio di rinvio

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 3500/2018 del 30 luglio 2018, Presidente e Estensore: Ceccherini

Possibilità di formulare nuove richieste e difese - Non sussiste.

Nel contenzioso tributario, così come nel processo di cognizione ordinaria, il giudizio di rinvio è un processo chiuso, in cui le parti non possono avanzare richieste diverse da quelle già avanzate, né formulare difese che, per la loro novità, alterino completamente il tema di decisione o evidenzino un fatto ex lege ostativo all'accoglimento della pretesa avversa, la cui affermazione sia in contrasto con il giudicato implicito e interno, così da porre nel nulla gli effetti intangibili della sentenza di Cassazione e il principio di diritto che in essa è enunciato non in via astratta, ma agli effetti della decisione finale (Cass. n. 18600/2015). (P.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 63

483. Dispositivo sentenza

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 3740/2018 dell'11 settembre 2018, Presidente: Craveia, Estensore: Monfredi

Incompletezza – Integrato da motivazione.

Anche ove si volesse censurare il dispositivo di una sentenza di indeterminatezza e scarsa chiarezza, la Suprema Corte ha già chiarito come la portata precettiva di una pronuncia giurisdizionale deve essere individuata tenendo conto non soltanto del dispositivo, ma anche della motivazione. Sempre ovviamente che il dispositivo ci sia e presenti un contenuto precettivo indeterminato (la Commissione si è pronunciata in relazione ad un caso in cui il dispositivo della sentenza impugnata, formulato in termini non sufficientemente chiari e determinati, sembrava avere una portata più ampia di quella in realtà ricavabile dalla lettura delle motivazioni nonché dagli atti dello stesso contribuente appellante) (Conf. Cass. sez. II n. 1959/2014, Cass. sez. VI n. 22282/2012). (F.Co.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 36

484. Atti impugnabili

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3743/2018 dell'11 settembre 2018, Presidente: D'Addea, Estensore: Bussani

Istanza di autotutela – Diniego – Impugnabilità – Inammissibile.

Il provvedimento di diniego avverso l'istanza di autotutela non è atto impugnabile ai sensi dell'art. 19 d.lgs. 546/1992. Si concorda infatti con l'orientamento espresso da dottrina e giurisprudenza sulla tassatività dell'elencazione degli atti impugnabili di cui al cennato art. 19, seppure la giurisprudenza di legittimità, nel tempo, abbia ritenuto di estendere l'impugnazione ad atti non rientranti tra quelli specificamente indicati. Il provvedimento in esame, tuttavia, non rientra tra gli atti tassativamente elencati e neppure tra quelli ritenuti analoghi atteso che l'attività di autotutela è contrassegnata da ampia discrezionalità non sindacabile in via giudiziaria per cui, contro il diniego di procedere all'esercizio del relativo potere, non può essere proposta impugnazione in sede giurisdizionale se non per contestare il provvedimento, solo con riferimento agli aspetti dell'imparzialità e correttezza dell'azione amministrativa. (Conf. Cass. SS.UU. n. 2709/2009, Cass. SS.UU. n. 11457/2010). (F.Co.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

485. Motivazione delle sentenze

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 3746/2018 dell'11 settembre 2018, Presidente: Sacchi, Estensore: Chiametti

Contenuto essenziale della motivazione – Esame delle circostanze allegatte dalle parti – Legittimità della sentenza - Sussiste.

Una sentenza non può essere considerata lacunosa quando il giudice motivi con la propria pronuncia l'accoglimento di ogni singolo rilievo e non si limiti ad aderire pedissequamente alle argomentazioni dell'ufficio, non accontentandosi di richiamare concetti generici, senza esaminare le circostanze specifiche evidenziate dalle parti. (G. Gi.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 36

486. Atti impugnabili

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 3762/2018 del 12 settembre 2018, Presidente: Sacchi, Estensore: Scarcella

Liquidazione automatica della dichiarazione – Immediatamente impugnabile al giudice tributario.

In tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 564/1993, ha natura tassativa, ma, in ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost) e di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost), è impugnabile davanti al giudice tributario ogni atto adottato dall'ente impositore che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche. Per l'effetto, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa la comunicazione di irregolarità ex art.36 bis, comma 3, d.P.R. n. 600/1973 (Cass., Sez. V, 11.05.2012, n. 7344; Cass., Sez. VI, 28.11.2014, n. 25297). (R.d'A.)

Riferimenti normativi: art. 36-bis, comma 3, d.P.R. n. 600/1973; art. 19 d.lgs. n. 564/1993; artt. 24, 53 e 97 Cost.

487. Atti impugnabili

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 3887/2018 del 20 settembre 2018, Presidente: Cusumano, Estensore: Marcantonio

Ruolo– Cartella di pagamento – Omessa notifica – Onere prova - Atto autonomamente impugnabile.

In assenza della tempestiva prova della notifica della cartella di pagamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, il contribuente può impugnare l'iscrizione del ruolo sottostante (Conf. SS.UU. Corte di Cassazione, n. 19704/2015). (S.Pa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19; 2697 cod. civ.

488. Notifiche a mezzo posta

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 3916/2018 del 21 settembre 2018, Presidente: D'Agostino, Estensore: Chiametti

Atto consegnato a persona qualificatasi come custode – Contestazione della qualifica di custode – Onere del destinatario di provare l'inesistenza di tale qualifica – Sussiste – Illeggibilità della firma – Non rileva.

In caso di notifica a mezzo posta, se la consegna viene effettuata a persona qualificatasi come custode dello stabile delegato al ritiro, incombe sul destinatario dell'atto, che contesti detta qualifica, l'onere di fornire la prova contraria e, in particolare, di allegare e provare l'inesistenza del predetto incarico; non costituisce, inoltre, causa di nullità della notifica (ex art. 160 c.p.c.) l'illeggibilità della firma apposta sull'avviso di ricevimento. (C.S.)

Riferimenti normativi: l. n. 890/1982, artt. 4 e 7; art. 160 c.p.c.

489. Spese di lite

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 26, sentenza n. 4015/2018 del 26 settembre 2018, Presidente e Estensore: Labruna

Riforma della sentenza di primo grado – Criterio per la valutazione della soccombenza.

Il giudice d'appello, che riformi in tutto o in parte la sentenza impugnata, in difetto di una esplicita rinuncia della parte risultata poi vittoriosa, deve procedere, anche d'ufficio, ad un nuovo completo regolamento delle spese processuali, il cui onere va attribuito e ripartito tenendo presente l'esito complessivo dell'intera lite. Infatti, in virtù dell'effetto devolutivo dell'appello, la valutazione della soccombenza opera in base ad un criterio unitario e globale. (L.C.G.)

Riferimenti normativi:

490. Notifica PEC

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 4030/2018 del 26 settembre 2018, Presidente: Micheluzzi, Estensore: Taviano

Notifica telematica ante processo telematico – Inesistenza.

La notifica via PEC eseguita antecedentemente il periodo sperimentale del processo telematico è da considerarsi giuridicamente inesistente, non sanabile per raggiungimento dello scopo ai sensi dell'art 156 cpc, attesa l'inapplicabilità di tale ultima disciplina in presenza di una modalità di notifica (all'epoca) non conforme ad alcun modello legale applicabile al processo tributario. (E.H.)

Riferimenti normativi: art. 156 c.p.c.; art. 16bis d.lgs. 546/92

491. Giudicato favorevole

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 8, sentenza n. 4042/2018 del 27 settembre 2018, Presidente: Fanizza, Estensore: Rota

Applicazione art. 1306 c.c. – Validità del giudicato favorevole - Partecipazione al medesimo giudizio – Giudicato già formato - Non sussiste.

Il principio secondo cui il coobbligato d'imposta può avvalersi del giudicato favorevole, disciplinato dall'art. 1306 c.c., trova applicazione soltanto ove la sentenza richiamata sia stata resa in un giudizio cui non abbiano partecipato i condebitori che intendano opporla. Laddove, invece, costoro abbiano partecipato al medesimo giudizio, non potranno giovare della statuizione emessa tra il creditore ed uno degli altri coobbligati solidali convenuti. Tale regola opera sempre che non si sia già formato un diverso giudicato in capo al soggetto che intende opporre la sentenza. (E.H).

Riferimenti normativi: art. 1306 c.c.

492. Compensazione delle spese

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4587/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente: Gravina, Estensore: Di Mario

Presupposti.

Ai sensi dell'art. 15 del d.lgs. 546/1992 la Commissione tributaria può dichiarare compensate, in tutto o in parte, le spese di lite soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate.

Laddove non si rinvenivano le suddette circostanze che avrebbero giustificato la compensazione, la sentenza di primo grado che l'ha disposta deve essere riformata (Nel caso di specie, il giudice ha riconosciuto che l'intimazione di pagamento impugnata rifletteva cartelle di pagamento già annullate con precedente giudizio di merito). (F.M.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 15

493. Società estinta

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 4607/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente: Servetti, Estensore: Malanetto

Società cancellata dal Registro imprese – Proposizione da parte del liquidatore - Inammissibilità.

Spese di lite – Rappresentante di soggetto inesistente - Condanna.

In caso di società estinta per cancellazione dal Registro delle imprese, il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado proposto dal liquidatore, qualificatosi rappresentante della società in liquidazione è inammissibile. Irrilevante è che il liquidatore si sia qualificato delegato dell'assemblea totalitaria dei soci e, quindi, in definitiva, rappresentante di costoro quali persone fisiche, solo in seguito al rilievo d'ufficio della carenza di legittimazione attiva in capo a un soggetto estinto. Né, ai fini di una persistente legittimazione ad agire dalla società estinta risulta utile invocare l'art. 28 del d.lgs. n. 175/2014, se trattasi di norma introdotta dopo l'evento estintivo che ha interessato la società, poiché ha effetto solo pro futuro (cfr. Cass., Sez. VI, n. 23029/2017).

Nell'ipotesi di azione proposta per conto di società cancellata e dunque di soggetto inesistente, la condanna alle spese deve essere pronunciata nei confronti del soggetto che, spendendo la giuridicamente impossibile qualità di legale rappresentante di soggetto non più esistente, ha conferito il mandato all'avvocato (cfr. Cass., Sez. VI, n. 12603/2018). (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, artt. 10, 15 e 18

494. Appello – Nuovi documenti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 11, sentenza n. 4630/2018 del 29 ottobre 2018, Presidente: Pezza, Estensore: Missaglia

Nuove prove in appello – Ammissibilità – Norma speciale – Prevalenza.

La produzione di nuovi documenti in appello è consentita nel processo tributario dall'art. 58 del d.lgs. n. 546/1992. Non sussistono limitazioni alla produzione in appello di qualsiasi documento, anche se già disponibile in precedenza e anche se la parte che lo produce non si è costituita nel primo grado del giudizio. Nel processo tributario non trova applicazione il disposto dell'art. 345 c.p.c., che statuisce una specifica preclusione, in base alla quale nel processo civile la mancata produzione dei documenti in primo grado ne impedisce la produzione nel grado d'appello, salva la dimostrazione della causa non imputabile alla parte. L'art. 58, comma 2, configurandosi quale "norma speciale", dettata per il processo tributario, risulta prevalente rispetto alla previsione codicistica. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 58

495. Atti impugnabili

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4632/2018 del 29 ottobre 2018, Presidente: Gravina, Estensore: Candido

Impugnabilità diniego di autotutela - Sussiste.

Il ricorso introduttivo avverso diniego parziale di autotutela è ammissibile, ancorché lo stesso non sia espressamente menzionato fra gli atti impugnabili indicati all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992. È annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza: l'atto di diniego di autotutela è l'unico atto avverso il quale il contribuente può fare valere le proprie ragioni rivolgendosi al giudice. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19; d.m. 37/1997, art. 3; legge 241/1990, art. 21-nonies; d.lgs. 472/1997, art. 13

496. Sentenza

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 4645/2018 del 30 ottobre 2018, Presidente: Cusumano, Estensore: Noschese

Contenuto e motivazione.

L'art. 132, primo comma, n. 4), c.p.c., consente al giudice la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione. Il giudice, nel motivare concisamente la sentenza, secondo i dettami di cui all'art. 118 disp. att. c.p.c., non è tenuto a esaminare specificamente e analiticamente tutte le questioni sollevate dalle parti, potendosi limitare alla trattazione delle sole questioni - di fatto e di diritto - rilevanti ai fini della decisione concretamente adottata. (F.P.)

Riferimenti normativi:

497. Cessata materia del contendere

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 4646/2018 del 30 ottobre 2018, Presidente: Cusumano, Estensore: Noschese

Presupposti.

L'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere può essere dichiarata solo se entrambe le parti si danno reciprocamente atto, formulando conclusioni conformi, di non avere più pretese contrapposte in atto, quanto all'oggetto della lite. Il giudice non può rilevare la cessazione in assenza di tale concorde dichiarazione (Cfr. Cass., ord. 2 marzo 2015, n. 4137). (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 46

498. Appello

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 4647/2018 del 30 ottobre 2018, Presidente: Cusumano, Estensore: Noschese

Domande ed eccezioni nuove.

Le censure riproposte solo in appello violano il disposto dell'art. 57 del d.lgs. n. 546/1992, ove configurino nuovi motivi di impugnazione dell'atto non contenuti nel ricorso introduttivo.

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 46

499. Appello - inammissibilità

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 4649/2018 del 30 ottobre 2018, Presidente: Sacchi, Estensore: Ramondetta

Forma e contenuto.

Un appello che sostanzialmente si limiti ad un generico riferimento alle statuizioni di cui è chiesta la riforma, con atto privo di alcuna parte argomentativa e senza censura espressa e motivata, che miri a contestare il percorso logico-giuridico della sentenza impugnata, è inammissibile. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 53

500. Atti impugnabili

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 14, sentenza n. 4658/2018 del 31 ottobre 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Palma

Diniego di sospensione della riscossione - Esclusione.

Il diniego di sospensione amministrativa della riscossione non è impugnabile, stante la tassatività degli atti autonomamente impugnabili previsti dall'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992. La richiesta di sospensione della riscossione non è atto assimilabile al diniego di annullamento dell'atto impositivo in autotutela: diversi sono, infatti, i presupposti e le finalità. Impugnabile è la cartella esattoriale, rispetto alla quale si può lamentare un pericolo di pregiudizio di un danno grave e irreparabile. È, infatti, da tale atto esecutivo che discende il danno grave e irreparabile, non già dal diniego di sospensione. L'inerzia in tal senso non può essere sanata attraverso l'impugnazione del diniego di sospensione della riscossione. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

501. Sospensione del processo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 14, sentenza n. 4660/2018 del 31 ottobre 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Palma

Sospensione Effetti – Esecutività dell'atto impugnato - Irrilevanza.

La sospensione del processo tributario non ha effetti anche sull'esecutività dell'atto impugnato, essendo unicamente finalizzata a evitare un contrasto di giudicati, non anche a inibire gli effetti dell'atto impugnato. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, artt. 19 e 39

502. Rapporti tra processo penale e tributario

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 23, sentenza n. 4745/2018 del 5 novembre 2018, Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi

Doppio binario – Rilevanza della sentenza penale – Elementi di prova in sede penale – Valenza nel processo tributario – Sussiste.

Pur sussistendo il principio del doppio binario tra processo penale e tributario, la sentenza penale, pur non essendo vincolante, può configurare un indizio o un elemento di prova nel

giudizio tributario, alla luce dei fatti in essa accertati dal giudice penale sulla base delle prove rilevate nel relativo giudizio.

Inoltre, in presenza di una sentenza di condanna penale il giudice tributario, seppure autonomamente, ha l'onere ed il potere di prendere in considerazione, come elementi di prova, la condotta delle parti e la documentazione acquisita nel processo penale utilizzata per l'accertamento materiale dei fatti e verificarne la rilevanza nell'ambito della controversia fiscale. In base a detti rilevanti principi giurisprudenziali di legittimità, è quindi ammissibile valutare nell'ambito di giudizio tributario le prove acquisite nel processo penale, tra cui la testimonianza. (P.G.)

Riferimenti normativi:

503. Rinuncia in appello

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 4768/2018 del 6 novembre 2018, Presidente e Estensore: Borgonovo

Cessazione della materia del contendere – Rinuncia in appello – Sentenza di primo grado – Conferma – Spese di lite – Condanna.

A differenza di una istanza dell'Ufficio per la declaratoria di cessata materia del contendere e conseguente estinzione del giudizio, ove si tratti di una rinuncia a proseguire il contenzioso dopo la presentazione dell'appello, La Commissione regionale deve confermare la sentenza di primo grado, con condanna dell'Ufficio rinunciante alla rifusione delle spese del giudizio. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 46

504. Rimessione in termini

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 4789/2018 del 7 novembre 2018, Presidente: Micheluzzi, Estensore: Tavazza

Denuncia querela nei confronti del consulente - Sufficienza.

Ai fini della rimessione in termini ex art. 153, secondo comma, c.p.c., la denuncia querela, presentata dal contribuente nei confronti del proprio consulente, ed articolata nella puntuale descrizione della vicenda, può essere sufficiente a dimostrare la causa di forza maggiore per fatto di terzo non determinato da propria negligenza. (F.P.)

Riferimenti normativi: art. 153, comma 2, c.p.c.

505. Estinzione del giudizio

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 4816/2018 dell'8 novembre 2018, Presidente e Estensore: Targetti

Cessazione della materia del contendere - Definizione agevolata delle controversie tributarie.

La presentazione di regolare domanda di definizione agevolata della controversia ex art. 11 del d.l. n. 50/2017, seguita dai pagamenti dovuti, comporta l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.l. 50/2017, art. 11

506. Querela di falso

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 4900/2018 del 13 novembre 2018, Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Rentiis

Relata di notifica – Notifica atto impositivo – Raccomandata – Contestazione della firma – Querela di falso – Incompetenza giudice tributario.

La contestazione della firma apposta dal contribuente sulla relata di notifica della raccomandata contenente l'atto impositivo può avvenire solo mediante la proposizione di querela di falso instaurando apposito procedimento davanti al Tribunale competente. Non compete dunque al

giudice tributario accertare che la relata di notifica sulla raccomandata contenente la cartella di pagamento abbia subito una contraffazione o contenga una dichiarazione falsa, come il fatto che il plico sia stato consegnato al legittimo destinatario. Conseguentemente, il giudice tributario, non potendo accertare la falsità del documento, non può non tenere conto del valore probatorio attribuito per legge alla relata di notifica (L.Sa.).

Riferimenti normativi:

507. Produzione documentale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 4906/2018 del 13 novembre 2018, Presidente: Venditti, Estensore: Crisafulli

Giudizio primo grado – Documenti preesistenti – Omessa produzione – Giudizio di appello – Documenti preesistenti – Legittimità produzione tardiva – Sussiste.

Nel processo tributario non opera la preclusione alla produzione documentale per cui le parti possono provvedervi anche nel giudizio d'appello per documenti preesistenti al giudizio di primo grado (F.B.).

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 58

508. Procura alla lite

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 4924/2018 del 15 novembre 2018, Presidente: Duchi, Estensore: Duchi

Vizio – Nullità – Termine sanare vizio – Necessità – Rinvio giudizio - Consegue.

Se nel corso del giudizio viene riscontrato un difetto di procura alla lite rilasciata al difensore il giudice ha il dovere di affidare alla parte termine per sanare tale vizio affetto da nullità e non da inesistenza. (F.B.)

Riferimenti normativi: c.p.c. art. 182

509. Emendabilità dichiarazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 5007/2018 del 21 novembre 2018, Presidente: Borgonovo; Estensore: Scarcella

Dichiarazione dei redditi – Emendabilità in sede contenziosa di errori commessi dal contribuente a proprio danno – Ammissibilità – Sussiste.

Al contribuente non può essere preclusa la possibilità, in sede contenziosa e, dunque, indipendentemente dai termini e dalle modalità relativi alla dichiarazione integrativa ovvero all'istanza di rimborso, di opporsi alla pretesa tributaria allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione e incidenti a suo sfavore sull'obbligazione tributaria. I termini e le modalità indicati dall'art. 2 del d.P.R. 322/1998 si riferiscono alla sola fase amministrativa e, quindi, al contribuente è lasciata impregiudicata la possibilità di difendersi nel contenzioso, senza che si verta né in tema di dichiarazione integrativa né di richiesta di rimborso (conferma: Cass. n. 5728/2018; Cass. n. 16244/2018). (G.Cu.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 322/1998, art. 2, commi 8 e 8-bis; d.P.R. 602/1973, art. 38

510. Efficacia probatoria – Parità delle parti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 5099/2018 del 22 novembre 2018, Presidente e Estensore: Catania

Stima valore immobile – Perizia – Agenzia del territorio – Natura – Atto pubblico – Provenienza del contenuto – Non sussiste.

Nell'ambito del processo tributario, l'Amministrazione finanziaria è sempre sullo stesso piano del contribuente. Da ciò deriva che la relazione di stima di un immobile, redatta da un Ufficio tecnico erariale e prodotta dall'Amministrazione finanziaria rappresenta una semplice perizia

di parte, che ha valore di atto pubblico soltanto per quanto riguarda la sua provenienza, ma non per il suo contenuto.

La perizia prodotta dall'Amministrazione può comunque essere fonte di convincimento per il giudice, potendo essere posta a fondamento della decisione, nel caso in cui sia ritenuta sufficientemente convincente (Conf. Cass. nn. 14418/2014; 2193/2015; 9357/2015; 21257/2017). (G.G.)

Riferimenti normativi: Cost art. 3., c.p.c. art. 116

511. Giudicato esterno

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 5165/2018 del 27 novembre 2018, Presidente e Estensore: Labruna

Diversi periodi d'imposta – Qualificazioni giuridiche – Durevolezza nel tempo.

Il giudicato relativo ad un singolo periodo d'imposta non è idoneo a far stato per i successivi o precedenti periodi d'imposta in via generalizzata e aspecifica, essendo tale efficacia riconosciuta solo a quelle situazioni relative a "qualificazioni giuridiche" o ad altri eventuali "elementi preliminari" rispetto ai quali sussiste un interesse protetto avente il carattere della durevolezza nel tempo (Conf. Cass. n. 9852/2018). (N. Bo.)

Riferimenti normativi: cod. civ., art. 2909

512. Notificazione a mezzo PEC

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 5294/2018 del 4 dicembre 2018, Presidente: Servetti, Estensore: Bragho

Atto privo della firma digitale – Nullità – Non sussiste – Principio della strumentalità delle forme – Applicabilità.

Nel caso di trasmissione via posta elettronica certificata di un documento informatico "pdf" anziché di uno in formato "p7m", la mancanza di firma digitale sull'atto notificato non inficia di nullità la notifica, qualora non sussista assoluta incertezza sul contenuto e sulla provenienza della trasmissione.

In ogni caso, la nullità non può essere dichiarata qualora la notifica abbia raggiunto il suo scopo, avendo consentito al contribuente di conoscere e contestare il contenuto dell'atto (Conf. Cass. 26102/2016, Cass. 3805/2018; Cass. 6417/2019). (L.Bo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 26; c.p.c., art 156

513. Motivi specifici di impugnazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 5315/2018 del 5 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Labruna

Riproposizione dei motivi di primo grado – Ammissibilità – Motivazione della sentenza – Rinvio alla conforme sentenza di primo grado - Consegue.

La riproposizione in appello delle medesime censure del ricorso introduttivo del giudizio non è colpita dalla sanzione processuale dell'inammissibilità; abilita, tuttavia, il giudice d'appello a far proprie le valutazioni delle prove e le motivazioni poste a fondamento della decisione del giudice di primo grado (Conf. Cass. 1200/2016). (L.Bo.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 53; disp. att. c.p.c., art. 118, comma 1

514. Notifiche – Limite alla sanatoria

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 26, sentenza n. 5347/2018 del 5 dicembre 2018, Presidente: Labruna, Estensore: Crisafulli

Notifica di atti impugnabili – Metodo 'diretta postale' – Nullità dell'atto impositivo - Inapplicabilità della sanatoria derivante dalla costituzione della parte destinataria dell'atto.

Nel caso di notifica di atti impto-esattivi l'atto viene ad esistenza, con tutti i suoi effetti anche esecutivi, se ed in quanto notificato. Di conseguenza, visti i particolari effetti di tali atti impto-esattivi, le garanzie del destinatario dell'atto devono essere piene e, pertanto, la notificazione deve essere eseguita ai sensi dell'art. 60, d.P.R. 600/1973. Ne discende che la notifica effettuata con il metodo 'diretta postale' è illegittima e determina la nullità dell'atto impositivo, che non può essere sanata con la costituzione della parte destinataria dell'atto (Contra Cass. 29642/19; 14501/16; 6395/14; Corte cost. n. 175 del 2018). (S.M.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 60

515. Sentenza – Vizio di motivazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 5441/2018 del 12 dicembre 2018, Presidente: Rollero, Estensore: Chiametti

Omessa ponderazione deduzioni di parte – Carenza iter logico-giuridico – Omessa motivazione – Sussiste.

La pronuncia è carente sotto il profilo motivazionale laddove i giudici non prendano in alcuna considerazione le specifiche argomentazioni dedotte dall'ufficio nelle proprie controdeduzioni, limitandosi a recepire acriticamente le prospettazioni del contribuente e concludendo, con una motivazione scarna e del tutto generica, per l'illegittimità dell'avviso di rettifica e liquidazione impugnato, senza esplicitare un compiuto iter logico giuridico alla base della decisione. (R.S.)

Riferimenti normativi: artt. 51 e 52, d.P.R. 131/86

516. Atti impugnabili

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 5611/2018 del 21 dicembre 2018, Presidente: Liguoro, Estensore: Sacchi

Istanza di interpello disapplicativo – Società di comodo – Articolo 37-bis – Diniego – Natura provvedimentale.

Il diniego opposto dall'Amministrazione finanziaria all'istanza di interpello presentata ai sensi dell'abrogato art. 37-bis del d.P.R. n. 600/1973 per la disapplicazione della disciplina delle società non operative è un atto ricettizio, con immediata rilevanza esterna, da qualificarsi quale diniego di agevolazione e, come tale, impugnabile avanti alle Commissioni Tributarie. Tale provvedimento non ha natura semplicemente endoprocedimentale poiché l'istanza di disapplicazione presentata dal contribuente ha l'immediato effetto di incidere sulla condotta tenuta dall'istante in sede di redazione della dichiarazione dei redditi presentata per il periodo d'imposta in relazione al quale l'istanza è stata presentata (Conf. e pluribus Cass. sent. n. 5574/2019) (L.Sa.).

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 19.

517. Rinnovazione della notifica - Costituzione

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 1, sentenza n. 154/2018 del 30 luglio 2018, Presidente: Annoni, Estensore: Anzaldi

Rimessione in termini – Rinnovazione della notificazione – Assenza di nuova costituzione in giudizio – Inammissibilità del ricorso – Sussiste.

A seguito della rimessione in termini per provvedere alla nuova notificazione del ricorso laddove l'originario atto sia stato smarrito dal servizio postale, è necessario adempiere nuovamente alla costituzione in giudizio ai sensi dell'art. 22 d.lgs. n. 546/1992 depositando il ricorso nuovamente notificato, a pena di inammissibilità dello stesso. (E.Com.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 22

518. Giudizio di rinvio

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 1, sentenza n. 257/2018 del 5 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Catalano

Litisconsorzio necessario – Litispendenza – Commissioni tributarie territoriali differenti – Riassunzione innanzi alla Commissione tributaria previamente adita – Necessita.

Laddove si verta in una fattispecie di litisconsorzio necessario (nel caso in questione, tra società di persone e soci ex art. 5 d.P.R. n. 917/1986) e siano state adite commissioni tributarie differenti in ragione della differente residenza dei contribuenti e della competenza territoriale inderogabile (art. 4 d.lgs. n. 546/1992), si deve ordinare la riassunzione del giudizio innanzi alla Commissione tributaria territoriale previamente adita (Conf. Cass. 14815/2008). (E.Com.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 14; d.P.R. n. 917/1986, art. 5

519. Reclamo-mediazione

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 2, sentenza n. 263/2018 del 10 dicembre 2018, Presidente: De Giorgio; Estensore: Minatta

Ricorso pluri-oggettivo – Valore di lite ai fini del reclamo/mediazione – Valore cumulativo di tutti gli atti – Sospensione termine per la costituzione in giudizio – Non sussiste.

Nel caso di ricorso pluri-oggettivo con il cui ricorrente ha impugnato una pluralità di atti (alcuni dei quali con valore di lite che imponevano l'esperimento del procedimento di reclamo/mediazione), il valore di lite per l'applicabilità della sospensione del termine per la costituzione in giudizio di cui all'art. 17 bis, comma 3 d.lgs. n. 546/1992 è da determinarsi con riferimento alla sommatoria dei valori di lite degli atti impugnati. (E.Com.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 17bis

520. Riscossione frazionata - Legittimità

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 2, sentenza n. 240/2018 del 14 dicembre 2018, Presidente: Mottola, Estensore: Rosina

Pagamento in pendenza di giudizio - art 68bis d.lgs. 546/92 – Sussiste - Questione di incostituzionalità - Non sussiste.

La norma ex art 68bis comma 1 lettera c) bis introdotta dal d.lgs. 156/2015 art 9, in merito al pagamento del terzo dell'imposta originariamente accertata in pendenza di giudizio, non è norma sostanziale tributaria e quindi è retroattiva. Invero, è principio generale del diritto che le norme cautelari trovano applicazione dal momento della loro entrata in vigore, non avendo senso alcuno disporre una cautela e rinviarne l'applicazione a situazioni sostanziali sorte dopo la sua introduzione. Va ulteriormente respinta la questione di incostituzionalità (M.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n 546/92 art 68 comma 1 lettera c bis

521. Atti impugnabili

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 3, sentenza n. 3095/2018 del 4 luglio 2018, Presidente: Locatelli, Estensore: Cozzi

Estratto di ruolo – Autonomia impugnabilità - Valida notifica della cartella di pagamento - Non ammissibile.

Il contribuente è legittimato ad impugnare direttamente l'estratto di ruolo solo nel caso in cui non sia mai venuto a conoscenza della cartella di pagamento, consentendogli così di impugnare l'atto non notificato esercitando il proprio diritto alla difesa. La prova dell'avvenuta notifica della cartella di pagamento rende inammissibile il ricorso contro l'estratto di ruolo. (C.L.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19 comma 3

522. Atti impugnabili

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 12, sentenza n. 3096/2018 del 4 luglio 2018, Presidente: Biancospino, Estensore: Botteri

Estratto di ruolo – Autonomia impugnabilità – Asserita mancata notifica della cartella di pagamento - Tardiva costituzione in giudizio dell'agente della riscossione – Conseguente impossibilità a considerare la documentazione prodotta - Ammissibile.

Il contribuente è legittimato ad impugnare direttamente l'estratto di ruolo solo nel caso in cui non sia mai venuto a conoscenza della cartella di pagamento. A fronte dell'asserita mancata notifica della cartella, la tardiva costituzione in giudizio dell'agente della riscossione impedisce di tenere in considerazione la documentazione da questi prodotta, anche se attestante la regolarità del proprio operato e, conseguentemente, il ricorso va accolto. (C.L.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19 comma 3

523. Sentenza

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 8, sentenza n. 3225/2018 del 12 luglio 2018, Presidente e Estensore: Duchi

Motivazione - Concisa esposizione – Applicabilità al processo tributario – Mancata trattazione questioni – Non considerate omesse.

Il novellato art. 132, c 1 n. 4 c.p.c. consente la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione e, secondo i dettami di cui all'art. 118 disp. att. c.p.c., il giudice non è tenuto ad esaminare specificatamente ed analiticamente tutte le questioni sollevate dalle parti. Detti principi si applicano al processo tributario ai sensi dell'art. 1, c 2, d.lgs. 546/1992. Le questioni non trattate non si considerano omesse ma assorbite o superate per incompatibilità logico-giuridica. (C.M.L.)

Riferimenti normativi: art. 132, c1 n. 4 c.p.c., art. 118 disp. att. c.p.c., art. 1, c 2, d.lgs. 546/1992

524. Produzione documenti - Decadenza

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 11, sentenza n. 3409/2018 del 27 giugno 2018, Presidente e Estensore: Giucastro

Nel processo tributario il termine per la produzione di documenti in giudizio di venti giorni liberi prima della data dell'udienza di trattazione, ex art.32, comma 1 d.lgs. 546/92 in quanto strumentale al contraddittorio ha carattere perentorio e deve quindi essere rispettato. (Cass. n. 20523/13 e nn. 11205/2017, 5429/2018) (F.A.)

Riferimenti normativi:

525. Spese di lite

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 17, sentenza n. 3510/2018 del 9 agosto 2018, Presidente e Estensore: Duchi

Condanna alle spese di lite – Omessa pronuncia

La condanna alle spese deve essere pronunciata d'ufficio anche ove la parte vittoriosa non lo richieda e ciò in quanto si tratta di pronuncia accessoria a quella che definisce il giudizio.

La mancata pronuncia sulle spese, anche in difetto di apposita istanza, costituisce un caso di omessa pronuncia (Cass. n. 13724/01). (M.Le.)

Riferimenti normativi:

526. Società cessate - Legittimazione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 5, sentenza n. 3654/2018 del 4 giugno 2018, Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini

Inammissibilità del ricorso presentato dal legale rappresentante di società cancellata

Sono inammissibili le impugnazioni proposte, in persona del legale rappresentante, dalla società cancellata dal registro delle imprese ed estinta. In tema di contenzioso tributario, la cancellazione dal registro delle imprese, con estinzione della società prima della notifica dell'avviso di accertamento e dell'instaurazione del giudizio di primo grado, determina il difetto della sua capacità processuale e il difetto di legittimazione a rappresentarla dell'ex liquidatore, trattandosi di impugnazione improponibile poiché l'inesistenza del ricorrente è rilevabile anche d'ufficio ricorrendo un vizio insanabile. (R.Br.)

Riferimenti normativi:

527. Estinzione del processo

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 4, sentenza n. 4009/2018 del 26 settembre 2018, Presidente: Gaballo, Estensore: Ercolani

Giudizio di rinvio - Mancata riassunzione – Estinzione del processo - Prescrizione della pretesa tributaria – Termini.

In caso di estinzione del processo tributario dovuta ad omessa riassunzione della causa davanti al giudice del rinvio, il termine di prescrizione della pretesa fiscale contenuta in una cartella di pagamento decorre dalla scadenza del termine utile per la (non attuata) riassunzione, giacché solo da tale momento l'atto impositivo diviene definitivo. In tal caso, pertanto, non trova applicazione la regola generale dettata dall'art. 2945, comma 3, c.c. secondo cui il nuovo periodo di prescrizione inizierebbe, anteriormente, dalla notifica dell'atto introduttivo del giudizio (Conf. Cass. 23502/2016). (L.Bo.)

Riferimenti normativi: art. 2945, comma 3, c.c.

528. Costituzione in giudizio in via telematica

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 1, sentenza n. 4280/2018 del 9 ottobre 2018, Presidente: Roggero, Estensore: Faranda

Obbligo di costituzione conforme al ricorrente – Esclusione.

La costituzione in giudizio in via telematica è valida indipendentemente dalla modalità di introduzione del ricorso. Inoltre l'art.10 del d.m. 163/2010 non prevede la sanzione di inammissibilità in caso di costituzione in giudizio in via telematica di parte resistente laddove il ricorso sia stato presentato in forma cartacea. Ne consegue che deve ritenersi legittima la costituzione in giudizio di parte resistente con modalità telematiche al fine di resistere al ricorso di parte ricorrente, depositato in forma cartacea. (S.E.)

Riferimenti normativi: d.m. 163/2013 art. 10

529. Inesistenza della notifica

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 23, sentenza n. 4402/2018 del 15 ottobre 2018, Presidente: Cappabianca, Estensore: Cosentino

Inesistenza della notifica - Inesistenza dell'atto - Non sussiste.

L'inesistenza della notifica non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto quando risulta inequivocabilmente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso all'ufficio per adottare e notificare il procedimento amministrativo tributario. In questo caso grava sull'ufficio l'onere di provare la piena conoscenza dell'atto da parte del contribuente e la sua acquisizione entro il predetto termine di decadenza (Cfr. Cass. sez. V, 27 febbraio 2009 n. 4760) (S.E.)

Riferimenti normativi:

530. Tardiva costituzione del resistente

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 15, sentenza n. 4804/2018 del 6 novembre 2018, Presidente e Estensore: Duchi

Documenti presentati oltre il termine – Effetti – Inutilizzabilità.

Il termine ultimo per la costituzione in giudizio della parte resistente può essere identificato nel 20 giorni liberi prima dell'udienza, in analogia con quanto disposto dall'art. 32 del d.lgs. 542/1992. La documentazione versata in atti in sede di costituzione del resistente oltre il predetto termine non può essere tenuta in considerazione ai fini della decisione della controversia. In più, tale comportamento del resistente è indice dell'insussistenza di valide ragioni da opporre alle eccezioni e richieste di parte ricorrente. (L.Bol.)

Riferimenti normativi:

531. Deposito documenti per via telematica

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 3, sentenza n. 4932/2018 del 9 novembre 2018, Presidente: Locatelli, Estensore: Bolognesi

Prova dell'avvenuta notifica – Deposito per via telematica – Obbligo deposito originali – Non sussiste.

La costituzione del resistente avvenuta in forma telematica inibisce la produzione cartacea che avviene invece esclusivamente per immagini che riproducono i documenti in questione.

Va rigettata, pertanto, la richiesta del contribuente di provare l'eventuale notifica delle cartelle impugnate mediante la produzione in giudizio dell'originale degli atti asseritamente notificati al ricorrente. Ed è comunque inammissibile l'eccezione che si limita a denunciare un mero vizio procedimentale quale quello della mancata produzione cartacea senza dimostrare la lesione al diritto di difesa che ne consegue (Conf. Cass. n. 26831/2014). (G.Bo.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 32

532. Atti impugnabili

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 9, sentenza n. 4953/2018 dell'8 novembre 2018, Presidente e Estensore: Centurelli

Estratto di ruolo – Impugnabilità - Unico atto con cui il contribuente è venuto a conoscenza della pretesa.

Richiamata la natura di atto privo di autonoma portata impositiva dell'estratto di ruolo, da ciò ne consegue l'impugnabilità circoscritta al caso in cui esso risulti il solo strumento di conoscenza a mezzo del quale poter sollevare eccezioni in merito a debiti tributari in precedenza ignoti, quali l'inesistenza della notifica ovvero l'intervenuta prescrizione (Conf. Cass. SS.UU. n. 19704/2015). (G.Bo.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 19.

533. Fallimento – Legittimazione ad agire

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 12, sentenza n. 4963/2018 del 9 novembre 2018, Presidente e Estensore: Biancospino

Avviso di accertamento – Impugnazione - Inerzia del curatore fallimentare – Legittimazione ad agire – Ultimo legale rappresentante - Sussiste.

Nell'inerzia del curatore fallimentare sollecitato più volte all'azione in giudizio, legittimato a impugnare l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società fallita è l'ultimo legale rappresentante della società, il quale era in carica al momento della dichiarazione di fallimento, e non il precedente legale rappresentante. Ragionare diversamente comporterebbe ampliare a dismisura il numero dei legittimati all'azione da individuare in tutti coloro che abbiano rappresentato la società nel corso della sua attività. (B.I.)

Riferimenti normativi: r.d. 267/1942, art. 43

534. Difesa tecnica

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 1, sentenza n. 5116/2018 del 15 novembre 2018, Presidente: Roggero, Estensore: Chiametti

Difensore sospeso dall'esercizio della professione – Inammissibilità del ricorso.

Il ricorso è da ritenersi inammissibile ove la difesa tecnica sia stata assunta da un professionista non abilitato al momento della presentazione del ricorso, perché sospeso dall'ordine di appartenenza. Lo status di "sospeso" comporta come conseguenza per l'iscritto l'impedimento all'esercizio di tutte le attività oggetto della professione; inoltre il contribuente non poteva stare in giudizio personalmente a causa del valore della controversia superiore al limite previsto dalla legge (Contra Cass., Sent. n. 11435/2018; Ord. n. 8805/2012; Sent. n. 20258/2008. Conf. Cass., Sent. n. 3845/2000). (P.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 12

535. Onere della prova

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 6, sentenza n. 5338/2018 del 27 novembre 2018, Presidente: Bichi, Estensore: Grassi

Fondare il ricorso – Onere ricorrente.

Nel processo tributario è obbligo del ricorrente dare prova della fondatezza della propria pretesa. Pertanto allorché il tema del contendere sia il silenzio rifiuto in relazione a rimborsi derivanti da dichiarazioni periodiche, è onere del contribuente dar prova della propria pretesa producendo copia delle dichiarazioni con le relative ricevute di presentazione non rilevando la circostanza che se le relative dichiarazioni dei redditi siano nella disponibilità dell'Amministrazione Finanziaria. (F.M.)

Riferimento normativo: art. 2697 c.c. e l. 212 del 27 luglio 2000

536. Processo tributario telematico

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 10, sentenza n. 5356/2018 del 26 novembre 2018, Presidente e Estensore: Bolognesi

Notifica ricorso a controparte cartaceo – Costituzione in via telematica – Irregolarità – Sanata da costituzione in giudizio.

La normativa in materia di processo tributario telematico prevede che se il ricorso è introdotto in maniera cartacea, la costituzione in giudizio sia delle parti ricorrenti sia delle parti resistenti, debba avvenire in forma cartacea. Tuttavia, in assenza di un'espressa sanzione di nullità, l'eventuale violazione di tale regola processuale costituisce una mera irregolarità sanata dalla partecipazione al giudizio delle parti. (F.M.)

Riferimento normativo: art. 16 bis, comma 3, d.lgs. 546/92

537. Costituzione tardiva

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 11, sentenza n. 5959/2018 del 21 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Giucastro

Documentazione prodotta tardivamente – Non utilizzabilità.

Non sono utilizzabili nel grado di giudizio in corso i documenti tardivamente prodotti. Ogni documento prodotto in primo grado, ancorché tardivamente, può essere utilizzato ai fini della decisione dell'eventuale giudizio d'appello in quanto, venendo inserito nei fascicoli di parte e d'ufficio, è comunque raggiunta la finalità di porre il documento a disposizione della controparte (Conf. Cass. n.5429/2018). (L.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 23

538. Atti Impugnabili

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 1, sentenza n. 231/2018 del 10 luglio 2018, Presidente e Estensore: Calia

Preavviso di fermo amministrativo – impugnabilità – Non sussiste.

La comunicazione preventiva di fermo amministrativo di un veicolo non arreca menomazione al patrimonio. Il preavviso di fermo amministrativo non è un atto previsto dalla sequenza procedimentale dell'esecuzione esattoriale e, pertanto, non è autonomamente impugnabile, non essendo il destinatario titolare di alcun interesse ad agire ai sensi dell'art. 100 c.p.c. (nello stesso senso Cassazione n. 20301/2008). (L.To.)

Riferimenti normativi: art. 100 c.p.c.

539. Litisconsorzio necessario

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 1, sentenza n. 378/2018 del 16 novembre 2018, Presidente: Rabai, Estensore: Balba

S.a.s. – Socio accomandante – Litisconsorzio necessario – Non sussiste – Difetto di legittimazione – Sussiste.

Nel processo tributario la notifica al socio accomandante dell'atto impositivo emesso nei confronti della s.a.s. non determina l'acquisizione in capo al medesimo della soggettività passiva delle imposte addebitate alla società, né la legittimazione ad impugnare l'avviso di accertamento notificato alla società ed al socio accomandante.

Il socio accomandante, privo di legittimazione processuale nel giudizio relativo alla società, potrà promuovere le proprie eccezioni di merito, anche relative all'accertamento societario presupposto, nel giudizio relativo alla rettifica del suo reddito personale. (Conf. Cass. 21412/2007) (Contra C.T.R. Lombardia 720/2017) (S.Me.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 14; d.P.R. 917/1986, art. 5

540. Impugnazione ruolo esattoriale

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 3, sentenza n. 571/2018 del 31 dicembre 2018, Presidente: Ferrari, Estensore: Di Gaetano

Annullamento notifica e/o atto - Notifica ricorso introduttivo. validità notifica e onere probatorio.

Nel caso in cui il contribuente con proprio ricorso si limiti a contestare la regolare notifica dell'atto precedente, senza eccepire niente in riferimento alla nullità dell'atto proprio, vi sarebbe carenza di interesse ad agire ex art.100 c.p.c. e conseguentemente il rigetto dello stesso. Tale ricorso porterebbe ad una sentenza di annullamento della sola notifica, senza produrre il definitivo ed effettivo annullamento dell'atto, trattandosi di un'azione di mero accertamento. (Cass. Sentenza n. 22946 del 10/11/2016; Cass. Sentenza n. 10079 del 21/04/2017) (G.N.)

Riferimenti normativi:

541. Documenti in copia fotostatica

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 3, sentenza n. 342/2018 del 20 settembre 2018, Presidente: Novik, Estensore: Surano

Produzione documentale in copia fotostatica – Mancata eccezione di conformità - Legittimità - Sussiste.

In tema di contenzioso tributario, ai sensi dell'art. 22, comma 4, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, la produzione, da parte del ricorrente, di documenti in copia fotostatica costituisce modalità idonea per introdurre la prova nel processo, atteso che, ai sensi dell'art. 2712 cod. civ., è onere dell'Amministrazione finanziaria contestarne la conformità all'originale, in presenza

della quale il Giudice è tenuto a disporre la produzione del documento in originale ex art. 22, comma 5, del d.lgs. n. 546 cit. La validità della produzione documentale in copia fotostatica è da ritenersi legittima e valida, in quanto solo una specifica e circostanziata eccezione circa la sua conformità all'originale, fa scaturire l'obbligo di produrre l'originale. (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 22 comma 4 e 5; c.c. art. 2712

REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE

542. Base imponibile – Cessione di azienda

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 3311/2018 del 17 luglio 2018, Presidente: Labruna, Estensore: Fucci

Imposta di registro – Cessione di ramo d'azienda – Valutazione della base imponibile – Criteri.

È illegittimo l'avviso di rettifica e liquidazione che non tenga in debito conto le specifiche caratteristiche del complesso aziendale ceduto e del settore d'appartenenza. In particolare, non è corretto determinare i flussi di reddito prospettici come mera differenza tra ricavi e costi variabili, escludendo da tale conteggio i costi fissi e gli oneri finanziari, elementi necessari alla gestione del ramo d'azienda commerciale ceduto. Deve, inoltre, essere quantificato *ex ante* e portato in diminuzione il valore (stimato) delle imposte che graveranno su tali redditi. (J.R.)

Riferimenti normativi:

543. Rettifica del valore di compravendita

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 3366/2018 del 18 luglio 2018, Presidente: Silocchi, Estensore: Rota

Imposta di registro – Imposte ipocastali - Immobile compravenduto – Rettifica di valore.

Con riguardo all'accertamento relativo alla rettifica del valore del cespite compravenduto, ai fini delle imposte ipocastali, occorre fare riferimento al valore venale del cespite come previsto in tema di imposta di registro anche se l'operazione immobiliare rientra nell'applicazione dell'IVA, come previsto dagli artt. 2, comma 2, e 10, comma 1, del d.lgs. n. 347/1990. Non sussiste, infatti, alcun collegamento normativo tra l'accertamento ai fini delle imposte ipotecarie e catastali e l'accertamento ai fini IVA, il cui imponibile segue altre regole. (F.T.)

Riferimenti normativi: art. 2 e art. 10 d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347

544. Cessione di azienda

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 3373/2018 del 19 luglio 2018, Presidente e Estensore: IZZI

Imposta di Registro – Cessione di azienda – Avviso di liquidazione – Valutazione.

In tema di cessione d'azienda, non è sufficiente l'enunciazione astratta dei criteri aritmetici applicati dall'amministrazione per il ricalcolo del valore dell'operazione finanziaria posta in essere dai contribuenti. Se, infatti, è vero che l'enunciazione di tale criterio è idoneo a giustificare, in fase procedimentale e di emanazione, l'atto unilaterale dell'accertamento, ciò non esclude che in fase contenziosa l'amministrazione abbia l'onere di provare la sussistenza, in concreto, dei presupposti fattuali per l'applicazione del criterio scelto e il contribuente abbia la facoltà di opporre elementi di fatto contrari, per vincere la prova offerta da controparte (cit. Cass. N. 24279/2009). (G.Bi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 51 comma 4

545. Tassazione sentenza civile

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 3519/2018 del 31 luglio 2018, Presidente: Silocchi, Estensore: Rota

Registro – Opposizione stato passivo – Atto endoprocedimentale – Misura fissa.

I provvedimenti che definiscono i giudizi di opposizione allo stato passivo del fallimento, nei quali è stata indicata una diversa collocazione dei crediti derivanti da operazioni soggette a IVA

già ammessi alla procedura, sono soggetti a imposta di registro in misura fissa in quanto atti endoprocedimentali (Conf. Cass. n. 14146/2013 e n. 21310/2013). (F.Tu.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 37 e art. 8 comma 1, parte prima, tariffa allegata

546. Riqualificazione degli atti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 8, sentenza n. 3580/2018 dell'8 agosto 2018, Presidente: Secchi, Estensore: Bertolo

Imposta di registro – Conferimento di ramo d'azienda e successiva compravendita di partecipazioni – Riqualificazione come cessione di azienda – Legittimità.

L'art. 20 del d.P.R. n. 131/1986, nella versione previgente alla modifica apportata dalla Legge di Bilancio 2018, non costituisce una disposizione antielusiva e, per tale ragione, non è soggetto a contraddittorio preventivo. La disposizione, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, impone di valutare congiuntamente quella pluralità di atti, collegati strutturalmente e funzionalmente tra di loro, per individuare la causa reale dell'operazione e l'effettiva regolamentazione degli interessi perseguita dai contraenti. Il conferimento in società di un ramo d'azienda con immediata cessione della quota societaria può essere riqualificato cessione d'azienda e, conseguentemente, sottoposto ad imposta di registro in misura proporzionale (Conf. Cass. n. 21676/2017). (M.Mo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20

547. Principio di alternatività IVA/Registro

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3587/2018 del 9 agosto 2018, Presidente: D'Addea, Estensore: Bonomi

Immobili – Lavori non ultimati – Cessione tra società – Imposta registro – Misura fissa – Conseguenze – Accatastamento – Irrilevanza.

La cessione di un fabbricato non ancora ultimato tra soggetti iva sconta l'imposta di registro in misura fissa e non proporzionale dato che il bene non è immesso nel ciclo produttivo, e non rileva la circostanza che il bene sia già stato accatastato. (F.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 10; Tabella A), parte II, allegato d.P.R. 131/1986.

548. Riqualificazione degli atti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3734/2018 dell'11 settembre 2018, Presidente e Estensore: Alparone

Registro – Riqualificazione giuridica – Rilevanza di una pluralità di atti – Sussiste.

Ai sensi dell'art. 20 del d.P.R. 131/1986, per individuare la natura intrinseca e gli effetti giuridici cui la norma dà prevalenza, occorre procedere alla ricostruzione della volontà negoziale, anche se frazionata in uno o più atti, in quanto posti in essere per il raggiungimento di un effetto giuridico reale e non meramente formale. (D.Z.)

Registro – Riqualificazione giuridica – Caratteristiche ed effetti di cessione di azienda – Necessità di indicarle e motivarle – Sussiste.

Per argomentare la sussistenza di un'operazione diretta alla cessione di ramo d'azienda, realizzata attraverso più atti frazionati, parte appellante non può limitarsi a invocare la necessità di considerare congiuntamente gli atti frazionati, ma deve altresì argomentare le ragioni per cui, dall'analisi congiunta, si dovrebbero rilevare i presupposti e le caratteristiche di una cessione d'azienda. (D.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20

549. Valore venale in comune commercio

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 23, sentenza n. 3754/2018 del 10 settembre 2018, Presidente e Estensore: Evangelista

REGISTRO - Base imponibile - Determinazione del valore - Applicazione dell'imposta - Trasferimento beni -Trust liquidatorio.

L'art. 51 d.P.R. 131/1986, al fine della determinazione della base imponibile, impone il principio della effettività del valore venale del bene compravenduto in comune commercio. In caso di *trust* liquidatorio, dichiarato nullo, il cui *trustee* è persona fisica, si applica l'imposta di registro sui beni da quest'ultimo trasferiti con atto di compravendita.

È legittima, quindi, la pretesa dell'Ufficio che ha applicato l'imposta di registro pari al 2% al valore venale di mercato ritenendo che, nel caso di specie, la cessione del bene sia stata effettuata da *trustee* persona fisica. (L.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 51

550. Agevolazione prima casa

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 3854/2018 del 18 settembre 2018, Presidente e Estensore: Borgonovo

Registro – Agevolazioni prima casa – Abitazione di lusso – Superficie utile – Abitabilità – irrilevanza.

Ai fini della individuazione di una abitazione di lusso per escludere il beneficio c.d. prima casa in materia di imposta di registro, la superficie utile deve essere determinata avuto riguardo alla utilizzabilità degli ambienti, a prescindere dalla loro effettiva abitabilità (nel caso di specie, venivano erroneamente esclusi dal computo della superficie utile, i muri perimetrali e la veranda, impropriamente assimilata ad un terrazzo esterno non avendo considerato la concreta potenzialità d'uso della stessa) (M.V.)

Riferimenti normativi: d.m. 2 agosto 1969, art. 6.

551. Atti con più disposizioni

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3856/2018 del 18 settembre 2018, Presidente: Liguoro, Estensore: Crespi

REGISTRO - Atti che contengono più disposizioni – Negozio complesso – Applicabilità di un'unica imposta – Condizioni.

In tema di imposta di registro, qualora un atto contenga più disposizioni si applica, ai sensi dell'art. 21 del d.P.R. 131/1986, la tassazione unica quando le disposizioni da registrare derivano, per loro intrinseca natura, le une dalle altre, intercorrendo tra loro, in virtù della legge o per esigenza obiettiva del negozio giuridico (e non per mera volontà delle parti), un vincolo di connessione o compenetrazione immediata e necessaria (Nel caso di specie, veniva confermata la sentenza che aveva ritenuto soggetto a tassazione unica l'atto contenente la vendita di alcuni fabbricati rurali e dell'annesso orto da parte dei due proprietari, individuando nella natura intrinseca dei beni compravenduti legati da un concreto vincolo di pertinenzialità, un nesso di reciproca interdipendenza tra le diverse disposizioni, tale da renderle derivanti le une dalle altre). (M.V.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20 e 21.

552. Valori OMI

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 3875/2018 del 19 settembre 2018, Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Rentiis

Imposta di registro – Immobile commerciale – Valori OMI – Non costituiscono fonte di prova.

Le sole quotazioni OMI non sono idonee a fondare il differente accertamento del maggior valore effettuato dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate ai fini della rideterminazione della base imponibile dell'imposta di registro quando queste costituiscono l'unico strumento utilizzato dall'Ufficio al fine di identificare il valore venale in comune commercio dell'immobile oggetto di compravendita. Le quotazioni OMI sono idonee solamente a condurre ad indicazioni di valori di larga massima mentre è necessario che il valore venale in comune commercio sia determinato tenendo conto della natura, consistenza ed ubicazione dei beni avendo riguardo ai trasferimenti avvenuti non oltre tre anni prima che abbiano ad oggetto immobili con analoghe caratteristiche e condizioni. (D.G.)

Riferimenti normativi: art. 51, comma 2, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131

553. Trust – Presupposto impositivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3911/2018 del 21 settembre 2018, Presidente: D'Addea, Estensore: Bussani

Atto di costituzione del trust – Imposta ipotecaria e catastale – Trasferimento di beni dal disponente al trustee – Sussiste – Conseguenza – Applicazione in misura proporzionale delle imposte ipotecarie e catastali.

Con l'istituzione del trust si attua un trasferimento di beni dal disponente, che ne perde la disponibilità, al trustee che è tenuto ad amministrare il patrimonio segregato; l'esistenza di un trasferimento, anche se con caratteristiche specifiche, ha come conseguenza la necessità di porre in essere le relative formalità ipotecarie e catastali connesse al regime di pubblicità dei beni immobili. Da ciò discende l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, ai sensi degli artt. 2, comma 2, e 10 del d.lgs. 347/1990. (M.M.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 262/2006, art. 2 comma 49; d.lgs. 347/1990, artt. 2, comma 2, e 10.

554. Cancellazione pegno su quote sociali

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 3955/2018 del 25 settembre 2018, Presidente: Duchi, Estensore: Calà

Imposta di registro – Cancellazione del pegno sulle quote sociali – Natura dichiarativa – Non sussiste – Ragione – Atto privo di contenuto patrimoniale – Rileva – Tassazione in misura fissa – Conseguenze.

L'atto di cancellazione del pegno sulle quote sociali compravendute non ha natura dichiarativa, in quanto non influisce sulla sfera patrimoniale delle parti contraenti ma esclusivamente sulla cancellazione del pegno, verificatasi successivamente all'estinzione del debito; di conseguenza, ai fini dell'imposta di registro, si applica la tassazione in misura fissa prevista per gli atti privi di contenuto patrimoniale (ex art. 11 del d.P.R. 131/1986). (M.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 11 e art. 3 della Tariffa Parte I allegata al d.P.R. 131/1986.

555. Responsabilità solidale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 3992/2018 del 25 settembre 2018, Presidente: Punzo, Estensore: Calà

Registro - Spese processuali – Responsabilità in solido – Sussiste.

Tutti i soggetti che intervengono nell'atto, ed in special modo le parti in causa, sono solidalmente responsabili per il pagamento dell'imposta per l'atto registrato, in quanto parti dell'atto stesso. La parte che effettua il pagamento, tuttavia, ha il diritto di farsi ristorare quanto pagato dal soggetto obbligato principalmente, instaurando un nuovo processo in caso di diniego di pagamento da parte dello stesso soggetto principalmente obbligato. (C.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art.57 comma 1

556. Cessione di terreno

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 26, sentenza n. 3996/2018 del 26 settembre 2018, Presidente: Centurelli, Estensore: Crisafulli

Cessione di terreno – Relazione di stima – Valore di mercato.

In caso di rettifica del valore di mercato di un terreno, la relazione di stima redatta dall'Ufficio del Territorio deve fare riferimento alla conformazione effettiva del terreno, all'eventuale natura edificabile dello stesso e allo stato dello stesso alla data del sopralluogo effettuato. (C.Ca.)

Riferimenti normativi:

557. Rettifica classamento

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 26, sentenza n. 3998/2018 del 26 settembre 2018, Presidente: Centurelli, Estensore: Crisafulli

Rettifica classamento – Dichiarazione DOCFA.

Ai fini della rettifica del classamento immobiliare è sufficiente l'analisi della dichiarazione Docfa, non essendo indispensabile il sopralluogo da parte dell'Ufficio. (C.Ca.)

Riferimenti normativi:

558. Riqualificazione degli atti

Commissione tributaria Regionale per la Lombardia, Sez. 8, sentenza n. 4040/2018 del 27 settembre 2018, Presidente e Estensore: Fanizza

Alternatività con l'IVA – Scrittura privata di accollo – Ingiunzione mancato pagamento – Sussiste.

Il principio generale dell'alternatività tra l'Iva e l'Imposta di Registro è applicabile in caso di scrittura privata di accollo, laddove l'atto sottostante si riferisca ad un'ingiunzione per mancato pagamento di fatture per fornitura merci e prestazioni di servizi soggette ad iva. (E.H)

Riferimenti normativi: d.lgs. 131/1986, art. 40

559. Riqualificazione degli atti

Commissione tributaria Regionale per la Lombardia, Sez. 8, sentenza n. 4042/2018 del 27 settembre 2018, Presidente: Fanizza, Estensore: Rota

Previgente art. 20 Tur - Riqualificazione cessione azienda – Circostanze extratestuali – Rilevano.

Nella qualificazione di più atti distinti nella fattispecie di cessione d'azienda rilevano anche le circostanze extratestuali, non ostando che l'imposta di registro sia un'imposta d'atto. La riqualificazione può quindi avvenire su evidenti collegamenti negoziali, funzionali, soggettivi e cronologici (*la decisione è antecedente al novellato art.20 Tur*). (E.H)

Riferimenti normativi: art. 20 TUR (previgente)

560. Trust autodichiarato - Presupposto

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 4068/2018 del 28 settembre 2018, Presidente: Duchi, Estensore: Gatti

Trasferimento beni al trust – Imposta proporzionale - Non sussiste.

Il trasferimento di beni all'interno di un trust autodichiarato non può considerarsi un reale trasferimento di beni o arricchimento di persone, bensì un mero vincolo di segregazione, pertanto le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa. Il presupposto

di imposta si manifesta infatti con il trasferimento definitivo dei beni dal “trustee” al beneficiario. Conforme Cassazione. (A.D.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 347/1990, artt. 1, 2, 10 e 49 comma 2; d.l. 262/2006, art. 2 comma 47.

561. Agevolazioni prima casa

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 20, sentenza n. 4090/2018 dell'1 ottobre 2018, Presidente: Malaspina, Estensore: Botteri

Imposta di Registro – Prima casa – Causa di forma maggiore – Sussiste.

L'Ufficio non può procedere al recupero della differenza tra l'aliquota ordinaria e l'aliquota agevolata per la prima casa, nell'ipotesi in cui, a seguito di compravendita immobiliare, l'acquirente non abbia potuto trasferire entro diciotto mesi la propria residenza nell'immobile acquistato a causa di ritardi addebitabili esclusivamente all'impresa costruttrice.

In tale evenienza, infatti, è integrato un caso di forza maggiore (Conf. Cass. 4591/2018). (M.Pi.)

Riferimenti normativi:

562. Enunciazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 4210/2018 del 9 ottobre 2018, Presidente: Craveia, Estensore: Mietto

Decreto ingiuntivo – Corrispondenza col debitore – Riconoscimento debito – Autonoma voce imponibile – Imposta di registro – Enunciazione – Non sussiste.

Le scritture private non autenticate di ricognizione di debito sono soggette a registrazione solo in caso d'uso in virtù dell'art. 4 della Tariffa Parte II allegata al d.P.R. 131/1986: non sussiste un riconoscimento di debito, rilevante come autonoma voce imponibile, qualora nel ricorso per decreto ingiuntivo si faccia riferimento alle comunicazioni con il debitore in quanto tale corrispondenza non può essere considerata come “atto” *strictu sensu* e neppure costituisca il fondamento della domanda giudiziale preso a riferimento ai fini della concessione del decreto ingiuntivo. (M.D.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 22.

563. Alternatività Iva/Registro - Esclusione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, sentenza n. 4220/2018 del 4 ottobre 2018, Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini

Sentenza art. 2932 cod. civ. – Pagamento prezzo – Condizione meramente potestativa – Sussiste – Oggetto trasferimento – Sentenza – Alternatività IVA-registro – Non opera.

Nel caso di sentenza pronunciata ai sensi dell'art. 2932 cod. civ., nella quale è stabilito che il trasferimento della proprietà si sarebbe perfezionato con il pagamento del prezzo, tale pagamento integra una condizione meramente potestativa in quanto gli effetti dipendono “dalla mera volontà dell'acquirente” (Cass. Civ. 14470/2018), dovendosi anche considerare che “la controprestazione ossia il pagamento del prezzo è già stata seriamente offerta dall'acquirente all'atto dell'introduzione del giudizio” (Cass. Civ. 18006/2016) come statuito dalla più recente giurisprudenza che ha così sovvertito il precedente orientamento (Cass. Civ. 9097/2012).

Nella fattispecie, non opera il principio di alternatività IVA-registro perché è la cessione del bene in sé ad essere assoggettata ad IVA mentre nel caso di sentenza ex art. 2932 cod. civ. oggetto dell'imposta proporzionale di registro è “la sentenza in forza della quale si è verificato l'effetto traslativo della proprietà sul cespite” (Cass. Civ. 5978/2015). (M.D.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 27 e 40.

564. Obbligazione solidale - Litisconsorzio

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 20, sentenza n. 4236/2018 del 10 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Zevola

Litisconsorzio facoltativo – Obbligazione solidale – Soggetti non parti del rapporto sostanziale – Non sussiste.

L'obbligazione solidale prevista dall'art. 57 d.P.R. 131/1986 per il pagamento dell'imposta dovuta in relazione ad una sentenza emessa in un giudizio con pluralità di parti, quando si tratti di litisconsorzio facoltativo, non può gravare sui soggetti che non siano parti del rapporto sostanziale oggetto del giudizio, assumendo rilievo non la sentenza in quanto tale ma il rapporto racchiuso in essa, quale indice di capacità contributiva (Cass. Civ. 1710/2018): il litisconsorte facoltativo non è pertanto debitore dell'imposta. *(Nel caso in esame, la partecipazione della contribuente al processo conclusosi con la sentenza oggetto dell'avviso di liquidazione si fondava su un titolo diverso da quello principale, essendo stata chiamata in manleva dai convenuti, realizzandosi un'ipotesi di litisconsorzio facoltativo).* (M.D.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 57.

565. Enunciazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 4246/2018 del 10 ottobre 2018, Presidente: Catania, Estensore: Salvo

Decreto ingiuntivo – Enunciazione fideiussione – Natura accessoria – Ambito civilistico – Ambito tributario – Principio autonomia negozi – Sussiste – Tassazione proporzionale – Sussiste.

Il contratto di fideiussione enunciato nel decreto ingiuntivo intervenuto tra le stesse parti del negozio di garanzia ed avente natura accessoria deve essere assoggettato ad imposta proporzionale di registro: la natura accessoria del contratto di fideiussione, infatti, ha valenza civilistica (artt. 1939 e 1941 cod. civ.) mentre in ambito tributario vale il principio di autonomia dei singoli negozi e, per l'effetto, deve essere applicata la disciplina dell'art. 22 d.P.R. 131/1986, la relativa tassazione "non resta attratta" nel campo di applicazione dell'IVA cui era soggetta l'obbligazione principale e resta quindi corretta la tassazione in misura proporzionale essendo irrilevante che il garante è un soggetto IVA. (M.D.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 22.

566. Registrazione in caso d'uso

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 4264/2018 dell'11 ottobre 2018, Presidente: De Ruggiero, Estensore: Marseglia

Transazione – Natura novativa – Registrazione in caso d'uso.

L'efficacia novativa della transazione presuppone una situazione di oggettiva incompatibilità tra il rapporto preesistente e quello originato dall'accordo transattivo.

Gli atti oggetto della transazione, formati mediante scambio di corrispondenza, sono soggetti a registrazione solo in caso d'uso e il caso d'uso si realizza ogni qualvolta l'atto venga depositato per essere acquisito agli atti presso cancellerie giudiziarie o presso amministrazioni dello Stato, mentre non si verifica allorquando il deposito avviene ai fini dell'adempimento di un'obbligazione delle amministrazioni statali. (D.D'A.)

Riferimenti normativi:

567. Ricognizione di debito

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4305/2018 dell'11 ottobre 2018, Presidente: Barbaini, Estensore: Gaudino

Decreto ingiuntivo – Riconoscimento di debito – Imposta di registro proporzionale – Sussiste.

La ricognizione di debito, essendo un atto avente natura patrimoniale dichiarativa e non costitutiva, è soggetto all'art. 3 della tariffa parte prima allegata al TUR.

Conseguentemente sull'atto deve applicarsi l'aliquota proporzionale nella misura dell'1% in quanto rientrante negli "atti di natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura". (D.D'A.)

Riferimenti normativi:

568. Scioglimento del matrimonio – Esenzione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 4362/2018 del 17 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Martorelli

Registro – Scioglimento del matrimonio – Atti connessi – Esenzione.

L'art. 19 l. n. 74/1987 dispiega i suoi effetti nell'ambito dell'applicazione (esenzione) delle imposte indirette e delle tasse ma non in tema di imposte dirette. La ratio della esenzione prevista da tale disposizione va rinvenuta nell'esigenza di garantire una tutela economico-patrimoniale della famiglia nel momento in cui il vincolo di coniugio si attenua o si scioglie definitivamente. Vanno perciò ritenuti esenti tutti gli atti - siano essi contenuti nel verbale presidenziale che in sentenze che in atti autenticati o redatti da notaio, che in scritture private - a condizione che la loro causa sia connessa alla separazione e al divorzio, e precisamente alla sistemazione dei rapporti patrimoniali tra i coniugi. In mancanza della essenziale connessione con il procedimento di separazione/divorzio, altri atti che hanno una causa tipica propria e motivi indipendenti ed autonomi rispetto all'originario atto di separazione/divorzio non possono godere della agevolazione suindicata. (B.I.)

Riferimenti normativi: l. 74/1987, art. 19

569. Avviamento

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 4563/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Russo

Cessione del ramo di azienda – Criterio di determinazione dell'avviamento – Metodo del costo di sostituzione del capitale umano – Rettifiche.

L'avviamento costituisce l'attitudine di un'azienda a produrre utili in misura superiore a quella ordinaria, sicché per la sua determinazione è necessario scegliere il criterio adatto alla realtà aziendale. In un'impresa, come quella di lite, in cui assume rilevanza la forza lavoro e l'organizzazione del personale, in quanto elemento immateriale legato alle potenzialità future dell'azienda stessa, il metodo del costo di sostituzione del capitale umano appare idoneo a quantificare il valore dell'avviamento del ramo d'azienda ceduta. Tuttavia, non è sufficiente applicare al costo complessivo del lavoro i coefficienti di moltiplicazione, differenti a seconda del livello retributivo di riferimento, ma è indispensabile adottare gli opportuni correttivi, derivanti dall'osservazione delle concrete caratteristiche dell'azienda e prendendo in considerazione, ad esempio, la recessione a livello mondiale verificatasi negli anni precedenti e successivi a quello della cessione. (P.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 51 e 52

570. Riqualificazione degli atti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 4566/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente: Borgonovo, Estensore: Scarcella

I - Riqualificazione degli atti – Art. 20 del d.P.R. 131/1986 nella versione ante riforma – Funzione economica degli atti posti in essere – Rilevanza – Irretroattività delle modifiche all'art. 20.

II - Imposta complementare – Cartella di pagamento per riscossione a titolo provvisorio – Legittimità.

I - L'art. 20 del TUR è una disposizione interpretativa, non avente carattere antielusivo, sicché il conferimento societario di un'azienda e la successiva cessione del conferente a terzi delle quote della società devono essere qualificati come cessione di azienda se l'Amministrazione finanziaria riconosca nell'operazione complessiva – in base alle circostanze obiettive del caso concreto – la causa unitaria della cessione aziendale. Si ritengono inoltre inapplicabili in via retroattiva le modifiche apportate alla norma in esame, in vigore dal 1° gennaio 2018, perché ritenute innovative dalla giurisprudenza di legittimità (Conf. Sent. Cass. 20263/2018; id. Ord. Cass. 8619/2018; Contra Sent. Cass. 2054/2017).

II – L'imposta derivante dalla riqualificazione dell'operazione operata dall'Ufficio ha natura complementare e pertanto può essere riscossa in via provvisoria con l'emissione della cartella di pagamento. (P.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20; d.P.R. 600/1973, art. 37-bis; l. 212/2000, art. 10-bis

571. Accollo di debito

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4580/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente: Gravina, Estensore: Di Mario

I- Imposta di registro – Cessione di ramo di azienda – Accollo di debito – Rilevanza per la base imponibile dell'imposta di registro.

II- Imposta di registro – Obbligo di contraddittorio preventivo – Escluso

I - Nel caso di cessione di ramo d'azienda qualora una parte del prezzo sia pagata mediante accollo da parte dell'acquirente del debito dell'alienante tale accollo configura estinzione del debito, che costituisce una diversa modalità di adempimento dell'obbligazione e deve pertanto essere preso in considerazione al fine della determinazione della base imponibile dell'imposta di registro (Conf. Ord. Cass. n.22099/2016; Sent. Cass. n.10218/2016).

II – Per i tributi non armonizzati, come l'imposta di registro, non è previsto l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale, sicché l'invio del questionario al solo cessionario è elemento sufficiente a giustificare l'emissione dell'avviso di accertamento anche al cedente (Conf. Cass. Sez. Unite, n. 28423/2015). (P.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 21, 43 e 51

572. Riduzione giudiziale del valore accertato

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 4602/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Ceccherini

Registro – Sanzioni – Proposta di mediazione – Rifiuto – Abbattimento della sanzione al 35 per cento – Inapplicabilità – Valore dei beni o diritti, ridotto di un quarto, superiore a quello definitivamente accertato - Sanzione dal 100 al 200 per cento dell'imposta dovuta - Applicabilità.

Laddove il contribuente non aderisca alla proposta di mediazione dell'Ufficio, la funzione deflativa del beneficio dell'abbattimento della sanzione al 35 per cento del minimo previsto dalla legge, accordato ex art. 17-bis, comma 7, del d.lgs. n. 546/1992, viene meno. Nel giudizio che segue, laddove l'atto impugnato non sia se non parzialmente annullato, l'unica norma applicabile è l'art. 71 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, per cui, se il valore definitivamente accertato dei beni o diritti, ridotto di un quarto, supera quello dichiarato, si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento della maggiore imposta dovuta. La riduzione giudiziale del valore accertato, che, pur al netto della riduzione di un quarto, si mantenga superiore a

quello dichiarato, comporta una riduzione della sanzione, che sarà commisurata all'imposta effettivamente dovuta, ma ciò non giustifica l'attribuzione del diverso beneficio al quale il contribuente, rifiutando la proposta dell'Ufficio, ha definitivamente rinunciato. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 71

573. Sostituzione d'imposta - Società fiduciarie

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 14, sentenza n. 4663/2018 del 31 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Izzi

Registro – Riscossione – Società fiduciaria – Titolarità di beni nella disponibilità di un fiduciante indeterminato – Prova – Necessità – Sostituto d'imposta - Soggettività passiva.

Una società fiduciaria, nell'ambito dell'intermediazione e dell'amministrazione di beni in nome proprio, ma per conto di terzi, è un sostituto d'imposta, tenuto per legge a pagare l'imposta di registro gravante su beni di sua proprietà. La generica indicazione che il bene sia nella disponibilità di un fiduciante – di cui non sia indicata l'identità, allegando un patto di riservatezza - non è sufficiente a escludere la sua titolarità né di conseguenza il suo debito nei confronti dell'Erario. Laddove la società fiduciaria avesse voluto dimostrare di non essere tenuta al pagamento dell'imposta di registro gravante sui beni di sua proprietà, su di essa sarebbe dovuto incombere interamente l'onere di provare o quantomeno indicare tramite deduzioni l'identità del fiduciante. Non può ritenersi provato sulla base di una mera deduzione che il tributo gravi su soggetti terzi non determinati e non determinabili, con ciò liberandosi il contribuente sostituto d'imposta da ogni debito tributario e ricadendo ingiustificatamente sull'ente impositivo la conseguenza della scelta processuale del contribuente. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 57

574. Valore venale in comune commercio

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 4676/2018 del 31 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Rollero

Registro – Base imponibile – Immobili – Determinazione del valore.

Più forte di ogni congettura e di ogni stima in ordine al valore venale in comune commercio di un immobile venduto è la realtà dei fatti, ove, a distanza di soli 3 mesi dall'acquisto, un appartamento sia stato rivenduto ad un prezzo più elevato, senza che nel frattempo siano state eseguite opere capaci di incrementare il valore del bene. In tale caso, è legittimo l'avviso di rettifica che ridetermini il valore dell'immobile da considerare per l'applicazione dell'imposta di registro. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 51 e 52

575. Rettifica del valore degli immobili

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 4713/2018 del 31 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Labruna

Rideterminazione del valore venale immobili – Indici OMI – Utilizzo dati di diversa zona territoriale – Legittimo.

Ai fini della verifica del valore venale degli immobili di cui all'art. 51, del TUR, e della rettifica del valore dichiarato o del corrispettivo pattuito ai sensi del successivo art. 52, è legittimo per l'Amministrazione finanziaria ricorrere a valori OMI relativi a zone territoriali diverse da quella in cui è effettivamente situato l'immobile, qualora le stesse presentino situazioni effettivamente comparabili, assenti nella zona OMI di riferimento territoriale. (A.I.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 52

576. Sentenze – Obbligazione solidale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 4766/2018 del 6 novembre 2018, Presidente e Estensore: Borgonovo

Registro – Riscossione – Soggetti obbligati al pagamento – Parti in causa – Vittoria o soccombenza - Irrilevanza.

Sussiste la solidarietà nel pagamento dell'imposta di registro delle parti in causa, ai sensi dell'art. 57 del TUR, che pone l'obbligo solidale del tributo a carico di tutte le parti, vale a dire tutti i soggetti nei confronti dei quali è stata emessa la sentenza, a prescindere dal ruolo di attore o convenuto, vittorioso o soccombente nel giudizio.

Processo tributario – Atti impugnabili – Cartella di pagamento – Avviso di liquidazione definitivo – Vizi propri – Esclusiva impugnazione.

Qualora l'avviso di liquidazione sia stato regolarmente notificato (nella specie, notifica nelle mani del portiere dello stabile cui abbia fatto seguito comunicazione, ai sensi dell'art. 7 della legge n. 890/1982, con raccomandata, come attestato dal timbro apposto sulla cartolina), in assenza di impugnazione nei termini previsti dall'art. 21 del d.lgs. n. 546/1992, si rende definitivo e la cartella può essere impugnata solo per vizi propri. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 57; d.lgs. 546/1992, artt. 19 e 21

577. Valore degli immobili - Compatibilità

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 4790/2018 del 7 novembre 2018, Presidente: Micheluzzi, Estensore: Tavazza

Imposta ipotecaria e catastale – Accertamento – Valore di immobile – Metodo della comparabilità.

Nella determinazione del valore di un immobile in sede di accertamento ai fini dell'imposta ipotecaria e catastale, il fatto che solo alcuni degli immobili considerati siano effettivamente comparabili non inficia la validità del metodo. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 347/1990, art. 13

578. Avviamento

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 4791/2018 del 7 novembre 2018, Presidente: Micheluzzi, Estensore: Tavazza

Registro – Base imponibile – Valore dei beni e dei diritti – Avviamento – Determinazione – Società di recente costituzione con bilanci sempre in perdita.

In materia di cessione di ramo d'azienda, ai fini della determinazione del maggior valore relativo all'avviamento, l'Ufficio deve tenere conto del contesto economico in cui ha operato il contribuente e cioè se fosse una società di recente costituzione e che abbia operato sempre in perdita. Il metodo basato sulla media dei redditi del triennio antecedente la cessione è incongruo, ove la società sia di recente costituzione e abbia chiuso i bilanci sempre in perdita. (F.P.)

Società – Cancellazione dal Registro delle imprese - Effetti

L'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175/2014, ai sensi del quale, ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 c.c. ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese, non può avere effetto retroattivo, sia per le società che risultano cancellate dal Registro delle imprese prima del 13 dicembre 2014, sia per quelle estinte a partire da tale data, che non possono, di conseguenza, intraprendere le azioni necessarie per esercitare il proprio diritto di difesa. (F.P.)

Riferimenti normativi: art. 2495 c.c.; d.lgs. 175/2014, art. 28, comma 4; d.P.R. 131/1986, artt. 51 e 52

579. Condizione sospensiva

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 23, sentenza n. 5016/2018 del 19 novembre 2018, Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi

Compravendita immobiliare sottoposta a condizione sospensiva – Avveramento della condizione – Dichiarazione di quietanza rilasciata alla parte acquirente – Imposta di registro – Debenza – Non sussiste.

L'atto di compravendita soggetto a condizione sospensiva e la quietanza attestante l'avveramento di quest'ultima costituiscono un unico negozio poiché il rispettivo contenuto si integra reciprocamente ed hanno, pertanto, effetto unitario. Soltanto con l'avveramento della condizione sospensiva l'atto di compravendita si perfeziona in relazione agli impegni assunti tra le parti, con il pagamento del prezzo e il conseguente rilascio della quietanza. Ne consegue che quest'ultima non va assoggettata all'imposta di registro. (R.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 6, Tariffa, Parte Prima, e 21.

580. Contratto di locazione pluriennale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 5048/2018 del 21 novembre 2018, Presidente: Sacchi, Estensore: Scarzella

Contratto di locazione di immobili urbani di durata pluriennale – Assolvimento dell'imposta sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto – Assolvimento dell'imposta annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno – Facoltà del contribuente – Sussiste.

È facoltà del contribuente optare per il versamento dell'imposta connessa alla registrazione di contratti di locazione di immobili urbani di durata pluriennale in un'unica soluzione determinata sulla base del corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto ovvero annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno. Tale interpretazione, oltretutto conforme al dettato normativo (art. 17, comma 3, d.P.R. n. 131/1986) trova diretta conferma nel diritto del contribuente, in caso di risoluzione anticipata del contratto, a vedersi restituire la maggiore imposta eventualmente già pagata per gli anni successivi a quello della risoluzione del contratto. (R.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 17 e 43.

581. Alternatività Iva/Registro

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 5088/2018 del 22 novembre 2018, Presidente e Estensore: Lamanna

Opposizione stato passivo fallimentare – credito – operazione soggetta IVA – imposta di registro – misura fissa – applicabilità.

Devono essere assoggettate ad imposta di registro in misura fissa le pronunce con cui il Tribunale definisce i giudizi di opposizione allo stato passivo fallimentare, ammettendo al passivo un credito derivante da un'operazione già soggetta ad IVA. (Conf. Corte Cost. n. 177/2017). (G.G.)

Riferimenti normativi: art. 8, c. 1, lett. c), della Tariffa, Parte prima, allegato A, d.P.R. 131/1986.

582. Agevolazione prima casa

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 5243/2018 del 29 novembre 2018, Presidente: D'Agostino, Estensore: Vicuna

Agevolazione prima casa – Cambio residenze – Termini.

Ai fini dell'applicazione dell'agevolazione prima casa nell'imposta di registro, il cambio di residenza deve intendersi perfezionato anche ove, essendo stata tempestivamente presentata la dichiarazione di cambio di residenza, il procedimento non si sia concluso entro il termine di diciotto mesi e purché lo stesso abbia esito positivo (Cfr. Cass. 18188/2015). (M.Ta.)

Riferimenti normativi:

583. Atto di riconoscimento di debito.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 5248/2018 del 29 novembre 2018, Presidente: Gravina, Estensore: Di Mario

Principio di enunciazione in atto – Assoggettabilità a tassazione di riconoscimento di debito allegato a decreto ingiuntivo – Non sussiste.

È illegittimo l'avviso di liquidazione che liquidi l'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1% su di un atto di riconoscimento di debito allegato ad un decreto ingiuntivo proposto da un professionista nei confronti di un cliente moroso. Non trova applicazione in tal caso il principio di enunciazione, in quanto l'atto ricognitivo è da intendersi confermativo di una obbligazione già esistente (Conf. Cass. n. 1132/2009). (M.Le.)

Riferimenti normativi:

584. Atti gratuiti abdicativi

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 12, sentenza n. 5299/2018 del 4 dicembre 2018, Presidente: Siniscalchi, Estensore: Salemmè.

Atto unilaterale gratuito di abbandono della proprietà fondiaria – Natura abdicativa e non traslativa – Tassazione in misura fissa – Sussiste.

La rinuncia gratuita al diritto di proprietà fondiaria rappresenta di per sé stessa una semplice estinzione soggettiva del diritto e non un trasferimento dello stesso da un titolare ad un altro; non può quindi essere parificata ad un atto traslativo. Non è condivisibile l'obiezione per cui un effetto traslativo è insito nell'accrescimento della posizione soggettiva di vantaggio di colui il quale si giova della rinuncia altrui (Contra Cass. 27480/2016; 2232/2019). (L.Bo.)

Riferimenti normativi: c.c. art. 1104; d.P.R. 131/1986, tariffa parte prima, art. 1.

585. Clausola risolutiva espressa

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 5317/2018 del 5 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Labruna

Condizione risolutiva espressa – Avveramento - Restituzione della caparra confirmatoria – Effetto naturale - Assenza di corrispettivo - Tassazione in misura fissa.

Al verificarsi di una condizione risolutiva espressa, l'obbligo di restituzione della somma, già data a titolo di caparra confirmatoria, consegue quale "effetto naturale" della risoluzione del contratto, che avviene senza prestazione di corrispettivo; si applica pertanto l'imposta fissa anziché quella proporzionale. (L.Bo.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 131/1986, art. 28 comma 1.

586. Alternatività Iva/Registro

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 5419/2018 del 12 dicembre 2018, Presidente: Liguoro, Estensore: Vicuna

Imposta di registro – Atti giudiziari – Sentenza di condanna al risarcimento di un danno e condanna di un terzo a manlevare il debitore di detto obbligo di risarcimento – imposta proporzionale.

È legittima l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale, ai sensi dell'art. 8, della Tariffa, parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986, qualora dalla pronuncia civile, di cui è

chiesta la registrazione, emerga chiaramente l'insussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'IVA. In particolare, la condanna conseguente l'azione di risarcimento danni e quella di manleva esulano dall'ambito applicativo dell'Iva per carenza del presupposto oggettivo: le somme oggetto di condanna per danni e manleva, invero, non possono costituire il corrispettivo di operazioni di "cessioni di beni" o "prestazioni di servizi".

Ai fini dell'individuazione del corretto trattamento fiscale da applicare in materia di imposta di registro alla statuizione di condanna a manlevare assume rilievo esclusivamente la presenza di un provvedimento recante una "condanna al pagamento di somme o valori", con applicazione dell'imposta proporzionale del 3% senza involgere l'applicazione del principio di alternatività Iva/registro (Cass. nn. 20260/2015, 20261/2015 e 20265/2015). (J.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1973, art. 1; d.P.R. 131/1986, art. 40; d.P.R. 131/1986, Tariffa, Parte Prima, art. 8

587. Valori OMI

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 441/2018 del 10 agosto 2018, Presidente e Estensore: Maggipinto

Registro – Valore venale di un immobile – Metodo valutativo – Valori OMI — Integrazione, necessità - Comparazione con altri immobili.

I valori OMI costituiscono "meri elementi indiziari" e sono quindi insufficienti a fondare da soli un accertamento di valore immobiliare. Il loro utilizzo deve essere integrato con i valori di altri beni presi a comparazione appartenenti alla medesima categoria catastale, aventi le medesime caratteristiche e situati nella stessa zona in cui si trova quello stimato. (A.Fe.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 51 e 52; l. 296/2006, art. 1 comma 307

588. Risoluzione contratto - Solidarietà

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 2, sentenza n. 577/2018 del 12 novembre 2018, Presidente: Fischetti, Estensore: Della Vecchia

Imposta di Registro – Inadempimento promittenti venditori – Risoluzione preliminare e condanna alla restituzione del doppio della caparra confirmatoria - Sentenza – Responsabilità solidale ex art. 57 d.P.R. 131/1986 – Non sussiste.

Le imposte di registro sulla sentenza di risoluzione di contratto preliminare e condanna alla restituzione del doppio della caparra confirmatoria si applica in misura fissa di euro 200,00 per la risoluzione contratto ex art. 28 d.P.R. 131/1986 e in percentuale del 3% sull'imponibile ex art. 8 lett. b Tariffa Parte I d.P.R. 131/1986 per la condanna al pagamento di somme; l'imposta è dovuta a prescindere dal fatto che il provvedimento giudiziale sia stato sospeso in sede d'impugnazione, giacché il diritto di rimborso è previsto solo in caso di modifica della statuizione con successiva sentenza passata in giudicato ex art. 37 d.P.R. 131/1986.

Dette imposte di registro devono gravare su ciascuna parte processuale solo per quanto concerne la parte di condanna alla medesima riferibile con esclusione della solidarietà ex art. 57 d.P.R. 131/1986. L'obbligazione solidale sussiste invece per il titolo (contratto preliminare) ex artt. 10 e 6 della Tariffa Parte I, d.P.R. 131/1986. (M.L.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 6, 8 lett. b), 10, Tariffa, Parte I, e artt. 28, 37, 57

589. Permuta di immobili

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 2, sentenza n. 656/2018 del 23 novembre 2018, Presidente: Fischetti, Estensore: Della Vecchia

Registro – Permuta di immobili – Base imponibile – Modalità di calcolo.

Ai fini della registrazione di una sentenza avente ad oggetto il trasferimento, a titolo di permuta, di beni immobili, la base imponibile dell'imposta di registro è rappresentata dal valore del bene che dà luogo alla maggiore imposta. (P.A.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 43, comma 1, lettera b).

590. Enunciazione di atto

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 683/2018 del 4 dicembre 2018, Presidente: De Petris, Estensore: Facchinetti

Imposta di registro – Tassazione enunciazione in atto giudiziario – Necessaria individuazione della natura dell'atto – Sussiste.

Affinché si realizzi l'enunciazione di un atto riportato in una sentenza, è necessario che l'atto sia posto alla base del provvedimento ed occorre identificarne la natura nei suoi elementi essenziali. Qualora la lettura della sentenza non consenta di individuare chiaramente la natura dell'atto nei suoi elementi essenziali non si è in presenza di enunciazione che consenta di assoggettare l'atto ad imposta di registro. (A.Rav.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 22

591. Enunciazione di atto

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 1, sentenza n. 417/2018 del 10 luglio 2018, Presidente e Estensore: Caristi

Decreto ingiuntivo – Delegazione pagamento enunciata – Imposta registro proporzionale imponibilità.

Se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere tra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate. (E.Con.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 22

592. Locazione – Interessi di mora

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 1, sentenza n. 419/2018 del 10 luglio 2018, Presidente e Estensore: Spartà

Imposta di registro fissa su clausola interessi di mora – Non sussiste.

La clausola in un contratto di locazione che prevede l'applicazione di un interesse di mora nel caso di ritardato pagamento non è da considerarsi come disposizione pattizia patrimoniale autonoma e di conseguenza non è assoggettabile autonomamente a imposta di registro. (R.Ri.)

Riferimenti normativi:

593. Compravendita di ramo d'azienda

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 4, sentenza n. 450/2018 del 17 luglio 2018, Presidente: Macca, Estensore: Portieri

Compravendita di ramo di azienda. – Accollo del debito verso la società di leasing non è parte del prezzo, la base imponibile deve essere calcolata detraendo le passività trasferite per accollo inerenti al complesso aziendale. L'imposta asseritamente calcolata dall'Ufficio non ha natura principale.

L'Amministrazione finanziaria riteneva che l'accollo del debito verso società di leasing fosse parte del prezzo e che quindi l'imposta di registro avrebbe dovuto essere calcolata sulla maggiore somma risultante aggiungendo anche l'importo del debito accollato e tale procedura esclude la natura principale dell'imposta chiesta dall'Ufficio. L'art. 42 comma 1 d.P.R. 131/86 stabilisce che è principale l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'Ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei

casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica. Nel caso in esame non si tratta di correzione da parte dell'Ufficio ma di sostanziale accertamento. È principio di diritto quello secondo cui la norma speciale prevale su quella generale. In caso di cessione di azienda/ramo di azienda la base imponibile deve essere determinata tenendo conto di tutte le componenti sia attive che passive e quindi al netto delle passività trasferite all'acquirente e deve essere calcolata detraendo le passività trasferite per acollo "inerenti" al complesso aziendale (Cass. sent. n. 2048/2017). (C.Con.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 51 comma 4; d.P.R. 131/86 art. 42 comma 1

594. Esenzione imposta di registro

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 4, sentenza n. 509/2018 del 6 settembre 2018, Presidente: Pianta, Estensore: Belotti

Esenzione imposta di registro - Soglia.

Le cause e le attività conciliative le cui sentenze adottate in tutti i gradi di giudizio il cui valore non eccede Euro 1.033 non sono soggetti ad imposta di registro. (G.Ce.)

Riferimenti normativi: art. 46 l. 374/1991

595. Criteri valutazione immobili

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 2, sentenza n. 160/2018 del 6 agosto 2018, Presidente: De Giorgi, Estensore: Secchi

Metodi di determinazione del valore degli immobili – Natura residuale di “ogni altro elemento di valutazione” – Valutazione con il c.d. criterio della trasformazione – Necessità di dimostrare l'impossibilità di utilizzare il metodo di comparazione – Sussiste.

I metodi alternativi di determinazione del valore degli immobili ai fini dell'imposta di registro di cui all'art. 51, comma 2 d.P.R. n. 131/1986 consistenti in “ogni altro elemento di valutazione” (tra cui il c.d. metodo di trasformazione) sono residuali rispetto al metodo di comparazione diretto (con analoghi immobili) e al metodo indiretto (capitalizzazione della rendita netta). L'Ufficio non può limitarsi ad enunciare l'impossibilità di utilizzare i criteri ordinari, soprattutto se dalle banche dati della stessa Amministrazione emergono transazioni di beni immobili della stessa natura. (E.Com.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 51 comma 2

596. Sentenza di assegnazione somme

Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sez. 1, sentenza n. 59/2018 del 22 ottobre 2018, Presidente: Piglionica, Estensore: Caldarera

Registro – Assegnazione somme – Imposta proporzionale – Non dovuta.

Non è dovuta l'imposta di registro proporzionale sul provvedimento meramente esecutivo di assegnazione di somme destinato a realizzare coattivamente il credito concorsuale in forza di preesistente decreto ingiuntivo, già oggetto di tassazione da parte dell'Ufficio. (L.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986

597. Canoni di concessione

Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sez. 1, sentenza n. 103/2018 del 31 dicembre 2018, Presidente: Piglionica, Estensore: Sciarpa

Registro – Canoni di concessione – Imposta proporzionale – Dovuta.

È dovuta l'imposta di registro proporzionale sull'atto di concessione di beni demaniali e diritti di derivazione dell'acqua. Si applica il disposto dell'art. 45 del d.P.R. 131/1986, in base al quale la base imponibile è costituita dall'ammontare del canone. È applicabile alla fattispecie di beni

demaniali il regime agevolativo previsto dall'art. 3, comma 16, del d.l. 95/2012 convertito con l. 135/2012. (S.Cu.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 45; d.l. 95/2012, art. 3, comma 16

598. Rettifica valore aree edificabili

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 2, sentenza n. 95/2018 del 6 luglio 2018, Presidente: Pipponzi, Estensore: Celenza

REGISTRO – Compravendita immobiliare – Aree fabbricabili – Rideterminazione valore in base alle delibere comunali – Esclusione - Perizia indipendente – Illegittimità atto impositivo – Sussiste.

È illegittima la rettifica della base imponibile dell'imposta di registro non basata su comparazioni concrete e su precedenti ma su un criterio astratto riferibile alle indicazioni fornite dai comuni; è rilevante per contro la perizia del c.t.u. disposta dal Tribunale al fine di rilasciare l'autorizzazione all'amministratore di sostegno del dante causa, che può essere disattesa dall'Ufficio solo con critiche puntuali e sistematiche delle argomentazioni del c.t.u. (C.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 51

599. Riqualficazione degli atti

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 2, sentenza n. 106/2018 del 13 luglio 2018, Presidente e Estensore: Mottola

Avviso di rettifica e liquidazione.

L'art. 20 d.P.R. 131/1986 non è solo norma interpretativa degli atti registrati ma ha anche la funzione di identificare l'effettivo significato economico del rapporto giuridico, identificativo della capacità contributiva dei soggetti interessati. L'Agenzia può esercitare il potere di riqualficazione dell'atto offrendo la prova di un collegamento negoziale (Cass. n. 21770 del 15.10.2014; Cass. n. 11877 del 12.5.2017; Cass. n. 2562/2017; Cass. n. 9582/2016, n.10211/2016, n. 9573/2016, n. 18454/2016, n. 2050/2017; Cass. n. 10216/2016, n. 1955/2015, n. 14150/2013, n. 6835/2013; Cass. n. 3481/2014; Cass. n. 6758/6759 del 15.3.2017; Cass. n. 8792 del 5.4.2017; Cass. n. 2007/2018). (C.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20.

600. Lodo arbitrale irrituale

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 2, sentenza n. 108/2018 del 13 luglio 2018, Presidente: Mottola, Estensore: Formighieri

Decreto ingiuntivo – Enunciazione di lodo arbitrale irrituale – tassazione proporzionale del lodo – Non sussiste.

Il lodo arbitrale irrituale enunciato nel decreto ingiuntivo va tassato ad imposta fissa in quanto contenente una ricognizione di debito (Cass. Sez.5 n.481 del 11.1.2018). (C.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 22.

601. Decadenza

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 1, sentenza n. 248/2018 del 20 dicembre 2018, Presidente: Platania, Estensore: De Biase

Registro -Termine decadenziale accertamento – Sussiste.

L'imposta sugli atti soggetti a registrazione, deve essere richiesta dall'Ufficio, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni decorrenti dalla data di registrazione degli atti a cui si riferisce (M.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986 art 76 comma 2

602. Riqualificazione degli atti

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 2, sentenza n. 251/2018 del 28 dicembre 2018, Presidente: Pipponzi, Estensore: Celenza

Registro - art 20 d.P.R. 131/86 - Norma interpretativa - Non sussiste.

Il nuovo art 20 del d.P.R. 131/1986, che impedisce all'Ufficio di riqualificare gli atti, come statuisce la Lg 205/17, non è norma di natura interpretativa (Cassazione n 13610/2018) e per cui non ha effetto retroattivo (M.S.)

Riferimenti normativi: art 20 d.P.R. 131 /1986

603. Locazione – Registrazione tardiva

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 17, sentenza n. 4062/2018 del 28 settembre 2018, Presidente e Estensore: Duchi

Registro – Contratto di locazione - Sanzione calcolata su tutto il periodo di contratto – Sussiste limitatamente ad una annualità.

L'imposta su cui commisurare la sanzione per tardiva registrazione di un contratto di locazione deve essere calcolata sui canoni dovuti per la singola annualità, in special modo quando il contribuente prima di ricevere alcuna contestazione formale, si sia di fatto ravveduto provvedendo alla spontanea registrazione tardiva. (Z.B.)

Riferimenti normativi: art. 17 d.P.R. 131/86

604. Scissione – Riqualificazione atti

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 16, sentenza n. 4098/2018 del 3 ottobre 2018, Presidente: Citro, Estensore: Pilello

Registro – Riqualificazione atto di scissione e successiva cessione quote in cessione azienda- Abuso di diritto – Mancanza di ragione economica - Non Sussiste.

Laddove un atto di scissione societaria e successiva cessione delle quote siano avvenuti in rapida successione non è condivisibile la tesi dell'ufficio, che ritiene l'operazione volta ad eludere l'imposta di registro e catastale relativamente ad una cessione di ramo d'azienda, quando i negozi siano assistiti da valide ragioni economiche preliminarmente fissate in un accordo quadro debitamente attuato. Sussiste la libertà dell'imprenditore di scegliere, tra i diversi regimi opzionali offerti dalla legge ovvero tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, quello più conveniente. (Z.B.)

Riferimenti normativi: art. 20 d.P.R. 131/86 e art. 10bis l. 212/2000

605. Riconoscimento di debito

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 9, sentenza n. 4106/2018 del 2 ottobre 2018, Presidente: D'Orsi - Estensore: Grossi

Imposta di Registro – Riconoscimento di debito – obbligazione autonoma – Non Sussiste.

Il riconoscimento di debito è atto meramente ricognitivo di un'obbligazione già esistente destinato ad operare esclusivamente sul piano processuale e quindi inidoneo a creare una nuova ed autonoma obbligazione. L'atto di ricognizione del debito non è soggetto a registrazione in misura proporzionale, in quanto privo di un qualsiasi contenuto patrimoniale ma all'imposta di registro in misura fissa, a norma dell'art. 11 della Tariffa parte I, allegata al Dpr 131/86 (Cass. sentenza n. 24804/14). (Z.B.)

Riferimenti normativi:

606. Riqualificazione degli atti

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 7, sentenza n. 4164/2018 del 4 ottobre 2018, Presidente: Mainini, Estensore: Salvo

Registro – Riqualificazione cessione di partecipazioni totalitarie di quote in cessione di azienda - Possibilità.

L'amministrazione finanziaria può riqualificare come cessione di azienda la cessione totalitaria delle quote di una società senza essere tenuta a provare l'intento elusivo delle parti, attesa l'identità della funzione economica dei due contratti, consistente nel trasferimento del potere di godimento a disposizione dell'azienda da un gruppo di soggetti ad un altro. Non trova applicazione il novellato art. 20 d.P.R. 131/86, come modificato dall'art. 1 comma 87 letta) della legge 27 dicembre 2017 n. 205, entrato in vigore il 1 gennaio 2018, in quanto non avendo natura interpretativa, ma innovativa, non esplica effetto retroattivo (Cass. sent. n. 11877/17). (Z.B.)

Riferimenti normativi:

607. Alternatività Iva/Registro - Esclusione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 11, sentenza n. 4293/2018 del 10 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Di Rosa

Imposta di registro – Decreto ingiuntivo – Tassazione fidejussione – Tassazione interessi conto corrente – Alternatività IVA e imposta di registro.

Ad un contratto di fidejussione, riferito ad un rapporto assoggettato ad IVA, non trova applicazione il c.d principio di alternatività fra IVA ed imposta di registro. Ai fini dell'imposta di registro, ai sensi dell'art. 22 del d.P.R. n.131/1986, vige l'autonomia dei singoli negozi (Cass. Sentenza n. 17237 del 12 luglio 2013).

Gli interessi oggetto di decreto ingiuntivo, aventi natura moratoria, sono soggetti ad imposta in misura proporzionale (Cass. Ordinanza n. 27304 del 17 dicembre 2017). (G.Do.)

Riferimenti normativi: art. 22 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131

608. Rettifica del valore degli immobili

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 20, sentenza n. 4315/2018 dell'11 ottobre 2018, Presidente: Bolognesi, Estensore: Innocenti

Imposta ipotecaria e catastale – Avviso di rettifica e liquidazione – Compravendita di immobile – Rettifica del valore.

Un immobile in evidente stato di deterioramento non può essere paragonato, ai fini della determinazione del valore, ad altri immobili della zona in stato conservativo definito come "normale". Il confronto per la determinazione del valore di mercato deve essere effettuato con operazioni di compravendita di analoghi fabbricati, nelle medesime condizioni di precarietà. In aggiunta, è onere dell'Ufficio spiegare l'entità del coefficiente correttivo di riduzione del valore risultante dall'applicazione dei valori OMI. (G.Do.)

Riferimenti normativi:

609. Tassazione provvedimento monitorio

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 7, sentenza n. 4335/2018 dell'11 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Saresella

Imposta di registro – Decreto ingiuntivo – Assoggettamento.

L'articolo 37 del d.P.R. 131/86 prevede l'assoggettamento ad imposta di registro di tutti gli atti civili esecutivi, fra cui i provvedimenti monitori muniti di esecutività. Qualora l'atto sia firmato all'estero, la registrazione avverrà solo in caso d'uso, come disposto dall'art. 11 della Tariffa Parte Seconda del d.P.R. 131/86. (G.Do.)

Riferimenti normativi: art. 37 d.P.R. 131/86.

610. Riqualificazione degli atti

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 7, sentenza n. 4416/2018 del 15 ottobre 2018, Presidente: Saresella, Estensore: Salvo

Riqualificazione di una cessione totalitaria di quote societarie quale trasferimento di azienda – Applicazione dell'imposta secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti - Riliquidazione imposta di registro in misura proporzionale.

L'imposta di registro deve essere applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti assoggettati a registrazione, anche se non vi corrisponde il titolo o la forma apparente; la cessione totalitaria delle quote di una società ha la medesima funzione economica della cessione dell'azienda sociale. L'Amministrazione Finanziaria può riqualificare come cessione d'azienda la cessione totalitaria delle quote di una società senza essere tenuta a provare l'intento elusivo delle parti. (M.Gr.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86 art. 20.

611. Agevolazione prima casa - Riacquisto

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 5, sentenza n. 4434/2018 del 15 ottobre 2018, Presidente: Ortolani, Estensore: Salvo

Acquisto entro il termine di un anno dalla vendita dell'immobile acquistato con i benefici prima casa di quota esigua di altro immobile - Revoca beneficio.

Il contribuente, entro un anno dal trasferimento dell'immobile acquistato con i benefici per la prima casa, deve procedere all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale. L'acquisto di una quota esigua (5%) di un immobile entro il termine di scadenza non può comportare il potere di disporre da soli del bene come abitazione propria e non vale pertanto a realizzare la condizione "dell'acquisto di altro immobile" da adibire a prima casa. (Cfr. Cass. n. 21289/14) (M.Gr.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, nota II bis art. 1, comma 4 ultimo periodo, parte prima Tariffa.

612. Contratto di locazione pluriennale

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 21, sentenza n. 4684/2018 del 29 ottobre 2018, Presidente: Ercolani, Estensore: Conconi

Imposta di registro contratti di locazione pluriennali – Tardiva registrazione – Determinazione base imponibile.

In caso di tardiva registrazione di contratto di locazione pluriennale è corretta l'applicazione del combinato disposto degli artt. 43 lettera h) e 69 TUIR per cui il valore contrattuale è dato dalla somma di tutti i canoni di locazione annuale previsti in tale atto. (R.L.)

Riferimenti normativi: artt. 43 lettera h) e 69 TUIR

613. Valore venale in comune commercio

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 1, sentenza n. 4816/2018 del 7 novembre 2018, Presidente: Pilello, Estensore: Chiametti

Registro – Beni immobili - Valore venale in comune commercio – Criteri di determinazione – Perizia di stima – Validità.

Ai fini della determinazione del valore venale in comune commercio di un bene immobile, la perizia di stima redatta e asseverata da un tecnico professionista, temporalmente vicina alla data della compravendita, è atta a rappresentare in maniera esaustiva l'immobile e motivare il valore da attribuire allo stesso. (L.Bol.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 51 e 52

614. Alternatività Iva/Registro

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 20, sentenza n. 4933/2018 del 7 novembre 2018, Presidente: Raimondi, Estensore: Innocenti

Decreto ingiuntivo connesso a contratto commerciale – Mera ricognizione di debito – Imposta proporzionale – Non applicabile.

Nel caso di un decreto ingiuntivo relativo ad un debito nascente da un contratto soggetto a Iva, si è in presenza di un atto che non apporta alcuna innovazione rispetto all'obbligazione originaria. Perciò, detto atto, ha natura puramente dichiarativa e si applica l'imposta di registro in misura fissa in applicazione del principio di alternatività Iva/registro. (G.Bo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 40 e art. 4, tariffa, seconda parte.

615. Agevolazione prima casa – Forza maggiore

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 6, sentenza n. 4934/2018 del 9 novembre 2018, Presidente: Bichi, Estensore: Grassi

Agevolazioni "prima casa" – Decadenza – Motivi soggettivi – Causa di forza maggiore – Non sussiste.

Il contribuente che non riacquista un immobile nel termine di un anno dalla alienazione dell'immobile in precedenza acquistato con l'agevolazione prima casa incorre in revoca del beneficio fiscali previsti. Non sono idonee ad escludere la revoca situazioni impreviste ed imprevedibili di carattere soggettivo quali la crisi con il compagno, la sospensione dell'erogazione dello stipendio, il mancato accesso a fonti di finanziamento per il riacquisto dell'immobile (Conf. Cass. n. 8820/14; Cass. n. 17225/17). (G.Bo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 1, tariffa, prima parte.

616. Alternatività Iva/Registro

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 14, sentenza n. 5052/2018 del 14 novembre 2018, Presidente: Citro, Estensore: Nicolardi

Alternatività imposta proporzionale di registro/Iva – Atti giudiziari – Sussiste.

Il regime stabilito per la registrazione degli atti aventi ad oggetto operazioni soggette ad Iva, che non possono essere assoggettati ad imposta proporzionale di registro, bensì unicamente ad imposizione in misura fissa, va esteso a tutte le fasi riferibili alla prestazione e/o alla fornitura, comprese le fasi giudiziarie volte al recupero da parte del credito da parte del creditore.

In applicazione della previsione recata dalla nota II, posta in calce alla tariffa parte I, gli atti emanati dall'autorità giudiziaria non sono soggetti all'imposta proporzionale per la parte di cui dispongono il pagamento di corrispettivi o prestazioni soggetti ad imposta sul valore aggiunto. (L.D.)

Riferimenti normativi: art. 37 d.P.R. 131/86, art. 8 comma 1 lettera B e art. 40

617. Valori OMI

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 20, sentenza n. 5128/2018 del 14 novembre 2018, Presidente e Estensore: Centurelli

Rideterminazione valore immobile ceduto – Legittimità – Valori OMI – Presuntivi – Perizia di parte – Limitato valore probatorio – Prevalenza della perizia rispetto ai valori OMI per maggiore corrispondenza oggettiva al caso concreto.

L'inattendibilità del prezzo di compravendita dichiarato di un immobile legittima l'ente accertatore a rideterminarlo, il quale tuttavia non può utilizzare in modo generico ed astratto le quotazioni della Banca dati dell'Osservatorio del Mercato immobiliare – OMI, trascurando le caratteristiche proprie del bene, poiché per giurisprudenza di legittimità consolidata i valori

OMI non costituiscono fonte tipica di prova bensì strumento di mero ausilio e indirizzo per l'esercizio della potestà valutativa dell'ente impositore. Al contrario, la perizia prodotta in giudizio dalla ricorrente, pur avendo limitata valenza probatoria, assume rilevanza ai fini della decisione perché contiene elementi di maggiore specificità e oggettiva corrispondenza al caso concreto (Conf. Cass. n.21813/2018; n.21569/2016). (P.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 51 e 52

618. Provvedimento giudiziale di condanna

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 19, sentenza n. 5151/2018 del 16 novembre 2018, Presidente: Celletti, Estensore: Galli

Provvedimento giudiziale di accertamento di diritti di contenuto patrimoniale – Imposta proporzionale – Aliquota applicabile – Necessità di esaminare il contenuto della parte motiva.
L'impiego nel dispositivo di un provvedimento giudiziale del termine "condanna" non implica automaticamente l'applicazione dell'aliquota nella misura del 3% prevista ai fini dell'imposta di registro per le pronunce di "condanna di somme", spettando all'Ufficio liquidatore verificare il contenuto della parte motiva del provvedimento medesimo. Pertanto, quando da quest'ultimo si evince che il riferimento alle somme di denaro era solo una conseguenza, ma non ha assunto il carattere di decisione di condanna vera e propria, perché l'oggetto consisteva invece nell'accertamento di un diritto di natura patrimoniale, allora l'aliquota da applicare è dell'1%, come per l'appunto previsto per i casi di "accertamento di diritti di contenuto patrimoniale". (P.C.)

Riferimenti normativi:

619. Riconoscimento di debito

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 1, sentenza n. 5208/2018 del 20 novembre 2018, Presidente: Roggero, Estensore: Faranda

Enunciazione di un riconoscimento di debito – Imposta fissa – Applicabilità- Sussiste.

L'atto ricognitivo del debito è una mera dichiarazione di scienza che si limita a precisare l'ammontare di un debito e la cui funzione è quella di esonerare il creditore dal dover provare l'esistenza del proprio credito. Pertanto, la tassazione proporzionale si appalesa illegittima, dovendosi assoggettare tale atto ad imposta fissa. (G.D'A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, artt. 3, parte prima e art. 4, parte seconda.

620. Alternatività Iva/Registro

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 8, sentenza n. 5348/2018 del 27 novembre 2018, Presidente: Bricchetti, Estensore: Martinelli

Registro – Iva – Principio di alternatività – Decreti ingiuntivi.

Il principio di alternatività tra Iva e imposta di registro garantisce che operazioni già assoggettate ad Iva non siano tassate in forma proporzionale al registro, con prevalenza della disciplina Iva su quella di registro. Anche ai decreti ingiuntivi si applica l'imposta di registro in misura fissa quando il decreto dispone il pagamento di somme derivanti da operazioni soggette a Iva, similmente alla logica applicabile nella tassazione degli atti ricognitivi. (F.M.)

Riferimenti normativi: art. 40 d.P.R. 131/86

621. Valori OMI

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 10, sentenza n. 5350/2018 del 27 novembre 2018, Presidente: Bolognesi, Estensore: Salvo

Imposta Ipotecaria e catastale – Quotazioni OMI.

Le quotazioni OMI non costituiscono una fonte tipica di prova del valore venale del bene oggetto di accertamento si fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, essendo idonee a condurre ad indicazioni di valore di larga massima. Un avviso di liquidazione non può fondarsi esclusivamente sui valori OMI in difetto di ulteriori elementi forniti dall'Agenzia delle Entrate (Conf. Cass. 25797/15 e 21813/18). (F.M.)

Riferimenti normativi: art. 51 e 52 d.P.R. 131/86.

622. Vincolo pertinenziale - Graffatura

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 1, sentenza n. 5363/2018 del 29 novembre 2018, Presidente: Roggero, Estensore: Faranda

Graffatura – vincolo pertinenziale – Sussistenza – Non necessarietà.

La cd. "graffatura" di un mappale ad un altro rappresenta manifestazione non equivoca della volontà di costituire un vincolo pertinenziale, senza peraltro potersi sostenere, al contrario, che l'assenza di tale "graffatura" escluda automaticamente tale volontà, perché non è previsto dal c.c. alcun obbligo di formalizzare la scelta in sede catastale (Conf. Sent. CTR Lombardia n. 14/2016). (F.M.)

Riferimenti normativi:

623. Cessione ramo d'azienda

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 10, sentenza n. 5489/2018 del 3 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Zamagni

Cessione di ramo d'azienda - Determinazione del prezzo — Asta pubblica – Condizioni del mercato.

Ai fini dell'imposta di registro l'Ufficio è chiamato a valutare la correttezza del metodo utilizzato per la determinazione del prezzo di cessione di un ramo d'azienda, che non può prescindere dalle concrete condizioni del compendio ceduto, dal settore di riferimento e dalle sue evoluzioni, dalle concrete condizioni di mercato. La determinazione di un diverso valore in base a mere formule matematiche è inidonea a superare la diversa valutazione operata dalle parti e fondata su metodi valutativi riconosciuti per il settore. Il sistema di vendita non è irrilevante; un'asta pubblica ha il precipuo compito di individuare l'acquirente in base al miglior prezzo conseguibile in relazione al valore del ramo ceduto. (G.P.V.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986 art. 51 e 52

624. Provvedimento di assegnazione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 18, sentenza n. 5723/2018 del 13 dicembre 2018, Presidente: Nobile De Santis, Estensore: D'Arcangelo

Provvedimento di assegnazione – Tassazione proporzionale - Non sussiste.

Il provvedimento di assegnazione il cui contenuto non risolve contestazioni tra le parti, è sottoposto all'imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 8 della tariffa parte prima lett. d) allegata al d.P.R. 131/1986. (Conf. Cass. 9400 del 20/04/2007) (C.D'A.)

Riferimenti normativi: d.P.R.131/1986, art.37 e art.8 c. 1 lett. a) tariffa parte I

625. Ricognizione di debito

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 11, sentenza n. 5814/2018 del 18 dicembre 2018, Presidente: Citro, Estensore: Curami

Decreto ingiuntivo – Ricognizione di debito– Tassazione proporzionale – Non sussiste.

In base all'art. 40 del d.P.R. n. 131/86, alla luce del principio dell'alternatività, gli atti sottoposti a IVA non debbono scontare l'imposta proporzionale di registro.

La ricognizione di debito, enunciata nel decreto ingiuntivo, che riguarda una somma già soggetta ad Iva, deve scontare l'imposta di registro in misura fissa in quanto costituisce una dichiarazione di scienza che si limita a cristallizzare una situazione già realizzatasi. (Conf. Cass. n. 9390 del 20/042007) (S.Cu.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 40

626. Fideiussore – Difetto di legittimazione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 19, sentenza n. 5817/2018 del 18 dicembre 2018, Presidente: Citro, Estensore: Faranda

Decreto ingiuntivo per escussione fideiussione – Fideiussore – Soggezione imposta – Non sussiste.

A norma dell'art. 57, comma 1, del d.P.R. 131/1986, sono soggetti passivi dell'imposta di registro coloro che hanno richiesto i provvedimenti di cui agli artt. 633, 796, 800 e 825 del c.p.c. Nel caso di decreto ingiuntivo, il fideiussore che ha subito il provvedimento monitorio non è legittimato ad impugnare l'avviso di liquidazione con cui l'ufficio ha richiesto l'imposta proporzionale di registro in quanto non destinatario dell'imposizione tributaria. (S.Cu.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 57, comma 1

627. Agevolazione prima casa – Accorpamento abitazioni

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 16, sentenza n. 5859/2018 del 19 dicembre 2018, Presidente: Nocerino, Estensore: Fagnoni

Acquisto immobile da accorpare – Omesso adempimento catastale - Decadenza beneficio – Non sussiste

L'acquisto di un'abitazione con l'agevolazione prima casa, al fine di accorparla all'abitazione del contribuente, non deve necessariamente essere seguito da una fusione delle due unità immobiliari sotto il profilo catastale, essendo sufficiente il loro accorpamento materiale. Non sussiste, infatti, in capo al contribuente alcun obbligo di effettuare l'accorpamento catastale entro il termine di tre anni dal giorno in cui è stato effettuato l'acquisto con imposta di registro agevolata. (Conf. CTR Lombardia, Sez. dist. Brescia, n. 5072/67 del 23/11/2015) (E.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986

628. Avviamento – Incidenza sul valore

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 20, sentenza n. 5963/2018 del 21 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Centurelli

Valore avviamento – Avviso di liquidazione – Carenza di motivazione – Illegittimità.

Grava sull'Ufficio l'onere di specificare i motivi per i quali la stima dell'avviamento indicata nell'atto di cessione non è idonea ad esprimerne il relativo valore di mercato. È privo della necessaria motivazione l'atto di accertamento sfornito di argomentazioni atte a costituire idonea rettifica delle determinazioni delle parti. (L.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 52 comma 2-bis.

629. Contratto di locazione - Clausola penale

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 2, sentenza n. 269/2018 dell'8 agosto 2018, Presidente: Tateo, Estensore: Ascione

Avviso di liquidazione – Clausola penale inattiva – Imposta di registro fissa – Sussiste.

La clausola penale è da considerarsi una disposizione autonoma e come tale soggetta ad imposizione a tassa fissa di registro, in quanto rientrante tra gli atti sottoposti a condizione sospensiva, ai sensi dell'art. 27 del d.P.R. n. 131/1986. Detta imposizione resta fissa solo per il tempo che tale clausola penale rimane inattiva. (L.To.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 27

630. Ricognizione del debito

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 1, sentenza n. 404/2018 del 22 novembre 2018, Presidente e Estensore: Calia

Atto di ricognizione del debito – Natura di dichiarazione di scienza – Imposta in misura fissa.
L'atto ricognitivo del debito non produce effetti sostanziali, ma solo processuali, e pertanto ha natura puramente dichiarativa, limitandosi a confermare un'obbligazione esistente. Il riferimento normativo è dunque l'art. 4, Tariffa, Parte seconda, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, che prevede l'applicazione in misura fissa. (L.F.C.)

Riferimenti normativi: art. 4, Tariffa, Parte seconda, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131

631. Contratto di locazione - Clausola penale

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 1, sentenza n. 512/2018 del 20 dicembre 2018, Presidente: Rabai, Estensore: Pirola

Contratto di locazione - Clausola penale in ipotesi di inadempimento - Imposta di registro in misura fissa.

È soggetta ad imposta di registro in misura fissa ex art. 21, d.P.R. 181/86, in un contratto di locazione, la clausola contrattuale che preveda, in caso di inadempimento, la corresponsione di interessi moratori superiori all'interesse legale. (G.D.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 181/86, art. 21

632. Notaio – Legittimazione al rimborso

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 3, sentenza n. 568/2018 del 31 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Ferrari

Rimborso tributi speciali e catastali – Notaio - Carenza legittimazione.

Il rimborso dell'imposta deve essere richiesto dal contribuente e non dal notaio, data la sua estraneità nel rapporto impositivo. Il Notaio è estraneo al presupposto impositivo, che concerne unicamente le parti contraenti nel momento in cui partecipano alla stipulazione di un atto traslativo di ricchezza o regolativo di un affare al quale l'ordinamento riconduce un'espressione di capacità contributiva (In senso contrario Sentenza 282-3-18 del 18/9/18). (G.N.)

Riferimenti normativi: Cass. Sez. Trib. Sentenza n. 12755 del 21/06/2016

633. Agevolazione prima casa

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 4, sentenza n. 251/2018 del 4 luglio 2018, Presidente: Santangelo, Estensore: Cagnoli

Riunione di più unità abitative - Agevolazione prima casa – Sussiste.

I benefici per l'acquisto della "prima casa" possono riguardare anche immobili risultanti dalla riunione di più unità immobiliari, purché le stesse siano destinate dall'acquirente quale "una unica unità abitativa", non risultando necessario che l'accorpamento debba avvenire nei tre anni dall'acquisto dell'ultimo immobile (Conf. Cass. n. 8346/2016). (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 76

634. Ricognizione di debito

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 1, sentenza n. 435/2018 del 21 novembre 2018, Presidente e Estensore: Mazzeo Rinaldi

Ricognizione di debito – Imposta di registro in misura fissa – Sussiste.

La tesi della non applicabilità della imposta di registro in misura proporzionale nella ipotesi della mera dichiarazione ricognitiva di preesistente rapporto sembra trovare ulteriore conferma nel

fatto che la precedente normativa al riguardo contenuta nel r.d. n. 3269/23 citava espressamente la ricognizione del debito nella tariffa ad esso allegata, assoggettandola all'imposta di registro proporzionale, laddove nella Tariffa allegata al d.P.R. 131/86 non è stata ripresa la suddetta citazione: dal che è legittimo desumere l'intenzione del legislatore del 1986 di escludere la ricognizione di debito dagli atti negoziali assoggettabili ad imposta di registro proporzionale (Conf. Suprema Corte nella recente citata pronunzia 481/2018). (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986; r.d. 3269/1923

RIMBORSI E GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

635. Impugnazione del silenzio-rifiuto

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 3846/2018 del 18 settembre 2018, Presidente e Estensore: Izzi

Istanza di rimborso – Silenzio rifiuto – Successivo provvedimento di rigetto – Natura della funzione amministrativa – Necessaria impugnazione del provvedimento tardivo.

L’emanazione di un provvedimento conclusivo del procedimento o il compimento di una condotta materiale cui il legislatore riconduce effetti analoghi costituiscono solo una parentesi nel fluire dell’esercizio della funzione amministrativa, potendo l’amministrazione ridisciplinare una determinata fattispecie tramite l’adozione di un nuovo provvedimento. L’introduzione di un termine per la conclusione del procedimento, presupposto per l’affermazione dell’istituto del silenzio amministrativo, consente di affermare “l’esauribilità” del procedimento stesso, che deve avere un inizio e una fine, ma non del potere pubblico.

Quest’ultimo, nel rispetto delle regole che ne disciplinano il legittimo esercizio, potrà esplicarsi anche attraverso una pluralità di provvedimenti successivi, espressioni di un nuovo apprezzamento dell’interesse pubblico.

Pertanto, il provvedimento tardivo non è chiamato ad annullare o a revocare un precedente provvedimento, ma a confermare o modificare la disciplina del rapporto tra amministrazione e amministrato fatta discendere dal legislatore direttamente dalla condotta materiale (il silenzio) originariamente tenuta dalla p.a. Per questo motivo, il provvedimento tardivo non potrà essere considerato quale provvedimento di secondo grado, ma risulterà l’esito di un nuovo e autonomo procedimento che dovrà essere necessariamente oggetto di impugnazione da parte del soggetto in capo al quale produce effetti negativi. (G.A.G.)

Riferimento normativo:

636. Credito Iva – Omissione modello VR

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 3888/2018 del 20 settembre 2018, Presidente: Cusumano, Estensore: Marcantonio

Dichiarazione – Istanza – Modello VR - Rimborso.

È legittima la spettanza del rimborso del credito Iva esposto nell’ultima dichiarazione, indipendentemente dalla presentazione del modello VR, giacché l’esposizione di detto credito – non contestato nell’an e nel quantum – ne produce i medesimi effetti (Conf. Corte di Cassazione, n. 35353/2013 e n. 21734/2014). Dalla data di presentazione della dichiarazione decorrono i termini di prescrizione decennali. (S.Pa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 38.

637. “Euro ritenuta”

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 2, sentenza n. 4031/2018 del 26 settembre 2018, Presidente e Estensore: Silocchi

Rimborsi – Recupero “euro ritenuta” – Voluntary disclosure – Sussiste.

La preclusione al recupero dell’Euroritenuta in caso di accesso alla Voluntary Disclosure risulta contraria agli accordi internazionali che vietano la doppia imposizione, pertanto non può essere negato laddove la relativa richiesta sia avanzata contestualmente alla disclosure medesima o nei termini di legge, dopo di essa (il caso si riferisce a redditi di capitale, oggetto di voluntary, conseguiti all’estero ai sensi dell’accordo bilaterale tra UE e Svizzera del 26.10.2004). (E.H)

Riferimenti normativi: l. 186/2014; Direttiva 2003/48/CE;

638. Credito Iva - Prescrizione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 4052/2018 del 27 settembre 2018, Presidente e estensore: Chindemi

Rimborso – Prescrizione decennale - Credito IVA indicato in dichiarazione – Sussiste.

La circostanza che il credito IVA risulti registrato e tempestivamente indicato nella dichiarazione IVA, sia pure quale credito da utilizzare in compensazione o detrazione, comporta che il conseguente diritto al rimborso sia soggetto al termine di prescrizione decennale. Infatti, ove il credito di imposta sia desumibile dalla dichiarazione presentata dal contribuente e non sia contestato dall'Amministrazione finanziaria, non è necessaria una specifica istanza di rimborso, costituendo questa solo il presupposto di esigibilità per l'avvio del relativo procedimento di recupero, per cui non trova applicazione il termine biennale di decadenza previsto dall'art. 21, comma 2 del d.lgs. n. 546/1992 (Cfr. Cass. Sez. 5, n. 4559/2017; Cass. Sez. 5, n. 19115/2016). (L.B.)

Riferimenti normativi: c.c. art. 2935

639. Agevolazioni per investimenti ambientali

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 4212/2018 del 9 ottobre 2018, Presidente: Craveia, Estensore: Maffey

Società di leasing – Trattamento premiale – Favor per investimenti produttivi – Agevolazione fiscale – Diniego rimborso – Illegittimità – Sussiste.

L'agevolazione fiscale in materia di investimenti ambientali spetta anche all'impresa che ha realizzato l'investimento tramite una società di leasing, purché il bene oggetto dell'investimento rimanga nella disponibilità dell'impresa locataria, perché il Legislatore ha voluto assicurare all'imprenditore il medesimo trattamento premiale in caso di acquisto del bene o di sua acquisizione mediante contratto di leasing e perché alla base dell'agevolazione di cui all'art. 5, co. 3, d.l. 78/2009, norma che assume carattere eccezionale e come tale di stretta interpretazione ed insuscettibile di interpretazione analogica, vi è il favore per gli investimenti produttivi nella previsione che essi possano creare nuova ricchezza. (M.D.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, art. 5.

640. Credito Iva – Decadenza accertamento

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 4335/2018 del 16 ottobre 2018, Presidente: Duchi, Estensore: Gatti

Istanza di rimborso – Termine per diniego – Termine per accertamento.

Avuto riguardo a un credito IVA chiesto a rimborso mediante Modello IVA 11/C, su tale richiesta di rimborso l'Agenzia delle entrate è tenuta a provvedere nei medesimi termini di decadenza stabiliti per procedere all'accertamento in rettifica. Decorso il termine predetto, senza che sia stato adottato alcun provvedimento da parte della Agenzia delle entrate, il diritto del contribuente al rimborso del credito esposto in dichiarazione si cristallizza nell'*an* e nel *quantum* e il contribuente potrà agire a tutela del proprio credito nell'ordinario termine di prescrizione dei diritti, rimanendo preclusa all'Amministrazione finanziaria ogni contestazione dei fatti che hanno originato la richiesta di rimborso. (B.I.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 30

641. Reiterazione istanza di rimborso

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 14, sentenza n. 4931/2018 del 15 novembre 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Crisafulli

Prima istanza rimborso – Ente impositore – Mancato accoglimento – Diniego espresso - Seconda istanza rimborso – Ente impositore – Totale inerzia - Silenzio rifiuto – Mancata formazione.

A seguito del mancato accoglimento di una prima istanza di rimborso di maggiori imposte versate il contribuente non può proporre una seconda istanza di rimborso in quanto, anche in caso di totale inerzia dell'ente impositore, non si perfeziona il cosiddetto silenzio-rifiuto oggetto di possibile opposizione innanzi al giudice tributario (Cassazione n. 12336/2005, n. 14846/2008, n. 27438/2008, n. 10783/2007). (F.B.)

Riferimenti normativi:

642. Fermo amministrativo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 5162/2018 del 27 novembre 2018, Presidente: Labruna, Estensore: Fucci

Misure cautelari – Provvedimento di sospensione – Motivazione.

Il provvedimento di sospensione del rimborso emesso ex art. 69 r.d. 2440/1923, per sussistenza di carichi pendenti in capo al contribuente, non può ritenersi adeguatamente motivato se contiene esclusivamente un generico riferimento ai "contenziosi pendenti" senza specificarne la natura e l'entità e senza indicare alcun altro motivo cautelare a sostegno dell'emissione del provvedimento stesso di sospensione (Conf. Cass. n. 23601/2011). (M.C.)

Riferimenti normativi: r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, art. 69

643. Giudizio di ottemperanza – Opponibilità del fermo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 5323/2018 del 5 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Labruna

Mancata esecuzione giudicato – Fermo amministrativo – Irrilevanza.

Il fermo amministrativo può essere validamente opposto dall'Amministrazione soltanto nel giudizio di cognizione ma non nel giudizio di ottemperanza. Il giudice dell'ottemperanza (o un giudice-componente delegato o un suo ausiliario come il commissario *ad acta*) non deve arrestarsi davanti ad un fermo amministrativo – sul credito da rimborsare per sentenza da eseguire in ottemperanza – opposto dall'Amministrazione inadempiente dopo tale sentenza, anche ove il creditore procedente per l'ottemperanza non acconsentisse alla richiesta della stessa Amministrazione debitrice, di offrire volontariamente garanzie fideiussorie alternative di adeguato importo e durata. (I.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 70; r.d. 2440/1923, art. 69; d.lgs. 472/1997, art. 23

644. Rimborso credito – Attività cessata

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 26, sentenza n. 5355/2018 del 5 dicembre 2018, Presidente: Labruna, Estensore: Crisafulli

IVA – Rimborso – Eccedenza d'imposta – Cessazione dell'attività – Prescrizione – Decadenza.

Nell'ipotesi di cessazione dell'attività, il contribuente può recuperare l'eccedenza d'imposta detraibile presentando un'apposita dichiarazione (corredata dal modello VR): il rispetto degli adempimenti così richiesti dalla legge assoggetta il credito Iva a termine di prescrizione decennale; nel caso invece in cui il contribuente ometta di conformarsi al modello legale prescritto, la domanda di rimborso viene attratta alla fattispecie residuale di cui all'art. 21 d.lgs. 546/1992 che, in assenza di specifiche disposizioni, assoggetta il credito al termine decadenziale di due anni. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 30; d.lgs. 546/1992, art. 21

645. Dichiarazione integrativa

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 1, sentenza n. 136/2018 del 10 luglio 2018, Presidente: Catalano, Estensore: Aondio

Omessa indicazione nel quadro RU di un credito d'imposta – Dichiarazione integrativa a seguito di comunicazione di irregolarità – Rimborso credito d'imposta – Compete.

Spetta il credito d'imposta (nel caso di specie, relativo al tax credit digitale per il cinema) laddove il contribuente, a seguito di comunicazione di irregolarità ex art. 36bis d.P.R. n. 600/1973 per non aver esposto lo stesso nel quadro RU della dichiarazione, abbia prestato acquiescenza alla comunicazione e abbia successivamente trasmesso una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, comma 8 d.P.R. n. 322/1998.

Il pagamento del c.d. avviso bonario non preclude l'emendamento della dichiarazione per la correzione degli errori formali, ma rende comunque irripetibili le sanzioni spontaneamente versate (Conf. Cass. n. 16185/16). (E.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 36bis; d.P.R. 322/1998, art. 2 comma 8

646. Giudizio di ottemperanza – Diniego di compensazione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 7, sentenza n. 3126/2018 del 6 luglio 2018, Presidente: Mainini, Estensore: Bertolo

Esecuzione rimborso - Somme dovute dal contribuente – Richiesta compensazione da parte dell'Ufficio – Esclusione.

In presenza di somme richieste a rimborso e non ancora liquidate, divenute oggetto del giudizio di ottemperanza promosso dal contribuente, l'Ufficio non può opporre in compensazione eventuali importi che ritenga dovuti. La pretesa dell'Ufficio è da ritenersi inammissibile in quanto, data la particolarità del giudizio di ottemperanza, ogni eventuale credito vantato dall'amministrazione finanziaria può essere opponibile in compensazione solo se questa sia volontaria. (C.L.B.)

Riferimenti normativi:

647. Rimborso IVA – Errore formale

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 2, sentenza n. 3147/2018 del 10 luglio 2018, Presidente: Biancospino, Estensore: Guidi

Erronea richiesta di riporto all'anno successivo – Bilancio finale di liquidazione con assegnazione credito ai soci – Manifestazione della volontà di rimborso - Termine di decadenza decennale – Sussiste.

L'erronea indicazione del credito IVA nella casella della dichiarazione annuale relativa al riporto all'anno successivo, in luogo di quella del rimborso, non pregiudica la legittima pretesa al rimborso qualora dal bilancio finale di liquidazione e dal relativo piano di riparto emerga, attraverso la previsione di attribuzione del credito IVA ai soci, la manifestazione della volontà di rimborso. In tale fattispecie il diritto al rimborso non può essere assoggettato al termine biennale di decadenza ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. 546/1992 ma solo a quello di prescrizione decennale ai sensi dell'art. 2946 C.C. (C.L.B.)

Riferimenti normativi:

648. Rimborso IVA –Trasformazione S.S.

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 13, sentenza n. 3163/2018 del 9 luglio 2018, Presidente: Maiga, Estensore: Gittardi

Diniego di rimborso - Trasformazione in società semplice – Attività esercitata incompatibile con la forma di società semplice – Mancata cessazione dell'attività commerciale - Sussiste.

La trasformazione di società, esercente l'attività di gestione beni immobili di proprietà sociale al fine di ripartire l'utile tra i soci, da società in accomandita semplice in società semplice e la relativa cessazione della partita Iva non legittimano la richiesta di rimborso del credito IVA in quanto tale attività è di per sé incompatibile con la forma di società semplice. Ne consegue che non possa ritenersi che vi sia stata l'effettiva cessazione dell'attività commerciale ed è quindi escluso il diritto al rimborso del credito IVA. (C.L.B.)

Riferimenti normativi:

649. Fermo amministrativo

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 18, sentenza n. 4990/2018 del 13 novembre 2018, Presidente: Nobile De Santis, Estensore: D'Arcangelo

Sospensione pagamento – Pregiudizio grave e irreparabile per Amministrazione finanziaria - Non necessario – Comunicazione sospensione pagamento – Atto autonomamente impugnabile.

Il provvedimento di sospensione del pagamento previsto dall'art. 23 d.lgs. n. 472/1997, al pari di quello contemplato dall'art. 69 R.D. n. 2440/1923, costituisce espressione del potere di autotutela della P.A. a salvaguardia dell'eventuale compensazione legale dell'altrui credito con quello che l'Amministrazione abbia o pretenda di avere nei confronti del suo creditore.

Il provvedimento di sospensione della erogazione del rimborso può ritenersi cautelare solo in senso improprio e descrittivo e non esige la dimostrazione di alcun pregiudizio irreparabile per la Amministrazione finanziaria ulteriore rispetto ai presupposti di fattispecie delineati dall'art. 23 d.lgs. n. 472/1997. Dal primo e dal secondo comma dell'art. 23 d.lgs. n. 472/1997 risulta la piena idoneità delle sentenze di primo grado, anche se sospese nella propria efficacia, a legittimare la sospensione del rimborso.

La comunicazione della sospensione di un rimborso IVA in vista di una sua compensazione, differendone in concreto l'esecuzione, è un atto autonomamente impugnabile: tale atto può essere impugnato solo per vizi propri. (B.I.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997 art 23; r.d. 2440/1923 art. 69; d.lgs. 546/1992 art. 19.

RISCOSSIONE

650. Iscrizione ipotecaria

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 3141/2018 del 9 luglio 2018, Presidente: Venditti, Estensore: Noschese

Bene ricompreso in un fondo patrimoniale – Valida ed efficace.

Con riguardo all'impugnazione di una comunicazione di iscrizione ipotecaria, successiva all'iscrizione a ruolo di ipoteca scaturente da debito per imposte sul reddito non versate, di cui il contribuente ha eccepito l'illegittimità poiché riferita a bene immobile inserito in un fondo patrimoniale, la stessa deve essere considerata valida ed efficace, poiché i beni costituiti in fondo patrimoniale sono suscettibili di essere oggetto di ipoteca (Conf. Cass. n. 2016, n. 10794). (G.Bo.)

Riferimenti normativi: Codice civile, art. 170

651. Sottoscrizione cartella

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 3326/2018 del 17 luglio 2018, Presidente e Estensore: De Ruggiero

Mancanza – Esistenza.

La mancanza di sottoscrizione del funzionario competente della cartella di pagamento, non comporta l'invalidità dell'atto, qualora non sia in dubbio la sua riferibilità all'Autorità da cui è stata emessa. La sottoscrizione, infatti, è elemento essenziale dei soli atti amministrativi per cui sia prevista dalla legge: invece, ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. 602/1973, la cartella va predisposta secondo il modello approvato con decreto ministeriale, il quale non prevede la sottoscrizione dell'esattore, ma solo l'intestazione a suo nome. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 25

652. Prescrizione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 3335/2018 del 17 luglio 2018, Presidente: Barbaini, Estensore: Noschese

Cartella – Prescrizione del credito fiscale – Quinquennale.

Il termine di prescrizione decennale, di cui all'art. 2953 c.c., si applica alle ipotesi in cui interviene un titolo giudiziale definitivo, mentre la cartella di pagamento, avendo natura di atto amministrativo, è priva dell'attitudine ad acquistare efficacia di giudicato. (Cass. 23397/2016) In questo secondo caso, invero, si applica il termine di prescrizione breve. (J.R.)

Riferimenti normativi

653. Estratto di ruolo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 3345/2018 del 18 luglio 2018, Presidente: D'Agostino, Estensore: Bolognesi

Autonoma impugnabilità – Non sussiste – Contestazione di un vizio di notifica delle cartelle - Ammissibilità del ricorso.

L'estratto di ruolo è atto impugnabile qualora si contesti la notifica delle cartelle ivi esposte. Le Sezioni Unite della Cassazione con la sentenza 02.10.2015 n. 19704 hanno ricordato che l'estratto di ruolo è un mero documento informatico, emesso dall'ente di riscossione su istanza del contribuente che faccia richiesta di verificare se sussistano e di che specie siano i debiti che egli abbia nei confronti degli enti pubblici. In quanto tale è dunque evidente che l'estratto non sia un provvedimento impositivo ma piuttosto un documento ricognitivo dunque non autonomamente impugnabile. In esso infatti non vi è notizia delle ragioni dei ruoli a carico del

contribuente, ma soltanto un elenco dei carichi pendenti la cui declaratoria di nullità non farebbe venir meno la legittimità della pretesa.

Tuttavia con la sentenza citata viene altresì chiarito che i Giudici di merito hanno il dovere di verificare la correttezza della procedura notificatoria del ruolo in tutti i casi in cui il contribuente ne sollevi eccezione e dichiarare di esser giunto a conoscenza dello stesso solo a seguito di spontanea istanza di estratto di ruolo ovvero per pura casualità. (L.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

654. Prescrizione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 12, sentenza n. 3494/2018 del 27 luglio 2018, Presidente: Paganini, Estensore: Trinca Colonei

Prescrizione del credito tributario – Termine di prescrizione decennale – Sussiste

Il termine di prescrizione della pretesa, anche esecutiva, in materia di tasse e imposte è decennale: ciò si desume dall'art. 20, comma 6, del d.lgs. n. 112/1999, ed è confermato dalla Corte di Cassazione (Ordinanza n. 20213/2015), per la quale la pretesa tributaria segue l'ordinario termine decennale. Il debito tributario non può considerarsi prestazione periodica, derivante anno per anno, da una nuova e autonoma valutazione in ordine ai presupposti impositivi. (P.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 112/1999, art. 20 comma 6

655. Concordato preventivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 11, sentenza n. 3578/2018 dell'8 agosto 2018, Presidente: Buono, Estensore: Missaglia

Ruolo esattoriale – Società ammessa a concordato – Sospensione procedure esecutive – Notifica cartella – Illegittimità procedura – Conseguenze.

Illegittimo il ruolo esattoriale e la conseguente cartella di pagamento notificata nei confronti della società ammessa a concordato preventivo, atteso che in tale fase rimangono sospese tutte procedure esecutive (F.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 25; l. Fallimentare, art. 168, comma 2.

656. Sottoscrizione ruolo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 3590/2018 del 9 agosto 2018, Presidente e Estensore: Cusumano

Ruolo esattoriale – Sottoscrizione – Funzionario non legittimato – Difetto prova – Manca chiamata ente impositore – Nullità cartella – Sussiste.

Va annullato il ruolo e la conseguente cartella di pagamento se a fronte di specifica contestazione del contribuente l'esattore non dimostra che il ruolo non è stato sottoscritto da funzionario legittimato e non chiama in causa l'ente impositore. (F.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 12, comma 4

657. Motivazione - Interessi

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, sentenza n. 3631/2018 del 28 agosto 2018, Presidente: Frangipane, Estensore: Alberti

Cartella di pagamento – Liquidazione interessi – Obbligo dei criteri di calcolo - Sussiste.

È stato più volte ribadito dalla Corte di Cassazione il principio giurisprudenziale, dal quale non v'è ragione di discostarsi, secondo cui in tema di riscossione delle imposte sul reddito la cartella di pagamento degli interessi maturati su un debito tributario deve essere motivata, dal momento che il contribuente deve essere messo in grado di verificare la correttezza del calcolo degli interessi (Conf.: Cass. Civ. Sent. 8651/2009, Ord. 15554/2017, Ord. 10481/2018). (M.Leo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973, art. 20, art. 25, comma 2.

658. Prescrizione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 3653/2018 del 4 settembre 2018, Presidente: Giordano, Estensore: Gentili

Omessa impugnazione cartella - Impugnazione intimazione di pagamento conseguente – conversione termine prescrizione quinquennale in termine ordinario decennale - Non sussiste – Prescrizione quinquennale – Sussiste.

L'omessa impugnazione della cartella di pagamento comporta l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito, ma non determina la conversione del termine di prescrizione breve quinquennale in quello ordinario decennale, salvo titolo giudiziale definitivo (pertanto, nel caso di specie, la Corte di merito ha dichiarato la prescrizione del diritto, con conseguente annullamento dell'intimazione di pagamento impugnata, notificata nel dicembre 2015, conseguente a cartella di pagamento notificata nel 2006 non impugnata) (Conf.: Cass. Ord. 930/2018 e SS.UU. 23397/2016). (C.Fe.)

Riferimenti normativi: art. 2946 c.c., art. 2948 c.c. e art. 2953 c.c.

659. Prescrizione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 3723/2018 del 10 settembre 2018, Presidente: D'Agostino, Estensore: Colavolpe

Cartella esattoriale

Il credito, una volta iscritto a ruolo, acquista efficacia di titolo esecutivo e, pertanto, ne consegue la relativa disciplina giuridica, anche in termini di prescrizione. L'Attività dell'Agente della riscossione, per le cartelle esattoriali originate da crediti erariali (Irpef, Iva Irap), ormai cristallizzati nel ruolo notificato, stante la natura esecutiva del ruolo medesimo, è soggetta esclusivamente al termine ordinario di prescrizione decennale (ex art. 2946 c.c.) e non al termine quinquennale (ex art. 2948), in mancanza di altra disposizione speciale (Cass., Sez. V, n. 4338/2014; Cass., Sez. V, n. 13080/2011; Cass., Sez. V, n. 17877/2011). (A.M.)

Riferimenti normativi: art. 49 d.P.R. n. 62/1973

660. Prescrizione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, sentenza n. 3858/2018 del 18 settembre 2018, Presidente: Liguoro, Estensore: Crespi

Crediti erariali – Preavviso di fermo amministrativo – Cartella di pagamento non opposta – Termine di prescrizione decennale.

La scadenza del termine perentorio sancito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo, o comunque di riscossione coattiva, produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito, ma non anche la cd. "conversione" del termine di prescrizione breve, eventualmente previsto, in quello ordinario decennale. Ne consegue che, ove per tali crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del termine concesso al debitore per proporre l'opposizione, non consente di fare applicazione dell'art. 2953 c.c., ad eccezione dei casi in cui sia presente un titolo giudiziale divenuto definitivo. (M.V.)

Riferimenti normativi: art. 2953 c.c.; d.P.R. 602/1973, art. 25.

661. Notificazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, sentenza n. 3918/2018 del 20 settembre 2018, Presidente: Tizzi, Estensore: Arcieri

Prova della notifica della cartella di pagamento – Produzione dell'originale e/o della copia conforme all'originale della relata – Necessaria – Ipotesi – Produzione di copia fotostatica

della relata non autenticata – Non rileva – Conseguenza – Declaratoria di nullità della notifica e della cartella stessa – Sussiste.

Se il contribuente contesta di aver avuto conoscenza per la prima volta della cartella di pagamento in occasione della notifica del successivo avviso di intimazione di pagamento, è onere dell'ente impositore provare la notifica dell'atto prodromico attraverso la produzione dell'originale e/o della copia conforme all'originale della relata; viceversa, l'esibizione (come avvenuto nel caso di specie) di una mera riproduzione fotostatica della presunta relata non dichiarata conforme all'originale (e quindi priva di efficacia delle autentiche, ai sensi dell'art. 2719 c.c.) non consente di ottemperare al predetto onere, determinando conseguentemente la nullità della notifica e dell'atto stesso. (C.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 26; art. 2719 c.c.

662. Ruolo straordinario

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 4026/2018 del 26 settembre 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Vigorita

In pendenza di procedura concorsuale – Riconoscibilità di fondato pericolo per l'A.F. – Legittima iscrizione.

Nei confronti del contribuente già ammesso a procedura concorsuale (*nella specie: concordato preventivo*), e a maggior ragione in pendenza di giudizio (*nella specie: ricorso in Cassazione*) l'Ufficio accertatore può legittimamente iscrivere il proprio credito, per l'intero ammontare, a ruolo straordinario.

Ciò non pregiudica la situazione patrimoniale del contribuente, né ostacola la garanzia che, per i creditori, rappresenta la procedura concorsuale; al contrario, è l'attivazione della procedura concorsuale a compromettere potenzialmente le ragioni dell'Amministrazione Finanziaria.

Infatti i termini imposti dalla procedura e i privilegi spettanti per legge mettono a rischio la possibilità di quest'ultima di far valere il proprio credito.

Il *fumus* di fondato pericolo per la riscossione (determinato dallo stato di insolvenza del contribuente) comporta l'innegabile urgenza di incidere immediatamente sulla formazione dello stato passivo e dei relativi privilegi utilizzando lo strumento che ciò garantisce, cioè il ruolo straordinario.

Va infatti considerata la possibilità:

- che il contribuente non adempia le condizioni concordatarie;
- o che insorga la procedura fallimentare (che, per principio, integra di per sé il requisito del *periculum in mora* per l'iscrizione a ruolo straordinario, vista la *par condicio creditorum* che ne consegue). (A.M.V.).

Riferimenti normativi: artt. 11, 15bis e 90 d.P.R. 602/1973; art. 68 d.lgs. 546/1992.

663. Prescrizione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 22, sentenza n. 4046/2018 del 27 settembre 2018, Presidente: Gravina, Estensore: Crespi

Cartella esattoriale – Conversione da breve a decennale - Non Sussiste.

Una prescrizione breve rimane tale e non si converte in prescrizione ordinaria decennale ex art. 2946 c.c. a seguito della sopravvenuta inoppugnabilità delle cartelle non opposte, non potendosi riconoscere alle cartelle di pagamento divenute inoppugnabili la prerogativa di cui all'art. 2953 c.c.

In presenza di tributi erariali, continua ad applicarsi il termine di prescrizione decennale (G.Si.)

Riferimenti normativi:

664. Prescrizione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 16, sentenza n. 4100/2018 dell'1 ottobre 2018, Presidente: Targetti, Estensore: Ruta

Prescrizione decennale – Titolo esecutivo – Cartella di pagamento – Non sussiste.

La prescrizione è sempre di cinque anni quando il titolo esecutivo sia rappresentato da una cartella di pagamento notificata dall'Agente della riscossione non impugnata; diversamente la prescrizione decennale è applicabile solo quando il titolo è una sentenza o un altro provvedimento giurisdizionale. Pertanto, la scadenza del termine di impugnazione di un atto di riscossione non determina la conversione del termine di prescrizione breve eventualmente previsto in quello ordinario decennale, ai sensi dell'art. 2935 c.c. Ne deriva che, qualora per taluni crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del termine concesso al debitore per proporre l'opposizione, non consente di applicare la prescrizione ordinaria, tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo (Cfr. Cass. Sez. Un. n. 23397/2016). (R.Sg.)

Rif. normativo: art. 2935 c.c.

665. Notificazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 4112/2018 del 3 ottobre 2018, Presidente: Micheluzzi, Estensore: Taviano

Termine decennale – Non applicabile.

La scadenza del termine perentorio per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo produce esclusivamente l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito ma non comporta anche la conversione del termine di prescrizione breve eventualmente previsto in quello ordinario decennale di cui all'art. 2953. In particolare la notifica delle cartelle di pagamento relative a somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni deve avvenire a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. (M.Mot.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 25

666. Notificazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, sentenza n. 4143/2018 del 4 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Labruna

Cartella di pagamento - Consegna a mezzo posta – Ricezione – Familiare convivente – Comunicazione avvenuta notifica – Necessità – Inesistenza notifica – Sussiste – Illegittimità fermo amministrativo – Consegue.

In caso di notificazione della cartella di pagamento a mezzo posta, sino al 31/12/2017 l'agente postale deve annotare sulla ricevuta di ritorno del piego già consegnato, il numero della raccomandata contenente la comunicazione di avvenuta notifica (C.A.N.) e la data dell'invio, pena l'inesistenza della notifica, e del conseguente preavviso di fermo amministrativo. (F.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 25; art. 7, c.5, l. 890/1982 – in vigore sino al 31/12/2017.

667. Iscrizione Ipotecaria

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 4204/2018 del 9 ottobre 2018, Presidente: Craveia, Estensore: Maffey

Intimazione pagamento – Previa notifica – Necessità – Non sussiste – Prescrizione/decadenza - Impugnazione avviso iscrizione ipoteca – Tardività – Sussiste.

In tema di riscossione coattiva delle imposte, l'iscrizione ipotecaria ex art. 77 d.P.R. 602/1973 non costituisce atto di espropriazione forzata e può, pertanto, essere effettuata senza la previa

notifica dell'intimazione di pagamento di cui all'art. 50 d.P.R. 602/1973 (Cass. Civ. 45874/2017; CTP Milano 1597/2017; CTR Milano 2155/2017).

L'eccezione di prescrizione e decadenza dei crediti erariali non può essere formulata avverso l'avviso di iscrizione ipotecaria trattandosi di eccezione che avrebbe dovuto essere formulata in sede di impugnazione della cartella esattoriale che, in quanto validamente notificate e non opposte, hanno reso definitiva la pretesa esattoriale, oltre ad interrompere, con la stessa notifica, il decorso del termine prescrizione. (In senso conforme, quanto alla possibilità di procedere ad iscrizione ipotecaria senza previa notifica dell'intimazione di pagamento, Cass. Civ. sentenza 8 marzo 2019, n. 6813) (M.D.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 50.

668. Prescrizione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 4575/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente: Ceccherini, Estensore: Franconiero

Avviso di intimazione Irpef – Cartella di pagamento non impugnata – Prescrizione decennale – Inapplicabilità dell'*actio iudicati* – Prescrizione decennale per i crediti tributari – Sussiste in base alla natura della pretesa.

Il termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2953 c.c. si applica soltanto nelle ipotesi in cui intervenga un titolo giudiziale divenuto definitivo, mentre la cartella di pagamento, avendo natura di atto amministrativo, è priva dell'attitudine ad acquistare efficacia di giudicato, per cui essa segue il termine di prescrizione specificamente prevista per essa, in base alla natura della pretesa. Nel caso di lite, ai fini della riscossione dell'Irpef il termine di prescrizione è quello decennale previsto, in via generale, dall'art. 2946 c.c., non risultando alcuna disposizione che fissa un diverso e più breve termine, come – ad esempio – quello quinquennale per i crediti previdenziali (Conf. Cass. civ. Sez. Unite, n.23397/2016). (P.C.)

Riferimenti normativi: c.c., artt. 2953 e 2946; l. 335/1995, art. 3, comma 9

669. Motivazione per relationem

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 4588/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente: Liguoro, Estensore: Franconiero

Avviso di intimazione – Notifica a mezzo PEC – Obbligo di allegazione degli atti intimati – Esclusione.

In tema di contenuto dell'avviso di intimazione, in caso di atti impositivi già in possesso del contribuente e pertanto da quest'ultimo già conosciuti (nel caso di specie, cartelle di pagamento), non si applicano gli obblighi di allegazione sanciti dall'art. 7 dello Statuto del Contribuente e dall'art. 3 della l. 241/1990, perché il loro adempimento sarebbe del tutto superfluo; con riferimento alla notificazione delle cartelle di pagamento, le stesse sono da intendersi validamente notificate a mezzo posta elettronica certificata anche se la cartella allegata al messaggio è in formato "pdf" non firmato digitalmente (così Ord. Cass., n.20307/2016; Ord. Cass., n.3805/2018; Sent. Cass., n.20381/2017). (F.M.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 26 comma 2; l. 212/2000, art. 7; l. 241/1990, art. 3

670. Iscrizione di ipoteca - Giurisdizione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 4654/2018 del 30 ottobre 2018, Presidente: Sacchi, Estensore: Ramondetta

Coattiva – Espropriazione immobiliare - Iscrizione di ipoteca – Comunicazione preventiva - Necessità.

L'Amministrazione finanziaria, prima di iscrivere ipoteca su beni immobili, ai sensi dell'art. 77 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, deve comunicare al contribuente che procederà alla

suddetta iscrizione, concedendogli un termine per presentare osservazioni o effettuare il pagamento. Nel caso in cui il concessionario abbia notificato al contribuente la predetta comunicazione, attivando così il preventivo contraddittorio procedimentale e consentendo al contribuente di evitare l'iscrizione del gravame ipotecario, quest'ultimo è legittimo.

Processo tributario – Giurisdizione – Controversie relative a contributi previdenziali – Difetto di giurisdizione tributaria.

Sussiste il parziale difetto di giurisdizione del giudice tributario in relazione a cartelle di pagamento sottese ad avvenuta iscrizione ipotecaria, comprensive anche di omessi versamenti di contributi previdenziali, atteso che rientra nella giurisdizione del giudice ordinario e non di quello tributario la controversia avente ad oggetto diritti e obblighi attinenti ad un rapporto previdenziale obbligatorio. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, artt. 26 e 77, comma 2-bis

671. Pignoramento

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 14, sentenza n. 4668/2018 del 31 ottobre 2018, Presidente: Marini, Estensore: Crisafulli

Riscossione – Coattiva – Atti presupposti – Motivazione.

In caso di atto di pignoramento che fa riferimento a una cartella di pagamento - preceduta da avvisi di accertamento per i quali è stata richiesta la rateizzazione, poi non rispettata - regolarmente notificata e contenente tutti gli elementi atti a fare comprendere all'utente la motivazione dell'atto medesimo, il contribuente non può non sapere di quale debito si tratta, né può affermare di non avere debiti tributari, né che non c'è stato un contraddittorio. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 25

672. Comunicazione preventiva iscrizione di ipoteca

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 12, sentenza n. 4786/2018 del 6 novembre 2018, Presidente: Siniscalchi, Estensore: Salemmme

Coattiva – Espropriazione immobiliare – Ipoteca – Comunicazione preventiva – Pagamento non imputabile a cartelle sottese – Sgravio – Non spettanza.

Se dalla dichiarazione di avvenuta compensazione e/o richiesta di imputazione di versamento si evince l'imputazione di un pagamento a cartelle estranee a quelle sottese a una comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria, non spetta alcuno sgravio parziale del credito erariale e il provvedimento va confermato. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2010, art. 31 comma 1; d.P.R. 602/1973, art. 77

673. Prescrizione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 8, sentenza n. 4849/2018 del 12 novembre 2018, Presidente: Secchi, Estensore: Fazzini

Tributi locali – Carattere periodico del versamento – Riscossione – Termine di prescrizione quinquennale.

Il diritto alla riscossione dei crediti relativi a tributi erariali è soggetto al termine di prescrizione decennale laddove, per i tributi locali, è operante il termine di prescrizione quinquennale previsto dall'art. 2948, n. 4), c.c. riferito alle sole prestazioni periodiche connesse a un'unica obbligazione. Per i tributi erariali, infatti, ogni periodo d'imposta fa sorgere un'obbligazione del tutto autonoma che rende inapplicabile il suddetto art. 2948, n. 4) c.c. mentre per i tributi locali il contribuente è tenuto ad una erogazione periodica sulla base di un rapporto sinallagmatico con l'ente impositore caratterizzato da una *causa debendi* di tipo continuativo che in tanto si giustifica in quanto anno per anno il servizio reso, richiesto o imposto venga erogato (Conf. e pluribus Cass. sent. n. 4283/2010). (G.P.d.E.)

*Riferimenti normativi:***674. Interessi da sospensione**

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 5085/2018 del 22 novembre 2018, Presidente: Lamanna, Estensore: Ruta

Sospensione cautelare giudiziale – Interessi – Tasso – Sospensione amministrativa – Atto presupposto – Non necessario.

Nel corso del periodo di sospensione cautelare disposta in sede giudiziale, sulle somme sospese si producono interessi allo stesso tasso che è previsto in caso di sospensione amministrativa. L'applicazione degli interessi durante la sospensione dell'atto impugnato deriva direttamente da una disposizione di legge e, pertanto, non esiste un atto presupposto alla cartella di pagamento avente ad oggetto tali interessi che debba essere notificato al contribuente per motivarne la determinazione. (G.G.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992 art. 47

675. Prescrizione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 5089/2018 del 22 novembre 2018, Presidente e Estensore: Catania

Debito erariale – Iscrizione a ruolo – Titolo esecutivo – Prescrizione decennale – Sussiste.

A seguito dell'iscrizione a ruolo, la pretesa fiscale acquisisce efficacia di titolo esecutivo idoneo a procedere all'esecuzione forzata. In assenza di una norma specifica che detti un termine di prescrizione più breve per i crediti tributari, è applicabile l'ordinario termine di prescrizione decennale, così come previsto dall'art. 2946 c.c. (Conf. Cass. n. 4338/2014 e 17877/2011). (G.G.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973 art. 49; c.c. art. 2946

676. Notificazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 5094/2018 del 22 novembre 2018, Presidente: Silocchi, Estensore: Fraioli

Notifica – a mezzo posta – Relata – Indicazione estremi atto – Difformità del contenuto – Onere della prova – Contribuente – Sussistenza.

Le cartelle di pagamento e gli altri atti impositivi destinati al contribuente possono essere notificati dall'Amministrazione Finanziaria a mezzo del servizio postale, fungendo da prova dell'avvenuta consegna la cartolina del plico raccomandato. L'avviso di ricevimento del plico postale con indicazione degli estremi dell'atto ivi contenuto, debitamente sottoscritto per ricevuta dal contribuente, fa presumere la corretta ricezione e conoscenza dell'atto notificato. Tuttavia, se il plico non contiene tale atto o ne contiene uno diverso rispetto a quello indicato dal mittente, è il contribuente che ha l'onere di provare tale difformità, non potendosi limitare in merito ad una generica contestazione. (G.G.)

Riferimenti normativi: l. 890/1982. art. 14

677. Prescrizione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 18, sentenza n. 5113/2018 del 23 novembre 2018, Presidente: Martorelli, Estensore: Grigillo

Atti della riscossione - Crediti erariali – Efficacia di giudicato – Non sussiste – Termine decennale – Non sussiste – Termine breve – Sussiste.

I titoli che legittimano la riscossione coattiva di crediti dell'Erario sono atti amministrativi privi di attitudine ad acquistare efficacia di giudicato. La scadenza del termine perentorio stabilito per opporsi o impugnare un atto della riscossione produce infatti soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito, ma, non avendo l'effetto di un accertamento giudiziale

definitivo, non incide sul termine di prescrizione del credito erariale. Questo rimane quindi quinquennale e non si converte, ai sensi dell'art. 2953 c.c. - norma applicabile solo in presenza di un provvedimento giudiziale passato in giudicato - nel termine ordinario decennale. (G.G.)

Riferimenti normativi: c.c. art. 2953

678. Notificazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 15, sentenza n. 5131/2018 del 23 novembre 2018, Presidente: Craveia, Estensore: Mietto

Cartella di pagamento – Notifica – Rispetto forme di legge – Presunzione conoscenza – Prova contribuente – Impossibilità di prenderne cognizione – Necessità.

L'atto notificato al destinatario nelle forme di legge deve ritenersi ritualmente consegnato e compiutamente portato a conoscenza del destinatario in forza della presunzione di cui all'art. 1335 c.c., per cui tale atto si reputa conosciuto nel momento in cui giunge all'indirizzo del destinatario. Il ricevente può superare tale presunzione solo attraverso la rigorosa prova di essersi trovato, senza colpa, nell'impossibilità di prenderne concreta cognizione (Conf. Cass. n. 3036/2016; n. 16949/2014; n.15315/2014; n. 9111/2012). (G.G.)

Riferimenti normativi: c.c. art. 1335

679. Notifica telematica – Sottoscrizione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 5422/2018 del 12 dicembre 2018, Presidente: Liguoro, Estensore: Vicuna

Notifica a mezzo pec – Mancata sottoscrizione con firma digitale – Nullità – Non sussiste.

In tema di notificazione della cartella di pagamento a mezzo PEC la mancata sottoscrizione digitale della cartella elaborata non in estensione "p7m" bensì in file formato "pdf" non la priva delle caratteristiche della immodificabilità e sicurezza della comunicazione. Ciò in quanto le disposizioni del d.P.R. 11 febbraio 2005 n. 68 e le specifiche tecniche del d.m. 2 novembre 2005 che disciplinano il servizio di posta elettronica certificata, prevedono che il messaggio venga "imbustato" all'interno di un ulteriore messaggio (c.d. "busta di trasporto") che il gestore provvede a firmare digitalmente e che ne certifica l'invio e la consegna del messaggio e ne garantisce la immodificabilità.

In ogni caso, pur rilevando che la cartella non sottoscritta digitalmente è legittima, non si è in presenza di una notifica inesistente bensì di una fattispecie di nullità della notifica che viene sanata dalla proposizione del ricorso in forza del principio del raggiungimento dello scopo, ex art. 156 c.p.c.

La cartella trasmessa a mezzo di posta elettronica certificata, e, pertanto, mediante un sistema che impone l'autenticazione dell'utente con credenziali di accesso (username e password), può ritenersi valida in quanto in base all'art. 20, comma 1-bis, del codice dell'Amministrazione digitale l'idoneità del documento informatico a soddisfare il requisito della forma scritta e il suo valore probatorio sono liberamente valutabili in giudizio, in relazione alle sue caratteristiche oggettive di qualità, sicurezza, integrità e immodificabilità. (L.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 82/2005, art. 20 comma 1-bis

680. Notifica telematica

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 418/2018 del 30 luglio 2018, Presidente e Estensore: Oldi

Cartella di pagamento – Modalità di notifica – Posta elettronica certificata – Assenza della firma digitale – Validità.

La notificazione della cartella di pagamento tramite posta elettronica certificata è valida in quanto conforme al disposto di cui all'art. 26 comma 2, d.P.R. 602/1973, nel testo modificato dall'art. 38, d.l. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla l. 122/2010.

Tale modalità di notifica comporta che il documento trasmesso non abbia forma cartacea, ma digitale. Ulteriore corollario del sistema così disegnato è la superfluità del ricorso alla firma digitale da parte dell'Agente della riscossione; infatti, l'art. 9 comma 2, d.P.R. 68/2005, stabilisce che sia il gestore del servizio a sottoscrivere la busta di trasporto con propria firma elettronica avanzata, tale da garantire la provenienza, l'integrità e l'autenticità del messaggio di posta elettronica certificata. (L.C.)

Riferimenti normativi:

681. Notifica telematica - Sottoscrizione

Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sez. 2, sentenza n. 118/2018 del 12 luglio 2018, Presidente: Deantoni, Estensore: Grimaldi

Cartella di pagamento – Notifica via PEC – Assenza estensione.p7m – Firma digitale PadES – Non sussiste.

La cartella di pagamento dotata di firma digitale PadES (pdf) è pienamente valida ed efficace, non essendo necessaria la firma digitale in formato CadES: le due tipologie di firma digitale, .pdf e .p7m, sono entrambe ammesse ed equivalenti. La notifica in formato .pdf è da ritenersi regolare (Conf. Cass. n.16969/2018). (E.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 26 comma 2; d.l. 78/2010, art. 38; l. 122/2010; d.P.R. 68/2005, art. 9 comma 2

682. Avviso di presa in carico - Impugnabilità

Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sez. 1, sentenza n. 63/2018 del 12 novembre 2018, Presidente: Piglionica, Estensore: Scalise

Atto non autonomamente impugnabile - Ricorso – Inammissibile.

È inammissibile il ricorso avverso un atto non autonomamente impugnabile come l'avviso di presa in carico in quanto documento avente una funzione meramente informativa e non contenente una pretesa tributaria. (L.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

683. Ingiunzione fiscale

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 2, sentenza n. 92/2018 del 6 luglio 2018, Presidente: Pipponzi, Estensore: Rosina

Legittimità – Sussiste – Riscossione IMU in pendenza di giudizio – Applicabilità dell'art. 68 d. L.vo 546/1992 – Sussiste.

L'ingiunzione fiscale costituisce titolo esecutivo per la successiva riscossione coattiva dell'imposta cui il Comune può ricorrere in alternativa all'iscrizione a ruolo, come disposto dal d.l. 13/5/2011 n.70.

Ai sensi dell'art.68 d.l.vo 546/1992, dopo la decisione della Commissione Tributaria Regionale l'Ente è legittimato a riscuotere coattivamente l'ammontare del tributo risultante dalla decisione (Cass. n.7831 del 31.3.2010; Cass. n. 19016 del 24.9.2015). (C.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art.68; d.l. 13/5/2011 n.70, conv. in l. 12/7/2011 n.106, art.7, co.2, lett. gg-quater.

684. Responsabilità solidale

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 2, sentenza n. 107/2018 del 13 luglio 2018, Presidente e Estensore: Mottola

Impugnazione della cartella notificata al liquidatore come coobbligato - Legittimità – Sussiste – Natura della responsabilità del liquidatore per addebiti alla società.

La cartella notificata direttamente al liquidatore in qualità di coobbligato ai sensi dell'art.28 d.lgs. 175/2014 è atto autonomamente impugnabile in quanto l'atto prodromico è stato notificato allo stesso in qualità di rappresentante della società.

La responsabilità regolata dall'art. 36 del d.P.R. 602/1973 ha natura sussidiaria e non solidale (Cass. n. 3879/1975 Cass. n.7327/2012; Cass. Sez.Un. n. 6071/2013). (C.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art.36; d.lgs. n.175/2014, art.28

685. Procedura di notifica a mezzo posta

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 10, sentenza n. 4143/2018 del 4 ottobre 2018, Presidente: Fugacci - Estensore: Vanore

Revoca agevolazione prima casa – Notifica cartella affissione casa comunale – Iscrizione AIRE – Non Sussiste.

La Corte Costituzionale con sentenza n. 366 del 2007 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 58 secondo comma, secondo periodo, dell'art. 60 primo comma, lett. e) e dell'art. 26 u.c. d.P.R. 602/1973 laddove prevedono che in caso di notificazione di atto impositivo a cittadino italiano avente all'estero una residenza conoscibile dall'Amministrazione finanziaria in base all'iscrizione all'AIRE, non si applichino le disposizioni contenute nell'art. 142 c.p.c., che prevedono le modalità della notifica all'estero (Cass. Civ. Sez. 5 sentenza n. 27154/2013). (Z.B.)

Riferimenti normativi:

686. Notifica telematica

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 15, sentenza n. 4411/2018 del 12 ottobre 2018, Presidente e Estensore: D'Andrea

Cartella di pagamento trasmessa a mezzo PEC come allegato PDF – Eccezione di nullità della notifica in quanto formato modificabile a differenza del formato “.p7m”.

Con sentenza 27/2/2018 n. 10266 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno statuito il principio, applicabile anche nel processo tributario, in base al quale si deve escludere che le disposizioni tecniche tuttora vigenti comportino in via esclusiva l'uso della firma digitale in formato CAdES (che dà luogo ad un file con estensione finale <*.p7m>:) rispetto alla firma digitale in formato PAdES (che dà luogo a un file con estensione finale <*.pdf>:).

Deve escludersi la necessità dell'uso della firma digitale con file avente estensione finale “.p7m”.

La Commissione respinge il ricorso (Cass. 27.2.2018 n. 10266). (M.Gr.)

Riferimenti normativi:

687. Pignoramento - Giurisdizione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 14, sentenza n. 4732/2018 del 30 ottobre 2018, Presidente: Centurelli, Estensore: Nicolardi

Opposizione atto di pignoramento viziato – Competenza giudice tributario.

La competenza in materia di opposizione agli atti esecutivi riguardanti l'atto di pignoramento che si presume viziato per omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento o degli altri atti presupposti, va proposta davanti al giudice tributario in quanto trattasi di nullità “derivata” dell'atto espropriativo (Cass. Sez. Unite, Sent. 13913/17 del 5 giugno 2017 Cass. n. 252 del 2008). (R.L.)

Riferimenti normativi: art. 617 c.p.c.

688. Notifica telematica

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 6, sentenza n. 4751/2018 del 31 ottobre 2018, Presidente: Giucastro, Estensore: Grassi

Notifica a mezzo posta elettronica certificata – Validità.

“La notifica a mezzo PEC rispetta le previsioni normative ed è conforme ai dettami di legge, poiché sussistono le condizioni di certezza della provenienza identificabilità del soggetto emittente, tracciabilità della notifica ed immodificabilità dell’atto trasmesso. L’allegato al messaggio PEC è esso stesso originale trattandosi di documento digitale nativo, firmato in PAdES (estensione .pdf) del tutto equivalente alla sottoscrizione in CAdES (estensione pdf.p7m) (Cass. n. 10266 del 27 aprile 2018). (R.L.)

Riferimenti normativi:

689. Prescrizione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 10, sentenza n. 4783/2018 del 5 novembre 2018, Presidente: Zamagni, Estensore: Albertini

Cartella – Quinquennale – Decorrenza – Intimazione di pagamento – Nullità.

La cartella esattoriale per tributi erariali come l’Irpef, ritualmente notificata, si prescrive, quanto all’esercizio del diritto alla riscossione, in cinque anni decorrenti dalla notifica della cartella medesima. Non si applica l’art. 2953 c.c. in quanto esso riguarda le sentenze definitive di condanna alle quali le cartelle di pagamento non opposte non sono equiparabili. Se l’agente della riscossione non ha posto in essere atti interruttivi della predetta prescrizione, l’intimazione di pagamento notificata dopo lo spirare della prescrizione deve essere dichiarata nulla. (L.Bol.)

Riferimenti normativi:

690. Notificazione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 1, sentenza n. 4812/2018 del 7 novembre 2018, Presidente: Roggero, Estensore: Simeoli

Cartella – Irreperibilità relativa del destinatario – Procedura di notifica – Inosservanza – Nullità della cartella – Sussiste.

In caso di irreperibilità “relativa” del destinatario della cartella esattoriale, la corretta procedura di notifica è quella prevista dall’art. 140 c.p.c., in virtù del combinato disposto dell’art. 26, u.c. del d.P.R. 602/1973 e dell’art. 60, comma 1, del d.P.R. 600/1973, e precisamente il deposito del plico presso la casa comunale, l’affissione della notizia sulla porta dell’abitazione-ufficio-azienda, l’effettiva ricezione della raccomandata informativa del deposito. In mancanza della prova che tutti gli adempimenti previsti siano stati compiuti, la cartella va dichiarata nulla per nullità della notifica. (L.Bol.)

Riferimenti normativi:

691. Estratti di ruolo - Impugnabilità

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 3, sentenza n. 5013/2018 del 14 novembre 2018, Presidente: Bolognesi, Estensore: Chiametti

Cartelle di pagamento – Estratto di ruolo – notifica -opposizione – Sussiste - Prescrizione quinquennale – Non Sussiste.

Le cartelle di pagamento hanno natura recettizia, ovvero, assumono valenza giuridica nel solo momento in cui le stesse entrano a far parte della sfera di conoscenza del destinatario. L’estratto di ruolo non può ritenersi autonomamente impugnabile se riguarda cartelle correttamente notificate e non opposte nei termini di legge. Una volta notificate, le cartelle, dovevano essere impugnate tempestivamente nel termine perentorio di cui all’art. 21 del d.lgs.

546/1992. Vengono rigettate le ulteriori lagnanze circa l'intervenuta prescrizione quinquennale del credito erariale; le cartelle non impugnate nei termini prescrizionali diventano titolo esecutivo la cui prescrizione si riconduce al termine ordinario (dieci anni) e non a quello relativo all'imposta ovvero alle sanzioni e agli interessi di cui è oggetto la cartella stessa (Conf. Cass. N. 20618/2016, n. 22946/2016 e n. 4338/2014). (L.D.)

Riferimenti normativi: art. 7, 12 legge 212/2000, d.P.R. 600/73; art. 21 d.lgs. 546/92

692. Liquidazione automatizzata

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 3, sentenza n. 5021/2018 del 14 novembre 2018, Presidente: Bolognesi, Estensore: Chiametti

Interventi recupero edilizio – Detrazione – Illegittimità della rettifica – Sussiste.

È illegittima la rettifica eseguita (anno 2013) per spese di interventi di recupero edilizio sostenute (anno 2008), non accertate quindi resesi definitive, mediante utilizzo del controllo formale ex art. 36 ter d.P.R. 600/1973. È purtroppo prassi ormai consolidata con la quale l'ufficio procede al disconoscimento della detrazione, prevista per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio o di efficienza energetica, sulla base di un semplice controllo formale della dichiarazione, prescindendo addirittura dall'anno di formazione della spesa e limitandosi a prendere in considerazione anche una semplice rata di detrazione dell'anno considerato, che può essere anche successivo di sei o sette anni rispetto al primo in cui le spese sono state stanziare e dichiarate. Oltre a ciò questo Giudice rileva che l'ufficio non può disconoscere la detrazione con un semplice controllo formale ex art. 36 ter, ma, poiché il controllo comporta necessariamente una serie di verifiche e valutazioni di merito sulle spese sostenute, l'ufficio avrebbe dovuto emettere un avviso di accertamento, ex art. 38 e seguenti, d.P.R. 600/1973. L'ufficio non può accertare uno degli anni in cui si sviluppa il processo di rateazione della detrazione, dovendo accertare invece l'anno cui le spese sono state indicate per la prima volta in dichiarazione. Ciò perché, in caso contrario, si avrebbe una indebita espansione dei termini di accertamento. (L.D.)

Riferimenti normativi: art. 36 ter, 38 d.P.R. 600/73.

693. Pignoramento - Giurisdizione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 19, sentenza n. 5022/2018 del 14 novembre 2018, Presidente e Estensore: Citro

Atto di pignoramento – Cartelle di pagamento – Illegittimità – Sussiste.

L'atto di pignoramento opposto, non è atto autonomamente ricorribile ma il ricorrente oppone le cartelle di pagamento in esse indicate eccepandone di non averle ricevute o notificate. La dimostrazione dell'avvenuta notifica si avrebbe con la presentazione di copie delle ricevute di ritorno delle raccomandate con le quali la notifica è stata effettuata. La mancata dimostrazione dell'avvenuta regolare notifica, provoca un vizio procedurale che determina l'illegittimità dell'intero accesso formazione della pretesa tributaria. (L.D.)

Riferimenti normativi: TUIR 917/86; art. 19 d.lgs. 546/92.

694. Notifica telematica e sottoscrizione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 19, sentenza n. 5027/2018 del 14 novembre 2018, Presidente: Citro, Estensore: Faranda

Estratto di ruolo – Cartelle di pagamento – Notifica – Prova - Sussiste – trasmissione del file PDF – Firma digitale CadES e CADES – Legittimità – Sussiste.

L'esibizione dell'avviso di accertamento è sufficiente a dare piena prova dell'avvenuta notifica della cartella i cui estremi sono riportati nel medesimo avviso. È legittima la notifica a mani del custode in quanto rientra tra i soggetti che ben possono ricevere gli atti e le raccomandate. La

Cassazione civile ha espressamente statuito che la notifica della cartella esattoriale può avvenire anche mediante invio diretto, da parte del concessionario, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, ex art. 26, comma 1 d.P.R. 602/73. In tal caso trovano applicazione di norme concernenti il servizio postale ordinario e non quelle della legge n. 890 del 1982, così che va cassata la sentenza con cui il giudice di merito abbia ritenuto invalida la notifica della cartella sull'erroneo presupposto che, non essendo stata ricevuta dal destinatario personalmente, occorresse l'invio di una seconda raccomandata. La trasmissione del file in formato PDF è legittima poiché rispetta la norma dell'art. 19 bis della legge n. 53 del 1994 ed è sufficiente l'attestazione di conformità all'originale informatico che in tal caso sostituisce la mancanza di firma digitale. Secondo il diritto dell'Unione Europea, e le norme anche tecniche, di diritto interno, le firme digitali di tipo CAdES e di tipo PAdES, sono entrambe ammesse ed equivalenti, sia pure le differenti estensioni e devono quindi essere riconosciute valide ed efficaci, anche nel processo civile di Cassazione, senza eccezione alcuna (Conf. Cass. n. 1304/2017, n. 3805/2018 e n. 10266/2018). (L.D.)

Riferimenti normativi: art. 26 comma 1 d.P.R. n. 602/73; art. 19 bis legge 53/94.

695. Estratti di Ruolo - Impugnabilità

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 5, sentenza n. 5051/2018 del 14 novembre 2018, Presidente: Nocerino, Estensore: Amato

Cartelle di pagamento – Notifica – Prova – Sussiste.

È ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19 d.lgs. n.546 del 1992, posto che una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale invalidità anche prima. Il ricorso, rispetto alle notifiche delle cartelle, è stato proposto oltre il termine di cui all'art. 21 comportando la preclusione dell'azione di annullamento (Conf. Cass. n. 19704/2015). (L.D.)

Riferimenti normativi: art. 19 comma 3 d.lgs. n. 546/1992; art. 21 d.lgs. 546/92

696. Prescrizione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 13, sentenza n. 5081/2018 del 12 novembre 2018, Presidente: Maiga, Estensore: Petrone

Durata – Atti interruttivi.

Deve operarsi una distinzione tra crediti dell'Agenzia delle Entrate per Irpef, Irap, Iva e altre imposte erariali, per i quali la prescrizione è decennale, e crediti del Comune per Imu, Tasi, Tari, Tarsu, ICI, per i quali la prescrizione è quinquennale.

In materia di esecuzione forzata, la proposizione da parte del debitore dell'istanza di rateizzazione ovvero definizione dei carichi di ruolo pregressi, assume valore di comportamento concludente e obiettivamente incompatibile con la volontà di avvalersi di cause estintive del credito, quali la prescrizione della pretesa fiscale. (F.M.C.)

Riferimenti normativi: l. 289/2002, art. 12

697. Rottamazione e composizione della crisi

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 4, sentenza n. 5090/2018 del 15 novembre 2018, Presidente: Molinari, Estensore: Gallo

Rapporto con le procedure di cui alla l. 3/2012 (Sovraindebitamento) – Definizione agevolata dei ruoli successivamente all'omologazione del piano – Inammissibilità.

Quando l'adesione di un soggetto a una procedura per la composizione della crisi da sovraindebitamento, volta all'attivazione di uno dei piani previsti dalla legge n. 3/2012 (liquidazione dei beni, accordo con i creditori, piano del consumatore) con l'assistenza di un apposito Organismo di Composizione della Crisi, si conclude con l'omologa del piano da parte del Giudice, ogni modifica al piano non può che passare attraverso una nuova pronuncia del medesimo Ufficio.

Pertanto l'adesione da parte del contribuente alla "rottamazione delle cartelle", strumento che, come è noto, consente, attraverso apposita domanda all'Agente della Riscossione, di ottenere la riduzione delle sanzioni e degli interessi maturati sulle cartelle esattoriali, andrebbe a modificare, relativamente ai crediti di cui alle cartelle rottamate, il piano omologato dal Tribunale e ciò senza che vi sia stato intervento alcuno da parte del giudice dell'omologa; ragioni sistematiche inducono quindi a ritenere che, una volta intervenuta l'omologa, il contribuente non possa più aderire alla definizione agevolata dei ruoli, salvo che non rinunci alla procedura da Sovraindebitamento. (F.M.C.)

Riferimenti normativi: l. 3/2012; d.l. 193/2016

698. Notificazione telematica - Sottoscrizione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 16, sentenza n. 5100/2018 del 15 novembre 2018, Presidente: Nocerino, Estensore: Fagnoni

Notifica dell'estratto di ruolo a mezzo posta elettronica certificata – Formato dell'estratto di ruolo – Nullità in caso di notifica di documento non firmato digitalmente – Sussistenza solo in caso di comprovato pregiudizio al diritto di difesa.

Pur essendo il formato .p7m, che del .PDF costituisce la versione autenticata con la firma digitale, quello tecnicamente più adeguato ai fini della notifica a mezzo PEC, gli artt. 20 e 21 del d.l. 82/2005 (codice dell'Amministrazione Digitale) rimettono all'organo giudicante la valutazione circa l'idoneità del documento informatico, avente estensione diversa, a soddisfare, comunque il requisito della forma scritta e il suo valore probatorio in uno con il raggiungimento dello scopo anche alla luce dell'avvenuta costituzione in giudizio del destinatario della notifica. Al riguardo la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 7665/2016, ha escluso che la non conformità al formato pdf possa comportarne la nullità, ove la parte si sia, comunque, difesa e non abbia addotto alcuno specifico pregiudizio. (F.M.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 82/2005, art. 20 e 21

699. Fallimento – Par condicio creditorum

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 20, sentenza n. 5123/2018 del 14 novembre 2018, Presidente: Centurelli, Estensore: Moro

Omesso versamento imposte – Sanzione – Illegittima.

Il mancato versamento dell'imposta è da ricondurre alle regole della procedura fallimentare, che inibisce al debitore dichiarato fallito di estinguere i debiti a tutela dei creditori (principio della "par condicio creditorum"). Pertanto l'irrogazione di sanzioni a causa dell'omesso versamento, anche se di imposte sorte in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento, è illegittima giusta la prescrizione dell'art. 42 del r.d. 267/1942 (Conf. Cass., Ord. n.23322/2018; Cass., Sent. n.21078/2011). (P.C.)

Riferimenti normativi: r.d. 267/1942, art. 42

700. Notificazione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 6, sentenza n. 5336/2018 del 27 novembre 2018, Presidente: Bichi, Estensore: Mambriani.

Notifica dell'atto impositivo – "In forma diretta".

L'ente locale è abilitato alla notificazione dell'atto impositivo "in forma diretta", cioè senza l'intermediazione dell'agente notificatore ed invece a mezzo di spedizione per posta di plico raccomandato con avviso di ricevimento (Cass., sentt. n. 7217 e 7218 del 2015). In particolare, l'atto spedito per posta raccomandata può ritenersi validamente notificato in presenza dell'avviso di ricevimento sottoscritto da destinatario o da uno dei soggetti abilitati a riceverlo, ma non è necessario che sia indicata la qualifica di chi riceve l'atto. Non è quindi ravvisabile alcun profilo di nullità ove l'avviso di ricevimento sia sottoscritto, anche con firma illeggibile, da persona rinvenuta presso il domicilio del destinatario ma della quale non risulti dall'avviso medesimo la qualità o la relazione con il destinatario dell'atto, salva la prova contraria che – data la fede privilegiata che assiste l'attività dell'ufficiale postale – può essere avanzata solo con querela di falso. (F.M.)

Riferimenti normativi: art. 26 d.P.R. n. 602/73

701. Decadenza e prescrizione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 8, sentenza n. 5342/2018 del 27 novembre 2018, Presidente e Estensore: Bricchetti.

Scadenza del termine perentorio –Non determina conversione del termine di prescrizione.

La scadenza del termine perentorio sancito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito, non anche la cd. "conversione" del termine di prescrizione breve in quello ordinario decennale (Conf. S.U. n. 23397/2017 e Cass. n. 11800/2018). (F.M.)

Riferimenti normativi: art. 2953 c.c.

702. Ruolo straordinario.

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 14, sentenza n. 5360/2018 del 29 novembre 2018, Presidente: Centurelli, Estensore: Pavone.

Iscrizione a ruolo straordinario – Giustificata anche in relazione allo stato di insolvenza di un solo condebitore solidale.

Nella riscossione successiva ad un atto di liquidazione per imposta di registro, in presenza dello stato di insolvenza di uno dei condebitori solidali è legittima l'adozione del ruolo straordinario, non avendo rilevanza il fatto che gli altri condebitori siano pienamente solvibili [nella specie, un istituto bancario]. (F.M.)

Riferimenti normativi: art. 15bis d.P.R. n. 602/73

703. Notificazione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 1, sentenza n. 5543/2018 del 5 dicembre 2018, Presidente: Roggero, Estensore: Chiametti

Avviso di intimazione – Nullità atto prodromico - Sussiste.

Incombe sull'Amministrazione Finanziaria l'onere di provare la regolare notifica dell'atto prodromico all'avviso di intimazione. (S.Ba.)

Riferimenti normativi: art. 24 Costituzione

704. Avviso di iscrizione ipotecaria

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 13, sentenza n. 5863/2018 del 19 dicembre 2018, Presidente: Maiga, Estensore: Gittardi

Liquidazioni – Ipoteca – intimazione ad adempiere – comunicazione preventiva – Non necessità.

L'ipoteca prevista dall'art. 77 d.P.R. 602/1973, non essendo atto strettamente esecutivo quale atto di espropriazione forzata, può essere iscritta senza necessità di procedere alla preventiva notifica dell'intimazione ad adempiere ex art. 50, comma 2 d.P.R. 602/1973. Trattandosi di atto limitativo della sfera giuridica e patrimoniale del contribuente ed atto suscettibile di impugnazione, l'iscrizione ipotecaria è soggetta all'obbligo di comunicazione ai sensi dell'art. 21 d.lgs. 546/1992 e dell'art. 21-bis della l. 241/1990.

Tale obbligo di comunicazione non implica l'onere in capo all'Amministrazione finanziaria di comunicazione preventiva al contribuente della volontà di iscrivere ipoteca prima dell'adozione del vincolo, non determinando, tale preavviso, un incremento dei rimedi giurisdizionali in capo al contribuente (Conf. Cass. SS.UU. n. 19667 del 2014). (E.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, artt. 50 e 77; d.lgs. 546/1992, art. 21; l. 241/1990 art. 21-bis

705. Concordato preventivo

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 1, sentenza n. 239/2018 del 12 luglio 2018, Presidente: Rabai, Estensore: Balba.

Art. 184 co. 2 l. fallimentare - Socio illimitatamente responsabile e fideiussore della società – Operatività - Sussiste.

L'art. 184, comma 2, l.fall. che estende l'efficacia del concordato preventivo anche nei confronti dei soci illimitatamente responsabili opera anche nel caso di soci fideiussori; la previsione del comma 1 secondo il quale i creditori anteriori conservano impregiudicati i propri diritti contro i fideiussori, è riferibile solo a fideiussori terzi e anche soci i quali, invece, soggiacciono alla responsabilità diretta, ancorché sussidiaria, per i debiti sociali. (nello stesso senso Cassazione Civile, SS.UU., 16 febbraio 2015, n. 3022 (L.To.)

Riferimenti normativi: art. 184, c. 2, L.F.

706. Rateizzazione del debito e acquiescenza

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 3, sentenza n. 391/2018 del 22 novembre 2018, Presidente e Estensore: Di Gaetano

Richiesta di rateazione del debito erariale – Effetti – Acquiescenza – Non sussiste.

La richiesta di rateizzazione del debito non costituisce acquiescenza, e pertanto non determina l'accettazione della pretesa tributaria. Tuttavia, essa costituisce la prova della conoscibilità della sua esistenza, in grado di produrre l'effetto dell'interruzione della decorrenza del termine di prescrizione e della decorrenza del termine perentorio di impugnazione (Conf. Cass. 3347/05/2017). (L.F.C.)

Riferimenti normativi: art. 15 d.lgs. 218/97

707. Fondo patrimoniale

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 1, sentenza n. 538/2018 del 28 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Rabai

Iscrizione ipotecaria - Opponibilità all'erario - Onere della prova gravante sul contribuente - Inaggregabilità del fondo.

Qualora i debiti erariali siano sorti in epoca antecedente alla costituzione della famiglia e siano attinenti all'attività professionale di un coniuge, il fisco non può procedere ad iscrizione

ipotecaria su beni conferiti in fondo patrimoniale; l'onere di provare l'opponibilità al fisco del vincolo derivante dal fondo patrimoniale incombe sul contribuente. (G.D.)

Riferimenti normativi:

708. Dilazione di pagamento – Riconoscimento del debito

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 2, sentenza n. 582/2018 del 31 dicembre 2018, Presidente: Tateo, Estensore: Ascione

Processo tributario – Opposizione pignoramento – Riconoscimento del debito.

L'istanza di dilazione del debito implica il riconoscimento dello stesso e concretizza l'impossibilità di far valere la prescrizione anche per quei crediti eventualmente già prescritti. (Cass. Ordinanza n. 5 del 2016) (G.N.)

Riferimenti normativi:

709. Diniego di rateazione - Motivazione

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 2, sentenza n. 583/2018 del 31 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Tateo

Processo tributario – Idonea motivazione – Negazione beneficio.

Per negare un beneficio della rateazione straordinaria in procedura fallimentare ex art. 67 l.f., pur non automatico, ma neanche discrezionale, occorre pur sempre che il contribuente sia messo in condizioni di capire le manchevolezze della domanda. Diversamente il rifiuto dell'Ufficio è illegittimo. (G.N.)

Riferimenti normativi:

710. Avviso di intimazione - Impugnabilità

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 4, sentenza n. 304/2018 del 12 settembre 2018, Presidente: Fazio, Estensore: Zambelli

Omessa impugnazione cartella di pagamento -Impugnabile solo per vizi propri.

Le cartelle di pagamento rappresentano un estratto del ruolo e costituiscono l'atto d'imposizione attraverso cui l'Agente per la riscossione procede al recupero del credito vantato dalla pubblica amministrazione finanziaria ed il primo atto utile per permettere al contribuente di proporre opposizione: nell'ambito di un contenzioso tributario, l'omessa impugnazione di una cartella di pagamento, nei termini di legge, rende l'avviso di intimazione inoppugnabile (Conf. Cass. n. 17587/2010). (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 21

711. Prescrizione

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 1, sentenza n. 321/2018 del 19 settembre 2018, Presidente: Mazzeo Rinaldi, Estensore: Cagnoli

Prescrizione ordinaria – Legittimità – Sussiste.

La prescrizione ordinaria decennale è riferibile a titoli di accertamento o di condanna divenuti definitivi e non già alle cartelle esattive notificate, a esempio, ai sensi dell' articolo 36 bis e dell'articolo 36 ter del d.P.R. numero 600/ 1973 in quanto queste ultime vengono adottate in virtù di procedure che prescindono da un vero e proprio accertamento circa l'esistenza del titolo (atto di accertamento emesso direttamente dall'Ente impositore) e quindi non hanno lo stesso valore di definitività dell'accertamento.

Per le cartelle di pagamento la prescrizione da applicare è quella quinquennale (cfr. Corte di Cassazione ordinanza n. 20213/15). (L.M.P.)

Riferimenti normativi: c.c. art. 2948, comma 4; d.lgs. 472/1997, art. 20

712. Liquidazione automatica - Compensazione

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 3, sentenza n. 334/2018 del 20 settembre 2018, Presidente: Novik, Estensore: Boschetto

Omessa dichiarazione di un credito – Utilizzabilità del credito in compensazione – Non sussiste.

La liquidazione automatizzata ex art. 36 bis d.P.R. 600/73 e art. 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 è volta tra l'altro, sia a correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni, sia che nel caso di omessa dichiarazione. Se il credito non risulta essere stato dichiarato nell'anno in cui è maturato, lo stesso non è utilizzabile in detrazione del debito d'imposta in una dichiarazione successiva, a nulla rilevando che lo stesso sia, in ipotesi, effettivamente maturato. (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 36 bis e art.42; d.P.R. 633/1972, art 54 bis

713. Agenzia delle Entrate-Riscossione - Subentro

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 3, sentenza n. 360/2018 dell'8 ottobre 2018, Presidente: Petrucci, Estensore: Vitelli

Subentro ex lege Agenzia della Riscossione – Sussiste.

La legittimazione alla riscossione, sia della cessata Equitalia, sia del suo successore universale, Agenzia delle Entrate - Riscossione trova fondamento nella legge.

La riforma della riscossione ha individuato nella Agenzia delle Entrate-Riscossione - quale ente pubblico economico diverso dall' Agenzia delle Entrate, l'organismo deputato alla riscossione mediate ruolo, con i poteri e secondo le disposizioni di cui al titolo 1, capo II, e al titolo 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 - il soggetto che subentra ex lege, a titolo universale, in tutti i rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia, dichiarate sciolte di diritto senza la fase di liquidazione. (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.l. 193/2019, art. 1, conv. l. 225/2016

Iscrizione a ruolo - Interessi e sovrattasse – Mancato dettaglio – Illegittimità – Non sussiste.

Per gli interessi di mora, in quanto espressamente previsti dall'art. 30 del d.P.R. 602/73, non è richiesto pertanto che la cartella ne contenga lo sviluppo dell'ammontare dovuto.

Con riferimento agli interessi di ritardata iscrizione a ruolo contemplati dall'art. 20 del d.P.R. n. 602 del 1973, il contribuente si trova già nella condizione di conoscere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa fiscale, con l'effetto che l'onere di motivazione può considerarsi in questi casi assolto dall'Ufficio mediante mero richiamo alla dichiarazione medesima. (Conf. Cass. n. 26671/2009). (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 20 e art. 30

714. Notifica telematica

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 1, sentenza n. 374/2018 dell'11 ottobre 2018, Presidente: Leotta, Estensore: Surano

Avviso di intimazione - Firma digitale Tipo CADES – Firma digitale Tipo PAdES – Validità – Sussiste.

Non può ritenersi inesistente la notifica dell'intimazione effettuata via pec, ma con allegato solo il pdf e non con estensione p7m.

Al fine di garantire l'autenticità e l'integrità dei documenti informatici, secondo il diritto dell'UE, le firme digitali di tipo CADES, ovverosia CMS (Cryptographic Message Syntax) Advanced Electronic Signatures, oppure di tipo PAdES, ovverosia PDF (Portable Document Format) Advanced Electronic Signature sono equivalenti e devono essere riconosciute e convalidate dai Paesi membri, senza eccezione alcuna (Conf. Cass. n. 10266/18). Ciò in quanto, al fine di

garantire una disciplina uniforme della firma digitale nell'UE, sono stati adottati degli standards Europei mediante il cd. regolamento eIDAS (electronic Identification, Authentication and trust Services, ovverosia il Reg. UE, n. 910/2014, cit.) e la conseguenziale decisione esecutiva (Comm. UE, 2015/1506, cit), che impongono agli Stati membri di riconoscere le firme digitali apposte secondo determinati standards tra i quali figurano sia quello CAdES sia quello PAdES (Conf. Cons. Stato n. 5504/17).

Si vedano anche: Ctp Va, sez. 2, sentenza n. 378/18 del 9/10/2018 e Ctp Va, sez. 3, sentenza n. 334/2018 del 20 settembre 2018. (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.P.C.M. n. 40/2016, art. 1

715. Estratto di ruolo - Impugnabilità

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 2, sentenza n. 386/2018 del 18 ottobre 2018, Presidente: Novik, Estensore: Vitelli

Cartella di pagamento non notificata – Legittimità - Sussiste.

È ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validatamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dall'Agente della Riscossione, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'articolo 19, comma 3, d.lgs. 546/1992 (Conf. Suprema Corte Sezioni Unite sentenza n. 19704/2015). (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19 comma 3

716. Conservazione atti e ostensione

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 1, sentenza n. 430/2018 del 21 novembre 2018, Presidente: Mazzeo Rinaldi, Estensore: Renzi

Accertamento – Conservazione della cartella di pagamento – Onere a carico Agente della riscossione - Sussiste.

Permane in capo ad Equitalia, l'obbligo di conservare gli atti relativi alle pretese esattoriali, tra i quali assume rilievo principale la cartella di pagamento, con obbligo di ostensione alla richiesta del contribuente che potrà così esercitare il suo diritto alla difesa (Conf. Consiglio di Stato, sentenza 5410/2015).

Va anche rilevato che la norma prevede espressamente come il concessionario ha l'obbligo di conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento ed ha l'obbligo altresì di farne esibizione su richiesta del contribuente. (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1933, art. 26 c. 5

MISURE CAUTELARI

717. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, ordinanza n. 1160/2018 del 2 luglio 2018, Presidente e Estensore: Labruna

Misure cautelari – Gravi e fondati motivi – Danno grave e irreparabile – Non sussiste.

L'art. 52, c. 2, del d.lgs. 546/1992 non richiama congiuntamente i canonici concetti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, ma richiede la sussistenza di "gravi e fondati motivi" per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata o, comunque, di un "danno grave e irreparabile" per la sospensione dell'esecuzione dell'atto oggetto del giudizio. La sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata e la sospensione dell'esecuzione dell'atto condividono il requisito della gravità, rispettivamente configurabile con delibazione in diritto (non disgiunta da quella sulla fondatezza della motivazione) e con prognosi in fatto

(accompagnata da una valutazione sulla irreparabilità alla luce dell'attività concretamente esercitata dall'intimato-istante).

Il collegio è chiamato a verificare la sussistenza dei gravi e fondati motivi o comunque del danno grave e irreparabile secondo un bilanciamento che deve avvenire secondo la metafora dei vasi comunicanti, potendo il maggiore rilievo di uno compensare il minore rilievo dell'altro.

Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove foriero di un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore ed i sacrifici dell'esecutato. La gravità del danno deve altresì essere inevitabile, nel senso che non può essere efficacemente ridotta ricorrendo alla rateazione del pagamento richiesto o ad altre misure finanziarie.

Costituisce danno irreparabile ciò che l'esecuzione causa con la perdita o con la distruzione delle qualità essenziali o delle funzioni economiche del bene, senza la possibilità di un suo reintegro in natura o per equivalente in caso di accoglimento del ricorso.

La prova del danno grave e irreparabile non può fondarsi sulla sola entità dell'importo da pagare, essendo necessario illustrare i rischi concreti ed attuali per la sopravvivenza della attività economica, anche prendendo in esame la possibilità di rateizzare la pretesa. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 52.

718. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, ordinanza n. 1162/2018 del 2 luglio 2018, Presidente e Estensore: Servetti

Misure cautelari – Fumus boni iuris – Periculum in mora – Non sussistono – Prova.

Non sussiste il fumus boni iuris quando la pronuncia di primo grado è sorretta da puntuali argomentazioni che escludono la presenza di palesi errori sia in fatto che in diritto.

Il danno grave ed irreparabile non è insito nel solo ammontare della pretesa tributaria, ma deve essere assistito da congrua attestazione sul piano probatorio.

È irreparabile il danno che non può più essere in alcun modo emendato a seguito dell'eventuale futuro accoglimento delle doglianze prospettate dall'istante. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 52.

719. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, ordinanza n. 1164/2018 del 28 giugno 2018, Presidente: Tizzi, Estensore: Vicini

Misure cautelari – Danno grave e irreparabile – Non sussiste.

Il riferimento al "danno grave e irreparabile" contenuto nell'art. 52 del d.lgs. 546/1992 presuppone la fondatezza dell'istanza cautelare sotto il profilo sia del *fumus boni iuris* che del *periculum in mora*.

Non sussiste il *periculum in mora* quando il contribuente non dimostri che l'ammontare della pretesa erariale sia tale da potergli causare un danno irreparabile e, quindi, quando nulla deduca (con specifico riferimento alle proprie capacità patrimoniali e finanziarie, alla propria redditività e alla propria liquidità) in merito alla possibilità o meno di fare fronte al pagamento richiesto. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 52.

720. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, ordinanza n. 1215/2018 del 9 luglio 2018, Presidente e Estensore: Frangipane

Misure cautelari – Danno grave e irreparabile – Sussiste.

Il danno grave e irreparabile sussiste quando l'istante, privo di reddito e di altre idonee risorse, si trova nell'evidente impossibilità, anche facendo ricorso al pagamento rateale, di assolvere all'onere economico senza pregiudicare, sia pure in maniera temporanea e in attesa della definizione del giudizio, la possibilità di una dignitosa esistenza. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

721. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, ordinanza n. 1216/2018 del 9 luglio 2018, Presidente e Estensore: Frangipane

Misure cautelari – Danno grave e irreparabile – Non sussiste – Prova.

Il danno grave e irreparabile non sussiste quando l'entità della pretesa erariale non sia tale da incidere irreparabilmente sulle disponibilità economiche dell'onerato. Un siffatto effetto non può ascrivere al mero anticipato pagamento di una somma di denaro e la sola dimostrazione di eventuale incapienza del conto corrente non costituisce di per sé prova di mancanza di altre disponibilità economiche. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

722. Oggetto

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, ordinanza n. 1236/2018 del 10 luglio 2018, Presidente e Estensore: D'Agostino

Misure cautelari – Sospensione sentenza di secondo grado – Sospensione atto impugnato – Presupposti ed effetti.

Nell'ipotesi in cui il contribuente presenti istanza di sospensione dell'esecutività di una sentenza di secondo grado e contestualmente di sospensione dell'esecuzione dell'atto impositivo, deve dichiararsi inammissibile per carenza di interesse la prima, posto che la sentenza di secondo grado, risolvendosi in una dichiarazione di infondatezza del ricorso, lascia inalterata l'operatività propria dell'atto amministrativo impugnato. Mentre può essere accolta la seconda, se dall'esecuzione dell'atto può derivare al contribuente un danno grave e irreparabile. È in ogni caso precluso qualsiasi vaglio della controversia nel merito. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

723. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, ordinanza n. 1245/2018 del 12 luglio 2018, Presidente: Tizzi, Estensore: Vicini

Misure cautelari – Danno grave – Sussiste.

Il danno grave sussiste quando, sia pure a fronte di un ammontare della pretesa erariale oggettivamente di importo non elevato, la modesta redditività e capacità patrimoniale del contribuente sia comprovata dall'allegazione delle dichiarazioni dei redditi e dall'esposizione debitoria verso istituti di credito e agente della riscossione. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 52.

724. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 18, ordinanza n. 1276/2018 del 16 luglio 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Grigillo

Misure cautelari – Danno grave e irreparabile – Sussiste.

Il giudizio sulla sussistenza di gravi e fondati motivi può limitarsi alla semplice constatazione che i giudici di primo e di secondo grado hanno valutato e deciso la causa in modo opposto.

Quanto al danno grave e irreparabile, il presupposto si ritiene pienamente integrato avendo il contribuente documentato una ridotta capacità lavorativa a seguito di incidente stradale e

l'esiguità dei suoi redditi in raffronto all'ammontare dell'onere tributario complessivamente richiesto. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

725. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 14, ordinanza n. 1311/2018 del 18 luglio 2018, Presidente: Marini, Estensore: Palma

Misure cautelari – Danno grave e irreparabile – Non sussiste – Prova.

La gravità e l'irreparabilità del danno non possono essere valutate esclusivamente in relazione all'entità del tributo richiesto, poiché mancano previsioni legislative che ne fissano i parametri. Del resto, il riferimento alla sola entità del tributo determinerebbe una irragionevole disparità di trattamento, posto che la sospensione sarebbe sempre negata in presenza di importi minori. È onere dell'istante che invoca la sospensione dimostrare la sussistenza di entrambi i requisiti del *periculum in mora*. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

726. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, ordinanza n. 1313/2018 del 18 luglio 2018, Presidente: Chindemi, Estensore: Labruna

Misure cautelari – Gravi e fondati motivi – Danno grave e irreparabile – Istanza di sospensione in mancanza di appello incidentale – Inammissibilità.

L'art. 52, c. 2, del d.lgs. 546/1992 non richiama congiuntamente i canonici concetti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, ma richiede la sussistenza di "gravi e fondati motivi" per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata o, comunque, di un "danno grave e irreparabile" per la sospensione dell'esecuzione dell'atto oggetto del giudizio.

È inammissibile l'istanza di sospensione della sentenza presentata dal contribuente che sia risultato parzialmente soccombente in primo grado e che non abbia impugnato detta sentenza con appello incidentale. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 52.

727. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 8, ordinanza n. 1330/2018 del 23 luglio 2018, Presidente: Fanizza, Estensore: Bertolo

Misure cautelari – Danno grave e irreparabile – Sussiste.

L'art. 62bis del d.lgs. 546/1992 non richiama congiuntamente i canonici concetti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, ma richiede solo la sussistenza di un "danno grave e irreparabile" per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata o, comunque, dell'esecuzione dell'atto oggetto del giudizio.

Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove foriero di un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore ed i sacrifici dell'esecutato, pregiudizio che deve essere valutato anche alla luce della possibilità di richiedere la dilazione della prestazione o altre misure idonee.

Costituisce danno irreparabile ciò che l'esecuzione causa con la perdita o con la distruzione delle qualità essenziali o delle funzioni economiche del bene, senza la possibilità di un suo reintegro in natura o per equivalente in caso di accoglimento del ricorso.

Sussiste il *periculum in mora* quando, per far fronte alla richiesta di pagamento delle rilevanti somme scaturenti dalla decisione impugnata, l'istante si vede costretto ad alienare titoli di credito redditizi o beni immobili, così rinunciando definitivamente alla proprietà degli stessi, ovvero a contrarre mutui difficilmente sostenibili, con ciò compromettendo ulteriormente la

propria condizione economico-patrimoniale già connotata da una rilevante esposizione debitoria nei confronti di istituto di credito. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

728. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 11, ordinanza n. 1341/2018 del 26 luglio 2018, Presidente: Buono, Estensore: Pezza

Misure cautelari – Danno grave e irreparabile – Non sussiste – Prova.

L'art. 62bis del d.lgs. 546/1992 richiede la sussistenza di un "danno grave e irreparabile" ossia di un pericolo concreto di subire pregiudizi difficilmente rimediabili.

Il danno grave e irreparabile non sussiste quando non risulti che il contribuente abbia presentato istanza di rateazione delle somme iscritte a ruolo né che abbia dedotto di essere gravato da altre forme di rateazione di debiti erariali.

È onere del contribuente che invoca la sospensione dare conto con completezza della propria situazione reddituale e patrimoniale, non essendo sufficiente al fine della concessione del provvedimento inibitorio il generico riferimento all'entità delle somme dovute o alle iniziative esecutive intraprese nei suoi confronti. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

729. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, ordinanza n. 1346/2018 del 30 luglio 2018, Presidente e Estensore: Ceccherini

Misure cautelari – Danno grave e irreparabile – Non sussiste – Necessità di tutelare l'interesse dell'Erario.

L'art. 62bis del d.lgs. 546/1992 richiede la sussistenza di un "danno grave irreparabile" per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata.

L'impossibilità per il contribuente di pagare il debito erariale non integra gli estremi del danno grave e irreparabile, costituendo siffatta impossibilità causa di danno – questo sì irreparabile – per l'Erario. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

730. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, ordinanza n. 1351/2018 del 2 agosto 2018, Presidente: Tizzi, Estensore: Botteri

Misure cautelari – Danno grave e irreparabile – Sussiste.

Il danno grave e irreparabile sussiste quando, pur essendo l'importo oggetto della pretesa indubbiamente rilevante, la società istante goda di buone basi patrimoniali costituenti una garanzia indiretta per l'Erario, quando la stessa abbia sempre dimostrato, con le rateizzazioni in essere, la volontà di adempiere agli obblighi fiscali e quando il settore in cui questa opera necessiti di un'adeguata tutela dei livelli occupazionali. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

731. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, ordinanza n. 1487/2018 del 21 settembre 2018, Presidente e Estensore: Frangipane

Misure cautelari – Presupposti – Prova.

Ai fini dell'accoglimento dell'istanza di sospensione di cui all'art. 52, c. 2, del d.lgs. 546/1992 la società istante non può limitarsi ad addurre la notevole rilevanza economica della imposizione e ad allegare il grave pregiudizio che potrebbe conseguentemente derivarne, ma deve

dimostrare in concreto le effettive condizioni economiche in cui versa e dedurre elementi effettivamente rappresentativi della reale incidenza dannosa che conseguirebbe dall'anticipata esecuzione della pretesa erariale. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 52.

732. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, ordinanza n. 1498/2018 del 24 settembre 2018, Presidente e Estensore: Labruna

Misure cautelari – Gravi e fondati motivi – Danno grave e irreparabile.

L'art. 52, c. 2, del d.lgs. 546/1992 non richiama congiuntamente i canonici concetti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, ma richiede la sussistenza di "gravi e fondati motivi" per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata o, comunque, di un "danno grave e irreparabile" per la sospensione dell'esecuzione dell'atto oggetto del giudizio. La sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata e la sospensione dell'esecuzione dell'atto condividono il requisito della gravità, rispettivamente configurabile con delibazione in diritto (non disgiunta da quella sulla fondatezza della motivazione) e con prognosi in fatto (accompagnata da una valutazione sulla irreparabilità alla luce dell'attività concretamente esercitata dall'intimato-istante).

Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove foriero di un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore ed i sacrifici dell'esecutato. La gravità del danno deve altresì essere inevitabile, nel senso che non può essere efficacemente ridotta ricorrendo alla rateazione del pagamento richiesto o ad altre misure finanziarie.

Costituisce danno irreparabile ciò che l'esecuzione causa con la perdita o con la distruzione delle qualità essenziali o delle funzioni economiche del bene, senza la possibilità di un suo reintegro in natura o per equivalente in caso di accoglimento del ricorso. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 52.

733. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, ordinanza n. 1516/2018 del 24 settembre 2018, Presidente e Estensore: D'Addea

Misure cautelari – Fumus boni iuris – Danno grave e irreparabile – Sussistono – Garanzia – Necessità di tutelare l'interesse dell'Erario.

Sussiste il *fumus boni iuris* quando vi è contrasto tra la sentenza di primo e quella di secondo grado impugnata con ricorso per cassazione, e, comunque, quando la questione di diritto oggetto del giudizio risulta meritevole di ulteriore approfondimento.

Sussiste il danno grave ed irreparabile quando, stante l'entità della somma iscritta a ruolo, il contribuente non può farvi fronte con i mezzi ordinari, ma solo ricorrendo a finanziamenti o alla dismissione del proprio patrimonio.

Qualora l'importo richiesto sia di notevole rilevanza e il contribuente ammetta di trovarsi in difficoltà a reperire le somme necessarie per fare fronte al debito erariale, l'interesse dell'Amministrazione Finanziaria ad ottenere, in caso di conferma della sentenza di secondo grado, la riscossione degli importi dovuti deve essere tutelato subordinando la sospensione alla prestazione di un'idonea garanzia da parte del contribuente istante. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis e art. 69.

734. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 7, decreto n. 1523/2018 del 25 settembre 2018, Presidente e Estensore: Punzo

Misure cautelari – Inammissibilità – Garanzia – Necessità di tutelare l'interesse dell'Erario.

La mancata disponibilità, da parte del contribuente che versi in una situazione economica estremamente problematica, a prestare un'idonea garanzia circa il futuro assolvimento dei tributi dovuti, determina l'impossibilità di procedere all'esame nel merito dell'istanza di sospensione, stante la necessità di effettuare un imprescindibile e fondamentale bilanciamento, altrimenti precluso, dei contrapposti interessi economici in gioco, tra i quali vi è quello dell'Erario al regolare pagamento delle imposte. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

735. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 8, ordinanza n. 1641/2018 del 16 ottobre 2018, Presidente: Fanizza, Estensore: Candido

Misure cautelari – Deposito del ricorso per cassazione – Prova.

La decisione sull'istanza di sospensione è preclusa se la parte istante non dimostra di aver depositato il ricorso per cassazione contro la sentenza. Tale prova deve essere fornita attraverso la produzione, nel fascicolo di causa, dell'originale del certificato rilasciato dalla cancelleria della Suprema Corte attestante l'avvenuto deposito, la sua iscrizione a ruolo, la data di ricevimento ed il numero assegnato al fascicolo. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

736. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 19, ordinanza n. 1683/2018 del 22 ottobre 2018, Presidente: Borgonovo, Estensore: Scarcella

Misure cautelari – Fumus boni iuris – Non necessario – Danno grave e irreparabile – Prova.

Per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata o dell'esecuzione dell'atto oggetto del giudizio, l'art. 62bis del d.lgs. 546/1992 non richiede la dimostrazione del *fumus boni iuris*, ma del solo danno grave e irreparabile nonché della previa iscrizione del processo nel ruolo generale della Cassazione.

La prova del danno grave e irreparabile non può fondarsi sul semplice richiamo all'importo oggetto di esecuzione, essendo necessario dimostrare che il pagamento degli importi pregiudicherebbe i diritti primari della persona giuridica. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

737. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 6, ordinanza n. 1706/2018 del 24 ottobre 2018, Presidente: Catania, Estensore: Salvo

Misure cautelari – Danno grave e irreparabile – Non sussiste – Necessità di tutelare l'interesse dell'Erario.

La gravità della situazione finanziaria della società istante, determinata dalla posizione negativa nel bilancio, dall'ingente indebitamento bancario, dall'incapacità di far fronte alle proprie obbligazioni attraverso i normali mezzi di pagamento e dall'impossibilità di ottenere agevolmente una fideiussione a garanzia del debito tributario, non prova la sussistenza di un danno grave e irreparabile, ma costituisce al più motivo di pregiudizio per il solo Erario, in quanto il patrimonio di tale società potrebbe essere aggredito da azioni esecutive intraprese da altri creditori, con conseguente pericolo per la certezza della riscossione. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

738. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 8, ordinanza n. 1717/2018 del 30 ottobre 2018, Presidente: Fanizza, Estensore: Fazzini

Misure cautelari – Danno grave e irreparabile – Non sussiste.

L'art. 62bis del d.lgs. 546/1992 richiede la sussistenza di un "danno grave e irreparabile" derivante dall'esecuzione della sentenza.

Il danno è grave e irreparabile solo quando, a seguito della pronuncia di Cassazione, ne derivi un'impossibilità di riduzione in pristino della situazione ovvero di reintegrazione per equivalente.

Il presupposto in questione non può ritenersi integrato né dalla cancellazione della società dal registro delle imprese, né dall'impossibilità di procedere al pagamento di quanto dovuto. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

739. Presupposti e Oggetto

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, ordinanza n. 1724/2018 del 30 ottobre 2018, Presidente e Estensore: D'Agostino

Misure cautelari – Sospensione esecutività sentenza di primo grado – Sospensione esecuzione atto impositivo – Differenze.

La sentenza di primo grado che rigetta il ricorso del contribuente per ragioni processuali è sprovvista di qualsiasi contenuto dispositivo. Pertanto, l'istanza cautelare avente ad oggetto una siffatta sentenza è inammissibile per carenza di interesse.

L'art. 52 del d.lgs. 546/1992 configura due distinte azioni cautelari, tra loro alternative e non concorrenti: una avente ad oggetto la sentenza di primo grado e l'altra avente ad oggetto l'atto impugnato. Trattasi di azioni esperibili al ricorrere di peculiari presupposti: la sospensione dell'esecutività della sentenza è subordinata alla sussistenza di gravi e fondati motivi, la sospensione dell'esecuzione dell'atto alla sussistenza di un danno grave e irreparabile. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 52

740. Presupposti e Oggetto

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, ordinanza n. 1725/2018 del 30 ottobre 2018, Presidente e Estensore: D'Agostino

Misure cautelari – Sospensione sentenza di primo grado – Sospensione atto impugnato – Differenze.

La sentenza di primo grado che rigetta il ricorso del contribuente possiede carattere eminentemente dichiarativo della sua infondatezza ed è per definizione sprovvista di quella esecutività che inerisce alle sentenze importanti condanna, le uniche suscettibili di sospensione provvisoria. Pertanto, l'istanza cautelare avente ad oggetto una siffatta sentenza è inammissibile per carenza di interesse.

L'art. 52 del d.lgs. 546/1992 configura due distinte azioni cautelari, tra loro alternative e non concorrenti: una avente ad oggetto la sentenza di primo grado e l'altra avente ad oggetto l'atto impugnato. Trattasi di azioni esperibili al ricorrere di peculiari presupposti: la sospensione dell'esecutività della sentenza è subordinata alla sussistenza di gravi e fondati motivi, la sospensione dell'esecuzione dell'atto alla sussistenza di un danno grave e irreparabile. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 52.

741. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 4, ordinanza n. 1852/2018 del 16 novembre 2018, Presidente e Estensore: D'Addea

Misure cautelari – Fumus boni iuris – Danno grave e irreparabile – Sussistono – Garanzia – Necessità di tutelare l'interesse dell'Erario.

Sussiste il fumus boni iuris quando vi è contrasto tra la sentenza di primo e quella di secondo grado impugnata con ricorso per cassazione, e, comunque, quando la questione di diritto oggetto del giudizio risulta meritevole di ulteriore approfondimento.

Sussiste il danno grave ed irreparabile quando, stante l'entità della somma iscritta a ruolo, il contribuente non può farvi fronte con i mezzi ordinari.

La necessità di tutelare l'interesse dell'Amministrazione Finanziaria ad ottenere, in caso di conferma della sentenza di secondo grado, la riscossione degli importi dovuti deve essere tutelato subordinando la sospensione alla prestazione di un'idonea garanzia da parte del contribuente istante. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis e art. 69.

742. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 20, ordinanza n. 1889/2018 del 21 novembre 2018, Presidente e Estensore: Zevola

Misure cautelari – danno grave e irreparabile – Definizione.

Il danno è grave e irreparabile quando dall'esecuzione della sentenza deriva per il contribuente un pregiudizio apprezzabile nella sua incidenza (gravità) e irreversibilità, ossia quando viene a determinarsi per lo stesso una situazione definitiva e non più rimediabile (irreparabilità). (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

743. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 20, ordinanza n. 1891/2018 del 21 novembre 2018, Presidente e Estensore: Zevola

Misure cautelari – danno grave e irreparabile – Sussiste.

Sussiste il danno grave e irreparabile quando, tenuto conto della modestia del reddito e delle giacenze sul conto corrente bancario, l'esecuzione delle somme pretese inciderebbe gravemente sulla possibilità del contribuente persona fisica di sostenere le spese necessarie per fare fronte ai bisogni primari, con effetti non risarcibili in caso di successivo accoglimento del ricorso. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

744. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, ordinanza n. 1950/2018 del 26 novembre 2018, Presidente: Labruna, Estensore: Missaglia

Misure cautelari – Fumus boni iuris – Periculum in mora – Non sussistono.

La sussistenza, peraltro dubbia, del *fumus boni iuris* non può sopperire alla mancata prova del *periculum in mora*, il quale non è ogni caso desumibile dalla sola allegazione della consistenza del debito tributario. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 52.

745. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 14, ordinanza n. 1983/2018 del 30 novembre 2018, Presidente: IZZI, Estensore: Del Monaco

Misure cautelari – Periculum in mora – Non sussiste.

Non è ravvisabile il *periculum in mora* laddove risulti che l'istante, prima del deposito della decisione di primo grado, abbia alienato o compiuto atti sui propri beni idonei a rendere inefficace l'eventuale procedura di riscossione coattiva. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

746. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, ordinanza n. 1989/2018 del 3 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Labruna

Misure cautelari – Danno grave e irreparabile.

È ammissibile la domanda di sospensione avente ad oggetto l'atto impositivo, costituendo questo, e non la sentenza, il titolo per la riscossione.

L'art. 62bis del d.lgs. 546/1992 non richiama congiuntamente i canonici concetti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, ma richiede solo la sussistenza di un "danno grave e irreparabile" per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata o, comunque, dell'esecuzione dell'atto oggetto del giudizio.

Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove foriero di un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore ed i sacrifici dell'esecutato. La gravità del danno deve altresì essere inevitabile, nel senso che non può essere efficacemente ridotta ricorrendo alla rateazione del pagamento richiesto o ad altre misure finanziarie.

Costituisce danno irreparabile ciò che l'esecuzione causa con la perdita o con la distruzione delle qualità essenziali o delle funzioni economiche del bene, senza la possibilità di un suo reintegro in natura o per equivalente in caso di accoglimento del ricorso. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

747. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 1, ordinanza n. 1990/2018 del 3 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Labruna

Misure cautelari – Gravi e fondati motivi – Danno grave e irreparabile.

L'art. 52, c. 2, del d.lgs. 546/1992 non richiama congiuntamente i canonici concetti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, ma richiede la sussistenza di "gravi e fondati motivi" per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata o, comunque, di un "danno grave e irreparabile" per la sospensione dell'esecuzione dell'atto oggetto del giudizio. La sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata e la sospensione dell'esecuzione dell'atto condividono il requisito della gravità, rispettivamente configurabile con delibazione in diritto (non disgiunta da quella sulla fondatezza della motivazione) e con prognosi in fatto (accompagnata da una valutazione sulla irreparabilità alla luce dell'attività concretamente esercitata dall'intimato-istante).

Il collegio è chiamato a verificare la sussistenza dei gravi e fondati motivi o comunque del danno grave e irreparabile secondo un bilanciamento che deve avvenire secondo la metafora dei vasi comunicanti, potendo il maggiore rilievo di uno compensare il minore rilievo dell'altro.

Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove foriero di un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore ed i sacrifici dell'esecutato. La gravità del danno deve altresì essere inevitabile, nel senso che non può essere efficacemente ridotta ricorrendo alla rateazione del pagamento richiesto o ad altre misure finanziarie.

Costituisce danno irreparabile ciò che l'esecuzione causa con la perdita o con la distruzione delle qualità essenziali o delle funzioni economiche del bene, senza la possibilità di un suo reintegro in natura o per equivalente in caso di accoglimento del ricorso. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 52.

748. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, ordinanza n. 2010/2018 del 4 dicembre 2018, Presidente: Ceccherini, Estensore: Capuzzi

Misure cautelari – Danno grave e irreparabile – Sussiste.

Il danno grave e irreparabile sussiste quando dalla documentazione allegata all'istanza di sospensione risulta che, essendo i debiti superiori al patrimonio netto, la società contribuente versa in una situazione di difficoltà economico finanziaria tale per cui il pagamento delle somme oggetto della pretesa impositiva potrebbe avere conseguenze irreparabili sulla prosecuzione dell'attività societaria. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

749. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, ordinanza n. 2029/2018 del 6 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Frangipane

Misure cautelari – Danno grave e irreparabile – Sussiste – Necessità di tutelare l'interesse dell'Erario – Non sussiste.

Il danno grave e irreparabile cui l'art. 62bis del d.lgs. 546/1992 subordina la sospensione dell'esecutività della sentenza sussiste quando l'anticipato pagamento di un'ingente somma, anche a fronte della possibilità di ricorrere alla rateizzazione, al credito o altri interventi esterni sussidiari, risulterebbe impraticabile oltre che insostenibile a causa dell'inadeguatezza del reddito del contribuente persona fisica e dell'indisponibilità da parte di quest'ultimo di beni immobili.

Non è configurabile un pregiudizio attuale per l'Amministrazione finanziaria derivante dalla mancata percezione immediata della somma laddove quest'ultima sia rappresentata da una sanzione pecuniaria e non da una pretesa sostanziale. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

750. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, ordinanza n. 2031/2018 del 6 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Frangipane

Misure cautelari – Sospensione richiesta dall'Amministrazione finanziaria.

L'istanza di sospensione presentata dall'Amministrazione finanziaria non merita accoglimento se il contribuente ha sempre adempiuto spontaneamente agli obblighi di pagamento e versa in una situazione economico contabile tale per cui non sussiste il rischio di una possibile insolvenza. In tali casi l'Amministrazione finanziaria non può trattenere le somme spettanti al contribuente adducendo come giustificazione il timore di non rientrarne più in possesso. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

751. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 14, ordinanza n. 2180/2018 del 20 dicembre 2018, Presidente: Marini, Estensore: Del Monaco

Misure cautelari – Periculum in mora – Non sussiste – Prova.

Il periculum in mora non sussiste laddove il contribuente si limiti ad un semplice riferimento all'entità della somma da iscriversi a ruolo a titolo provvisorio e alla generica affermazione di difficoltà economica, essendo invece necessario dimostrare, tramite idoneo e conferente riscontro documentale, il danno grave e irreparabile che deriverebbe dalla esecuzione della sentenza di seconde cure. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 52.

752. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 14, ordinanza n. 2181/2018 del 20 dicembre 2018, Presidente: Marini, Estensore: Palma

Misure cautelari – Danno grave e irreparabile – Non sussiste – Prova.

La gravità e l'irreparabilità del danno non possono essere valutate esclusivamente in relazione all'entità del tributo richiesto, poiché mancano previsioni legislative che ne fissano i parametri. Del resto, il riferimento alla sola entità del tributo determinerebbe una irragionevole disparità di trattamento, posto che la sospensione sarebbe sempre negata in presenza di importi minori. È onere dell'istante che invoca la sospensione dimostrare la sussistenza di entrambi i requisiti del *periculum in mora*, non essendo a tal fine sufficiente invocare la generica situazione di difficoltà finanziaria in cui versa la società contribuente. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 52.

753. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 14, ordinanza n. 2196/2018 del 21 dicembre 2018, Presidente: Liguoro, Estensore: Del Monaco

Misure cautelari – Periculum in mora – Sussiste – Garanzia – Non necessaria.

Il *periculum in mora*, dovendosi per tale intendere il danno grave ed irreparabile derivante dall'esecuzione della sentenza, sussiste quando la società istante versi una situazione economico finanziaria di particolare difficoltà comprovata dalla presenza di altre rateazioni in essere con l'Erario, dall'esistenza di debiti nei confronti di istituti di credito e di saldi bancari negativi.

La richiesta avanzata dall'Amministrazione finanziaria di subordinare la sospensione alla prestazione di una garanzia da parte dell'istante non può trovare accoglimento in quanto la situazione debitoria nei confronti degli istituti bancari non consentirebbe alla società contribuente di ottenere ulteriori garanzie fideiussorie se non aggravando ulteriormente la propria esposizione. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

754. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 14, ordinanza n. 2197/2018 del 21 dicembre 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Del Monaco

Misure cautelari – Periculum in mora – Sussiste – Garanzia – Non necessaria.

Il *periculum in mora* sussiste quando le disponibilità finanziarie e le potenzialità economiche e reddituali della società istante, già posta in stato di liquidazione, non permettano alla stessa di fare fronte all'ingente pretesa erariale.

Lo stato di liquidazione in cui versa la società non consente all'istante di ottenere le garanzie bancarie o fideiussorie cui l'Amministrazione finanziaria ha chiesto di subordinare la sospensione. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

755. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, ordinanza n. 2200/2018 del 21 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Frangipane

Misure cautelari – Danno grave e irreparabile – Non sussiste – Prova.

Il danno grave e irreparabile non sussiste laddove, pur in presenza di una pretesa tributaria di indubbia consistenza e rilevanza, la società istante non fornisca ogni apprezzabile prova del pregiudizio derivante dall'anticipata esecuzione della sentenza.

L'eventualità della possibile esecuzione forzata, costituendo un effetto naturale dell'esecutività della sentenza, non integra gli estremi del danno grave e irreparabile se non accompagnata dalla dimostrazione o allegazione che le effettive condizioni economiche del contribuente precludono allo stesso ogni concreta possibilità di rateizzazione, ricorso al credito o altri interventi esterni sussidiari per sostenere l'anticipato pagamento. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

756. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, ordinanza n. 2201/2018 del 21 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Frangipane

Misure cautelari – Danno grave e irreparabile – Non sussiste – Prova.

Il danno grave e irreparabile cui l'art. 62bis del d.lgs. 546/1992 subordina la sospensione dell'esecutività della sentenza non sussiste laddove l'entità della pretesa tributario non risulti tale da incidere significativamente sulla sopravvivenza della società istante.

L'eventualità della possibile esecuzione forzata, costituendo un effetto naturale dell'esecutività della sentenza, non integra gli estremi del danno grave e irreparabile se non accompagnata dalla dimostrazione o allegazione che le effettive condizioni economiche del contribuente precludono allo stesso ogni concreta possibilità di rateizzazione, ricorso al credito o altri interventi esterni sussidiari per sostenere l'anticipato pagamento. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

757. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, ordinanza n. 2202/2018 del 21 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Frangipane

Misure cautelari – Danno grave e irreparabile – Sussiste – Garanzia – Necessità di tutelare l'interesse dell'Erario.

Il danno grave e irreparabile cui l'art. 62bis del d.lgs. 546/1992 subordina la sospensione dell'esecutività della sentenza sussiste quando l'anticipato pagamento di un'ingente somma, anche a fronte della possibilità di ricorrere alla rateizzazione, al credito o altri interventi esterni sussidiari, risulterebbe impraticabile oltre che insostenibile a causa dell'inadeguatezza di disponibilità liquide della società istante.

La sospensione dell'esecutività della sentenza deve tuttavia essere subordinata alla prestazione di idonea garanzia a favore dell'Erario laddove risulti che la disponibilità economica della società istante, seppure non facilmente monetizzabile se non attraverso il compimento di complesse operazioni produttive di effetti negativi per il futuro assetto societario, consenta comunque alla stessa di sostenere un siffatto sacrificio. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

758. Presupposti

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 14, ordinanza n. 2204/2018 del 24 dicembre 2018, Presidente: Izzi, Estensore: Antonioli

Misure cautelari – Periculum in mora – Non sussiste.

Il *periculum in mora* non sussiste laddove l'entità della pretesa erariale sia tale da accrescere la possibilità che il patrimonio del contribuente, seppure ingente, possa essere sottratto anche solo in parte al soddisfacimento dei crediti.

L'irreparabilità del danno cui l'art. 62bis del d.lgs. 546/1992 subordina la sospensione dell'esecutività della sentenza presuppone una situazione alla quale non è possibile porre rimedio, in relazione all'esercizio di diritti inviolabili e doveri fondamentali della persona, nell'adempimento dei doveri di solidarietà previsti dall'art. 2 della Costituzione. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

759. Oggetto

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 8, ordinanza n. 2214/2018 del 28 dicembre 2018, Presidente: Fanizza, Estensore: Bertolo

Misure cautelari – Istanza presentata da soggetto privo di capacità processuale e legittimazione attiva – Inammissibilità.

È inammissibile l'istanza di sospensione dell'esecutività della sentenza di secondo grado avanzata dal liquidatore (ex socio) di una società estinta, la cui cancellazione dal registro delle imprese sia avvenuta in data successiva al 1° gennaio 2004 (data di entrata in vigore delle modifiche apportate con d.lgs. 6/2003 all'art. 2495 c.c.) e anteriore al 13 dicembre 2014 (data di entrata in vigore dell'art. 28, comma 4, del d.lgs. 175/2014), in quanto proposta da un soggetto privo di capacità processuale e di legittimazione attiva. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62bis.

760. Preavviso iscrizione ipotecaria

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 17, sentenza n. 4262/2018 dell'11 ottobre 2018, Presidente: De Ruggiero, Estensore: Marseglia

Natura – Prima casa abitazione - Beni fondo patrimoniale.

L'iscrizione ipotecaria, prevista dall'art. 77 del d.P.R. 602/73, ha natura cautelare e non esecutiva in quanto trattasi di atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria. Pertanto l'iscrizione ipotecaria sulla prima casa è legittima in quanto non costituisce un atto dell'espropriazione forzata.

Inoltre l'iscrizione ipotecaria è ammissibile anche sui beni facenti parte del fondo patrimoniale alle condizioni indicate dall'art. 170 c.c., sicché è legittima solo se l'obbligazione tributaria è strumentale ai bisogni della famiglia o se il titolare del credito non ne conosceva l'estraneità ai bisogni della famiglia. (D.D'A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 77.

761. Presupposti

Commissione tributaria provinciale di Como, Sez. 3, ordinanza n. 149/2018 del 2 luglio 2018, Presidente e Estensore: Febbraro

Misure cautelari – *Periculum in mora* – Non sussiste.

Non sussiste il *periculum in mora* quando l'immediato pagamento dell'importo dovuto, se rapportato alle condizioni economiche o alla situazione patrimoniale della parte istante, non comporta per la stessa un rilevante squilibrio economico-finanziario. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 47.

762. Presupposti

Commissione tributaria provinciale di Como, Sez. 2, ordinanza n. 154/2018 del 10 luglio 2018, Presidente e Estensore: Chiaro

Misure cautelari – Presupposti – Sussistono.

Sussistono i presupposti per la sospensione dell'atto impugnato quando gli importi iscrivibili a ruolo sono di rilevante entità e l'Agenzia delle Entrate convenuta non si è opposta all'istanza cautelare. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 47.

763. Presupposti

Commissione tributaria provinciale di Como, Sez. 4, ordinanza n. 193/2018 del 22 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Spera

Misure cautelari – Assenza dell'istante – Carenza di interesse – Improcedibilità.

L'assenza dell'istante all'udienza di sospensione comprova la carenza di interesse a coltivare la domanda cautelare e la conseguente improcedibilità dell'istanza stessa. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 47.

764. Presupposti

Commissione tributaria provinciale di Como, Sez. 2, ordinanza n. 238/2018 del 21 novembre 2018, Presidente: Chiaro, Estensore: Cecchetti

Misure cautelari – Danno grave e irreparabile – Non sussiste.

Non sussiste il danno grave e irreparabile quando l'importo dell'imposta iscrivibile a ruolo non è di rilevante entità. (G.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 47.

SUCCESSIONE E DONAZIONE

765. Tardiva dichiarazione - Responsabilità

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 5, sentenza n. 3886/2018 del 20 settembre 2018, Presidente: Cusumano, Estensore: Marcantonio

Sanzioni – Avviso di liquidazione – Successione – Rettifica – Responsabilità - Esclusione.

L'avviso di rettifica dell'imposta di successione, determinato dal ritardo nella presentazione dell'integrazione della dichiarazione, cagionato dalla complessità delle operazioni di voltura di un immobile, deve essere annullato. Non sono dovuti, in particolare, interessi e sanzioni, non ravvisandosi la colpevolezza degli eredi del *de cuius*, giacché la tardiva (ultrannuale) rettifica della dichiarazione di successione non è agli stessi imputabile. (S.Pa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 346/1990 art. 31 e d.lgs. 472/1997, art. 6 comma 5.

766. Trust – Soggettività passiva

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 4069/2018 del 28 settembre 2018, Presidente: Duchi, Estensore: Gatti

Trust – Personalità giuridica – Soggetto passivo – Non sussiste.

Il trust manca di personalità giuridica poiché trattasi di un insieme di beni e di rapporti destinati ad un fine determinato e formalmente intestati al trustee, che è l'unico soggetto di riferimento nei rapporti con i terzi, non quale legale rappresentante, ma come colui che dispone del diritto. Nel caso di specie i giudici aditi hanno dichiarato nullo l'avviso di liquidazione notificato al trust come soggetto passivo mediante il quale l'Amministrazione finanziaria, con riferimento ad un immobile conferito in un trust, aveva richiesto il pagamento dell'imposta ipotecaria e quella catastale in misura proporzionale e non fissa. (U.I.)

Riferimenti normativi: art. 2 comma 47 del d.l. n. 262/2006 convertito in l. n. 286/2006; art. 73 del TUIR

767. Trust – Presupposto impositivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 11, sentenza n. 4832/2018 del 9 novembre 2018, Presidente: Pezza; Estensore: Blandini

Vincoli di destinazione – Trust - Imposta successioni e donazioni – Applicabilità – Presupposto – Arricchimento beneficiari.

L'art. 2, comma 47 ss., d.l. n. 262/2006, non istituisce una autonoma imposta "sulla costituzione dei vincoli di destinazione", ma chiarisce che anche "i vincoli di destinazione" devono essere assoggettati a imposta sulle successioni o donazioni laddove sussista il presupposto impositivo di tali imposte, così come individuato dal d.lgs. n. 346/1999, ovvero il reale trasferimento di beni o diritti e il reale arricchimento dei beneficiari.

Nell'ipotesi di istituzione di "trust con beneficiario" l'acquisto del trustee costituisce solo un mezzo funzionale alla realizzazione dell'effetto finale, costituito dall'attribuzione definitiva del bene o dei beni al beneficiario: il trasferimento dei beni al trustee, nella fattispecie in esame, ha infatti natura transitoria e non esprime alcuna capacità contributiva. Il presupposto per l'applicazione del regime proporzionale delle imposte sui trasferimenti, ai sensi dell'art. 2, comma 47 ss., d.l. n. 262/2006, si manifesterà, dunque, solo con il trasferimento definitivo di beni al beneficiario. (I.A.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 262/2006, art. 2, comma 47 ss.; d.lgs. n. 346/1999.

768. Riqualificazione dell'atto di donazione

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 4964/2018 del 15 novembre 2018, Presidente e Estensore: Micheluzzi

Avviso di accertamento – Atto di donazione – Sinallagma – Redditi diversi – Riqualificazione dell'atto – Non sussiste.

La presenza di un sinallagma in sede di donazione preclude la possibilità di rinvenire nell'atto lo spirito di liberalità che contraddistingue l'istituto di cui all'art. 769 cod. civ. Lo spirito di liberalità che caratterizza l'elemento essenziale della donazione viene meno in tutti i casi in cui sia riscontrabile la mal celata presenza di un accordo a prestazioni corrispettive. All'amministrazione finanziaria è riconosciuto il potere di riqualificare i contratti sottoscritti caratterizzati dai suddetti requisiti. Adempiendo al proprio onere probatorio, l'Amministrazione finanziaria può dunque procedere a sottoporre a tassazione l'atto in ragione di quanto corrisposto/percepito a titolo di corrispettivo. (S.L.)

Riferimenti normativi:

769. Donazione indiretta

Commissione tributaria provinciale di Como, Sez. 5, sentenza n. 283/2018 del 12 dicembre 2018, Presidente: Abate, Estensore: Montanari

Donazione indiretta – Qualificazione.

La qualificazione di donazione indiretta, ovvero liberalità atipica, si estende anche agli atti in cui non emerge direttamente l'animus donandi del donante ma risulta evidente che l'atto, ancorché conservi la propria forma, realizza in via indiretta l'arricchimento del destinatario e che l'autore dell'atto non aveva altro scopo che la liberalità. (G.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 346/90

770. Coacervo

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 2, sentenza n. 129/2018 del 2 luglio 2018, Presidente: De Giorgio, Estensore: Secchi

Imposta di successione – Franchigie godute per donazioni del de cuius – Coacervo delle donazioni al fine della verifica della franchigia successoriale – Necessità.

Sebbene sia stato abolito il coacervo delle donazioni a seguito dell'abrogazione delle aliquote progressive dell'imposta di successione, l'obbligo di indicare in sede di successione le donazioni ricevute dagli eredi (disposto dall'art. 29 d.lgs. n. 346/1992) rende evidente la finalità antielusiva di evitare che sia possibile moltiplicare la franchigia prevista frazionando in vita il trasferimento del patrimonio del de cuius agli eredi. (E.Com.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 262/2006, art. 2 comma 49; d.lgs. 346/1990, art. 29

771. Donazione quote società estera

Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sez. 1, sentenza n. 74/2018 del 28 novembre 2018, Presidente: Mataracchioni, Estensore: Caldarera

Imposta sulle donazioni – Trasferimento quote società estera – Esclusione – Sussiste.

È sempre escluso dall'imposta sulle donazioni il trasferimento a favore di coniuge e discendenti di quote di partecipazioni di società estera, anche in assenza delle condizioni di cui all'art. 3, comma 4-ter del d.lgs. 346/1990, poiché le stesse si applicano esclusivamente alle società residenti nel territorio dello Stato, stante il richiamo della norma all'art. 73, comma 1, lettera a) del Tuir. (E.Fa.).

Riferimenti normativi: d.lgs. 346/1990, art. 3 comma 4-ter

772. Trust – Momento impositivo

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 2, sentenza n. 197/2018 del 23 novembre 2018, Presidente: Mottola, Estensore: Cantoni

Atto istitutivo di trust – Imposta di donazione – Tassazione proporzionale – Sussiste.

Nei trust con beneficiari, la costituzione del vincolo di destinazione si pone sin dall'origine a favore di questi, concretizzando l'attribuzione liberale. Ne consegue che il conferimento dei beni in trust coincide con il momento impositivo ai fini dell'imposta di donazione in quanto comporta la segregazione dei beni del settlor in un patrimonio separato gestito dal trustee, senza la necessità di dover attendere la futura distribuzione del patrimonio da parte del trustee ai beneficiari (Conf. Cass. n. 13626/2018). (E.Co.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 347/1990, art. 10

VIOLAZIONI FINANZIARIE E SANZIONI

773. Concordato preventivo

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 9, sentenza n. 3522/2018 del 31 luglio 2018, Presidente e Estensore: Micheluzzi

Sanzioni – Concordato preventivo - Mancato pagamento imposte – Inapplicabilità sanzioni – Automatismo – Insussistenza.

Il mancato pagamento del debito al Fisco, dopo l'ammissione alla procedura concorsuale, stante l'impossibilità di eseguirlo se non nei tempi e nelle forme concorsuali proprie del concordato preventivo, non comporta automaticamente l'inapplicabilità delle sanzioni, dovendosi valutare l'intenzionalità di detto inadempimento, correlata alla situazione di giuridica di impossibilità di adempimento (Cass. n. 4234/2006). (F.Tu.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 471/1997, art. 13

774. Amministratore di fatto

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 20, sentenza n. 4564/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente: Zevola, Estensore: Botteri

Atto di contestazione – Amministratore di fatto – Responsabilità personale per violazioni tributarie della società di capitali – Non sussiste.

In seguito all'introduzione del principio di riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni tributarie, l'atto di contestazione della sanzione notificato all'amministratore di fatto è da ritenersi illegittimo (Conf. Ord. Cass. n.3476/2018 e Ord. Cass. n.25284/2017). (P.C.)

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

775. IVA – Mancata emissione doc. fiscale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 3, sentenza n. 4672/2018 del 31 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Cusumano

Sanzioni – IVA – Acconto prezzo – Ricevuta fiscale - Necessità.

La mancata emissione di documento fiscale relativo a somme corrisposte al momento della consegna di capi di abbigliamento per i quali sia stato acquistato il lavaggio è sanzionabile. Tali somme hanno carattere di acconto prezzo e non di deposito cauzionale. (F.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, art. 16; d.lgs. 471/1997, art. 6

776. Costi black list

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 11, sentenza n. 4829/2018 del 9 novembre 2018, Presidente: Pezza; Estensore: Blandini

Violazioni meramente formali – Danno erariale – Assenza – Sanzione fissa – Cumulo giuridico – Applicabilità.

L'omessa indicazione, nella dichiarazione dei redditi, dei costi sostenuti nei confronti di operatori residenti in Paesi a fiscalità privilegiata (prima dell'entrata in vigore dell'art. 1, comma 142, l. n. 208/2015) che non comporti un pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non incida sulla determinazione della base imponibile e sul versamento del tributo ha carattere di violazione "meramente formale".

Ne discende ai fini sanzionatori l'applicabilità ai sensi dell'art.12, comma 5, d.lgs.472/1997, dell'istituto del cumulo giuridico con l'irrogazione di un'unica sanzione base aumentata del triplo e non invece l'applicazione della sanzione proporzionale prevista dall'art. 8, comma 3-bis, d.lgs. n. 471/1997 (Corte Cass. sent. n. 14158/2018). (I.A.)

Riferimenti normativi: art.12, comma 5, d.lgs.472/1997; art. 8, comma 3-bis, d.lgs. n. 471/1997

777. Interposizione fittizia

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 4874/2018 del 13 novembre 2018, Presidente: Servetti, Estensore: Colavolpe

Interposizione fittizia – Amministratore di fatto – Autore materiale e beneficiario – Illecito vantaggio fiscale – Irrogazione sanzioni.

In caso di accertata natura fittizia della persona giuridica che dovrebbe rispondere dell'illecito tributario, si deve ritenere che il soggetto destinatario del trattamento sanzionatorio sia l'amministratore di fatto, quale autore materiale della violazione, oltreché ideatore e beneficiario diretto ed indiretto dei vantaggi fiscali ed economici conseguiti illecitamente (Conf. Cass. 5924/2017). (L.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 472/1997, art. 11, commi 1-2.

778. Soci di società di capitali

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 4922/2018 del 15 novembre 2018, Presidente: Duchi, Estensore: Gatti

Società di capitali – Utili extracontabili – Maggior reddito socio – Sussiste – Applicabilità sanzioni socio – Non sussiste.

Le sanzioni tributarie derivanti da maggior reddito accertato in capo alla società di capitali a ristretta base non vanno trasmesse ai soci laddove venga dimostrato che le violazioni siano state commesse per fatti addebitabili totalmente a terzi. (F.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, artt. 3 e 6

779. Responsabilità solidale cessionaria

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 7, sentenza n. 4923/2018 del 15 novembre 2018, Presidente e Estensore: Duchi

Società cessionaria – Debiti tributari cedente – Data cessione – Mancata notifica – Responsabilità solidale – Esclusione.

È inapplicabile nei confronti della cessionaria la responsabilità ex art. 14 d. lgs. n. 472 del 1997 per debiti tributari della cedente laddove, al momento della cessione dell'azienda, questi non siano ancora stati notificati da parte dell'Ufficio. (F.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, art. 14

780. Amministratore di fatto - Responsabilità

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 2, sentenza n. 5052/2018 del 21 novembre 2018, Presidente: Proietto; Estensore: Vicuna.

Amministratore di fatto – Responsabilità civile e penale – Equiparazione all'amministratore di diritto – Legittimità – Sussiste.

L'amministratore di fatto di una società è equiparato alla figura dell'amministratore di diritto quanto ai doveri, sulla base della disciplina dettata dall'art. 2639 c.c., ed è gravato dell'intera gamma degli obblighi cui è soggetto l'amministratore di diritto. Ne consegue che, ove concorrano le altre condizioni di ordine oggettivo e soggettivo, egli assume la responsabilità penale e civile per tutti i comportamenti rilevanti a lui addebitabili, anche nel caso di colpevole inerzia a fronte di tali condotte (conferma: Cass. n. 11649/2012; Cass. n. 33385/2012). (G.Cu.)

Riferimenti normativi: Codice Civile, art. 2639.

781. Amministratore di fatto

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 20, sentenza n. 5190/2018 del 28 novembre 2018, Presidente e Estensore: Zevola

Sanzioni – Amministratore di fatto – Responsabilità.

Il d.l. 30 settembre 2003, n. 269, art. 7, comma 1, pone a carico, in via esclusiva, di società o enti con personalità giuridica le sanzioni relative al rapporto fiscale, prevedendo espressamente, al comma 3, che non sono più applicabili le regole del d.lgs. n. 472/97, ed in particolare non è più applicabile la responsabilità solidale a carico dell'amministratore prevista dall'art. 11 di detto decreto. La previsione opera anche con riferimento all'amministratore di fatto in quanto disposizione di carattere assoluto, che non lascia spazio a deroghe (Conf. CTR Lombardia, sez. 20, sentenze: nn. 5174/2018; 5175/2018; 5176/2018; 5177/2018; 5179/2018; 5180/2018; 5181/2018; 5182/2018; 5183/2018; 5184/2018; 5185/2018; 5186/2018; 5187/2018 e 5189/2018; Cass. nn. 4775/2016; 13730/2015; 25993/2014; 9122/2014; 13329/2019 e 13330/2019). (N.Bo.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 269/2003, art. 7; d.lgs. n. 472/97, art. 11

782. Obiettive condizioni di incertezza

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 11, sentenza n. 5192/2018 del 28 novembre 2018, Presidente: Pezza, Estensore: Vicuna

Obiettive condizioni di incertezza – Disapplicazione – Dimostrazione – Onere del contribuente – Sussiste.

In tema di sanzione tributaria l'elemento soggettivo della violazione, che può constare anche solo della colpa, comporta che al fine di escludere la responsabilità dell'autore dell'infrazione non basta uno stato di ignoranza circa la sussistenza dei relativi presupposti, ma occorre che tale ignoranza sia incolpevole, cioè non superabile dall'interessato con l'uso dell'ordinaria diligenza. È onere del contribuente dimostrare in modo specifico l'incertezza della norma ai fini della disapplicazione delle sanzioni tributarie, nonché allegare l'eventuale sussistenza delle obiettive condizioni di incertezza. Va esclusa la rilevabilità d'ufficio di una presunta carenza dell'elemento soggettivo, sotto il profilo della mancanza assoluta di colpa (Conf. Cass. n. 22890/2006; n. 12901/2019; n. 13329/2019; n. 13330/2019). (N.Bo.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, art. 5 e art. 6; d.lgs. 546/1992, art. 8

783. Adesione ad avviso bonario

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 5237/2018 del 29 novembre 2018, Presidente: D'Agostino, Estensore: Colavolpe

In caso di versamento tardivo per tre giorni ed altresì parzialmente insufficiente di quanto richiesto dall'Amministrazione con comunicazione di irregolarità relativa al modello Unico, in applicazione dei principi di tutela dell'affidamento e buona fede, e tenuto conto che, agli effetti dell'IVA, la sanzione deve essere sempre graduabile e non può eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione ed evitare l'evasione ai fini di tale imposta (cfr. Cass. 16679/2016), è legittima la sentenza che statuisca la mera debenza della sanzione del 30% ex art. 13 d.lgs. 471/1997 sulla sola differenza tra quanto dovuto e quanto effettivamente versato dal contribuente. (M.Ta.)

Riferimenti normativi:

784. Riscossione frazionata

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 5348/2018 del 6 dicembre 2018, Presidente: Barbaini, Estensore: Gaudino

Riscossione frazionata – Omesso versamento – Presupposto.

La sanzione amministrativa pari al trenta per cento dell'importo non versato presuppone la mancata esecuzione dei versamenti di imposta dovuti alle prescritte scadenze, sicché non si applica ove il contribuente, dopo aver impugnato l'avviso di accertamento del tributo omesso e di irrogazione delle sanzioni, abbia, nel corso del giudizio e in ragione dell'esito delle sentenze

di merito, tempestivamente corrisposto gli importi richiesti con le cartelle di pagamento emesse in sede di riscossione frazionata, salvo congruaggio all'esito del giudizio medesimo (Conf. Cass. n. 8131/2016). (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 471/1997, art. 13

785. Forza maggiore

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 2, sentenza n. 382/2018 del 16 luglio 2018, Presidente: Fischetti, Estensore: Stefanini

I – Omesso versamento – Iva – Sanzioni – Forza maggiore – Non punibilità – Non sussiste.

II – Omesso versamento – Iva – Sanzioni – Continuazione – Applicabilità – Sussiste.

I – In relazione all'applicazione dell'esimente di cui al quinto comma dell'art. 6 del d.lgs. n. 472/1997 in ordine alla disapplicazione delle sanzioni, il concetto di forza maggiore comporta la sussistenza di un elemento oggettivo, relativo a circostanze anomale ed estranee all'operatore, nonché di un elemento soggettivo, rappresentato dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in un eccessivo sacrificio. La forza maggiore non è individuabile nell'impossibilità assoluta, ma deve essere intesa nel senso della sussistenza di circostanze anormali e imprevedibili, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso.

II – Il regime sanzionatorio applicabile all'omesso versamento dell'imposta in anni successivi deve tener conto della continuazione, che ha natura generale ed è stata introdotta in attuazione del principio del favor rei; la continuazione non si pone quindi in contrasto con il dettato dell'art. 13 del d.lgs. 471/1997, che non esclude espressamente il cumulo delle sanzioni ma si limita a determinare l'entità di quelle addebitabili a colui che non esegue in tutto o in parte versamenti periodici. L'affermazione sulla non estensibilità del beneficio del cumulo giuridico per violazione conseguente a omessi o ritardati versamenti comporta un'ingiusta e immotivata compressione del diritto al trattamento sanzionatorio più favorevole. (M.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, artt. 6, comma 5 e 12, comma 2

786. Spese di sponsorizzazione – Favor rei

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 1, sentenza n. 524/2018 del 12 ottobre 2018, Presidente: Oldi, Estensore: Lauria

Detrazione forfettaria spese di sponsorizzazione – Modifica normativa – Regime sanzionatorio – Principio del favor rei – Non applicabile.

L'intervenuta modifica normativa sulla detrazione forfettaria dell'IVA per spese di sponsorizzazione di cui all'art. 29, d.lgs. 175/2014, non ha efficacia retroattiva.

Ciò determina che nel caso di versamento di minore IVA per prestazioni ritenute erroneamente di sponsorizzazione invece che di pubblicità, con riferimento ai periodi d'imposta antecedenti l'avvenuta modifica, debbano applicarsi le corrispondenti sanzioni amministrative, non essendo applicabile il principio del "favor rei" di cui all'art. 3 comma 3, d.lgs. 472/1997, nel caso in cui una norma impositiva non venga abrogata ma soltanto variata. (A.L.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, art. 3 comma 3; d.lgs. 175/2014, art. 29

787. Responsabilità del professionista

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 528/2018 del 16 ottobre 2018, Presidente: De Petris, Estensore: Diana

Versamenti di imposte effettuati da consulente – Comportamento colposo – Non punibilità contribuente – Non sussiste.

Non sussiste causa di non punibilità ex art. 6, comma 3 del d.lgs. 472/1997 nel caso in cui un contribuente abbia affidato l'incarico di versare i tributi ad una società che tuttavia non vi ha provveduto fornendo al contribuente documentazione falsa seppur formalmente corretta e verso cui il contribuente abbia sporto denuncia, qualora la società incaricata risultasse cessata prima del conferimento dell'incarico seppur tramite operazione straordinaria comportante la successione di altro ente alla società incaricata. In tal caso si manifesta un comportamento colposo del contribuente sia in termini di culpa in eligendo che in culpa in vigilando che non permette la sua non punibilità. (A.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, art. 6 comma 3

788. Amministratore di fatto - Responsabilità

Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sez. 3, sentenza n. 635/2018 del 13 novembre 2018, Presidente: Rotili, Estensore: Cappelluzzo

Amministratore di fatto – Atto di irrogazione sanzioni – Nullità.

È nullo l'atto di irrogazione delle sanzioni emesso nei confronti dell'amministratore di fatto di una società in quanto l'art. 7 del d.l. n. 326/2003 prevede l'irrogazione di sanzioni amministrative pecuniarie solo nei confronti della persona giuridica e mai della persona fisica. (C.Ge.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 326/2003, art. 7

789. Compensazioni

Commissione tributaria provinciale di Como, Sez. 1, sentenza n. 207/2018 dell'1 ottobre 2018, Presidente: Buonanno, Estensore: Dambruoso

Mancato utilizzo del canale dell'Agenzia delle Entrate per la compensazione di credito IVA oltre soglia – Costituisce violazione sanzionabile.

Sebbene compilato con dati quantitativamente corretti, la trasmissione del modello F24 effettuata utilizzando il sistema *home banking* (anziché *Entratel* o *Fisconline*) non mette in condizione l'Amministrazione di poter effettuare un immediato controllo di regolarità e correttezza delle compensazioni effettuate. La sanzione è stata perciò legittimamente irrogata. La novità della norma all'epoca dei fatti consente tuttavia di ridurre la sanzione e compensare le spese di giudizio. (M.Mag.)

Riferimenti normativi: d.l. 223/2006, art. 37, comma 49 e d.l. 78/2009, art. 10

790. Monitoraggio fiscale

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 1, sentenza n. 196/2018 del 12 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Catalano

Investimenti in Stati a regime fiscale privilegiato – Violazione degli obblighi di monitoraggio finanziario – Presunzione di redditi sottratti a tassazione – Irretroattività

Alla presunzione di evasione di cui all'art. 12 comma 2 d.l. 78/2009 in vigore dal 1° luglio 2009 non può attribuirsi efficacia retroattiva, poiché, altrimenti, si pregiudicherebbe l'integrità del diritto alla difesa di ciascun contribuente. Le scelte operate in ordine alla conservazione della documentazione probatoria della regolare provenienza delle somme investite, infatti, non avrebbero potuto essere fatte *cognita causa* prima dell'entrata in vigore della presunzione in argomento (conf. Cass. n. 2662/2018). (M.Mar.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, art. 12 comma 2

791. Monitoraggio fiscale

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 2, sentenza n. 238/2018 del 26 novembre 2018, Presidente: De Giorgio, Estensore: Minatta

Ricezione di un bonifico bancario da conto estero – Prova di disponibilità di attività finanziarie all'estero – Insufficienza.

L'aver ricevuto sul proprio conto corrente bancario un bonifico proveniente da un paradiso fiscale non è elemento sufficiente per provare che le somme ricevute fossero già all'estero nella disponibilità del medesimo contribuente beneficiario del bonifico. L'Amministrazione deve a tal proposito fornire la prova, anche con presunzioni dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. (E.Com.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, art. 12 comma 2

792. Indebita compensazione crediti

Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sez. 1, sentenza n. 109/2018 del 31 dicembre 2018, Presidente: Chiodaroli, Estensore: Scalise

Sanzioni – Indebita compensazione crediti erariali – Legittimità – Sussiste.

Le disposizioni dell'art. 8 della l. 212/2000 devono interpretarsi nel senso che, nell'attesa delle disposizioni regolamentari, il principio di estinzione per compensazione può essere applicato sulla base della legislazione tributaria vigente. È, pertanto, legittima l'irrogazione della sanzione per l'indebita compensazione di crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti di natura erariale iscritti a ruolo e già scaduti, essendo stato violato l'art. 31, comma 1 d.l. 78/2010, la cui ratio è quella di obbligare il contribuente ad estinguere preventivamente il debito iscritto a ruolo e già scaduto (Conf. Cass. 14874 del 2016). (E.Fa.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 8; d.l. 78/2010, art. 31 comma 1

793. Concorso di persone

Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. 2, sentenza n. 184/2018 del 9 novembre 2018, Presidente e Estensore: Pipponzi

Illecito commesso da persona giuridica – Concorso di persone – Non sussiste.

La sanzione amministrativa conseguente un illecito commesso da una società dotata di personalità giuridica è riconducibile solo ed esclusivamente a quest'ultima. Il principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica di cui all'articolo 7 del d.l. 269/2003 rende inapplicabile la disciplina in materia di concorso di persone di cui all'art. 9 del d.lgs. 472/97 in quanto norma, non solo successiva, ma che prevede l'applicabilità delle disposizioni di cui al d.lgs. 472/97 solo ed in quanto compatibili (Conf. Ordinanza Cassazione Civile – Sezione V n. 25284/2018). (S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 269/2003, art. 7; d.lgs. 472/97;

794. Riferibilità della sanzione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 4, sentenza n. 3349/2018 del 18 luglio 2018, Presidente: Gaballo, Estensore: Ercolani

Amministratore di fatto – Mancato riconoscimento come beneficiario effettivo – Autonomia irrogabilità delle sanzioni – Non sussiste.

Le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica (art. 7 d.l. 269/2003). In forza del predetto principio nessun distinguo è previsto per l'imputabilità delle sanzioni amministrative all'amministratore di fatto se questi non è stato riconosciuto quale beneficiario effettivo delle violazioni tributarie perpetrate (Conf. Cass. 19175/2013). (D.S.)

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

795. Errata emissione fatture

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 17, sentenza n. 3519/2018 del 9 agosto 2018, Presidente e Estensore: Duchi

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

Il committente/cessionario è punibile con sanzione di carattere amministrativo ai sensi dell'art. 6, comma 8, decreto Legislativo n. 471/1997 solo per irregolarità formali della fattura emessa dal cedente. Il controllo a cui il soggetto ricevente la fattura è tenuto verte infatti solo sui requisiti essenziali tra cui i dati relativi alla natura, qualità, quantità dei beni e dei servizi scambiati, l'ammontare del corrispettivo, l'aliquota applicata, l'ammontare della imposta e dell'imponibile. Non è invece tenuto ad un controllo sostanziale in merito alla qualificazione fiscale della operazione, che compete esclusivamente all'emittente della fattura, il quale valuta la corretta fattispecie giuridica della operazione qualificandola alternativamente operazione imponibile/non imponibile/esente (Conf. Cass. n. 26183/2014). (M.Le.)

Riferimenti normativi:

796. Obiettive condizioni di incertezza

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 5, sentenza n. 3680/2018 del 13 settembre 2018, Presidente: Ortolani, Estensore: Marcellini

Non univoca interpretazione della norma - Sanzioni non dovute.

In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, occorre che l'azione od omissione causativa della violazione sia volontaria e colpevole e la prova della assenza di colpa grava sul contribuente.

È il caso di un contribuente che nell'anno di imposta in questione, avendo percepito solo redditi di pensione, di fabbricati oltre a redditi soggetti a tassazione separata e assoggettati a ritenuta alla fonte, basandosi sulla interpretazione delle istruzioni sulla presentazione del modello Unico, non presentava la dichiarazione dei redditi. Il contribuente fornendo prova che l'interpretazione delle istruzioni non è affatto chiara e si presta ad interpretazione diversa da quella dell'Ufficio non può essere sanzionato (Conf. Cass. n. 11433/2015). (S.Z.)

Riferimenti normativi:

797. Raddoppio dei termini

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 12, sentenza n. 3924/2018 del 21 settembre 2018, Presidente: Biancospino, Estensore: Barbata

Raddoppio dei termini per la contestazione di violazioni agli obblighi di monitoraggio fiscale – Retroattività della norma – Non sussiste.

L'art. 12 comma 2-ter del d.l. 78/2009, secondo cui i termini per la contestazione e irrogazione delle sanzioni per violazioni agli obblighi di monitoraggio fiscale sono raddoppiati, non è suscettibile di applicazione retroattiva.

Avendo natura sanzionatoria – e non meramente procedurale – la norma è soggiace al principio di legalità previsto dall'art. 25 della Costituzione. Inoltre, l'assenza di una deroga espressa al regime di irretroattività previsto dall'art. 3, comma 1 dello Statuto del Contribuente e dall'art. 11 delle preleggi esclude di per sé l'efficacia retroattiva della norma in parola. (E.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 78/2009, art. 12 comma 2-ter

798. Amministratore di fatto – Soc. Coop.

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 16, sentenza n. 4303/2018 del 10 ottobre 2018, Presidente e Estensore: Nocerino.

Società cooperativa – Amministratore di fatto – Sanzioni amministrative – Non dovute.

Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale tra società o enti dotati di personalità giuridica possono essere richieste solo a persone giuridiche. Nel caso in cui un soggetto giuridico sia stato accertato come evasore totale, l'amministratore di fatto non può essere qualificato come soggetto passivo e destinatario della sanzione unica comminata. (G.Do.)

Riferimenti normativi: d.l. 269 del 2013, art. 7

799. Responsabilità del professionista

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 3, sentenza n. 4336/2018 del 12 ottobre 2018, Presidente: Locatelli, Estensore: Fagnoni.

Affidamento incarico – Responsabilità del contribuente – Violazioni tributarie – Sussiste.

Il contribuente non è punibile per "fatto del terzo" limitatamente ai casi di violazione per omesso o insufficiente versamento, qualora, tuttavia, dimostri che la responsabilità per la violazione tributaria è esclusivamente imputabile a terzi, non venendo meno, in ogni caso, l'obbligo di vigilare sul corretto adempimento dello stesso. Il contribuente rimane responsabile per le sanzioni quando conferisce mandato ad un soggetto privo dei requisiti di affidabilità. (G.Do.)

Riferimenti normativi:

800. Contratto di locazione pluriennale

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 22, sentenza n. 4372/2018 del 12 ottobre 2018, Presidente: Ercolani, Estensore: Miceli

Sanzioni – Contratto di locazione – Tardiva registrazione.

Nel caso in cui un contribuente opti per il pagamento annuale delle imposte dovute in seguito alla stipula di un contratto di locazione di immobili di durata pluriennale, la sanzione per tardiva registrazione del contratto deve essere calcolata sull'imposta dovuta per la prima annualità e non sull'imposta dovuta per l'intera durata del contratto. (G.Do.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 17 comma 3

801. Società estinta

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 5, sentenza n. 5005/2018 del 12 novembre 2018, Presidente e Estensore: Ortolani

Pregiudizio grave e irreparabile per Amministrazione finanziaria - Non necessario – Comunicazione sospensione pagamento – Atto autonomamente impugnabile.

Nei confronti dei soci di una società estinta non possono per principio generale essere trasferite le sanzioni, relative a violazioni ascrivibili alla predetta società, le quali attengono solo al soggetto estinto e che quindi cessano con il venir meno della società. Ne consegue che le sanzioni irrogate con atto emesso nei confronti di società estinta in data antecedente al 13.12.2014 – data di entrata in vigore del d.lgs. n. 175 del 2014 - e notificato all'ultimo legale rappresentante non possono essere trasferite né al legale rappresentante né ai soci della stessa né per esse può rispondere la società estinta prima della emissione dell'atto di contestazione delle violazioni. (B.I.)

Riferimenti normativi: c.c. art. 2495; d.lgs. 472/1997, art. 8

802. Monitoraggio fiscale

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 5, sentenza n. 5049/2018 del 14 novembre 2018, Presidente: Nocerino, Estensore: Amato

Paesi in black list – Somme detenute – Presunzione legale di reddito – Quadro RW – Decadenza del termine ordinario d'accertamento - Prescrizione – Sussiste.

È inapplicabile retroattivamente la disposizione normativa contenuta nell'articolo 12 del d.l. nr.78/2009 considerato il termine ordinario d'accertamento del 2006 (31.12.2012) e il procedimento penale incardinato nell'anno 2014. La normativa ha un carattere speciale in quanto ha, in primo luogo, introdotto un regime di presunzione legale relativa secondo la quale, in assenza di prova contraria ad opera del contribuente, le somme detenute in Paesi "black list" sono considerate come redditi sottratti ad imposizione e in secondo luogo ha inserito la previsione "del raddoppio" dei termini per l'accertamento. La norma è di natura sostanziale e non già meramente procedurale. Le norme sulle "prove" pongono regola di giudizio e come tali hanno sempre natura sostanziale, poiché la loro applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda. Una diversa interpretazione pregiudicherebbe al contribuente l'effettivo diritto di difesa che sulla base del quadro normativo vigente non avrebbe avuto interesse alla conservazione di un certo tipo di documentazione. (L.D.)

Riferimenti normativi: art. 12 d.l. 78/2009 comma 2 bis e comma 2 ter

803. Visto di conformità

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 20, sentenza n. 5121/2018 del 14 novembre 2018, Presidente: Centurelli, Estensore: Moro

Sanzione IVA – Compensazione del credito – Obbligo del visto di conformità – Carenza – Violazione formale.

In contesti di cessione dei crediti Iva tra società consolidante e società consolidata per la compensazione nella misura superiore alle soglie fissate dal d.l. 78/2009 non costituisce violazione sostanziale l'inadempimento di apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione Iva, perché non è normativamente prevista alcuna specifica sanzione. (P.C.)

Riferimenti normativi:

804. Prescrizione

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 19, sentenza n. 5148/2018 del 16 novembre 2018, Presidente: Celletti, Estensore: Galli

Prescrizione e cartella di pagamento non opposta – Prescrizione decennale – Non sussiste.

Il termine di prescrizione per le sanzioni e gli interessi è quello breve prescritto nell'art. 20, comma 3, d.lgs. 472/1997, ossia pari a cinque anni, sicché la cartella di pagamento diventata definitiva per mancata opposizione, senza intervento di pronuncia giudiziale passata in giudicato che abbia accertato la sussistenza del credito, non consente all'Agenzia delle Entrate di ricorrere all'applicazione analogica del termine decennale ex art. 2953 c.c. (Conf. Cass., Sez. Unite, n.23397/2016). (P.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, art. 20 comma 3; c.c. art. 2953

805. Elemento soggettivo

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 11, sentenza n. 5369/2018 del 29 novembre 2018, Presidente: Di Rosa, Estensore: Mazza.

Sanzioni – Incertezza normativa – Interpretazione del contribuente – Non rileva.

L'incertezza normativa non può essere connessa ad una diversa interpretazione fornita dal contribuente, dovendosi su ragioni oggettive, legate ad antinomie normative, non potendosi far dipendere la "disapplicazione" delle sanzioni da una personale difficoltà di interpretazione delle norme (Conf. Cass. 1538/2017). (F.M.)

Riferimento normativo: art. 5 del d.lgs. 472/97 e art. 10 della l. 212/2000.

806. Responsabilità del professionista

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 19, sentenza n. 5560/2018 del 5 dicembre 2018, Presidente: Celletti, Estensore: Galli

Sanzioni per indebite compensazioni – Responsabilità del contribuente - Culpa in eligendo ed in vigilando – Sussiste.

Grava sul contribuente l'obbligo di verificare le qualifiche professionali del consulente nonché quello di verificare il corretto adempimento dell'incarico. (S.Ba.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, artt. 5 e 6

807. Amministratore di fatto

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 7, sentenza n. 5758/2018 del 13 dicembre 2018, Presidente: Saresella, Estensore: Salvo

Riscossione - Responsabilità dell'amministratore di fatto per le obbligazioni tributarie della società – Non sussiste.

La responsabilità prevista dall'art. 36 d.P.R. 602/73 posta a carico degli amministratori, liquidatori e soci di società in liquidazione non pone alcuna obbligazione di detti soggetti nei confronti delle obbligazioni di carattere tributario (Conf. Cass. n.12007/2015). (C.D'A.)

Riferimenti normativi: 36 d.P.R. 602/73

808. Monitoraggio fiscale

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 1, sentenza n. 233/2018 dell'11 luglio 2018, Presidente: Calia, Estensore: Bocchiola.

Irretroattività dell'art. 12, c. 2 bis e ter d.l. 78/2009 – Non sussiste.

Il legislatore non si è espresso sulla retroattività dell'art. 12, comma 2 bis e ter del d.l. n. 78/2009 e nulla ha affermato circa l'applicazione temporale della norma in esame. La locuzione "in deroga ad ogni vigente disposizione di legge" non si riferisce all'ambito di applicazione temporale della norma, ma al fatto che viene introdotta, in deroga ad ogni vigente disposizione, una presunzione legale (nello stesso senso Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 1, sentenza n. 234/2018 del 12 giugno 2018, Presidente: Calia, Estensore: Bocchiola; Cassazione n. 25722/2009). (L.To.)

Riferimenti normativi art. 12, c. 2 bis e ter del d.l. 78/2009 e art. art. 3 l. 212/2000

809. Associazioni - Responsabilità

Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sez. 2, sentenza n. 389/2018 del 22 novembre 2018, Presidente: Pargoletti, Estensore: Ascione

Accertamento – Associazione – Applicabilità della pretesa erariale al legale rappresentante – Cessazione dalla carica - Solidarietà - Sussiste.

L'art. 38 c.c., in materia di associazioni, stabilisce che per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione, rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione stessa.

Tuttavia, in relazione ai debiti d'imposta, il rappresentante legale dell'associazione è tenuto al pagamento anche senza la prova dell'attività negoziale svolta. Tale responsabilità sussiste anche in caso di cessazione dalla carica, se la stessa non risulta essere indicata all'Anagrafe Tributaria. (L.F.C.)

Riferimenti normativi: art. 38 c.c.

810. Monitoraggio fiscale

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 1, sentenza n. 271/2018 del 20 luglio 2018, Presidente: Fazio, Estensore: Surano

Atto di contestazione – Mera detenzione di investimenti all'estero - Compilazione quadro RW – Necessità - Sussiste.

La legge sul monitoraggio fiscale pone, quale presupposto della sanzione per omessa dichiarazione, la mera "detenzione" di investimenti all'estero. L'obbligo di dichiarazione riguarda non solo l'intestatario formale e il beneficiario effettivo di investimenti o attività di natura finanziaria all'estero, ma anche, tenuto conto della ratio della previsione normativa, colui che, all'estero, abbia avuto la disponibilità di fatto di somme di danaro non proprie (Conf. Cass. n. 16404/2015). (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.l. 167/1990, art. 4; d.lgs. 231/2007, art. 1 comma 2 lettera u)

811. Raddoppio dei termini

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 4, sentenza n. 283/2018 del 5 settembre 2018, Presidente: Santangelo, Estensore: Cagnoli

Atto di contestazione – Quadro RW – Termini raddoppiati – Non Sussiste.

È inapplicabile, in via retroattiva, l'articolo 12 del d.l. 78/2009, norma che ha stabilito il raddoppio dei termini decadenziali per gli accertamenti correlati alle violazioni fiscali riguardanti disponibilità finanziarie detenute all'estero, ritenute costituite mediante redditi sottratti a tassazione nel nostro Paese.

La norma ha indiscutibilmente carattere sostanziale. La natura sostanziale e non processuale impedisce l'applicazione retroattiva della norma *de qua* a fattispecie anteriori all'epoca di entrata in vigore della normativa ovvero in epoca antecedente all'anno 2009.

La natura sostanziale viene anche evidenziata dal fatto che la disposizione stabilisce una presunzione legale di evasione con inversione dell'onere della prova in capo al contribuente il quale non può essere tenuto a preconstituire prove nel momento in cui la legislazione vigente non le prevede. (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, artt. 2 bis e 12 comma 2 ter

812. Amministratore di fatto

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 4, sentenza n. 303/2018 del 12 settembre 2018, Presidente: Fazio, Estensore: Zambelli

Sanzioni amministrative – Amministratore di fatto – Legittimità irrogazione - Sussiste.

Risponde in proprio delle violazioni commesse - come autore e ideatore - l'amministratore di fatto di una società costituita al solo scopo fraudolento di evadere le imposte, non trovando applicazione l'art. 7 del d.l. 269/2003, in base al quale, le sanzioni amministrative, relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica, sono esclusivamente a carico della persona giuridica (Conf. Cass. n. 19716/2013). (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.l. 269/2003, artt. 7 e 9; art. 110 c.p.

813. Omessa presentazione dichiarazione

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 2, sentenza n. 377/2018 del 9 ottobre 2018, Presidente: Novara, Estensore: Vitelli

Omessa dichiarazione dei redditi - Inadempimento del professionista – Inapplicabilità sanzioni - Non sussiste.

La prova del conferimento dell'incarico a un professionista alla tenuta delle scritture contabili e alla presentazione della dichiarazione dei redditi, non è condizione sufficiente a tenere il

contribuente al riparo dalle sanzioni eventualmente irrogate in seguito alla mancata osservanza del mandato, né è sufficiente invocarne la buona fede.

Il contribuente non assolve agli obblighi tributari con il mero affidamento ad un commercialista del mandato a trasmettere in via telematica la dichiarazione alla competente Agenzia delle Entrate, essendo tenuto a vigilare affinché tale mandato sia puntualmente adempiuto. La responsabilità del contribuente è esclusa unicamente nel caso di comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento (Conf. Cass. Ord. n. 6790/2017). (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, art. 5

814. Monitoraggio fiscale

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 4, sentenza n. 407/2018 del 26 ottobre 2018, Presidente: Santangelo, Estensore: Boschetto

Investimento estero – Residenza e domicilio all'estero - Omessa dichiarazione Quadro RW - Non sussiste.

Per accertare se il contribuente può ritenersi anagraficamente residente all'estero, secondo le indicazioni della Corte di Giustizia UE, devono prendersi in considerazione i legami professionali e personali dell'interessato in un determinato luogo e la loro durata. Nel caso in cui detti legami si sviluppino in diversi paesi, in applicazione dell'articolo 7 della direttiva n. 83/182/Ce, deve riconoscersi preminenza ai legami personali su quelli professionali, rientrando tra i primi la presenza della persona fisica sul territorio, quella dei suoi familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo di esercizio delle attività professionali e quello in cui siano i suoi interessi patrimoniali. L'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente non impedisce al soggetto interessato di dimostrare che la sua residenza, di fatto, è stabilita all'estero (Conf. Cass. n. 20285/2013M.; Cfr. Cass. Ordinanza n. 19410/2018). (L.M.P.)

Riferimenti normativi: TUIR art. 2, d.lgs. 472/97 art. 20

815. Monitoraggio fiscale

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 4, sentenza n. 420/2018 del 7 novembre 2018, Presidente: Fazio, Estensore: Zambelli

Atto di contestazione – Mancata presentazione quadro RW - Art. 12 d.l. 78/2009 – Retroattività - Sussiste.

Le annualità antecedenti all'entrata in vigore del d.l. 78/2009 subiscono il raddoppio dei termini per le sanzioni, per mancata compilazione del quadro RW: l'art. 12 Dl. n. 78/2009 comma 2 ter è da considerarsi norma procedimentale, in quanto non istituisce una nuova tipologia di tributo o di fattispecie impositiva, ma regola, "in deroga ad ogni disposizione di legge", le modalità di esercizio del potere impositivo e sanzionatorio, relative a fattispecie già costituenti violazioni ex art. 4. d.l. n. 167/90 (Contra: Comm. Trib. Prov. Varese sez. 1, sentenza n. 432/2018 del 22.11.2018). (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, art. 12 comma 2 ter, d.l. 167/1990, art. 4

816. Monitoraggio fiscale

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. 4, sentenza n. 441/2018 del 7 novembre 2018, Presidente: Fazio, Estensore: Zambelli

Atto di contestazione – Mancata presentazione quadro RW – Irretroattività - Art. 12 d.l. 78/2009 – Sussiste.

Altrettanto non può dirsi per il raddoppio dei termini per le sanzioni, per mancata compilazione del quadro RW: l'art. 12 d.l. n. 78/2009 comma 2 ter è da considerarsi, a parere di questa Commissione, norma procedimentale, in quanto non istituisce una nuova tipologia di tributo o

di fattispecie impositiva, ma regola, “in deroga ad ogni disposizione di legge”, le modalità di esercizio del potere impositivo e sanzionatorio, relative a fattispecie già costituenti violazioni ex art. 4. DL n. 167/90. (L.M.P.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, art. 12 comma 2 ter, d.l. 167/1990, art. 4

VARIA

817. Definizione agevolata dei carichi

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 12, sentenza n. 3171/2018 del 10 luglio 2018, Presidente: Silocchi, Estensore: Salemmè

Definizione agevolata – Definizione carichi già oggetto di sospensione – Conseguenze - Estinzione del giudizio relativo a connessi carichi per interessi di sospensione.

Tenuto conto che l'art. 6, comma 1, d.l. n. 193/2016 conv. in l. n. 225/2016, esclude gli interessi di mora dalla base di calcolo di quanto dovuto per la definizione agevolata dei carichi (cd. rottamazione delle cartelle) e che gli interessi di mora assorbono gli interessi *lato sensu* compensativi alla cui categoria sono riconducibili gli interessi di sospensione, l'adesione del contribuente alla cd. rottamazione della cartella di pagamento (recante iscrizioni a ruolo per imposte) la cui esecutività sia stata oggetto di sospensione determina l'estinzione, per cessazione della materia del contendere, del giudizio di impugnazione della, diversa, cartella avente ad oggetto gli interessi dovuti in conseguenza della predetta sospensione. (B.I.)

Riferimenti normativi: d.l. 193/2016 conv. in l. 225/2016, art. 6

818. Notifica tramite agente postale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 2, sentenza n. 3269/2018 del 13 luglio 2018, Presidente: Silocchi, Estensore: Crespi

Raccomandata con avviso di ricevimento – Prova.

La notifica con invio diretto da parte del concessionario di raccomandata con avviso di ricevimento è legittima e per la prova della notifica stessa è sufficiente la produzione da parte del concessionario della copia dell'avviso di ricevimento. (A.Bu.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 26

819. Notifica tramite agente postale

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 13, sentenza n. 3278/2018 del 13 luglio 2018, Presidente: IZZI, Estensore: Vigorita

Raccomandata con avviso di ricevimento – Servizio postale ordinario – Raccomandata informativa.

In tema di riscossione delle imposte, qualora la notifica della cartella sia eseguita ai sensi dell'art. 26, comma 1, seconda parte, del d.P.R. 602/1973, mediante invio diretto, da parte del concessionario, di raccomandata con avviso di ricevimento, trovano applicazione le norme concernenti il servizio postale ordinario e quelle contenute nella legge n. 890 del 1982, con conseguente esclusione della necessità di invio della cd. raccomandata informativa prevista dall'art. 139 c.p.c. (Cfr. Cass. 22.05.2017 n. 12839; ord. 12083/2016). (A.Bu.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 26

820. Agevolazioni per ristrutturazioni edilizie

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 3917/2018 del 21 settembre 2018, Presidente: D'Agostino, Estensore: Chiametti

Specificità delle fatture – Necessità – Finalità – Individuazione della tipologia di intervento di ristrutturazione eseguito.

Al fine di poter usufruire delle agevolazioni per ristrutturazioni edilizie, è necessaria la produzione di fatture che consentano di individuare la tipologia di intervento di ristrutturazione eseguito e l'imputazione delle spese sostenute in relazione alle diverse unità immobiliari ristrutturate. (M.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 16 bis; d.m. n. 41/1998

821. Tassa concessione governativa

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 2, sentenza n. 4330/2018 del 16 ottobre 2018, Presidente: Silocchi, Estensore: Ghinetti

Servizio radiomobile pubblico – Termine versamento – Scadenza bolletta.

Il termine per il pagamento, da parte dell'utente, della tassa di concessione governativa per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre, coincide con quello pattuito per il pagamento del canone di abbonamento, ciò in virtù del collegamento, operato dalla Nota 1 all'art 21 della Tariffa allegata al d.P.R. n. 641/1972, tra il tributo ed il numero di mesi di utenza considerati in ciascuna bolletta. L'avverbio "congiuntamente" impiegato nella Nota non si riferisce, infatti, solo alle modalità di versamento del tributo, ma anche al termine di versamento che è determinato *per relationem* in rapporto al termine di pagamento previsto per le singole bollette emesse dal gestore. La normativa vigente, dopo avere stabilito la periodicità mensile del canone e della relativa tassa di concessione governativa, ricollega esplicitamente alla scadenza di ciascuna bolletta il termine per pagare sia il canone sia anche la tassa. Pertanto, in caso di tardivo pagamento della bolletta emessa dal gestore e, dunque, della tassa di concessione governativa, è legittima la sanzione irrogata all'utente, ex art. 13 d.lgs. n. 471/1997, per il tardivo pagamento della predetta tassa. (B.I.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 641/1972, Tariffa, art. 21; d.lgs. 471/1997, art. 13

822. Imposta unica sulle scommesse

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 4722/2018 del 5 novembre 2018, Presidente: D'agostino, Estensore: Malanetto

Natura del tributo – Soggettività passiva dei Centri Trasmissione Dati – Sussiste – Responsabilità solidale – Bookmaker estero – Sussiste.

Il CTD (Centro Trasmissione Dati *ndr*) deve considerarsi *ex lege* soggetto passivo del tributo (presupposto soggettivo), in quanto svolge attività di gestione dei concorsi tramite autonoma organizzazione imprenditoriale (disponibilità di locali - ricezione delle proposte e consegna dell'accettazione - incasso delle somme giocate e pagamento delle vincite); la norma individua il soggetto passivo in colui che "gestisce" concorsi pronostici o scommesse di qualsiasi genere e la gestione potrà essere per conto proprio o di terzi. Ne consegue la configurabilità della responsabilità solidale del *bookmaker* estero che, a sua volta, assume il rischio della giocata, e svolge la sua attività tramite soggetti stabiliti nel territorio dello Stato, ad esso legati da vincoli contrattuali (G.F.L.).

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1998, artt. 3 e ss.; l. 220/2010, art. 1, co. 66; l. 288/1998, art. 1, comma 2, lett. b)

823. Regime agevolato A.S.D.

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, sentenza n. 4826/2018 dell'8 novembre 2018, Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini

Possesso requisiti – Violazioni formali – Irrilevanza.

Il regime fiscale agevolato previsto per le associazioni sportive dilettantistiche deve essere sempre riconosciuto alle associazioni che provano il possesso dei requisiti previsti dalla legge, anche laddove siano state commesse delle violazioni formali (*i.e.* la mancata redazione del rendiconto). (G.P.d.E.)

Riferimenti normativi: l. 398/1991, art. 1; d.P.R. 917/1986, art. 148.

824. A.S.D. – Decadenza regime agevolato

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sez. 25, sentenza n. 5271/2018 del 29 novembre 2018, Presidente: Frangipane, Estensore: Alberti.

Decadenza dal regime agevolato – Mancanza del rendiconto finanziario – Non è causa sufficiente.

La mancata redazione del rendiconto non può determinare automaticamente l'inapplicabilità delle disposizioni a favore delle Associazioni Sportive Dilettantistiche, se non vengono provate prestazioni estranee all'attività istituzionale (Conf. CTR Lombardia 1299/2018). (L.Bo.)

Riferimenti normativi: l. 398/1991

825. Definizione delle controversie tributarie

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 5297/2018 del 4 dicembre 2018, Presidente: Servetti, Estensore: Bragho.

Definizione delle liti pendenti - Sospensione del processo – Istanza orale del difensore – Irrituale – Procura speciale con espressa autorizzazione – Necessaria.

Non è ritualmente formulata, e quindi inammissibile mancando dei requisiti di forma e di sostanza, l'istanza di sospensione del processo in funzione della sua definizione agevolata, promossa oralmente dal difensore dell'appellante, occorrendo invece la produzione in giudizio di una dichiarazione proveniente personalmente dal contribuente, oppure il deposito di procura speciale al difensore espressamente autorizzato dalla parte. (L.Bo.)

Riferimenti normativi: d.l. 119/2018, art. 6 comma 10.

826. Agevolazioni per lavori edilizi

Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. 24, sentenza n. 5420/2018 del 12 dicembre 2018, Presidente: Liguoro, Estensore: Vicuna

Comunicazione preventiva di inizio lavori – Adempimento puramente formale – Non incide sul diritto alle agevolazioni.

La comunicazione preventiva di inizio lavori, richiesta dall'art. 1 del d.m. 41 del 1998, al Centro Operativo di Pescara è un obbligo meramente formale e il ritardo nella sua trasmissione (nel caso di specie, molto limitato nel tempo) non può comportare la decadenza dal beneficio fiscale previsto dalla norma, sia perché tale decadenza non è espressamente prevista dalla disposizione in oggetto, sia perché tale sanzione implicita contrasterebbe con la *ratio* stessa del beneficio, consistente nell'incentivare le ristrutturazioni edilizie. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.m. 41/1998, art. 1.

827. Compensazione crediti tributari

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 1, sentenza n. 393/2018 del 5 luglio 2018, Presidente: Caristi, Estensore: Perini

Equiparazione compensazione eccedente limiti a omesso versamento – sussiste.

L'utilizzo in compensazione di un credito esistente ma non disponibile per il limite fissato dalla legge, configura un omesso versamento in quanto comporta un versamento inferiore a quello che sarebbe stato dovuto ove la compensazione si fosse mantenuta nei limiti prefissati con conseguente applicabilità della relativa sanzione (C.Ces.)

Riferimenti normativi:

828. Credito d'imposta ricerca e sviluppo

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 2, sentenza n. 407/2018 del 5 luglio 2018, Presidente: Vitali, Estensore: Bellotti

Atto recupero credito d'imposta – Assenza nulla osta – Effetti.

La mancata comunicazione del nulla osta ex Legge 185/08 non ha inibito la maturazione del credito d'imposta ma ha solo inibito l'utilizzo del credito nei relativi periodi a causa della momentanea assenza di risorse senza escludere la possibilità di un futuro utilizzo in funzione delle disponibilità finanziarie stanziare negli esercizi successivi. (Ele.Co.)

Riferimenti normativi: Legge n. 185 del 2008

829. Duplicazione d'imposta

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 4, sentenza n. 433/2018 del 6 giugno 2018, Presidente: Macca, Estensore: Portieri

Duplicazione d'imposta di avviso di accertamento e avviso di riscossione – non sussiste. Le sanzioni relative ad avvisi di accertamento conseguenti all'emissione di fatture soggettivamente false per infedele dichiarazione e ad avvisi di contestazione con cui si sanziona la deduzione di spese per beni non effettivamente scambiati non integra alcuna duplicazione d'imposta, in quanto sono sanzionati in forza di norme diverse, diversi comportamenti, ancorché facenti parte del medesimo disegno criminoso.(A.S.)

Riferimenti normativi:

830. A.S.D. – Responsabilità personale e solidale

Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sez. 1, sentenza n. 469/2018 del 19 luglio 2018 Presidente: Spartà, Estensore: Perini

A fronte di operazioni imponibili accertate con uno SPESOMETRO da parte dell'amministrazione Finanziaria nei confronti di un'associazione sportiva dilettantistica le maggiori imposte accertate ricadono in maniera solidale e personale su tutti i membri del Consiglio direttivo dell'ASD ex. art. 38 c.c..

Il membro di un consiglio Direttivo di una A.s.d. di Calcio al verificarsi di debiti d'imposta, generati anche da un controllo automatizzato, nei periodi d'imposta in cui ha effettivamente gestito l'associazione sportiva, rimane investito della responsabilità solidale in base all'ex art. 38 c.c., in forza del ruolo rivestito, in quanto i debiti d'imposta non sorgono per atto negoziale ma per legge al verificarsi del relativo presupposto circoscrivendo la responsabilità personale alle obbligazioni insorte nel periodo di relativa investitura (Cass. n. 5746/07, Cass. n. 20485/2013). (G.Ar.)

Riferimenti normativi: c.c. art. 38

831. Titolo uniforme - Giurisdizione

Commissione tributaria provinciale di Como, Sez. 4, sentenza n. 297/2018 del 17 dicembre 2018, Presidente e Estensore: Spera

Giurisdizione – Controversie stato membro UE – Titolo uniforme.

Come disposto dall'art. 14 della direttiva 2010/24/UE, recepita in Italia con il d.lgs. 149/2012, le controversie relative all'esecuzione e alla ritualità della notifica del Titolo uniforme per imposte di un altro Stato membro rientrano nella giurisdizione degli organismi competenti dello Stato membro richiedente. (G.F.)

Riferimenti normativi: direttiva 2010/24/UE, art. 14

832. Compensazione crediti tributari

Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sez. 2 sentenza n. 168/2018 del 29 novembre 2018, Presidente e Estensore: Deantoni

Irregolare utilizzo – Divieto – Presenza debiti a ruolo – Mancata notifica cartelle – Non sussiste.

La presenza di debiti tributari iscritti a ruolo per il quale è scaduto il termine di pagamento e di importo superiore ad euro 1.500 è causa ostativa sufficiente alla compensazione esterna od “orizzontale”, non rilevando il fatto che le cartelle non siano state notificate; ciò che rileva è la pendenza del debito tributario e la sua iscrizione a ruolo al momento in cui si esegue la compensazione. (E.R.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2010 art. 31

833. Dichiarazione integrativa

Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sez. 1, sentenza n. 131/2018 del 4 luglio 2018, Presidente e Estensore: Catalano

Rettifica di altra dichiarazione integrativa a seguito di ravvedimento – Ravvedimento a seguito di constatazione della violazione – Irretrattabilità – Sussiste – Acquiescenza – Sussiste.

La presentazione di una dichiarazione integrativa al fine di valersi dell’istituto del ravvedimento previsto dall’art. 13, comma 1 lett. b-quater del d.lgs. n. 472/1997 (a seguito della constatazione della violazione) rende definitivo il rapporto d’imposta e non è più possibile presentare una successiva dichiarazione integrativa volta a rettificare a favore del contribuente la precedente dichiarazione. Non è possibile ottenere il rimborso delle somme pagate a seguito di ravvedimento dopo la constatazione della violazione poiché implica il riconoscimento della violazione e la volontà di acquiescenza. (E.Com.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, art. 13 comma 1 lett. b-quater

834. Credito per imposte assolate all’estero

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 13, sentenza n. 3406/2018 del 24 luglio 2018. Presidente e Estensore Maiga.

Credito estero - Imputazione temporale.

In caso di imposte pagate all’estero a titolo definitivo per redditi ivi prodotti, l’art.165, comma quarto, T.U.I.R. prevede che il credito a detrazione delle stesse vada dichiarato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta cui appartiene il reddito prodotto all’estero a condizione che il pagamento a titolo definitivo delle imposte avvenga entro il termine della presentazione della relativa dichiarazione; in caso contrario il credito è recuperabile nella prima dichiarazione utile rispetto al termine del pagamento (cir.9/E del 5/3/2015). (Cassazione civile, sez. trib., 29/12/2017, n. 31129) (F.A)

Riferimenti normativi:

835. A.S.D. - Agevolazioni

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. 12, sentenza n. 3783/2018 del 19 settembre 2018, Presidente: Biancospino, Estensore: Brillo

PVC – Costi non inerenti – Omessa contabilizzazione operazioni attive - Vantaggi fiscali – Caratteristiche associative - Non sussiste.

Ai fini della verifica della sussistenza dei presupposti per il godimento dei vantaggi fiscali da parte di una associazione sportiva dilettantistica e dunque la qualifica di attività “non commerciale” è necessario verificare che la mera “offerta di attività sportiva” non si concretizzi alla stregua di una mera attività svolta occasionalmente da terzi quale unico servizio erogato. Al contrario, essa risiede nella c.d. “*affectio societatis*”, definibile come il minimo comune denominatore della volontà associativa e delle finalità effettivamente perseguite dall’ente, senza le quali viene meno la natura e lo scopo stesso dell’associazione. (S.L.)

Riferimenti normativi:

836. A.S.D. – Regime agevolato

Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sez. 2, sentenza n. 137/2018 del 13 novembre 2018, Presidente: La Salvia, Estensore: Barraco

Presupposti.

Per l'applicazione del regime fiscale di favore non è sufficiente che l'Associazione sportiva dilettantistica sia affiliata all'associazione che ha fornito le tessere agli associati, ma deve istituire minimali scritture contabili, sollecitare la partecipazione dei soci alla vita associativa, tenere assemblee per decidere a maggioranza degli iscritti l'attività sociale da sviluppare e avere un c/c sul quale far transitare per motivi di trasparenza tutte le entrate e le uscite connesse all'attività dell'Associazione. Qualora ciò non ci fosse, grava comunque sull'Amministrazione Finanziaria la prova dell'esistenza di una società di fatto tra i soci con attività commerciale (E.D.M.)

Riferimenti normativi: Testo Unico 22/12/1986 n. 917 art. 148

PARTE SECONDA
1° SEMESTRE 2019



TITOLARIO E CODICI DI CLASSIFICAZIONE

**UFFICIO CIRCOSCRIZIONALE
DEL MASSIMARIO LOMBARDO**

2019

INDICE DEI TITOLI

Titolo I	ACCERTAMENTO
Titolo II	ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI
Titolo III	FINANZA LOCALE
Titolo IV	REGISTRO-IPOTECARIE E CATASTALI
Titolo V	SUCCESSIONE E DONAZIONE
Titolo VI	IVA
Titolo VII	RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI
Titolo VIII	PROCESSO TRIBUTARIO
Titolo IX	CONDONI E SANATORIE
Titolo X	CONTRIBUTO UNIFICATO TRIBUTARIO
Titolo XI	VARIE

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

Classificazione e codici

01 ACCERTAMENTO	CODICE
A DICHIARAZIONE (CONTENUTO)	01-0A-00
B SCRITTURE CONTABILI	
01 Obbligatorie	01-0B-01
02 Non obbligatorie	01-0B-02
03 Tenuta e conservazione	01-0B-03
C RITENUTE ALLA FONTE	
01 Lavoro dipendente e redditi assimilati	01-0C-01
02 Lavoro autonomo	01-0C-02
03 Interessi e redditi di capitale	01-0C-03
04 Dividendi	01-0C-04
05 Altre ritenute	01-0C-05
D ESENZIONI DA IMPOSTA	01-0D-00
E ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE	01-0E-00
F LIQUIDAZIONI "AUTOMATIZZATE" (art. 36-bis)	01-0F-00
G CONTROLLO FORMALE (art. 36-ter)	01-0G-00
H CONTENUTO DELL'ACCERTAMENTO E MOTIVAZIONE	01-0H-00
I RETTIFICA DICHIARAZIONE	
01 Sintetico/redditometro/studi di settore/ISA	01-0I-01
02 Analitico	01-0I-02
03 Analitico-induttivo	01-0I-03
04 Induttivo puro	01-0I-04
J ACCERTAMENTO PARZIALE (art. 41-bis) E INTEGRATIVO (art. 43)	01-0J-00
K ACCERTAMENTO CON ADESIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE	01-0K-00
L INTERPELLO/AUTOTUTELA/RECLAMO-MEDIAZIONE	01-0L-00
M COOPERATIVE COMPLIANCE	01-0M-00
N NOTIFICAZIONI	01-0N-00
O RAPPRESENTANZA E ASSISTENZA	01-0O-00
P SOSTITUTO E RESPONSABILE D'IMPOSTA	01-0P-00
Q DECADENZA E PRESCRIZIONE	01-0Q-00
R DISCIPLINA SANZIONATORIA	01-0R-00
S ALTRO	01-0S-00

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

Classificazione e codici

01 ACCERTAMENTO

CODICE

AA IRPEF

01	Redditi fondiari	01-AA-01
02	Redditi di capitale	01-AA-02
03	Redditi di lavoro dipendente	01-AA-03
04	Redditi di lavoro autonomo	01-AA-04
05	Redditi di impresa	01-AA-05
06	Redditi diversi	01-AA-06
07	Altro	01-AA-07

BB IRES

01	Periodo d'imposta	01-BB-01
02	Aliquota e detrazione d'imposta	01-BB-02
03	Riporto eccedenze-perdite	01-BB-03
04	Ricavi-plusvalenze/oneri-minusvalenze	01-BB-04
05	Dividendi-interessi	01-BB-05
06	Rimanenze	01-BB-06
07	Ammortamenti/accantonamenti	01-BB-07
08	Imprese di assicurazione e strumenti finanziari	01-BB-08
09	Ristretta base societaria	01-BB-09
10	Consolidato nazionale e mondiale	01-BB-10
11	Derivazione rafforzata	01-BB-11
12	Enti non commerciali (ENC): residenti e non residenti	01-BB-12
13	Stabile organizzazione: personale, materiale e virtuale	01-BB-13
14	Procedure concorsuali/fallimento	01-BB-14
15	Operazioni straordinarie	01-BB-15
16	Partecipazione e controllo	01-BB-16
17	Regimi speciali (CFC-PEX-Minimi/Forfetari)	01-BB-17
18	Enti del Terzo Settore (ETS)	01-BB-18
19	Altro	01-BB-19

CC DECADENZA E PRESCRIZIONE

01-CC-00

DD DISCIPLINA SANZIONATORIA

01-DD-00

EE TEMI RICORRENTI CONTENZIOSO

01	Esterovestizione	01-EE-01
02	Transfer price	01-EE-02
03	Accertamenti da indagini finanziarie	01-EE-03
04	Onere della prova <i>e thema probandum</i>	01-EE-04
05	Contraddittorio endoprocedimentale	01-EE-05
06	Abuso del diritto	01-EE-06
07	Operazioni soggettivamente/oggettivamente inesistenti	01-EE-07

FF ALTRO

01-FF-00

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI

Classificazione e codici

02 DOGANE	CODICE
A PRESUPPOSTO DELL'OBBLIGAZIONE	02-0A-00
B SOGGETTI PASSIVI	02-0B-00
C VALORE IN DOGANA/ROYALTIES/IVA	02-0C-00
D MERCI PERDUTE O DISTRUTTE	02-0D-00
E VINCOLI DOGANALI E MISURE CAUTELATIVE	02-0E-00
F RAPPRESENTANZA	02-0F-00
G DICHIARAZIONE	02-0G-00
H LIQUIDAZIONE E PAGAMENTO	02-0H-00
I RISCOSSIONE E SOLIDARIETÀ	02-0I-00
J DESTINAZIONE	02-0J-00
K ORIGINE E CLASSIFICAZIONE DELLE MERCI	02-0K-00
L PROCEDURE DI ACCERTAMENTO /REVISIONE	02-0L-00
M CAUZIONI	02-0M-00
N RIMBORSI	02-0N-00
O SDOGANAMENTO	02-0O-00
P BOLLETTE/DOCUMENTI/CONTRASSEGNI	02-0P-00
Q IMPORTAZIONE DEFINITIVA E TEMPORANEA	02-0Q-00
R ESPORTAZIONE DEFINITIVA E TEMPORANEA	02-0R-00
S NAVI E AEROMOBILI	02-0S-00
T ACCERTAMENTO E CONTESTAZIONE VIOLAZIONI	02-0T-00
U DISCIPLINA SANZIONATORIA	02-0U-00
V DECADENZA E PRESCRIZIONE	02-0V-00
W ALTRO	02-0W-00

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI

Classificazione e codici

02 ACCISE	CODICE
01 PRESUPPOSTO	02-01-00
02 ESIGIBILITÀ	02-01-00
03 SOGGETTIVITÀ PASSIVA	02-03-00
04 RESPONSABILITÀ SOLIDALE	02-04-00
05 BASE IMPONIBILE	02-05-00
06 DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA	02-06-00
07 CLASSIFICAZIONE DEI PRODOTTI	02-07-00
08 ACCERTAMENTO	02-08-00
09 LIQUIDAZIONE	02-09-00
10 TERMINE E MODALITÀ DI PAGAMENTO	02-10-00
11 RISCOSSIONE	02-11-00
12 DEPOSITO E REGIME SOSPENSIVO	02-12-00
13 CIRCOLAZIONE E CONTRASSEGNI	02-13-00
14 RIMBORSO	02-14-00
15 DISCIPLINA SANZIONATORIA	02-15-00
16 DECADENZA E PRESCRIZIONE	02-16-00
17 ALTRO	02-17-00

Titolo III FINANZA LOCALE

Classificazione e codici

03 FINANZA LOCALE	CODICE
A CANONE PER FOGNATURE E DEPURAZIONE ¹	03-0A-00
B CIMP (CANONE INSTALLAZIONE MEZZI PUBBLICITARI)	03-0B-00
C CONTRIBUTO CONSORTILE	03-0C-00
D CONTRIBUTO DI SBARCO	03-0D-00
E COSAP/TOSAP ²	03-0E-00
F DIRITTO CAMERALE	03-0F-00
G ICI/IMU/IMIS	
01 Abitazione principale e relative pertinenze	03-0G-01
02 Fabbricati rurali ad uso strumentale	03-0G-02
03 Terreni	03-0G-03
04 Aree edificabili	03-0G-04
05 Altri fabbricati	03-0G-05
06 Fabbricati Gruppo Catastale	03-0G-06
H ICPA (IMPOSTA DI PUBBLICITÀ E PUBBLICHE AFFISSIONI)	03-0H-00
I IMPOSTA DI SCOPO	03-0I-00
J IMPOSTA DI SOGGIORNO	03-0J-00
K IMPOSTA RCA (RESPONSABILITÀ CIVILE AUTOMOBILISTICA)	03-0K-00
L IRAP	
01 Requisiti oggettivi	03-0L-01
02 Requisiti soggettivi	03-0L-02
M IUC (IMPOSTA UNICA COMUNALE)	03-0M-00
N TARES/TARI/TARSU	
01 Tariffa	03-0N-01
02 Maggiorazione	03-0N-02
03 Enti pubblici	03-0N-03
O TASI	
01 Abitazione principale e relative pertinenze	03-0O-01
02 Fabbricati rurali ad uso strumentale	03-0O-02
03 Aree edificabili	03-0O-03
04 Altri fabbricati	03-0O-04
05 Enti Pubblici	03-0O-05
P TASSA AUTOMOBILISTICA	03-0P-00
Q TIA-1/TIA-2 ³	03-0Q-00
R ALTRO	03-0R-00

Titolo IV IMPOSTA DI REGISTRO

Classificazione e codici

04 IMPOSTA DI REGISTRO	CODICE
A TRASFERIMENTI IMMOBILIARI	04-0A-00
B ALTERNATIVITÀ IVA/REGISTRO	04-0B-00
C BENEFICI PRIMA CASA	04-0C-00
D TRASFERIMENTI D'AZIENDA	04-0D-00
E DIRITTI REALI IMMOBILIARI (E ALTRI)	04-0E-00
F CONTRATTI PRELIMINARI	04-0F-00
G LOCAZIONI ED AFFITTI IMMOBILIARI	04-0G-00
H LOCAZIONI FINANZIARIE	04-0H-00
I ATTI SOCIETARI ED AFFINI	04-0I-00
J FIDEIUSSIONI	04-0J-00
K TRUST	04-0K-00
L INTERPRETAZIONE ATTO DA REGISTRARE (art. 20)	04-0L-00
M ATTI GIUDIZIARI DI TRASFERIMENTO O COSTITUZIONE DI DIRITTI REALI	04-0M-00
N ATTI GIUDIZIARI DI CONDANNA AL PAGAMENTO	04-0N-00
O ATTI GIUDIZIARI DI ACCERTAMENTO DI DIRITTI PATRIMONIALI	04-0O-00
P DECADENZA DELL'AZIONE FISCALE E PRESCRIZIONE DEL DIRITTO ALL'IMPOSTA	04-0P-00
Q DECADENZA DELL'AZIONE DEL CONTRIBUENTE RELATIVA AL RIMBORSO	04-0Q-00
R DISCIPLINA SANZIONATORIA	04-0R-00
S IPOTECARIE E CATASTALI	04-0S-00
T ALTRO	04-0T-00

Titolo V SUCCESSIONI E DONAZIONI

Classificazione e codici

05 SUCCESSIONI E DONAZIONI	CODICE
A TERRITORIALITÀ	05-0A-00
B TRASFERIMENTI NON SOGGETTI ALL'IMPOSTA	05-0B-00
C SOGGETTIVITÀ PASSIVA	05-0C-00
D BASE IMPONIBILE	05-0D-00
E DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA	05-0E-00
F DEDUCIBILITÀ – DETRAZIONI E RIDUZIONI	05-0F-00
G DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE	05-0G-00
H ACCERTAMENTO	05-0H-00
I LIQUIDAZIONE	05-0I-00
J PAGAMENTO E DILAZIONE	05-0J-00
K RISCOSSIONE E SOLIDARIETÀ	05-0K-00
L DECADENZA E PRESCRIZIONE	05-0L-00
M RIMBORSO	05-0M-00
N DISCIPLINA SANZIONATORIA	05-0N-00
O ALTRO	05-0O-00

Titolo VI IVA

Classificazione e codici

06 IVA	CODICE
A OPERAZIONI IMPONIBILI	
01 Cessioni di beni	06-0A-01
02 Prestazione di servizi	06-0A-02
B OPERAZIONI ESENTI	06-0B-00
C TERRITORIALITÀ	06-0C-00
D BASE IMPONIBILE E ALIQUOTE	06-0D-00
E IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE	06-0E-00
F CESSIONI E PRESTAZIONI ACCESSORIE	06-0F-00
G DEBITORE D'IMPOSTA/SOLIDARIETÀ	06-0G-00
H SPLIT PAYMENT – REVERSE CHARGE	06-0H-00
I DETRAZIONE E RIVALSA	06-0I-00
J FATTURAZIONE E REGISTRAZIONE	06-0J-00
K DICHIARAZIONI E PAGAMENTI	06-0K-00
L IDENTIFICAZIONE NON RESIDENTE	06-0L-00
M LIQUIDAZIONE	06-0M-00
N ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE	06-0N-00
O PROCEDURA E MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO	06-0O-00
P RISCOSSIONE	06-0P-00
Q IVA DI GRUPPO	06-0Q-00
R SETTORI PARTICOLARI E REGIMI SPECIALI ⁴	06-0R-00
S RIMBORSI/CREDITI D'IMPOSTA	06-0S-00
T DECADENZA E PRESCRIZIONE	06-0T-00
U IVA INTRACOMUNITARIA	
01 Territorialità	06-0U-01
02 Non imponibilità-esenzione	06-0U-02
03 Base imponibile e aliquota	06-0U-03
04 Soggetti passivi	06-0U-04
05 Fatturazione e registrazione	06-0U-05
06 Liquidazione e Dichiarazione	06-0U-06
07 Versamento	06-0U-07
08 Detrazione/Rimborsi	06-0U-08
09 Obblighi (VIES)	06-0U-09
10. Depositi Iva	06-0U-10
11. Altro	06-0U-11
V ALTRO	06-0V-00

Titolo VII RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI

Classificazione e codici

07 RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI	CODICE
A RUOLO (ISCRIZIONE)	
01 A titolo definitivo	07-0A-01
02 A titolo provvisorio	07-0A-02
03 Straordinario	07-0A-03
04 Versamenti diretti/ritenute	07-0A-04
05 Dilazione/interessi	07-0A-05
06 Sospensione	07-0A-06
07 Esecutorietà	07-0A-07
B CARTELLA	
01 Forma/Contenuto/Motivazione/Impugnabilità	07-0B-01
02 Conservazione/Ostensione	07-0B-02
03 Notificazione	07-0B-03
04 Pagamento/Dilazione/Compensazione	07-0B-04
05 Responsabilità	07-0B-05
06 Rimborso/Esecuzione/Recupero	07-0B-06
C AFFIDAMENTO DEI CARICHI (D.L. 78/2010)	
01 Presa in carico (impugnabilità)	07-0C-01
02 Inizio dell'esecuzione (art. 50 d.P.R. 602/1973)	07-0C-02
03 Rateazione/Interessi	07-0C-03
D SOSPENSIONE AMMINISTRATIVA	07-0D-00
E MISURE CAUTELARI	
01 Presupposti	07-0E-01
02 Fermo di beni mobili registrati e preavviso	07-0E-02
03 Ipoteca e avviso d'iscrizione	07-0E-03
04 Sospensione del pagamento (art. 48-bis, c. 1, d.P.R. 602/1973)	07-0E-04
F ESECUZIONE FORZATA (art. 2, C. 1, d.lgs. 546/1992) ⁵	07-0F-00
G DECADENZA E PRESCRIZIONE	07-0G-00
H ALTRO	07-0H-00

Titolo VIII PROCESSO TRIBUTARIO

Classificazione e codici

08 PROCESSO TRIBUTARIO	CODICE
A GIURISDIZIONE/ATTI IMPUGNABILI ⁶	08-0A-00
B COMPETENZA	08-0B-00
C POTERI DEL GIUDICE/ASTENSIONE-RICUSAZIONE	08-0C-00
D LEGITTIMAZIONE <i>AD CAUSAM E AD PROCESSUM</i>	08-0D-00
E LITISCONSORZIO ED INTERVENTO	08-0E-00
F ATTO INTRODUTTIVO DEL GIUDIZIO (REQUISITI) RICORSO-RECLAMO/RICHIESTA MISURE CAUTELARI	08-0F-00
G COSTITUZIONE DEL RESISTENTE (REQUISITI)	08-0G-00
H TERMINI PROCESSUALI D'IMPUGNAZIONE/DEPOSITO	08-0H-00
I COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI	08-0I-00
J MOTIVI AGGIUNTI E NUOVI DOCUMENTI	08-0J-00
K RITO CAMERALE-PUBBLICA UDIENZA	08-0K-00
L SOSPENSIONE E INTERRUZIONE DEL PROCESSO	08-0L-00
M TUTELA CAUTELARE	
01 Atto impugnato (litispendenza CTP)	08-0M-01
02 Sentenza impugnata (litispendenza CTR)	08-0M-02
03 Sentenza impugnata (litispendenza Corte di Cassazione)	08-0M-03
N SENTENZA	
CONTENUTO-PUBBLICAZIONE-NOTIFICAZIONE-COMUNICAZIONE	08-0N-00
O ALTRI PROVVEDIMENTI PRESIDENZIALI E COLLEGIALI	08-0O-00
P CONCILIAZIONE GIUDIZIALE	08-0P-00
Q SPESE DI LITE	08-0Q-00
R ESTINZIONE DEL PROCESSO	08-0R-00
S RIMESSIONE ALLA CTP - RICORSO IN CASSAZIONE <i>PER SALTUM</i>	08-0S-00
T GIUDIZIO DI RINVIO	08-0T-00
U RICORSO PER REVOCAZIONE	08-0U-00
V ESECUTIVITÀ IMMEDIATA/RISCOSSIONE FRAZIONATA/ GIUDICATO INTERNO E ESTERNO	08-0V-00
W RICORSO PER OTTEMPERANZA	
01 Giudice competente	08-0W-01
02 Procedimento	08-0W-02
03 Commissario ad acta	08-0W-03
04 Esecutività dei provvedimenti emessi	08-0W-04
X ALTRO	08-0X-01

Titolo IX CONDONI E SANATORIE

Classificazione e codici

09 CONDONI, SANATORIE ED ALTRE MISURE DEFLATTIVE	CODICE
A REQUISITI SOGGETTIVI/LEGITTIMAZIONE ATTIVA	09-0A-00
B REQUISITI OGGETTIVI	09-0B-00
C ADEMPIMENTI DICHIARATIVI	09-0C-00
D VERSAMENTI/COMPENSAZIONI/DILAZIONI/INTERESSI	09-0D-00
E LIEVE INADEMPIMENTO	09-0E-00
F EFFETTI DELL'ADESIONE	09-0F-00
G EFFETTI DEL PERFEZIONAMENTO O MANCATO PERFEZIONAMENTO	09-0G-00
H ADEMPIMENTI RICORRENTE (LITISPENDENZA)	09-0H-00
I PROVVEDIMENTI DEL GIUDICE	09-0I-00
J INTERAZIONE CON ALTRE DEFINIZIONI	09-0J-00
K DINIEGO DI DEFINIZIONE	09-0K-00
L ABUSO DEL PROCESSO	09-0L-00
M ALTRO	09-0M-00

Titolo X CONTRIBUTO UNIFICATO

Classificazione e codici

10 CONTRIBUTO UNIFICATO	CODICE
A REQUISITI SOGGETTIVI	10-0A-00
B REQUISITI OGGETTIVI	10-0B-00
C ADEMPIMENTI DICHIARATIVI	10-0C-00
D DETERMINAZIONE DEL TRIBUTO	10-0D-00
E ESENZIONE/PRENOTAZIONE A DEBITO	10-0E-00
F MAGGIORAZIONI	10-0F-00
G INVITO AL PAGAMENTO	
01 Notificazione	10-0G-01
02 Impugnabilità	10-0G-02
H SANZIONE	10-0H-00
I RISCOSSIONE	10-0I-00
J RADDOPPIO (Art.13, c.1-Quater, d.P.R.115/2002)	10-0J-00
K RIMBORSO	10-0K-00
L ALTRO	10-0L-00

Titolo XI VARIE

Classificazione e codici

11 VARIE	CODICE
A ALTRI ARGOMENTI NON CLASSIFICATI	11-0A-00

Note

¹ Fino al 3/10/2000 e prima della declaratoria di incostituzionalità di cui alla sentenza 10 ottobre 2008, n. 335 il canone fognario e di depurazione aveva natura tributaria.

² Cass. Ss.Uu. sent. 21950/2015: "Le controversie relative ai canoni per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche appartengono alla giurisdizione del giudice ordinario, perché l'obbligo di pagamento di un canone per l'utilizzazione del suolo pubblico non ha natura tributaria, esulando dalla doverosità della prestazione e dal collegamento di questa alla pubblica spesa").

³ TIA-1 (Tariffa di Igiene Ambientale, introdotta dall'art. 49, d.lgs. 22/1997, c.d. "Decreto Ronchi", e dal d.P.R. 158/1999: "norme per la elaborazione del metodo normalizzato per definire la tariffa del servizio di gestione del ciclo dei rifiuti urbani", emanato in attuazione del comma 5 del citato art. 49) ha natura tributaria (C. cost. sentenza 238/2009 ed ordinanza 300/2009) ed è oggetto della giurisdizione tributaria, (Cass. 3756/2012); TIA-2 (Tariffa Integrata Ambientale, introdotta dall'art. 238, d.lgs. 152/2006 e così denominata dall'art. 5, d.l. 208/2008) ha natura di corrispettivo (soggetto ad IVA) per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani, ed è oggetto di giurisdizione del giudice ordinario, così come stabilito, in via di interpretazione autentica, dall'art. 14, c.33, d.l. 78/2010: "le disposizioni di cui all'articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria" le relative controversie "rientrano nella giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria".

⁴ Giornali, telefonia, agenzie viaggio, attività spettacoli, fallimento, procedure concorsuali, etc.

⁵ La sentenza della Corte Costituzionale n. 114/2018 ha delineato esattamente i confini della giurisdizione confermando la legittimità costituzionale dell'articolo 57 comma 1 lettera b) Decreto presidenziale 602/73 secondo cui tutti i motivi di opposizione agli atti esecutivi (ex articolo 617 c.p.c.) che attengono alla notifica della cartella di pagamento e dell'intimazione, nonché ai vizi formali di questi atti, sono devoluti alla competenza del giudice tributario. Restano di competenza del giudice dell'esecuzione tutti gli altri motivi che riguardano i vizi formali degli atti emersi successivamente alla notificazione della cartella o dell'intimazione. La Consulta ha censurato invece l'articolo 57 comma 1 lettera a) d.P.R. 602/73 aprendo la giurisdizione del giudice dell'esecuzione a tutti i motivi di opposizione all'esecuzione (ex articolo 615 c.p.c.) con una importante differenza: le cause estintive o modificative della pretesa tributaria che sono sorte prima, oppure in costanza, della notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di intimazione ex articolo 50 d.P.R. 602/1973 sono sindacabili avanti al giudice tributario entro il termine perentorio di 60 giorni dalla notifica; le cause estintive o modificative sorte dopo il termine indicato sono devolute alla competenza del giudice dell'esecuzione.

⁶ La sentenza della Corte Costituzionale n. 114/2018 ha delineato esattamente i confini della giurisdizione confermando la legittimità costituzionale dell'articolo 57 comma 1 lettera b) Decreto presidenziale 602/73 secondo cui tutti i motivi di opposizione agli atti esecutivi (ex articolo 617 cpc) che attengono alla notifica della cartella di pagamento e dell'intimazione, nonché ai vizi formali di questi atti, sono devoluti alla competenza del giudice tributario. Restano di competenza del giudice dell'esecuzione tutti gli altri motivi che riguardano i vizi formali degli atti emersi successivamente alla notificazione della cartella o dell'intimazione. La Consulta ha censurato invece l'articolo 57 comma 1 lettera a) DPR 602/73 aprendo la giurisdizione del giudice dell'esecuzione a tutti i motivi di opposizione all'esecuzione (ex articolo 615 cpc) con una importante differenza: le cause estintive o modificative della pretesa tributaria che sono sorte prima, oppure in costanza, della notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di intimazione ex articolo 50 Decreto presidenziale 602/1973 sono sindacabili avanti al giudice tributario entro il termine perentorio di 60 giorni dalla notifica; le cause estintive o modificative sorte dopo il termine indicato sono devolute alla competenza.

PARTE SECONDA
1° SEMESTRE 2019
LE MASSIME

Titolo I ACCERTAMENTO

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

DICHIARAZIONE (CONTENUTO)	pag. 253
SCRITTURE CONTABILI	pag. 257
Tenuta e conservazione	pag. 257
RITENUTE ALLA FONTE	pag. 258
Lavoro dipendente e redditi assimilati	pag. 258
Lavoro autonomo	pag. 259
Altre ritenute	pag. 260
ESENZIONI DA IMPOSTA	pag. 260
ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE	pag. 260
LIQUIDAZIONI “AUTOMATIZZATE” (art. 36-bis)	pag. 262
CONTROLLO FORMALE (art. 36 ter)	pag. 264
CONTENUTO DELL’ACCERTAMENTO E MOTIVAZIONE	pag. 265
RETTIFICA DICHIARAZIONE	pag. 269
Sintetico/redditometro/studi di settore/ISA	pag. 269
Analitico	pag. 270
Analitico-induttivo	pag. 270
Induttivo puro	pag. 271
ACCERTAMENTO PARZIALE (art. 41bis) E INTEGRATIVO (art. 43)	pag. 272
INTERPELLO/AUTOTUTELA/RECLAMO-MEDIAZIONE	pag. 272
NOTIFICAZIONI	pag. 273
RAPPRESENTANZA E ASSISTENZA	pag. 278
SOSTITUTO E RESPONSABILE D’IMPOSTA	pag. 278
DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag. 279
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag. 285
ALTRO	pag. 288

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

1. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 62 del 7 gennaio 2019. Presidente: Fischetti, Estensore: Della Vecchia**

Dichiarazione dei Redditi - Dichiarazione di scienza - Emendabilità nel corso del giudizio - Sussiste.

Lo svolgimento di un'attività con modalità commerciali da parte di un ente non commerciale non può desumersi dalla mera compilazione del Modello Unico SC, in quanto trattasi di una dichiarazione di scienza emendabile e ritrattabile nel corso del giudizio, come peraltro avvenuto nel caso in questione. (M.Mo.)

Riferimenti normativi: art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. 504/1992

2. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 327 del 10 giugno 2019. Presidente: Fischetti, Estensore: Maurini**

Compensazione indebita del credito – Termine per il recupero del credito – Mancata compilazione della dichiarazione – Violazione sostanziale – Sussiste.

L'art. 27, comma 16 del d.l. n. 185/2008 convertito in legge n. 2/2009 nel fissare il termine di otto anni per il recupero dei crediti d'imposta indebitamente compensati non intende elevare l'inesistenza del credito a categoria distinta dalla non spettanza dello stesso ma mira a garantire un margine di tempo adeguato per il compimento delle verifiche riguardanti l'investimento che ha generato il credito d'imposta, margine indistintamente fissato in otto anni, senza che possa trovare applicazione il termine breve di quattro anni stabilito dall'art. 43 del d.P.R. n. 600/1973. La mancata corretta compilazione della dichiarazione dei redditi non può essere considerata mera violazione formale, in quanto per violazione formale ai sensi dell'art. 5 bis del D. Lgs. n. 472/1997 si deve intendere quella che non arreca pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo e non incide sulla base imponibile. Solo la corretta compilazione della dichiarazione, da considerarsi atto negoziale e non di scienza, e l'ottenimento dell'eventuale nulla osta costituiscono la condizione necessaria per l'esistenza del credito e per il suo successivo legittimo utilizzo in fase di compensazione. (G.B.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 185/2008, art. 27, comma 16; d.lgs. n. 472/1997, art. 5-bis

3. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 1823 del 18 aprile 2019. Presidente: Pilello, Estensore: Faranda**

Dichiarazione integrativa – Ravvedimento – Avviso bonario – Causa ostativa - Sussiste.

In presenza di avviso bonario, in conformità alla giurisprudenza di legittimità, è preclusa la possibilità di utilizzare lo strumento del ravvedimento operoso. Infatti, dopo la contestazione di una violazione è preclusa la possibilità di regolarizzazione, posto che, ove fosse possibile porre rimedio a qualunque irregolarità anche dopo la contestazione della relativa violazione o l'inizio di attività di verifica e controllo, la correzione si risolverebbe in un inammissibile strumento di elusione delle sanzioni predisposte dal legislatore per l'inosservanza della relativa prescrizione. In tema di imposte sui redditi, quindi, costituisce causa ostativa alla presentazione di dichiarazione integrativa, di cui al d.P.R. n. 322 del 22 luglio 1998, art. 2, comma 8, la notifica della contestazione di una violazione commessa nella redazione di precedente dichiarazione. (N.Ca.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 472/1997

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. nn. 15015/2017 e 15798/2017

4. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 1835 del 18 aprile 2019. Presidente: Ingino, Estensore: Ingino**

Rimborso – Indicazione nella relativa dichiarazione – Mancanza – Esclusione del diritto per mancato rispetto del termine ex art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

Per poter ravvisare nella dichiarazione Iva o nel modello unico una valida domanda di rimborso non è sufficiente che sia evidenziato nella dichiarazione un credito d'imposta ma è necessario che detto credito di imposta formi oggetto di un'inequivoca domanda di rimborso; vale a dire che il relativo importo risulti annotato nel campo che nel modulo di dichiarazione fiscale è destinato ad essere riempito con l'indicazione delle somme richieste a rimborso. Nel caso di specie la contribuente ha indicato nella dichiarazione dei redditi le ritenute subite nella colonna relativa al credito da utilizzare in compensazione e non già in quella relativa al credito chiesto a rimborso, con ciò esprimendo in maniera chiara ed espressa la propria volontà di compensare la somma in oggetto e non già di richiederla a rimborso. Da ciò consegue che il mancato riporto delle suddette ritenute nella dichiarazione dei redditi relativa al successivo periodo d'imposta implica che esse non possano essere rimborsate né ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. n. 602/1973, poiché l'istanza di rimborso è stata proposta oltre il termine di 48 mesi ivi previsto, né ai sensi dell'art. 41 del medesimo d.P.R. non essendo ravvisabile un'ipotesi di rimborso d'ufficio per errore commesso dall'Amministrazione Finanziaria. (N.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, artt. 38 e 41

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 6986/2014

5. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2450 del 29 maggio 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Martinelli**

Accertamento delle imposte sui redditi - Dichiarazione annuale – In genere - Dichiarazione dei redditi - Emendabilità - Dichiarazione integrativa - Termini - Errori ed omissioni in danno dell'amministrazione o del contribuente - Istanza di rimborso e possibilità di contestazione in sede contenziosa – Sussistenza.

In tema di emendabilità della dichiarazione fiscale e di riconoscimento del credito derivante da dichiarazione omessa è necessario guardare, non tanto alla forma, ma più alla "sostanza": la mancata allegazione in Modello Unico dei quadri RS e RH (ma con dichiarazione integrativa) non osta all'utilizzo delle perdite non indicate in annualità precedenti, coerentemente con le modifiche del d.l. 193/2016 che consentono la difesa in sede contenziosa in presenza di qualsiasi errore od omissione dichiarativa. (E.Re.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 322/1998, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 13378/2016 e 17757/2016 e 17758/2016

6. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 2720 del 14 giugno 2019. Presidente: Nobile De Santis, Estensore: Clerici**

Dichiarazione integrativa cumulativa - Istanza di rimborso.

La dichiarazione integrativa cumulativa non ha efficacia retroattiva tale da consentire di superare le scadenze già perfezionate. Il contribuente che, in forza di una nuova disposizione avente efficacia interpretativa, si accorga di aver commesso errori nella redazione della dichiarazione può azionare le proprie pretese nei confronti dell'Amministrazione finanziaria presentando apposita istanza di rimborso. (F.D.A.)

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

7. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 2896 del 24 giugno 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Nocerino**

IRES - Società immobiliare.

La dichiarazione fiscale, costituisce un atto di scienza e pertanto, è sempre emendabile fino alla fase del giudizio. È riconosciuto al contribuente il diritto di ritrattare, sia contro che a favore, la dichiarazione fiscale, entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento. (S.S.)

Riferimenti normativi: art. 2 commi 8 e 86bis d.P.R. 322/1988, art. 96 TUIR

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass., Sez. unite, 13378/2016

8. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 5 del 10 gennaio 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra**

Dichiarazione – Errori – Integrazione – Termini.

Qualora da una dichiarazione, affetta da errori di fatto e di diritto anche non immediatamente rilevabili, derivi l'assoggettamento del dichiarante a oneri contributivi più gravosi di quelli che sulla base della legge devono essere posti a suo carico, il contribuente ha la possibilità, anche in sede contenziosa, di opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco – anche con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo Automatizzato – indipendentemente dal termine di cui all'art. 2, legge 322 del 1998. (J.R.)

Riferimenti normativi: l. 322/1998, art. 2; d.l. 193/2016, art. 5

9. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 37 del 14 maggio 2019. Presidente: Battista, Estensore: Donato**

Omessa indicazione detrazione spettante – Errore – Assimilabilità – Recupero costi non dedotti.

Un costo non dedotto anche per prudenziale interpretazione normativa appare del tutto assimilabile in concreto e per gli effetti ad un errore contabile, e pertanto deve trovare adeguato modo per essere recuperato; e se non per via amministrativa, pure per azione giudiziale. (L.Z.)

Riferimenti normativi: art. 2 del DPR 322/98; art 38 DPR 602/73; L 193/2016

10. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1873 del 18 aprile 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Alberti**

Omessa dichiarazione dei redditi – responsabilità del professionista – accertamento in sede penale – risarcimento del danno.

In fattispecie di omessa dichiarazione dei redditi addebitata al professionista incaricato degli adempimenti fiscali (che deve essere accertata in sede penale), le assunzioni di responsabilità da questi sottoscritte non possono ritenersi idonee a elidere l'impegno di responsabilità del contribuente. Nondimeno, il contribuente può rivalersi sul professionista per ottenere il risarcimento del danno costituito dalle sanzioni irrogate. (S.Ma.)

Omessa dichiarazione dei redditi – accertamento – responsabilità contribuente – condotta fraudolenta del professionista - fattispecie.

Il contribuente, che per diversi anni omette di presentare la dichiarazione dei redditi, per invocare l'esimente della propria responsabilità a fronte di una colpa ascrivibile in via esclusiva al professionista incaricato degli adempimenti fiscali deve dimostrare di aver diligentemente vigilato sull'effettivo operato di questi. (Nel caso di specie, il contribuente non ha provato nulla in tal senso, né a offerto elementi idonei a dimostrare una condotta fraudolenta del proprio commercialista). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 18/12/1997, n. 472, art. 6

11. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 93 del 9 gennaio 2019. Presidente: Liguoro, Estensore: Liguoro**

Deduzioni ambientali per lo sviluppo economico – Tariffe incentivanti del conto energia – Fruizione del beneficio – Dichiarazione integrativa – Ammissibilità.

Il contribuente che abbia il diritto, sul piano sostanziale, di cumulare le deduzioni ambientali per lo sviluppo economico con le tariffe incentivanti del conto energia, può far valere tale diritto anche presentando una dichiarazione integrativa. Occorre infatti tenere presente il valore dei rapporti di lealtà e collaborazione tra amministrazione finanziaria e cittadino, per cui, di fronte alla riconosciuta spettanza di una detassazione, appare inaccettabile opporre questioni formali, al solo scopo di inficiarla; questo anche alla luce dei principi costituzionali in materia. Ragionando diversamente, infatti il contribuente finirebbe per corrispondere al fisco più di quanto dovuto in base alla propria capacità contributiva (nella specie, la dichiarazione integrativa era stata presentata dopo la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo). (M.Fas.)

Riferimenti normativi: art. 2 d.P.R. 322/1988

12. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 986 del 5 marzo 2019. Presidente: Sbrizzi, Estensore: Monfredi**

Controlli automatizzati - Cartella esattoriale - Impugnazione - Emendabilità della dichiarazione dei redditi - Sussiste.

L'impugnazione della cartella esattoriale, emessa in seguito a procedura di controllo automatizzato ai sensi del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36-bis non è preclusa dal fatto che l'atto impositivo sia fondato sui dati evidenziati dal contribuente nella propria dichiarazione, in quanto tale conclusione presupporrebbe la irretrattabilità delle dichiarazioni del contribuente che, invece, avendo natura di dichiarazioni di scienza, sono ritrattabili in ragione della acquisizione di nuovi elementi di conoscenza o di valutazione. Il contribuente può contestare la debenza del tributo, frutto di errore nella dichiarazione presentata, anche in sede d'impugnazione della cartella di pagamento - beninteso, qualora non abbia effettuato il versamento del tributo stesso lasciando poi spirare il termine di decadenza per il rimborso - nonostante la scadenza del termine di cui al d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, comma 8-bis, atteso che le dichiarazioni dei redditi sono, in linea di principio, sempre emendabili, in sede processuale, ove per effetto dell'errore commesso derivi, in contrasto con l'art. 53, Cost., l'assoggettamento del dichiarante ad un tributo più gravoso di quello previsto dalla legge. (R.T.)

Riferimenti normativi: Cost., art. 53, d.P.R. 600/73, art. 36-bis, d.P.R. 322/98, art. 2 comma 8-bis

13. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1681 del 11 aprile 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita**

Monitoraggio fiscale – Obbligo di compilazione del quadro RW – Da parte di colui che all'estero abbia la disponibilità di fatto di somme di denaro non proprie – Sussiste.

La soggezione al monitoraggio fiscale, con il conseguente obbligo di compilazione del quadro RW nella dichiarazione dei redditi, riguarda anche colui che, all'estero, abbia la disponibilità di fatto di somme di denaro non proprie, con il compito fiduciario di movimentarle a beneficio dell'effettivo titolare, atteso che, tenuto conto della ratio della normativa, rileva una nozione omnicomprensiva di detenzione, che include anche le situazioni di detenzione nell'interesse altrui; in particolare il conferimento di una delega ad operare su di un rapporto all'estero senza alcuna limitazione equivale, per il delegato, alla detenzione dei valori presenti su detto rapporto, a prescindere dal fatto che effettui o meno delle operazioni. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 167/90, conv. in l. 227/90, art. 4, comma 1

SCRITTURE CONTABILI*Tenuta e conservazione*

14. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 351 del 6 giugno 2019. Presidente: Vitali, Estensore: Bellotti**

Accertamento – Accertamento induttivo – Scritture contabili – Smarrimento – Causa di forza maggiore – Onere della prova.

L'Ufficio è legittimato a ricostruire, ai sensi dell'art. 39, comma 2, lett. c), d.P.R. n. 600/1973, induttivamente il reddito in assenza di scritture contabili "per causa di forza maggiore", la quale esimente opera solo nel caso in cui il contribuente fornisca la prova dello smarrimento delle summenzionate scritture contabili. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 39, comma 2

15. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 2844 del 20 giugno 2019. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Mancata produzione di documenti contabili – Impossibilità oggettiva – Cessazione dalla carica di legale rappresentante – Associazione Sportiva Dilettantistica – Non sussiste.

L'onere gravante sulla parte destinataria dei questionari dell'Agenzia delle Entrate di fornire la documentazione contabile richiesta atto a fornire adeguati riscontri, trova un unico limite nelle ipotesi di impossibilità oggettiva di produrre tale documentazione (smarrimento, furto o distruzione) e non solleva comunque la parte dal fornire adeguati riscontri anche tramite una ricostruzione della contabilità. La generica asserzione del contribuente di non essere in possesso della documentazione in parola avendola consegnata al momento della cessazione dell'incarico di legale rappresentante di un'Associazione Sportiva Dilettantistica, non accompagnata comunque da un'analitica ricostruzione della situazione contabile dell'Associazione, non vale a rendere giustificata l'omissione dell'ex legale rappresentante. (F.Po.)

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

16. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 88 del 13 marzo 2019. Presidente: Rabai, Estensore: Balba**

Omessa dichiarazione – Smarrimento scritture contabili – Ricostruzione reddito.

In caso di omessa dichiarazione e di smarrimento delle scritture contabili appare corretta la ricostruzione del reddito da assoggettare ad imposta effettuata dall'Agenzia, che ha considerato i ricavi evidenziati nel bilancio depositato presso il Registro delle Imprese ed i costi ricostruiti tramite gli applicativi degli spesometri presentati dai fornitori della contribuente. (F.D.T.)

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

17. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1670 del 10 aprile 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Bragho**

Differenze inventariali – Presunzioni legali di cessioni o di acquisto – Prova contraria a carico del contribuente – Ammissibilità.

In base all'art. 4, comma 2, d.P.R. 441/1997, le eventuali differenze quantitative fra le scritture ausiliarie e le rimanenze registrate costituiscono presunzione di cessione o di acquisto per il periodo di imposta soggetto al controllo, che determinano i rilievi di omessa contabilizzazione di ricavi, ai fini delle imposte sui redditi e di omessa auto-fatturazione, ai fini iva; si tratta di

presunzione legale *juris tantum* che può essere vinta da convincente prova contraria rimessa all'onere del contribuente. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 441/1997, art. 4, comma 2

RITENUTE ALLA FONTE

Lavoro dipendente e redditi assimilati

18. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 3, sentenza n. 225 del 11 aprile 2019. Presidente: De Petris, Estensore: De Petris**

Procuratore sportivo – incarico – società sportiva – calciatore – prova – fringe benefit – ritenuta - determinazione.

Il procuratore sportivo ha agito per conto del calciatore e non della società calcistica quando il rapporto sia dimostrato dall'antioriorità del mandato conferito dal calciatore rispetto a quello conferito dalla società sportiva, dall'arco temporale di validità del detto mandato e dall'assenza di remunerazione, dal calciatore al procuratore, per tale incarico, laddove, al contrario, il mandato conferito dalla società sia di durata estremamente limitata e non esistano altri rapporti tra la società e il procuratore. Di conseguenza è dimostrato che il procuratore, in occasione del trasferimento del calciatore, ha agito esclusivamente nell'interesse di questi e il pagamento in suo favore effettuato dalla società costituisce un *fringe benefit* a favore del calciatore a cui il procuratore non ha mai chiesto alcun compenso. Le ritenute alla fonte sui *fringe benefit* devono quindi essere determinate sull'ammontare del compenso corrisposto dalla società al procuratore. Il compenso pagato al procuratore dalla società sportiva non può essere riqualificato in *fringe benefit* corrisposto al calciatore quando le uniche evidenze consistano in un mandato conferito dalla società sportiva al procuratore in cui quest'ultimo dichiara di non avere alcuna delega o rappresentanza da parte del calciatore e di rappresentare esclusivamente la società sportiva e nel contratto sottoscritto da questa e dal calciatore si indichi il procuratore come agente della società e si affermi che il calciatore non è stato assistito da alcun agente. (G.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 23

19. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 2721 del 14 giugno 2019. Presidente: Lo Monaco, Estensore: Chiametti**

Corretto calcolo della base imponibile - Retribuzione dei dipendenti - Obbligo solidale.

La responsabilità di un soggetto giuridico per l'erronea quantificazione delle ritenute sui compensi spettanti ai lavoratori dipendenti ascrivibili ad altri soggetti giuridici non trova un fondamento normativo nel nostro ordinamento. Errata è pertanto la pretesta rivolta all'appaltante di verificare la correttezza delle ritenute sugli stipendi dei dipendenti dell'appaltatore. è altresì infondato il riferimento normativo individuato nel d.l. 83/2012 in quanto la norma riguarda esclusivamente il versamento delle ritenute da parte dell'appaltatore. (F.D.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 175/2014, art. 28, d.l. 83/2012

20. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1979 del 7 maggio 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicuna**

Credito d'imposta – Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero – Ritenute alla fonte – Onere della prova – Certificazione del sostituto d'imposta estero – Sufficienza.

L'onere documentale posto a carico del contribuente in ordine alla piena spettanza del credito per le imposte pagate all'estero è assolto con la produzione della certificazione del datore di

lavoro sostituto d'imposta estero che attesta il reddito ivi prodotto e le imposte ivi trattenute e versate; invero, il contribuente non può disporre delle quietanze relative ai versamenti delle ritenute effettuati per suo conto dal sostituto d'imposta, versamenti che vengono compiuti direttamente e cumulativamente dal datore di lavoro a favore dell'Erario estero, per conto di tutti i dipendenti.(F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 165

Lavoro autonomo

21. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 1926 del 2 maggio 2019. Presidente: Chindemi, Estensore: Labruna**

Ritenute alla fonte – Ritenuta d’acconto – Mancato versamento – Solidarietà tra sostituto e sostituito – Non sussiste – Scomputo da parte del sostituito nella dichiarazione dei redditi – Ritenute effettivamente operate – Legittimità – Sussiste.

La ritenuta fiscale d'acconto costituisce l'oggetto di un'obbligazione strumentale ed accessoria rispetto alla eventuale e futura obbligazione d'imposta, di cui agevola la riscossione, che nel procedimento accertativo è priva di solidarietà fra sostituto e sostituito; inoltre, il sostituito scomputa le ritenute operate in acconto, senza verificarne il versamento eseguito dal sostituto, atteso che l'art. 22, d.P.R. 917/1986, ne subordina la legittimità alla sola condizione che esse siano state operate. Esonerare l' Agenzia delle entrate dalle conseguenze del mancato controllo, con una ermeneutica forzata in danno del contribuente, obbligato per legge ad essere sostituito d'imposta, onerandolo di una diligenza impraticabile, cozza con i principi costituzionali di ragionevolezza e di capacità contributiva, sanciti dagli articoli 3 e 53 Cost.; diversamente opinando, il sostituito si vedrebbe raddoppiato il proprio carico fiscale e sanzionato per fatto altrui nonostante una condotta assolutamente legittima. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 64; d.P.R. 917/86, art. 22, comma 1

22. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1946 del 3 maggio 2019. Presidente: Servetti, Estensore: Servetti**

Ritenute alla fonte – Lavoro autonomo – Lavoratore autonomo residente del Regno Unito – Compensi pagati da soggetto italiano – Ritenuta alla fonte a titolo d’imposta – Applicabilità – Dipende dall’applicabilità della Convenzione Italia - Regno Unito contro la doppia imposizione – Applicabilità della Convenzione – Condizioni.

Ai fini dell'art. 14 della Convenzione Italia-Regno Unito intesa ad evitare la doppia imposizione, per le persone fisiche esercenti le professioni indipendenti, residenti nel Regno Unito, il discrimen ai fini dell'applicazione della Convenzione risiede nell'esistenza o meno in Italia di una base fissa che, per essere considerata tale, presuppone un rapporto diretto tra il soggetto e la struttura, un nesso funzionale tra quest'ultima e l'attività svolta dal primo, una riferibilità non occasionale e, anzi, prevalente se anche non esclusiva, cui neppure resta estranea la precisa volontà, in capo al soggetto, di individuare, creare, organizzare e gestire a proprio personale beneficio la struttura di riferimento, secondo criteri di autonomia che, ove non previsti in termini specifici, siano comunque significativi di una diretta riferibilità a sé; qualora non si verificano tali condizioni il soggetto italiano che corrisponda compensi a residente del Regno Unito non è tenuto ad effettuare la ritenuta alla fonte a titolo d'imposta ai sensi dell'art. 25, d.P.R. 600/1973.(F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 25; Convenzione Italia-Regno Unito, art. 14

Altre ritenute

23. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 568 del 12 febbraio 2019. Presidente: Biancospino, Estensore: Biancospino**

Addizionale ex art. 33 d.l. 78/2010 – Stock option – Rimborso – Applicabilità addizionale – Rimborso spettante.

Il requisito oggettivo dell'addizionale ex art. 33 del d.l. 78/2010 resta legato al superamento del triplo della retribuzione fissa. Superato quel limite, sarà applicabile l'addizionale, calcolata sulla retribuzione variabile eccedente la parte fissa. (M.A.M.)

Riferimenti normativi: art. 33 d.l. 78/2010

24. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2775 del 17 giugno 2019. Presidente: Chiaro, Estensore: Vanore**

Rimborso Euroritenuta - Voluntary Disclosure - Imposte pagate all'estero.

È legittimo il rifiuto di rimborso delle c.d. "euroritenute" pagate all'estero sui redditi ivi maturati e regolarizzati in Italia attraverso la procedura della c.d. Voluntary Disclosure, in quanto tale istituto è disciplinato secondo il modello del c.d. accertamento per adesione, nel quale il contribuente definisce il contenzioso tributario con una manifestazione di volontà irretrattabile per entrambe le parti dell'accordo. L'accordo così raggiunto attinente anche al pagamento delle imposte estere, che, pertanto, non potranno essere chieste a rimborso. (S.M.)

Riferimenti normativi: d. P.R. n. 917/1986, art. 165; Dir. 2003/48/CE; l. n. 186/2014

ESENZIONI DA IMPOSTA

25. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 909 del 26 febbraio 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Duchi**

Imposte - credito per imposte pagate all'estero.

Le imposte versate all'estero si considerano definitive solamente all'atto della ricezione della relativa certificazione estera. I limiti temporali per la richiesta del rimborso sono quelli ordinari di dieci anni, ai sensi dell'articolo 2946 del codice civile. (V.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R.917/1986, art. 165

ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE

26. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 244 del 3 aprile 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Perini**

Verifiche fiscali - Mancata redazione processo verbale di constatazione - Omissione contraddittorio procedimentale - Illegittimità avviso di accertamento – Sussiste.

Le indagini fiscali condotte dall'Amministrazione finanziaria per il tramite di accessi, ispezioni e verifiche nei locali ove si estrinseca l'attività commerciale del contribuente, debbono concludersi con la consegna, a quest'ultimo, di un processo verbale di constatazione. Tale adempimento, previsto dall'art. 12, co. 7, l. n. 212/2000 a presidio del diritto al contraddittorio endoprocedimentale, allorquando omesso comporta l'illegittimità del consequenziale avviso di accertamento. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: L. 212/00, art. 12, comma 7; d.P.R. 633/72, art. 52, comma 6

27. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 12 del 6 febbraio 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Accertamento – Nullità – Contraddittorio – Preventivo – Motivi – Particolare e motivata urgenza.

La “*particolare e motivata urgenza*”, giustificatrice della anticipata emissione dell'avviso di accertamento, deve essere agganciata a determinati elementi di fatto che esulano dalla sfera dell'ente impositore e fuoriescono dalla sua diretta responsabilità nell'accertamento della pretesa fiscale. Non risulta, quindi, identificabile con le “*ragioni di urgenza*” l'imminente spirare del termine di decadenza per l'accertamento, perché sussiste un dovere dell'Amministrazione finanziaria ad attivarsi tempestivamente per consentire il dispiegarsi del contraddittorio procedimentale. (J.R.)

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

28. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 109 del 19 febbraio 2019. Presidente: Petrucci, Estensore: Boschetto**

Avviso di accertamento - Rispetto del termine di sessanta giorni - Art. 12, comma 7 della Legge 212/2000- Non sussiste in assenza di verifica presso il contribuente.

L'art. 12, comma 7 della l. 212/2000 trova applicazione solo con riferimento alle ipotesi in cui viene consegnato un Processo Verbale di Constatazione a seguito di accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali del contribuente. In assenza di tale presupposto, come nel caso di accertamenti c.d. “a tavolino”, non trovano applicazione le garanzie prescritte dall'articolo 12, comma 7, con particolare riferimento al termine di sessanta giorni previsto in favore del contribuente per osservazioni e richieste, prima della notifica dell'avviso di accertamento. (A.Sa.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., Sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015

29. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1930 del 30 aprile 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

Indagini bancarie – Accertamento – Rideterminazione reddito – Movimentazioni contestate – giustificazione – Fattispecie.

Allorquando, a seguito di indagini bancarie, l'Agenzia delle Entrate ridetermina il reddito della società e dei soci, spetta a costoro provare la provenienza e la giustificazione delle movimentazioni contestate, dalle quali è risultato un maggior reddito imponibile. (Nel caso di specie, l'Ufficio rilevava che le operazioni contestate dovessero essere ascritte alla società, non avendo il socio altra fonte di reddito al di fuori della partecipazione societaria). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 29/09/1973, n. 600, art. 32; d.P.R. 26/10/1972 n. 633 art. 54 c. 3

30. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2030 del 9 maggio 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Alberti**

Accertamenti bancari – Presunzione – Applicabilità – Eccezioni – Limiti.

L'operatività presuntiva di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600/1973 non soffre di eccezioni di sorta, in quanto l'intero testo di tale disposizione fa indistinto riferimento ai contribuenti in genere, senza introdurre specifiche categorie limitative del suo portato presuntivo. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 32, commi 1 e 2

31. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1430 del 28 marzo 2019. Presidente: Izzì, Estensore: Gaudino**

Termine dilatorio ex art. 12, co. 7 dello Statuto - Avvio di accessi, ispezioni e verifiche - Necessità.

Il termine dilatorio di sessanta giorni per l’emanazione dell’avviso di accertamento di cui all’art. 12, comma 7, l. n. 212/2000 è previsto obbligatoriamente soltanto nel caso in cui nei confronti del contribuente sia stato effettuato un accesso, un’ispezione o una verifica nei locali destinati all’esercizio dell’attività. (E.M.)

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

32. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1660 del 10 aprile 2019. Presidente: Marini, Estensore: Schiavini**

Verifiche bancarie – Presunzioni di ricavi e compensi – Giustificazioni del contribuente – Adeguatazza – Requisiti.

Nell’ambito di un accertamento fondato sulla valorizzazione delle movimentazioni bancarie, la differenza temporale tra la data di emissione della fattura e quella del loro pagamento, soprattutto nel caso di pagamento in contanti, deve ritenersi giustificata nel momento in cui il contribuente ne riconcilia le poste; neppure l’esistenza di pagamenti anticipati rispetto all’emissione della fattura si può ritenere elemento di per sé sufficiente a giustificare la fondatezza dell’accertamento impugnato se non vi sono altri elementi che facciano concretamente ritenere che vi sia una sostanziale difformità tra la realtà dei ricavi effettivi e il dato dei ricavi dichiarati. (F.A.V.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 32, comma 1, nn. 2 e 7

LIQUIDAZIONI “AUTOMATIZZATE” (art. 36-bis)

33. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 249 del 3 aprile 2019. Presidente: Macca, Estensore: Portieri**

Accertamento - Liquidazione automatizzata - Avviso di irregolarità - Vizio di motivazione - Non sussiste.

L’avviso di irregolarità emesso a seguito di liquidazione “automatizzata”, non comportando una diversa valutazione giuridica delle circostanze rappresentate dal contribuente ed anzi muovendo proprio dai dati da questi forniti, non necessita di alcuna motivazione. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 36-bis

34. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 327 del 24 maggio 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Caldarelli**

Controllo automatizzato – Residenza fiscale – Iscrizione anagrafe tributaria – Comune italiano – Periodo superiore a 183 giorni – Trasferimento e cancellazione.

In fattispecie di controllo automatizzato ex art. 36 bis, d.P.R. n. 600/1973, rileva, per l’assoggettamento dei redditi prodotti all’estero, l’iscrizione alle anagrafi tributarie, la residenza, il domicilio. Trattasi di presupposti alternativi, sicché è sufficiente la presenza anche di uno solo di essi per stabilire la residenza fiscale. Per quanto concerne l’anagrafe, si considera residente un soggetto che sia ivi iscritto per un periodo superiore a 183 giorni. Il trasferimento all’estero, inoltre non rileva fino al momento in cui risulta la cancellazione dell’anagrafe di un comune italiano. (S.Ma.)

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

35. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 772 del 20 febbraio 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli**

Avviso di tardività – Invio telematico – Termini.

In caso di invio telematico dell'esito della liquidazione automatizzata il termine di trenta giorni per effettuare il versamento delle somme ivi indicate e per definire le sanzioni in forma agevolata decorre dal sessantesimo giorno successivo a quello di ricezione telematica della comunicazione di irregolarità. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.l. 203/2005, art. 2-bis; d.lgs. 462/1997, art. 2, comma 2

36. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 1216 del 19 marzo 2019. Presidente: Ercolani, Estensore: Caterbi**

Controlli automatizzati – Art. 36 bis – Detrazioni – Impugnazione – Cartella di pagamento – Avviso di accertamento – Necessità.

In materia di detrazioni, l'Ufficio non può valutarne la spettanza soltanto sulla base di meri controlli automatizzati e semplici operazioni aritmetiche, dal momento che il diritto alla stessa detrazione può non essere ricondotta direttamente a dati evincibili dalla dichiarazione. In tali casi, infatti, l'Ufficio non può ricorrere alle semplificazioni previste dall'art. 36 bis del d.P.R. 600/73. L'Ufficio, quindi, qualora riscontri la non detraibilità di determinati importi, non potrà iscrivere direttamente a ruolo le somme dovute, prescindendo dall'emissione di un avviso di accertamento (art. 36 bis), ma dovrà preventivamente emanare il dovuto avviso. (M.Ve.)

Riferimenti normativi:

37. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1232 del 11 marzo 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**

Mancato invio dichiarazione - Disconoscimento credito - Non sussiste.

È illegittimo il disconoscimento del credito d'imposta, comunicato all'esito di controllo automatizzato e recuperato a tassazione dall'Amministrazione finanziaria, allorquando scaturisca dal mancato inoltro, per errore del consulente, della scheda dichiarativa ed il contribuente abbia fornito copiosa documentazione volta a dimostrare la spettanza del diritto. (M.F.R.)

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

38. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 340 del 22 gennaio 2019. Presidente: Ceccherini, Estensore: Vicuna**

Liquidazioni automatizzate – Avviso bonario – Notifica al dichiarante – Necessità – Omesso o tardivo versamento – Non sussiste.

Nell'ambito del controllo automatico della dichiarazione, la notifica dell'avviso bonario è necessaria solo per il caso in cui il controllo stesso riveli un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ossia un errore del contribuente, non anche per il diverso caso dell'omesso o tardivo versamento, nel quale il riscontro di irregolarità non investe incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, in quanto i dati contabili utilizzati dall'Amministrazione finanziaria si considerano a tutti gli effetti come dichiarati dal contribuente o anche dal sostituto d'imposta, per cui risulterebbe del tutto inutile comunicare al dichiarante a proposito di quanto dal medesimo allegato. (F.Tam.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 54-bis; d.P.R. 600/73, art. 36-bis; l. 212/00, art. 6, comma 5

39. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 1993 del 8 maggio 2019. Presidente: Ceccherini, Estensore: Di Mario**

Liquidazione in base alla dichiarazione – Esito – Comunicazione di irregolarità al contribuente – Necessità – Casi.

In tema di riscossione delle imposte sui redditi e dell'IVA, nel caso di liquidazione in esito a controllo di dichiarazioni secondo procedure automatizzate, l'emissione di cartella di pagamento non è condizionata dalla preventiva comunicazione al contribuente dell'esito del controllo quando emergano solo meri errori materiali, non occorrendo in tali ipotesi l'instaurazione del contraddittorio prima dell'iscrizione a ruolo; invece, quando dai controlli emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero una imposta o una maggiore imposta, l'invio della comunicazione di irregolarità al contribuente è doveroso sebbene la sua omissione determini una mera irregolarità, non precludendo, una volta ricevuta la notifica della cartella, la possibilità di corrispondere quanto dovuto con riduzione della sanzione. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 54-bis, comma 3; d.P.R. 600/73, art. 36-bis, comma 3

40. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 2517 del 12 giugno 2019. Presidente: D'Addea, Estensore: Crespi**

Detrazioni – Interventi di riqualificazione energetica – Soggetti beneficiari – Tutti i titolari di un diritto reale ovvero di un diritto di godimento sull'immobile oggetto di riqualificazione - Titolari di redditi d'impresa – Sono compresi.

La detrazione per interventi di riqualificazione energetica di cui alla legge n. 296/2006 e al d.m. attuativo del 19 febbraio 2007 spetta a qualunque soggetto giuridico, anche ai titolari di redditi d'impresa, essendo necessario e sufficiente che chi esegue l'intervento e sostiene la spesa sia il titolare di un diritto reale, ovvero di un diritto di godimento sull'immobile oggetto della riqualificazione, a prescindere sia dalla categoria catastale che dall'imputazione soggettiva del beneficiario della detrazione. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: l. 296/06, art. 1 commi da 344 a 347; d.m. 19.2.2007

CONTROLLO FORMALE (art. 36 ter)

41. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 785 del 20 febbraio 2019. Presidente: D'Andrea, Estensore: Scarabelli**

Accertamento – Controllo formale (art. 36-TER) – Credito per imposte assolate all'estero – Imputazione del credito – Prescrizione decennale.

L'art. 165 del TUIR, abrogando il dettato del vecchio art. 15, comma 4 del TUIR, non ha previsto espressamente alcun termine di decadenza per l'utilizzo del credito per imposte assolate all'estero. Il credito non va dunque indicato obbligatoriamente nella dichiarazione dell'anno in cui tali imposte sono state pagate, scontando di contro il termine di prescrizione decennale previsto dall'art. 2946 c.c. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 165

42. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 1261 del 19 marzo 2019. Presidente: Giucastro, Estensore: Squassoni**

Riscossione – Disconoscimento detrazione per spese di lavori di ristrutturazione – Ricorso all'art. 36-ter d.P.R. 600/1973 – Inammissibile – Avviso di accertamento – Necessità.

La negazione delle detrazioni per spese di ristrutturazione non può essere ricondotta ad un mero controllo formale in quanto presuppone necessariamente verifiche e valutazioni di natura giuridica, per le quali è necessaria l'emissione di apposito avviso di accertamento. (M.Ve.)

Riferimenti normativi:

43. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 1643 del 10 aprile 2019. Presidente: Biancospino, Estensore: Barbata**

Avviso bonario – Controllo automatizzato – Motivi rettifica.

In ragione del combinato disposto dell'art. 36 *bis*, d.P.R. 600/73, comma 3, e dell'art. 6, comma 2, dello "Statuto del Contribuente", l'Amministrazione finanziaria, se dal controllo automatizzato della dichiarazione dovessero risultare maggiori imposte dovute a seguito di omissio, carente o tardivo pagamento, le stesse, unitamente a interessi e sanzioni, devono essere comunicate al contribuente per mezzo del cosiddetto "Avviso bonario", il quale deve indicare i motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarati, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale. Scopo dell'avviso bonario è infatti quello di consentire al contribuente di sanare gli errori riscontrati nella dichiarazione in sede di controllo formale, versando quanto ancora dovuto entro trenta giorni dalla comunicazione e beneficiando della riduzione delle sanzioni a due terzi di quanto prescritto per legge. (B.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 36 bis e L. 212/2000, art. 6

44. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 1444-5 del 1 aprile 2019. Presidente: Craveia, Estensore: Bianchi**

Controllo formale - Art. 36-ter - Circostanze meramente documentali - Necessità - Profili valutativi o interpretativi - Esclusione.

L'attività di cui all'art. 36-ter del d.P.R. 600/73, pur non strettamente liquidatoria come quella di cui all'art. 36-bis, si esaurisce nell'esame testuale dei dati contenuti nella dichiarazione, che vengono raffrontati con documentazione (anche) esterna a questa ma senza profili di tipo valutativo o interpretativo. Pertanto è illegittimo l'atto emesso ai sensi dell'art. 36-ter, co. 4 del d.P.R. 600/73 che si basi su valutazioni che prescindono da circostanze meramente documentali. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 36 ter

CONTENUTO DELL'ACCERTAMENTO E MOTIVAZIONE

45. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 2 del 14 gennaio 2019. Presidente: Febbraro, Estensore: Ortore**

Motivazione – Rinvio Verbale Guardia di Finanza.

L'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento è adempiuto qualora il prodromico processo verbale di constatazione sia stato notificato alla parte, anche se lo stesso non sia poi stato allegato all'avviso di accertamento ma solamente ivi citato. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, l. 212/00, art. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione 27628/2018

46. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 9 del 18 gennaio 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Galli**

Accertamento – Obbligo di conferire la delega alla sottoscrizione dell’atto ad un funzionario appartenente al ruolo dirigenziale – Non sussiste – Avviso di accertamento sottoscritto da un funzionario non appartenente al ruolo dirigenziale – Legittimità.

La delega di firma di cui all’art. 42 del d.P.R. 600/1973 può essere rilasciata anche ad un delegato non appartenente al ruolo dirigenziale, trattandosi di delega di firma e non di funzioni, che restano riconducibili all’autorità delegante. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 42

47. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 18 del 24 gennaio 2019. Presidente: Deantoni, Estensore: Galli**

Accertamento – Motivazione accertamento in tema di Imu – Fabbricati da iscrivere nella categoria D) – Avviso di rettifica della rendita proposta mediante DOCFA privo degli elementi che sono stati valorizzati – Vizio di motivazione – Sussiste.

Va annullato per difetto di motivazione l’avviso di accertamento che, rettificando la rendita catastale proposta dal contribuente con procedura DOCFA, ometta di esplicitare, per gli immobili da iscrivere nella categoria D), tutti gli elementi che li compongono e che devono pertanto essere valorizzati mediante stima diretta dell’unità. (Da.C.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 7; d.m. 701/94

48. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 35 del 21 marzo 2019. Presidente: Deantoni, Estensore: Deantoni**

Accertamento – Avviso di accertamento in tema di Ici – Obbligo di motivazione in caso di accertamento di un diverso valore dell’immobile – Descrizione analitica dei fabbricati analoghi e del loro prezzo – Sussiste.

In tema di Ici, affinché l’avviso di accertamento possa dirsi motivato non basta che contenga indicazioni generiche sul valore del terreno. Deve piuttosto specificare a quale presupposto la modifica del valore dell’immobile debba essere associata, dovendo recare la puntuale individuazione dei fabbricati analoghi ed assimilabili, e del loro prezzo unitario desunto dai relativi atti di compravendita. (Da.C.)

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

49. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 21, sentenza n. 320 del 29 gennaio 2019. Presidente: Biancospino, Estensore: Salvo**

Accertamento – Osservazioni difensive – Assenza elementi nuovi – Obbligo di motivazione rafforzata – Non sussiste.

Non sussiste l’obbligo di motivazione rafforzata da parte dell’Amministrazione finanziaria all’interno dell’avviso di accertamento notificato a seguito di processo verbale di constatazione qualora il contribuente non abbia introdotto, in sede di osservazioni difensive al PVC, prove o altri elementi di fatto “nuovi” rispetto a quelli già raccolti in sede ispettiva. In assenza di detti fatti nuovi si obbligherebbe l’Ufficio ad un’inutile reiterazione, a danno dell’erario, dell’identica valutazione precedentemente svolta. Nessun diritto del contribuente viene quindi leso. (A.D.)

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

50. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1460 del 1 aprile 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Motivazione – Diritto di difesa.

Negli atti di accertamento la motivazione ha come fine quello di assicurare al contribuente la possibilità di avere l'esatta conoscenza della pretesa tributario nei suoi elementi essenziali per poterne efficacemente contestare l'an e il quantum e, quindi, esercitare in modo pieno il diritto di difesa costituzionalmente garantito dall'art. 24 Costituzione. (M.AL.)

Riferimenti normativi: art. 3, l. 241/1990; art. 2, l. 212/2000

51. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 1865 del 6 maggio 2019. Presidente: Nobile De Santis, Estensore: Mazzotta**

Motivazione – Diritto di difesa.

In ipotesi di classamento di un fabbricato mediante la procedura Docfa, l'atto con cui l'amministrazione disattende le indicazioni date dal contribuente deve contenere un'adeguata ancorché sommaria motivazione che delimiti l'oggetto della successiva ed eventuale controversia giudiziaria, non potendo l'Ufficio limitarsi a comunicare il classamento che ritiene adeguato senza fornire un qualche elemento che spieghi perché la proposta avanzata dal contribuente con la Docfa viene disattesa. (V.Cat.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 34; L. n. 1249/1939, art. 10

52. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 2559 del 4 giugno 2019. Presidente: Giucastro, Estensore: Siffredi**

Modifica causa petendi in corso di giudizio – Illegittimità - Sussiste.

L'Ufficio, durante la fase contenziosa, non può modificare e/o integrare il presupposto della pretesa impositiva atteso che la motivazione dell'atto impugnato delimita i confini della lite e che l'obbligo di idonea e completa motivazione, previsto dall'art. 7 della l. n. 212/2000, mira a garantire al contribuente il pieno ed immediato esercizio delle sue facoltà difensive nella fase del giudizio di impugnazione. (C.Sg.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 2382/2018; n. 6103/2016

53. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 2754 del 6 maggio 2019. Presidente: Picone, Estensore: Civardi**

Procedura Docfa – Attribuzione maggior rendita catastale – Comparazione con unità simili.

Nell'ambito di una procedura DOCFA può essere attribuita una maggiore rendita catastale ad una cantina pertinenziale di un'unità immobiliare sulla base di una diversa valutazione tecnica del valore economico delle particelle soggette a riclassamento. I giudici di merito ritengono l'avviso di accertamento catastale correttamente motivato qualora il percorso argomentativo di attribuzione della maggior rendita sia supportato da elementi comparativi con unità simili e considerando provati gli elementi di fatto, in quanto forniti ed utilizzati dallo stesso contribuente. (M.K.P.)

Riferimenti normativi: d.l. 16/1993 art 2; d.m. 701/1994

54. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1693 del 12 aprile 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Iva – Detrazione – Fatture oggettivamente inesistenti.

Ai fini della deduzione dei costi e della detrazione dell'IVA relativa a prestazioni di sponsorizzazione possono costituire indici finalizzati a definire l'effettività dell'operazione: il

contratto di pubblicità, la legittimazione del soggetto firmatario, la distanza della sede legale ed operativa della contribuente dai luoghi in cui si sono svolti gli eventi, nonché l'evidenza dell'evento data nel punto vendita e la documentazione fotografica relativa all'evento. (F.Ca.)

Riferimenti normativi:

55. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1732 del 11 aprile 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Alberti**

Accertamento – Motivazione – Integrazione della motivazione.

In tema di ICI, l'avviso di accertamento non necessita di un approfondito supporto motivazionale, ben potendo questo essere poi integrato in sede giudiziale con adeguate deduzioni difensive. Tuttavia, l'allegazione di una scheda tecnica non integra il contenuto della motivazione in quanto – nella fattispecie – tale documento non aveva alcuna valenza probatoria idonea. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 58

56. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1767 del 15 aprile 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Arcieri**

Accertamento – Motivazione – Assenza di dimostrazione delle documentazioni extracontabili – “Contribuente segnalato”.

L'Ufficio, deve motivare l'accertamento indicando le documentazioni extracontabili idonee a giustificare la rettifica dei redditi imponibili dichiarati. Non è sufficiente ai fini del recupero a tassazione di maggiori imposte Irpef uno schema della Guardia di finanza recante l'intestazione “contribuente segnalato”, privo del riferimento ai documenti dai quali la polizia tributaria aveva ipotizzato i reati di frode fiscale, riciclaggio, ostacolo all'attività di vigilanza e abusivismo finanziario. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973 artt. 31 e 48 c.c. art. 2697

57. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 2299 del 28 maggio 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini**

Atti menzionati nella motivazione – Obbligo di allegazione – Solo atti non conosciuti dal contribuente – Atti già trascritti nella loro parte essenziale nell'avviso – Esclusione.

L'art. 42, d.P.R. 600/73, non prevede un obbligo incondizionato di allegazione di qualunque atto menzionato nella motivazione di un provvedimento impositivo, ma soltanto degli atti non conosciuti dal contribuente, con la precisazione che l'allegazione dell'atto non conosciuto può avvenire attraverso l'inserimento degli elementi essenziali di esso nella motivazione; anzi l'obbligo di allegare al relativo avviso gli atti indicati nello stesso deve essere inteso in relazione alla finalità integrativa delle ragioni che giustificano l'emanazione dell'atto impositivo ai sensi dell'art. 3, comma 3, legge n. 241/98, sicché detto obbligo riguarda i soli atti che non siano già trascritti nella loro parte essenziale nell'avviso stesso. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 42; l. 241/90, art. 3, comma 3

RETTIFICA DICHIARAZIONE***Sintetico/redditemetro/studi di settore/ISA***

58. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 321 del 21 maggio 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Di Giorgio**

Accertamento sintetico – Scostamento tra reddito dichiarato e accertato – Prova dello scostamento – Impresa individuale – Somme prelevate dal titolare dalle casse aziendali.

In fattispecie di accertamento sintetico ex art. 38, comma 4, d.P.R. n. 600/1973, il ricorrente, titolare di impresa individuale, può fornire la prova dello scostamento tra reddito dichiarato e reddito determinabile sinteticamente attraverso elementi anche documentali, che dimostrano la provenienza non reddituale, quindi non imponibile, delle somme di denaro impiegate. (Nel caso di specie, le somme venivano prelevate, durante l'anno, dalle casse aziendali come anticipi di utili aziendali). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 38, comma 4

59. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 2612 del 10 giugno 2019. Presidente: D'Antonio, Estensore: D'Antonio**

Studi di settore – Grave incongruenza – Presupposto – Presunzioni Semplici – Contraddittorio – Obbligo.

L'accertamento analitico induttivo può essere fondato sulle risultanze degli studi di settore soltanto qualora i ricavi presuntivi da essi desumibili costituiscano una grave incongruenza con quelli dichiarati dal contribuente. L'accertamento basato sugli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standard in sé considerati ma presuppone gli esiti del contraddittorio da attivare obbligatoriamente. (A.Tu.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 39, comma 1, lettera d); d.l. 331/1995, art. 62 sexies

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 3923/2011

60. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 127 del 28 febbraio 2019. Presidente: Novik, Estensore: Ferrari**

Accertamento sintetico – Spesa per incrementi patrimoniali - Solo in presenza di una effettiva uscita finanziaria.

In materia di accertamento sintetico ex art. 38, commi 4 e 5 del d.P.R. n. 600/1973, per “spesa per incrementi patrimoniali” si intende ogni esborso effettuato a tale scopo per il quale vi sia stata una effettiva uscita finanziaria da parte del contribuente, in assenza della quale non vi è espressione di capacità economica e, pertanto, viene a mancare il presupposto che possa legittimare l'accertamento sintetico. (A.Sa.)

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

61. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 192 del 1 aprile 2019. Presidente: Leotta, Estensore: Leotta**

Accertamento – Persone fisiche – Presunzioni – Investimenti e attività di natura finanziaria in Stati o territori a fiscalità privilegiata – Natura sostanziale – Effetto retroattivo – Esclusione.

La presunzione di evasione introdotta dall'art. 12, comma 2, d.l. n. 78/09, secondo cui gli investimenti e le attività finanziarie estere detenute in Paesi a fiscalità privilegiata in violazione degli obblighi di monitoraggio si presumono costituite, salva prova contraria, con redditi sottratti a tassazione, è una presunzione di natura non processuale, essendo, le norme in tema

di presunzioni, collocate, tra quelle sostanziali, nel codice civile; di conseguenza non ha effetto retroattivo. (A.Q.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 78/09, art. 12, comma 2

62. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2687 del 20 giugno 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri**

Avviso di Accertamento – Accertamento sintetico – Spese e operazioni finanziarie – Rettificazione – Limiti – Condizioni – Esclusione.

In tema di accertamento sintetico, l'Agenzia delle entrate non può rettificare il reddito dichiarato dal contribuente sulla base di spese o operazioni finanziarie avvenute in anni successivi all'anno cui l'accertamento si riferisce. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973 art. 38 comma 4

Analitico

63. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 1762 del 16 aprile 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Martinelli**

Determinazione del reddito - Rilevanza costi aziendali - Presentazione documentazione aziendale.

L'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di ricostruire il reddito sottratto ad imposizione tenendo conto dei costi aziendali non direttamente determinabili sussiste esclusivamente nel caso in cui il contribuente presenti documentazione contabile, fatture, bilanci ed estratti conto dal cui esame sia possibile la ricostruzione stessa. (M.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 32, comma 2 – lettera d-bis)

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. 11043/2018

Analitico-induttivo

64. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 1135 del 13 marzo 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Centurelli**

Accertamento – Accertamento induttivo - Contabilità – Ricavi non dichiarati – Ragionevolezza.

L'accertamento induttivo del reddito è consentito, anche in presenza di scritture contabili formalmente corrette, qualora la contabilità possa essere considerata complessivamente inattendibile, in quanto confliggente con regole fondamentali di ragionevolezza. In particolare è stato affermato che l'accertamento di maggiori ricavi d'impresa può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza, soltanto ove tale difformità raggiunga livelli di abnormità ed irragionevolezza tali da privare appunto la documentazione contabile di ogni attendibilità. (E.Q.)

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

65. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1176 del 12 marzo 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

Accertamento - Accertamento analitico-induttivo - Contabilità parallela rinvenuta presso terzi - Elemento indiziario - Gravità, precisione e concordanza – Sussiste.

La contabilità parallela rinvenuta dalla Guardia di Finanza nella quale risultano dettagliatamente indicate le operazioni realizzate, ma mai registrate, rappresenta anche nei confronti di terzi ivi

menzionati un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, tale da legittimare la ricostruzione induttiva dei ricavi. (M.F.R.)

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

66. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2285 del 27 maggio 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

Accertamento - Rettifica dichiarazione – Accertamento induttivo – Documentazione contabile – Ammissibilità – Limiti – Fondamento.

L'Agenzia delle entrate, nell'accertamento induttivo, può scegliere il metodo da adottare, ma è obbligata a considerare anche tutto ciò di cui ha conoscenza legale come, ad esempio, il bilancio di esercizio depositato al registro delle imprese, gli atti di compravendita registrati presso la stessa agenzia, nonché i lavori commissionati su cui viene richiesta l'agevolazione per ristrutturazione edilizia, oltre ai dati di altre banche dati facilmente accessibili. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973 art. 39; d.P.R. 633/72, art. 55

Induttivo puro

67. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 295 del 7 maggio 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Perini**

Accertamento – Mancata presentazione delle dichiarazioni – Induttivo puro.

Sulla scorta dell'esistenza di determinati presupposti (come la mancata presentazione delle dichiarazioni e/o l'omessa tenuta delle scritture contabili), l'Ufficio può utilizzare anche presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. (F.Ca.)

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

68. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 2155 del 16 maggio 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Chiametti**

Dichiarazione “in bianco” priva di dati contabili – Inottemperanza ad invito a comparire – accertamento induttivo-extracontabile dei redditi di impresa – Legittimità – Difetto di delega – Insussistenza.

Considerato che il contribuente aveva presentato un modello Unico SP e la dichiarazione IRAP senza indicazioni di dati contabili e non aveva ottemperato all'invito a comparire, l'operato dell'ufficio, che ha determinato il reddito di impresa, ricostruendo i ricavi mediante l'applicazione di una percentuale di redditività determinata secondo canoni suoi propri, risulta essere corretto. La delega di firma conferita dal capo ufficio al funzionario delegato è pienamente valida sol che rispettino due requisiti: che il delegato appartenga alla carriera direttiva e che la delega sia nominativa. (G.Li.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 39, comma secondo, lett. d-bis)

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. nn. 22800/2015, 22803/2015 e 22810/2015

69. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 43 del 14 gennaio 2019. Presidente: Santangelo, Estensore: Boschetto**

Irpef – Redditi di capitale – Società di capitale a ristretta base sociale – Presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati – Non sussiste.

La giurisprudenza di legittimità è costante nell'affermare che il reddito extracontabile accertato in capo a società a ristretta base azionaria si presume distribuito “pro quota” ai soci, gravando su questi ultimi l'onere della prova contraria. Precisamente, la presunzione qui in commento prevede che vengano attribuiti utili extra-bilancio che siano conseguenza di “ricavi non

contabilizzati". Qualora, invece, tale maggior utile societario risultasse conseguenza del disconoscimento del diritto di deduzione di costi, la presunzione non può ricorrere. Difatti, solo dai maggiori ricavi, accertati e originariamente non contabilizzati, è possibile presumere la creazione da parte dei soci di una ricchezza occultata all'erario e tra loro distribuita. Il disconoscimento dei costi non può certo creare provviste finanziarie non dichiarate. (A.T.)

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

70. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 1837 del 17 aprile 2019. Presidente: Zevola, Estensore: Zevola**

Reddito d'impresa – Metodo induttivo-extracontabile – Ricostruzione induttiva dei ricavi e dei costi deducibili – Utilizzo di percentuali di ricarico e medie – Assenza di prova contraria – Legittimità – Sussiste.

In caso di accertamento induttivo extracontabile, in assenza di prova contraria, legittimamente e correttamente l'Ufficio, per la ricostruzione induttiva dei ricavi, considera i fatti noti degli acquisti e delle cessioni nel periodo e applica una percentuale di ricarico pari alla percentuale media desunta dagli studi di settore presentati dalla contribuente per i due anni di imposta precedenti, tenuto conto della persistenza della natura dell'attività imprenditoriale svolta. Correttamente, inoltre, per la determinazione del reddito d'impresa l'Ufficio riconosce in deduzione costi fondati su elementi noti (costo della merce destinata alla rivendita) e ulteriori costi determinati, apportando all'ammontare dei ricavi una percentuale desumibile dalle dichiarazioni del biennio precedente, pari alla percentuale media dei costi dedotti in base ai ricavi dichiarati, al netto del costo della merce destinata alla rivendita. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 39, comma 2

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

71. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 2322 del 23 maggio 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Martello**

Accertamento integrativo – Presupposti – Autotutela sostitutiva – Illegittimità.

Deve considerarsi illegittima, in violazione dell'articolo 43 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e del principio di unicità dell'accertamento, l'emissione di un nuovo avviso di accertamento emesso dall'Amministrazione Finanziaria a seguito di esercizio del potere di autotutela sul precedente atto impositivo, pendente il ricorso del contribuente, al solo fine di introdurre una obbligazione tributaria aggiuntiva relativa alla identica fattispecie (addizionale IRES per i settori petrolifero ed energetico, cd "Robin Hood Tax"), cui non si era fatto riferimento nell'atto annullato, in assenza di nuovi elementi sopravvenuti. L'esercizio del potere di autotutela, nella sua portata sostitutiva di un precedente accertamento, può infatti giustificarsi nei soli casi di annullamento di ufficio, attraverso autonoma e nuova valutazione dell'atto, prima che questo abbia conseguito effetti nei confronti del contribuente. (G.Man.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 43; d.l. 564/1994, art. 2-quater

INTERPELLO/AUTOTUTELA/RECLAMO-MEDIAZIONE

72. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 408 del 27 giugno 2019. Presidente: Vitali, Estensore: Belotti**

Autotutela – Diniego – Discrezionalità – Impugnabilità — Non sussiste.

Avverso il diniego dell'amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la pretesa tributaria. Al di fuori di tale situazione, l'atto con cui

l'amministrazione finanziaria manifesta il rifiuto di ritirare in autotutela l'atto impositivo divenuto definitivo, attesa la relativa discrezionalità, non è suscettibile di essere impugnato dinanzi alle commissioni tributarie. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.m. 37/1997, art. 2, comma. 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS.UU. n. 3698 del 16/02/2009; Corte Cost. sentenza n. 181/2017

73. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 2311 del 22 maggio 2019. Presidente: Raimondi, Estensore: Petrone**

Diniego di Autotutela – Discrezionalità amministrativa – Autonoma impugnabilità – Inammissibilità del ricorso.

Il diniego dell'esercizio del potere di autotutela, in qualsiasi forma espresso, di un atto giudicato illegittimo, non è assoggettabile al sindacato giurisdizionale, poiché costituisce una facoltà della Pubblica amministrazione, manifestazione di discrezionalità amministrativa, e non un obbligo giuridico cui consegue il sorgere in capo al contribuente di un diritto azionabile con ricorso. (G.Man.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 1710/2007

74. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 1882 del 29 aprile 2019. Presidente: D'Addea, Estensore: Bonomi**

Autotutela – Istanza del contribuente – Silenzio dell'Amministrazione – Non equivale a diniego – Impugnabilità – Non sussiste – Diniego espresso – Impugnabilità – Limiti.

L'istanza di autotutela del contribuente è atto meramente sollecitatorio e non esiste un dovere dell'Amministrazione di pronunciarsi sull'istanza medesima; mancando tale dovere, il silenzio su di essa non equivale ad inadempimento, né il silenzio stesso può essere considerato un diniego, in assenza di una norma specifica che così lo qualifichi giuridicamente, con la conseguenza che il silenzio dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela non è contestabile davanti ad alcun giudice. In caso di diniego, peraltro, contro il medesimo può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 564/94, conv. in l. 656/94, art. 2-quater

NOTIFICAZIONI

75. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 271 del 16 aprile 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Serena**

PEC

La notificazione delle cartelle esattoriali e degli avvisi d'intimazione può essere eseguita a mezzo posta elettronica certificata (PEC), all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973, art. 26 e 50

76. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 281 del 30 aprile 2019.**
Presidente: Caristi, Estensore: Lamari
Servizio postale – Raggiungimento dello scopo
L'Ente della riscossione può notificare un atto in forma diretta, a mezzo dell'ufficiale postale. I vizi della notifica sono sanati, quando la notifica assolve la sua funzione, ossia quella di portare a conoscenza del destinatario l'atto che lo riguarda. (F.Ca.)
Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973, art. 26
77. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 368 del 12 giugno 2019.**
Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini
Cartella di pagamento – Notificazione eseguita dall'agente postale – Relata di notifica – Dichiarazione del ricevente – Attestazione del messo notificatore – Presunzione semplice.
In materia di notificazione eseguita dall'agente postale, la corrispondente relata fa fede, fino a querela di falso, per le attestazioni che riguardano l'attività svolta e le dichiarazioni ricevute dall'agente postale, sicché la dichiarazione del ricevente, secondo l'attestazione posta dall'agente sulla relazione di notificazione, legittima una presunzione semplice di conformità al vero di quanto dichiarato, che spetta al destinatario vincere allegando e provando il contrario. (F.Fa.)
Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 60
78. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 1, sentenza n. 134 del 10 giugno 2019.**
Presidente: Buonanno, Estensore: Pirola
Notifica accertamento – Amministratore di fatto.
L'accertamento emesso nei confronti di una persona giuridica (diversa da una società di fatto o di persone) può essere notificato all'amministratore di fatto solamente nel caso in cui l'amministratore di diritto non sia individuabile o sia deceduto. (F.D.T.)
Riferimenti normativi:
79. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 35 del 21 marzo 2019.**
Presidente: Deantoni, Estensore: Deantoni
Notificazioni – Avviso di accertamento in tema di ICI – Utilizzo del servizio postale ordinario mediante raccomandata con avviso di ricevimento – Legittimità.
È legittima la notifica degli avvisi di accertamento in tema di ICI mediante il servizio postale, con utilizzo della raccomandata con avviso di ricevimento. Pertanto, non è necessaria la compilazione di alcuna relata di notifica. (Da.C.)
Riferimenti normativi: l. 890/82
80. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 50 del 11 gennaio 2019.**
Presidente: Pilello, Estensore: Simeoli
Destinatario relativamente irreperibile – Decadenza – Sussiste.
In ipotesi di temporanea assenza del destinatario vanno applicate le disposizioni di cui all'art. 140 c.p.c. in virtù del combinato disposto dell'art. 26 u.c. e dell'art. 60 d.P.R. 602/73, sicché è necessario, ai fini del perfezionamento della notifica dell'atto impositivo, che siano effettuati tutti gli adempimenti ivi previsti, incluso l'inoltro al destinatario e l'effettiva ricezione della raccomandata informativa del deposito presso la casa comunale, non essendo sufficiente la sola spedizione o comunque che siano decorsi dieci giorni dalla spedizione della lettera informativa. (L.B.)
Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973, art. 26, comma 6

81. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 895 del 25 febbraio 2019. Presidente: Chiaro, Estensore: Albertini**

Irreperibilità relativa.

Quando il messo notificatore non reperisca il contribuente poiché trasferito in luogo sconosciuto, la notifica deve avvenire nelle forme dell'art. 60 d.P.R. 600/73 e non ai sensi dell'art. 140 c.p.c. per verificare che il suddetto trasferimento non si sia risolto in un mero mutamento di indirizzo nell'ambito del medesimo Comune. (V.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 60; 40 c.p.c.

82. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1586 del 8 aprile 2019. Presidente: Bichi, Estensore: Bichi**

Notifica – Nullità– Previa contestazione.

Non può ravvisarsi la nullità di una cartella esattoriale per difetto di previa comunicazione circa l'esito della procedura di liquidazione (nel caso di specie, sia ex art. 36 bis co. 3 d.P.R. n. 600/1973 che ex art. 54 co.3 d.P.R. n.633/1972), poiché, *in primis*, tale adempimento non è previsto a pena di nullità dalla legge e, secondariamente, perché tale comunicazione è volta solo ad evitare che il contribuente reiteri errori e regolarizzi degli aspetti formali, non potendosi ravvisare una lesione del diritto di difesa e di contraddittorio. (G.Ba.)

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

83. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 2255 del 16 maggio 2019. Presidente: Cappabianca, Estensore: Cosentino**

Avviso di accertamento notificato a mezzo Pec – Momento di perfezionamento della notifica – Termine per la proposizione del ricorso.

Nel caso di notifica a mezzo PEC dell'avviso di accertamento, la notifica si perfeziona, per il mittente, alla data di trasmissione che coincide con quella di avvenuta consegna della PEC alla casella di posta elettronica del destinatario. È, quindi, tardivo ed inammissibile il ricorso proposto dal soggetto ricevente l'atto impositivo decorsi i sessanta giorni dalla data di ricezione dell'atto impugnato. Difatti, a nulla rileva, ai fini del decorso del termine di sessanta giorni per la proposizione del ricorso, la data in cui gli avvisi di accertamento, una volta ricevuti dal destinatario, siano stati oggetto di trasmissione tra uffici interni allo stesso e a mezzo di propri messi notificatori. E ciò poiché trattasi di passaggi dell'atto meramente interni alla sfera giuridica del soggetto ricevente l'atto impositivo che, per loro natura, non possono avere incidenza sul momento perfezionativo della notifica (nel caso di specie, il Comune di Milano, destinatario dell'atto impositivo, lamentava di aver ricevuto la notifica dell'avviso, emesso dal Comune di Garbagnate Milanese, ad un indirizzo PEC non deputato alla ricezione di atti impositivi, facendo decorrere il termine di sessanta giorni per la proposizione del ricorso dalla data di trasmissione dell'avviso, a mezzo di propri messi, all'Ufficio asseritamente competente e non dalla data di ricezione dell'atto al proprio indirizzo di posta elettronica certificata. (L.Man.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 21

84. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2268 del 20 maggio 2019. Presidente: Chiaro, Estensore: Chiaro**

Omessa notifica presso la società - Nullità.

È nulla, per violazione dell'art. 60, lett. c), d.P.R. n. 600/1973, la notifica dell'avviso di accertamento effettuata unicamente nelle mani del legale rappresentante della Società (nella specie: il liquidatore) e non anche presso la sede della Società. La disposizione dell'art. 145 c.p.c. che consente, in via alternativa, la notifica dell'atto al legale rappresentante della società non è

applicabile al processo tributario, in presenza di una norma specifica come il citato art. 60. (L.Man.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 60, art. 145 c.p.c.

85. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 230 del 17 aprile 2019. Presidente: Fazio, Estensore: Bertolo**

Società di persone – Notifica avviso di accertamento o cartella di pagamento anche ai soci - Non necessaria.

La responsabilità illimitata del socio della società di persone in ordine alle obbligazioni tributarie rappresenta un vincolo di tipo diretto per il quale il debito della società si trasforma in debito del socio. Ai fini della riscossione della pretesa tributaria non è pertanto necessario che l'Ufficio notifichi al socio l'avviso di accertamento o la cartella di pagamento già formalmente comunicata alla società. Il socio, pur essendo privo della qualità di obbligato, e come tale estraneo agli atti impositivi rivolti alla formazione del titolo nei confronti della società, resta sottoposto, a seguito dell'iscrizione a ruolo a carico di quest'ultima, all'esazione del debito, a condizione che il creditore non abbia potuto previamente soddisfarsi sul patrimonio della società. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: artt. 2267 e 2291 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sent. n. 16713/2016; Cass., sent. n. 20704/2014

86. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1084 del 11 marzo 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

Mancato recapito - Perfezionamento per il destinatario.

In caso di mancato recapito dell'atto impositivo a causa dell'assenza del destinatario, per questi la notificazione si perfeziona una volta che siano decorsi dieci giorni dalla data di spedizione dell'avviso con cui l'Ufficio postale dà atto del tentativo di consegna non riuscito. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. 890/1982, art. 8; c.p.c. art. 149

87. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1907 del 30 aprile 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Arcieri**

Notifica – Invalidità – Rapporto tra sottoscrittore e ufficio impositore – Prova.

L'asserita invalidità della notifica dell'atto di accertamento, per vizio di sottoscrizione, dev'essere supportata dalla dimostrata non appartenenza del sottoscrittore dell'atto all'Ufficio impositore, o comunque della commissione di una condotta illecita, qualificabile in termini di usurpazione di funzioni. (S.Ma.)

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

88. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1913 del 30 aprile 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Crisafulli**

Notifica – Sede della società – Validità.

In tema di notificazione dell'avviso di accertamento ad una società trova applicazione nel procedimento tributario l'art. 145 c.p.c., sicché è valida la consegna dell'atto al rappresentante della società, alla persona incaricata di ricevere le notificazioni o, in mancanza, ad altra persona addetta alla sede stessa, senza che sia necessaria altra comunicazione. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 26/10/1972, n. 636, art. 39; c.p.c. art. 145

89. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2805 del 24 giugno 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Avviso di Accertamento – Formato digitale – Notificazione cartacea —Sottoscrizione autografa – Nullità – Sussiste.

L'avviso di accertamento realizzato in formato digitale, ma notificato con modalità cartacee, deve recare la sottoscrizione autografa a pena di nullità dell'atto, poiché privo del requisito della sottoscrizione. La sostituzione della sottoscrizione autografa è limitata agli atti prodotti da sistemi informativi automatizzati connotati da serialità. Nel caso di specie, tali requisiti non risultano ravvisabili nell'accertamento parziale, che necessita di un processo valutativo e muove dalla specifica disamina della singola posizione da parte dell'Ufficio. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, art. 15, comma 7; d.P.R. 600/1973

90. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 98 del 9 gennaio 2019. Presidente: Liguoro, Estensore: Franconiero**

Cancellazione dal registro delle imprese – Effetti estintivi – Disposizione che differisce di cinque anni il termine – Irretroattività.

La norma contenuta nell'art. 28, comma 4, d.lgs. 175 del 2014 – la quale sancisce, ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di accertamento tributario, che gli effetti estintivi conseguenti alla cancellazione delle società dal registro delle imprese sono differiti di cinque anni dalla richiesta di cancellazione – non ha natura retroattiva. La suddetta interpretazione è in linea con l'orientamento della giurisprudenza di legittimità, né elementi di carattere interpretativo in direzione opposta sono in particolare desumibili dal tenore letterale della disposizione. Quest'ultima risulta infatti formulata in termini precettivi e non già in funzione di interpretazione di disposizioni preesistenti, per cui deve trovare applicazione la regola generale, derogabile solo in casi eccezionali, non ravvisabili con riguardo alla disposizione in esame, secondo cui la legge «non dispone che per l'avvenire» (art. 11 delle preleggi). (M.Fas.)

Riferimenti normativi: art. 28, co. 4, d.lgs. 175/2014; art. 11 preleggi

91. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 1375 del 26 marzo 2019. Presidente: Cusumano, Estensore: Noschese**

Notifica degli atti impositivi – Domicilio fiscale – Variazione – Obbligo comunicazione – Sussiste – Mancata comunicazione – Inopponibilità.

La disciplina delle notificazioni degli atti tributari si fonda sul criterio del domicilio fiscale e sull'onere preventivo del contribuente di indicare all'Ufficio tributario il proprio domicilio fiscale e di tenere detto ufficio costantemente informato sulle eventuali variazioni, sicché il mancato adempimento, originario o successivo, di tale onere di comunicazione legittima l'Ufficio procedente ad eseguire le notifiche comunque nel domicilio fiscale per ultimo noto, eventualmente nella forma semplificata di cui alla lett. e) dell'art. 60 del d.P.R. 600/73. (I.B.)

Riferimenti normativi:

92. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 1956 del 6 maggio 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Aondio**

Notificazioni – Inesistenza – Solo qualora esorbitino dallo schema legale – Ipotesi diverse – Sanabilità – Sussiste.

L'inesistenza della notifica deve ritenersi ravvisabile soltanto nell'ipotesi in cui essa esorbitsi completamente dallo schema legale, perché eseguita, ad esempio, attraverso un canale non titolato o in un luogo privo di qualsivoglia collegamento con la persona fisica o giuridica destinataria dell'atto, altrimenti la nullità della notifica medesima è sanabile per il

raggiungimento dello scopo (dimostrato, nel caso di specie, dalla costituzione in giudizio del destinatario. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: c.p.c., artt. 145, 148 e 156, d.P.R. 600/73, art. 60

93. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 2053 del 13 maggio 2019. Presidente: Servetti, Estensore: Colavolpe**

Contribuente defunto – Mancata tempestiva comunicazione del decesso all’ufficio – Emissione dell’atto nei confronti del defunto e notificazione presso l’ultimo domicilio dello stesso – Validità – Sussiste.

In caso di morte del contribuente non comunicata tempestivamente ai sensi dell’art. 65, secondo comma, d.P.R. n. 600/1973, né in ogni caso per diverso modo appresi dall’Ufficio, è valida la notificazione dell’avviso intestato al contribuente deceduto e presso il suo ultimo domicilio mediante consegna dell’atto effettuata a persona legittimata a riceverla in ragione dei suoi rapporti con il destinatario e che non ne abbia palesato il verificatosi decesso. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 65, comma 2

RAPPRESENTANZA E ASSISTENZA

94. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 2837 del 20 giugno 2019. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Conflitto di interessi con il professionista delegato – Difetto di vigilanza sull’operato del professionista – Responsabilità del contribuente – Onere di diligenza verso l’Amministrazione.

Il conflitto di interessi con il professionista delegato dalla società contribuente a rappresentarla in sede di verifica fiscale assume rilevanza soltanto nei rapporti interni (tra società e professionista), mentre alcun rilievo assume nei rapporti tra la società e l’Amministrazione finanziaria. Infatti, l’esistenza di un mandato ad un professionista per gli adempimenti tributari, non può sgravare il contribuente in ordine alla responsabilità ed onere di diligenza verso l’Amministrazione finanziaria. (F.Po.)

Riferimenti normativi:

SOSTITUTO E RESPONSABILE D’IMPOSTA

95. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 2415 del 29 maggio 2019. Presidente: Bichi, Estensore: Corraa**

Emolumenti – Mancata erogazione – Sostituto d’imposta – Obbligo applicazione ritenute – Non sussiste.

La mancata corresponsione della retribuzione, per qualsiasi ragione, da parte del datore al lavoratore, non concretizza il presupposto impositivo ai fini Irpef, poiché viene meno, in capo al lavoratore sostituto, l’obbligazione principale di versare le imposte corrispondenti alla retribuzione. (M.N.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 23

96. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 20 del 11 febbraio 2019. Presidente: Ferrari, Estensore: Ferrari**

Notaio – Responsabile d’imposta –Diritto al rimborso – Non sussiste.

In relazione alle imposte ipotecarie e catastali ed alle imposte di bollo il notaio agisce con il ruolo di “responsabile d’imposta”, in regime di solidarietà passiva con i contribuenti nei cui confronti gli è consentito esercitare la rivalsa per l’ammontare totale delle imposte pagate. Il

notaio resta tuttavia estraneo al presupposto impositivo e, di conseguenza, non è legittimato a chiedere il rimborso delle imposte di cui si assume l'indebito pagamento, rimborso che può essere chiesto esclusivamente dal contribuente, unico soggetto passivo d'imposta. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 74; d.P.R. 131/1986, art. 57

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 12755/2016 (e Conf. 12756; 12757; 12758; 12759)

97. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 2171 del 20 maggio 2019. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Vicuna**

Sostituzione tributaria – Responsabilità del sostituto – Ritenute effettuate e non versate dal sostituto – Non sussiste.

Nel caso in cui il sostituto ometta di versare le somme, per le quali ha, però, operato le ritenute d'acconto, il sostituto non è tenuto in solido in sede di riscossione, atteso che la responsabilità solidale prevista dall'art. 35, d.P.R. n. 602/1973, è espressamente condizionata alla circostanza che non siano state effettuate le ritenute. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 35

DECADENZA E PRESCRIZIONE

98. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 335 del 29 maggio 2019. Presidente: Macca, Estensore: Portieri**

Termini di decadenza – Raddoppio – Condizioni – Obbligo di denuncia penale – limiti – Fattispecie.

In tema di applicazione del raddoppio dei termini in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dall'art. 331 c.p.p., questa deve essere stata presentata o trasmessa entro i termini ordinari dell'azione accertatrice. L'Amministrazione è tenuta a rispettare tali termini (non disponendo di un potere incontrollabile di raddoppiare i termini brevi di accertamento – Corte Cost. n. 247/2011) e a verificare che sussista un minimo di prova e non un vago sospetto di reato. (Nel caso di specie, la CTP ha ritenuto che il ricorso all'art. 331 c.p.p. fosse privo di fondamento, stante la vaghezza della denuncia e l'assoluta evanescenza dei riscontri fattuali). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 26/09/1973, num. 600, art. 43; d.P.R. 26/10/1972, n. 600, art. 57; c.p.p. art. 331

99. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 10 del 3 gennaio 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Barbata**

Mancata dichiarazione di redditi prodotti all'estero – Termini di accertamento – Retroattività della norma - Non sussiste.

L'art. 12, co. 2 d.l. 78/2009, determinando un meccanismo presuntivo incidente in maniera decisa sulla ripartizione dell'onere della prova tra Amministrazione e Contribuente, deve qualificarsi, in virtù degli effetti potenzialmente decisivi sulla definizione del rapporto tributario, alla stregua di norma "sostanziale"; per l'effetto andrà applicata alle sole fattispecie sorte successivamente alla sua entrata in vigore. (L.B.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/09, art. 2, commi 2, 2-bis e 2-ter

100. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 665 del 14 febbraio 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Cazzaniga**

Accertamento – Raddoppio dei termini- non si applica.

Il raddoppio dei termini di accertamento prevista dall'art. 12 comma 2 del d.l. 1° luglio 2009 n. 78, convertito con la L. 5 agosto 2009, n.102 trova applicazione esclusivamente in relazione alle operazioni di rimpatrio ovvero di regolarizzazioni perfezionate dopo il 15 dicembre 2009. (M.Mot.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/09, art. 12

101. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 966 del 5 marzo 2019. Presidente: Bognesi, Estensore: Nicolardi**

Prescrizione – Cause di interruzione.

Affinché un atto possa avere efficacia interruttiva della prescrizione, deve presentare, oltre all'elemento soggettivo, l'elemento oggettivo – consistente nella chiara definizione di una pretesa e nella intimazione e richiesta scritta di adempimento. (V.P.)

Riferimenti normativi: artt. 2943-2944 c.c.

102. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1041 del 6 marzo 2019. Presidente: Di Rosa, Estensore: Curami**

Accertamento – Termini – Raddoppio.

Il termine di accertamento di cui all'art. 43 del d.P.R. 600/1973 non è suscettibile di raddoppio ove la denuncia penale che possa legittimare tale raddoppio sia stata proposta a carico di un soggetto diverso rispetto a quello nei cui confronti viene esercitato il potere accertativo dell'Ufficio. (M.Pi.)

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

103. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 2724 del 14 giugno 2019. Presidente: Nobile De Santis, Estensore: Caterbi**

Raddoppio del termine di accertamento - Presunzione - Irretroattività delle norme tributarie - Natura sostanziale della norma.

La presunzione di evasione sancita dall'art. 12 del d.l. 78/2009 con riferimento agli investimenti ed alle attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato ha natura sostanziale, non procedurale. Una differente interpretazione potrebbe pregiudicare l'effettività del diritto di difesa del contribuente rispetto alla scelta in ordine alla conservazione di un certo tipo di documentazione. Deve pertanto escludersi l'applicazione retroattiva del raddoppio dei termini per l'accertamento. (F.D.A.)

Riferimenti normativi: artt. 12, d.l. 78/2009, art. 3 l. 212/2000

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 2662/2018, Cass. 5885/2019 e Cass. 2562/2019

104. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 104 del 20 febbraio 2019. Presidente: Santangelo, Estensore: Cagnoli**

Attività detenute in Stati a regime fiscale privilegiato – Violazione obblighi di monitoraggio - Raddoppio termini accertamento – Decorrenza retroattiva - Non sussiste.

Il raddoppio dei termini decadenziali previsto dall'art. 12 del d.l. 1° luglio 2009, n. 78 per gli accertamenti correlati a violazioni degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, commi 1, 2 e 3 del d.l. 28 giugno 1990, n. 167, riguardanti le disponibilità finanziarie detenute in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, ritenute costituite mediante redditi sottratti a tassazione nel nostro Paese, non è applicabile in via retroattiva. La norma ha natura sostanziale e non processuale e

non è pertanto applicabile a fattispecie anteriori all'epoca della sua entrata in vigore, ovvero in epoca antecedente all'anno 2009. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/09, art. 12; d.l. 167/90, art. 4; d.P.R. 600/73, art. 43

Riferimenti giurisprudenziali: contra Cass. Sez. 5 n. 29632 del 14/11/2019

105. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 132 del 28 febbraio 2019.**
Presidente: Novik, Estensore: Surano

Attività detenute in Stati a regime fiscale privilegiato – Violazione obblighi di monitoraggio – Raddoppio termini accertamento – Decorrenza retroattiva – Non sussiste.

L'art. 12 del d.l. 1° luglio 2009, n. 78 - che dispone il raddoppio dei termini decadenziali per gli accertamenti correlati alle violazioni degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, commi 1, 2 e 3 del d.l. 28 giugno 1990, n. 167 riguardanti disponibilità finanziarie detenute in Stati o territori a regime fiscale privilegiato - non ha efficacia retroattiva perché trattasi di norma sostanziale e, quindi, la sua applicazione retroattiva è vietata dall'art. 11, comma 1, delle preleggi e dall'art. 3, comma 1 dello Statuto del contribuente. Una diversa interpretazione potrebbe pregiudicare l'effettività del diritto di difesa del contribuente rispetto alla scelta in ordine alla conservazione di un certo tipo di documentazione, in contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/09, art. 12; d.l. 167/90, art. 4; d.P.R. 600/73, art. 43

Riferimenti giurisprudenziali: cfr. Cass. civ. Sez. VI - Ord. n. 2662 del 2 febbraio 2018 - contra Cass. Sez. V - n. 29632 del 14/11/2019

106. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 141 del 28 febbraio 2019.**
Presidente: Novik, Estensore: Ferrari

Attività detenute in Stati a regime fiscale privilegiato – Violazione obblighi di monitoraggio – Raddoppio termini accertamento – Decorrenza retroattiva - Non sussiste.

L'art. 12 del d.l. 1° luglio 2009, n. 78 - che dispone il raddoppio dei termini decadenziali per gli accertamenti correlati alle violazioni degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, commi 1, 2 e 3 del d.l. 28 giugno 1990, n. 167, riguardanti disponibilità finanziarie detenute in Stati o territori a regime fiscale privilegiato - non ha efficacia retroattiva perché trattasi di norma di carattere "sostanziale" e quindi la sua applicazione retroattiva è vietata dall'art. 11, comma 1, delle preleggi e dall'art. 3, comma 1 dello Statuto del contribuente. Una diversa interpretazione lederebbe anche i principi di ordine comunitario relativi al legittimo affidamento e della certezza del diritto. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/09, art. 12; d.l. 167/90, art. 4; d.P.R. 600/73, art. 43

Riferimenti giurisprudenziali: contra Cass. Sez. 5 n. 29632 del 14/11/2019

107. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 221 del 16 aprile 2019.**
Presidente: Petrucci, Estensore: Greco

Attività detenute in Stati a regime fiscale privilegiato – Violazione obblighi di monitoraggio - Raddoppio termini accertamento – Decorrenza retroattiva - Non sussiste.

La norma di cui all'art. 12 del d.l. n. 78/2009, che pone la presunzione legale di sottrazione a tassazione in Italia per i capitali detenuti in Paesi a fiscalità privilegiata, in violazione degli obblighi di monitoraggio, e ne dispone il raddoppio dei termini decadenziali, non ha natura procedimentale ma sostanziale ed è pertanto da escludere l'applicazione retroattiva della medesima. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/09, art. 12; d.l. 167/90, art. 4; d.P.R. 600/73, art. 43

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., Sez. VI, Ordinanza n. 2662 del 2 febbraio 2018; Cass. Sez. 5 n. 29632 del 14/11/2019

108. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 227 del 16 aprile 2019.

Presidente: Petrucci, Estensore: Ferrari

Attività detenute in Stati a regime fiscale privilegiato – Violazione obblighi di monitoraggio - Raddoppio termini di accertamento – Decorrenza retroattiva - Non sussiste.

Relativamente agli accertamenti correlati alle violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale riguardanti le disponibilità finanziarie detenute in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, l'art. 12 del d.l. 1° luglio 2009, n. 78 dispone il raddoppio degli ordinari termini di accertamento, ma non prevede alcuna deroga al regime di irretroattività della norma. Per l'applicazione della stessa occorre pertanto avere riguardo ai principi generali contenuti nell'art. 11, comma 1, sulle disposizioni in generale (preleggi) e nell'art. 3, comma 1, della l. 212/2000. Poiché la disposizione introduce un meccanismo presuntivo incidente in maniera decisiva sulla ripartizione dell'onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente, rientra tra le norme di carattere "sostanziale". Una sua applicazione retroattiva è inoltre da escludere in virtù dei principi di ordine comunitario relativi al legittimo affidamento e della certezza del diritto. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/09, art. 12; d.l. 167/90, art. 4; d.P.R. 600/73, art. 43

Riferimenti giurisprudenziali: contra Cass. Sez. V n. 29632 del 14/11/2019

109. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 238 del 10 maggio 2019.

Presidente: Leotta, Estensore: Renzi

Attività detenute in Stati a regime fiscale privilegiato – Violazione obblighi di monitoraggio - Raddoppio dei termini decadenziali – Decorrenza retroattiva - Non sussiste.

Il raddoppio dei termini decadenziali previsto dall'art. 12 del d.l. 1° luglio 2009, n. 78 per gli accertamenti correlati alle violazioni degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, commi 1, 2 e 3 del d.l. 28 giugno 1990, n. 167 riguardanti le disponibilità finanziarie detenute in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, ritenute costituite mediante redditi sottratti a tassazione nel nostro Paese, non è applicabile in via retroattiva. La norma ha carattere sostanziale, andando ad incidere direttamente sul rapporto fiscale tra Stato e Contribuente. Proprio la natura sostanziale e non meramente processuale della norma, che stabilisce una presunzione legale di evasione con inversione dell'onere della prova in capo al contribuente, ne impedisce l'applicazione retroattiva a fattispecie anteriori all'epoca della sua entrata in vigore. È in ogni caso da escludere il raddoppio dei termini in relazione alla presunzione di fruttuosità regolata dall'art. 6 del d.l. 167/1990 in quanto tale articolo non è neppure indicato dall'art. 12 del d.l. 78/2009. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/09, art. 12; d.l. 167/90, art. 4 ss.; d.P.R. 600/73, art. 43

Riferimenti giurisprudenziali: contra Cass. Sez. V n. 29632 del 14/11/2019

110. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 239 del 10 maggio 2019.

Presidente: Leotta, Estensore: Cosentino

Attività detenute in Stati a regime fiscale privilegiato – Violazione obblighi di monitoraggio - Raddoppio dei termini decadenziali – Decorrenza retroattiva - Sussiste.

In tema di sanzioni amministrative pecuniarie di natura tributaria relative alla violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale, il termine di decadenza per il potere accertativo che l'art. 5, commi 4 e 5, del d.l. n. 167 del 1990 contempla per l'omissione della dichiarazione annuale per gli investimenti e le attività finanziarie detenute all'estero di cui all'art. 4 dello stesso decreto deve essere individuato, tra quelli indicati dall'art. 20 del d.lgs. n. 472 del 1997, non nel termine

che fa riferimento al tempo della commissione della violazione, ma in quello maggiore previsto per l'accertamento del tributo dovuto, tenuto conto del raddoppio dei termini introdotto dall'art. 12, commi 2-bis e 2-ter, del d.l. n. 78 del 2009, applicabile, trattandosi di norma di carattere procedimentale, anche ai periodi d'imposta precedenti a quello della loro entrata in vigore. Ciò in quanto la novella del 2009, recante il raddoppio dei termini, si è limitata a prorogare i termini di accertamento ancora in corso e non scaduti alla data di entrata in vigore della nuova previsione, sicché non vi è questione di retroattività della previsione in danno del contribuente. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/09, art. 12; d.l. 167/90, art. 4 ss.; d.P.R. 600/73, art. 43

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. Sez. V n. 29632 del 14/11/2019 – cfr. Cass. Ordinanza n. 30742 del 28 novembre 2018; Ordinanza n. 27629 del 30 ottobre 2018

111. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 249 del 22 maggio 2019. Presidente: Fazio, Estensore: Cagnoli**

Attività detenute in Stati a regime fiscale privilegiato – Violazione obblighi di monitoraggio - Raddoppio termini di accertamento – Decorrenza retroattiva – Non sussiste.

Il raddoppio dei termini decadenziali previsto dall'art. 12 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78 per gli accertamenti correlati alle violazioni degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, commi 1, 2 e 3 del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, riguardanti le disponibilità finanziarie detenute in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, ritenute costituite mediante redditi sottratti a tassazione nel nostro Paese, non è applicabile in via retroattiva a fattispecie anteriori alla entrata in vigore della normativa, ovvero in epoca antecedente all'anno 2009. La norma ha carattere sostanziale e non processuale posto che, prima della emanazione della disciplina in esame, tali somme non erano tassabili come redditi sottratti ad imposizione in Italia. La natura sostanziale viene anche evidenziata dal fatto che la disposizione stabilisce una presunzione legale di evasione con inversione dell'onere della prova in capo al contribuente il quale non è tenuto a preconstituire prove nel momento in cui la legislazione vigente non lo prevedeva. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/09, art. 12; d.l. 167/90, art. 4; d.P.R. 600/73, art. 43

Riferimenti giurisprudenziali: contra Cass. Sez. 5 n. 29632 del 14/11/2019

112. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1182 del 12 marzo 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Nocerino**

Raddoppio dei termini per l'accertamento – Estinzione del reato – Non rileva.

Al fine dell'operatività dell'istituto del raddoppio dei termini, previsto e disciplinato all'art. 43, co. 3, d.P.R. 600/1973 vigente *ratione temporis*, non assumono alcuna rilevanza le sorti del reato contestato (nel caso di specie estintosi per prescrizione), essendo all'uopo sufficiente che l'azione penale sia stata esercitata. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 43, co. 3

113. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2689 del 20 giugno 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri**

Raddoppio dei termini– Applicabilità – Sussiste.

In tema di applicabilità dell'istituto del raddoppio dei termini all'imposta Irap, ai sensi degli articoli 24-25 d.lgs. 446/97 ai fini dell'accertamento dell'imposta sulle attività produttive devono essere applicate le procedure e le norme di accertamento che sono stabilite per le imposte di reddito. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, artt. 24-25; d.P.R. 600/73, art. 43

114. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2691 del 20 giugno 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri**

Accertamento formale – Termini di decadenza – Applicabilità – Non sussiste.

Nel caso di cartelle di pagamento emesse ai sensi dell'art. 36 d.P.R. 600/73 che non si riferiscono a procedimenti accertativi non può essere invocato il disposto di cui all'art. 43 d.P.R. 600/73 per stabilire i termini di decadenza. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, artt. 36 e 43

115. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 151 del 14 gennaio 2019. Presidente: Lamanna, Estensore: De Rentiis**

Attività finanziarie detenute in paesi “black list” – Raddoppio dei termini di accertamento – Retroattività – Non sussiste.

Il raddoppio dei termini di accertamento previsto dall'art. 12, comma 2-ter del d.l. 78/2009, per il caso di investimenti e attività di natura finanziaria detenute in Paesi “black list” in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale, non può trovare applicazione per gli anni precedenti all'entrata in vigore del d.l. 78/2009. La giurisprudenza di legittimità, infatti, ha evidenziato che la pretesa natura procedimentale della norma di cui all'art. 12, comma 2, del d.l. n. 78/2009 che pone, in favore del fisco, una più favorevole presunzione legale relativa rispetto al quadro normativo previgente, oltre a porsi in contrasto con il tradizionale criterio della sedes materiae, che vede abitualmente le norme in tema di presunzioni collocate nel codice civile e dunque di diritto sostanziale e non già nel codice di rito, porrebbe il contribuente, che sulla base del quadro normativo previgente non avrebbe, ad esempio, avuto interesse alla conservazione di un certo tipo di documentazione, in condizione di sfavore, pregiudicandone l'effettivo espletamento del diritto di difesa, in contrasto con i principi di cui agli artt. 3 e 24 Cost. A ciò si aggiunga che la norma introdotta dal d.l. 78/2009 manca di qualsiasi indicazione espressa circa lo spettro temporale di applicazione, non essendosi il legislatore espresso sulla retroattività di detta disposizione normativa. (M.Fas.)

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

116. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 1330 del 22 marzo 2019. Presidente: Martorelli, Estensore: Santamaria Amato**

Notizia di reato - Raddoppio dei termini di accertamento - Decorrenza - Disposizione transitoria.

In tema di accertamento tributario, i termini previsti dall'art. 43 del d.P.R. 600/73 per l'IRPEF e dall'art. 57 del d.P.R. 633/72 per l'IVA, come modificati dall'art. 37 del d.l. n. 223 del 2006, convertito con modificazioni in legge n. 248 del 2006, sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre termini di decadenza, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, già notificati, incidano le modifiche introdotte dall'art. 1, commi da 130 a 132, della legge n. 208 del 2015, attesa la disposizione transitoria, ivi introdotta, che richiama la applicazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015, nella parte in cui sono fatti salvi gli effetti degli avvisi già notificati. (R.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 43; d.P.R. 633/72, art. 57; l. 208/15, art. 1, commi 130-132

117. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 1494 del 2 aprile 2019. Presidente: Malaspina, Estensore: Fasano**

IRAP – Raddoppio dei termini – Non opera.

Il raddoppio dei termini di accertamento non opera con riferimento all'IRAP, atteso che le violazioni delle relative disposizioni non sono presidiate da sanzioni penali. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 43, comma 3, testo vigente anteriormente alla modifica della l. 208/15, art. 1, comma 131

118. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1684 del 11 aprile 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita**

Monitoraggio fiscale – Obbligo di compilazione del quadro RW – Omissione – Sanzioni per l'omissione dei soli obblighi dichiarativi a prescindere dall'evasione d'imposta – Irrogazione – Termine di decadenza del decimo anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione – Si applica.

I commi 2-bis e 2-ter dell'art. 12, d.l. n. 78/2009, disciplinano due differenti fattispecie, assolutamente autonome: il comma 2-bis prevede i termini di accertamento dei maggiori redditi sottratti a tassazione, mentre il comma 2-ter riguarda i termini di decadenza della potestà sanzionatoria della sola violazione degli obblighi dichiarativi, a prescindere da una eventuale evasione di imposta, decadenza, quest'ultima, soggetta al diverso e maggiore termine del decimo anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione, introdotto dall'art. 1, comma 3, d.l. n. 194/2009 (entrato in vigore il 30.12.2009, avente natura procedimentale e, pertanto, soggetto al principio tempus regit actum). (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 167/90, conv. in l. 227/90, art. 4; d.l. 78/09, conv. in l. 102/09, art. 12, commi 2-bis, 2-ter; d.l. n. 194/09, conv. in l. 25/10, art. 1, comma 3

DISCIPLINA SANZIONATORIA

119. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 4, sentenza n. 4 del 14 gennaio 2019. Presidente: Spera, Estensore: Cao**

Sanzioni – Versamenti tardivi o omessi – Concorso di violazioni - Continuazione.

In relazione ad una molteplicità di versamenti omessi o tardivi non si applicano gli istituti del concorso e della continuazione e di conseguenza il regime del cumulo giuridico delle sanzioni, perché questo tipo di violazione attiene all'imposta già liquidata e si applica il trattamento sanzionatorio autonomo per ogni singolo pagamento non effettuato od effettuato in ritardo. L'istituto del cumulo delle sanzioni concerne solo le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: art. 12 d.lgs. 472/1997; art. 13 d.lgs. 471/1997

120. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 15 del 15 marzo 2019. Presidente: Mottola, Estensore: Rosina**

Omesso versamento accise – Applicabilità continuazione – Esclusione.

Le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto della continuazione di cui all'art. 12, comma 2, del d.lgs. 472/1997, perché questo concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l'art. 13 del d.lgs. 471/1997 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun mancato pagamento. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, art. 12, comma 2; d.lgs. 471/97, art. 13

121. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1048 del 6 marzo 2019. Presidente: Di Rosa, Estensore: Mazza**

Sanzioni – Cumulo giuridico - Continuazione.

Le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto della continuazione perché questo concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione della base imponibile, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento sono violazioni che attengono all'imposta già liquidata, per le quali è disposto un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun mancato pagamento. (M.Pi.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, art. 12, comma 2

122. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 2802 del 19 giugno 2019. Presidente: Roggero, Estensore: Roggero**

Violazioni finanziarie e sanzioni – Monitoraggio fiscale – Termini irrogazione sanzioni.

Per le attività finanziarie detenute all'estero la violazione dell'obbligo dichiarativo è sanzionabile a prescindere dall'accertamento di evasioni fiscali, in quanto detti oneri dichiarativi hanno un titolo autonomo e lo scopo di consentire all'ufficio impositore un monitoraggio periodico delle attività finanziarie detenute all'estero. Ne consegue che per l'irrogazione delle sanzioni per violazione degli obblighi dichiarativi i termini sono sempre raddoppiati. (G.Pi.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 2262/2018

123. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 85 del 13 marzo 2019. Presidente: Rabai, Estensore: Balba**

Invito a comparire - Inottemperanza – Sanzioni.

La sanzione prevista dall'articolo 11 del d.lgs 471/1997 per l'inottemperanza all'invito a comparire alle richieste fatte dagli uffici o dalla Guardia di Finanza si applica solo in caso di totale inerzia del contribuente e conseguente mancata risposta. La risposta non soddisfacente (nel caso di specie il contribuente aveva risposto all'invito allegando denuncia di smarrimento di tutta la documentazione) giustifica ulteriori accertamenti ed atti impositivi, ma non la sanzione per omessa risposta. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 471/1997 art.11

124. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1217 del 11 marzo 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Imputabilità soggettiva - Mutamento compagine sociale - Non rileva.

Ai fini dell'imputabilità soggettiva delle sanzioni tributarie, il mutamento tanto della compagine sociale quanto dei soggetti apicali, avvenuto in un periodo di imposta successivo rispetto a quello oggetto di accertamento, non assume alcuna rilevanza. All'uopo, infatti, non può essere invocata dal contribuente la responsabilità solidale delle persone fisiche, materiali esecutori dell'illecito, atteso che l'art. 7, d.l. 269/2003, stabilendo l'esclusiva riferibilità delle sanzioni alla persona giuridica cui il rapporto fiscale si riferisce, ne ha determinato la caducazione. (M.F.R.)

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

125. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1733 del 11 aprile 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Accertamento – Disciplina sanzionatoria – Irrogazione.

Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica, ma tale principio incontra un limite nel caso della artificiosa costituzione a fini illeciti della società di capitali, potendo allora le sanzioni amministrative tributarie essere irrogate nei confronti della persona fisica che ha beneficiato materialmente delle violazioni contestate. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 58

126. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2031 del 9 maggio 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Alberti**

Sanzioni amministrative – Associazione sportiva dilettantistica – Rappresentante legale – Responsabilità – Sussiste.

Non essendosi al cospetto di società o di associazioni riconosciute dotate di personalità giuridica, il rappresentante legale di un'associazione sportiva dilettantistica risponde delle sanzioni fiscali a questa irrogate, in ragione della propria responsabilità illimitata. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, art. 11

127. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia – Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2577 del 13 giugno 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

Definizione agevolata – Definitività aspetto sanzionatorio – Irrevocabilità – Sussiste.

La definizione agevolata delle sanzioni con il versamento di una somma notevolmente inferiore a quella concretamente irrogabile, definisce irrevocabilmente l'aspetto sanzionatorio del rapporto tributario in contestazione, con effetti, per un verso, preclusivi per l'Ufficio dell'irrogazione di una maggiore sanzione e d'altra parte, ostativi per il contribuente della ripetizione di quanto pagato. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, art. 17, c. 2; l. 388/2000, art. 28, d.lgs. 504/1995, art. 52

128. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 1354 del 25 marzo 2019. Presidente: Cusumano, Estensore: Monterisi**

IRES - Intermediario infedele - Sanzioni amministrative tributarie - Esclusione - Condizioni.

L'infedeltà dell'intermediario che, incaricato del pagamento dell'imposta e della trasmissione della dichiarazione dei redditi, ometta di provvedervi, quand'anche accertata in sede penale, non esonera il contribuente dal pagamento dell'imposta stessa, rimanendo non dovuti soltanto gli interessi e le sanzioni, in base al principio di cui all'art. 6, comma 3, d.lgs. n. 472/1997; ai sensi dell'art. 6, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, non è soggetto a sanzione il contribuente che dia la convincente dimostrazione del fatto che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto addebitabile esclusivamente a terzi e denunciato all'autorità giudiziaria, indipendentemente dalla ricorrenza delle ulteriori condizioni previste dalla legge 11 ottobre 1995, n. 423, per la sospensione del ruolo a carico del contribuente e la sua commutazione in capo al professionista responsabile della violazione. (R.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, art. 6

129. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1980 del 7 maggio 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Correrà**

Dichiarazione dei redditi – Presentazione – Mandato a professionista – Inadempimento – Responsabilità del contribuente – Sussiste – Esclusione – Condizioni – Onere della prova.

In tema di dichiarazione dei redditi, il contribuente non assolve agli obblighi tributari con il mero affidamento ad un commercialista del mandato a trasmettere in via telematica la dichiarazione all'Agenzia delle Entrate, essendo tenuto a vigilare affinché tale mandato sia puntualmente adempiuto, sicché la sua responsabilità è esclusa solo in caso di comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento. L'onere della prova dell'assenza di colpa grava, secondo le regole generali dell'illecito amministrativo, sul contribuente, il quale risponde per l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del professionista incaricato ove non dimostri di aver vigilato sullo stesso, ovvero che il medesimo professionista abbia posto in essere un comportamento fraudolento finalizzato a mascherare il proprio inadempimento, mediante la falsificazione di modelli F24, ovvero con altre modalità di difficile riconoscibilità da parte del mandante, mentre non è sufficiente la sola presentazione di una denuncia nei confronti del professionista.(F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, artt. 5 e 6, comma 3

ALTRO

130. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 391 del 20 giugno 2019. Presidente: Vitali, Estensore: Seddio**

Avviso di accertamento – Mancata impugnazione – Definitività — Società – Soci – Rapporto di pregiudizialità – Sussiste.

Nel caso in cui l'accertamento relativo all'ente non è stato oggetto di impugnazione, esiste un rapporto di pregiudizialità tra l'avviso di accertamento in capo alla società e quello consequenziale in capo al socio, tale per cui il giudizio nei confronti dei soci è da ritenersi inevitabilmente pregiudicato dall'esito effettuato nei confronti dell'ente e pertanto la definitività del primo ha come conseguenza l'impossibilità del socio di contestare nel merito la pretesa avanzata nei confronti del sodalizio. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992

131. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 10 del 25 febbraio 2019. Presidente: Fantini, Estensore: De Simone**

Responsabilità dei liquidatori – Presupposti.

La responsabilità del liquidatore di cui all'art. 36 del d.P.R. 602/1973 è configurabile a prescindere dal fatto che il debito tributario non fosse ancora certo al momento della liquidazione. Trattasi, invero, di responsabilità con funzione sussidiaria, esercitabile a condizione che i tributi a carico della società siano certi, siano stati iscritti a ruolo e vi sia certezza legale che gli stessi non siano stati soddisfatti con le attività della liquidazione medesima. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 36

132. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 212 del 21 gennaio 2019. Presidente: D'Antonio, Estensore: D'Antonio**

Credito di imposta per le imposte pagate all'estero – Artista – Assenza di stabile organizzazione all'estero.

In caso di compensi per attività artistica percepiti tramite società (Star Company), permane sia il diritto dello Stato in cui il compenso è erogato di assoggettare a tassazione il compenso, sia il diritto dello Stato italiano, in quanto paese ove ha sede legale la società, di assoggettare a

tassazione il reddito ovunque prodotto. Il rischio di doppia imposizione è evitato concedendo al contribuente che abbia pagato le imposte all'estero un credito di imposta in Italia. Il credito per le imposte assolte all'estero si applica e sussiste a prescindere dalla esistenza di una stabile organizzazione sita nel paese in cui sono erogati i corrispettivi assoggettati a ritenuta. (V.C.)

Riferimenti normativi: art. 165 TUIR

133. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 21, sentenza n. 323 del 29 gennaio 2019. Presidente: Biancospino, Estensore: Biancospino**

Validità delega sottoscrizione – Poteri funzionario – Mancata prova regolarità sottoscrizione – Nullità avviso – Sussiste.

La mancata prova dell'esistenza e della validità della delega alla sottoscrizione da parte dell'Amministrazione finanziaria, dei conseguenti poteri attribuiti al funzionario sottoscrittore nonché dell'appartenenza dello stesso alla carriera direttiva, comporta la nullità dell'avviso di accertamento. (A.D.)

Riferimenti normativi: art. 42, d.P.R. 600/73

134. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 1174 del 11 marzo 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Contini**

Imposta sui redditi – Accertamento – Contabilità – Operazioni fittizie – Distribuzione utili.

La mancata inclusione nella contabilità sociale dei ricavi accertati come conseguiti da operazioni "in nero" fa logicamente presupporre che siano stati distribuiti ai soci, ai quali, anche in ragione del principio di vicinanza della prova, non sarà di certo difficoltoso dimostrare – ove confermata l'esistenza di redditi non dichiarati – che gli utili in "nero" conseguiti dalla società, invece che ripartiti fra essi, siano stati accantonati o reinvestiti. Ne deriva che essendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova che tali utili non siano stati distribuiti è onere dello stesso contestare la ristretta base partecipativa. (E.Q.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 33

135. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 2378 del 27 maggio 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Barbata**

Responsabilità di amministratori e liquidatori – Natura del vincolo tra obbligazione tributaria dell'ente e responsabilità di amministratori e liquidatori.

La responsabilità di amministratori e liquidatori, pur essendo prevista da norme di carattere tributario (art. 36, d.P.R. 602/1973), è sostanzialmente di matrice civilistica e comporta il risarcimento del danno causato da questi soggetti all'erario. La responsabilità di liquidatori e amministratori deriva dal mancato adempimento di un'obbligazione civilistica, sorta a carico di tali soggetti, nel momento in cui abbiano distratto risorse sociali per scopi diversi dall'estinzione dell'obbligazione tributaria. L'obbligazione tributaria resta un vincolo a carico dell'ente rappresentato conseguente ad una sua manifestazione di capacità contributiva; per cui la responsabilità dell'ente riguarda sempre l'obbligazione tributaria non adempiuta, quella dei rappresentanti riguarda, invece, il danno causato all'erario per non aver destinato le risorse dell'ente al pagamento delle imposte. Si configurano, pertanto, due diverse forme di responsabilità nei confronti dell'erario. (Gu.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, artt. 36 ultimo comma e 39 primo comma

136. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2667 del 10 giugno 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi**

Termini per dichiarazione integrativa a favore – Irretroattività.

L'art. 5 del d.l. n. 193/2016, convertito con l. 225/2016, che ha modificato il testo dell'art. 2 del d.P.R. 322/1998 nel senso di estendere la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa a favore anche oltre l'anno, nel più ampio termine decadenziale dell'azione di accertamento, non trova applicazione nei confronti delle dichiarazioni presentate prima del 24 ottobre 2016. In virtù dei principi secondo cui la legge non dispone che per l'avvenire e ogni disposizione fiscale di favore, in quanto recante agevolazioni, benefici o esenzioni è di stretta interpretazione, la norma che equipara i termini di presentazione delle dichiarazioni integrative a favore e a sfavore non è suscettibile di applicazione retroattiva. (E.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 322/1998, art. 2

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 1291/2019

137. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1083 del 11 marzo 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

Abuso della personalità giuridica – Onere della prova – Responsabilità per le obbligazioni fiscali – Non sussiste.

La riconducibilità dei rapporti giuridici facenti capo ad una società di capitali, dimostratasi essere una mera *fictio iuris*, costituita nell'esclusivo interesse della persona fisica al fine di permetterle il conseguimento di proventi illeciti attraverso la sistematica violazione di norme fiscali, presuppone che l'Amministrazione finanziaria riesca ad individuare, anche attraverso verifiche di carattere finanziario, il responsabile della frode, ossia il soggetto "schermato" dalla personalità giuridica della società, nonché diretto beneficiario delle violazioni. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

138. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2577 del 13 giugno 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

Accordo tra contribuente e Agenzia delle Entrate – Tassazione quota di energia utilizzata ad uso promiscuo – Istanza preventiva per disattendere l'accordo – Non sussiste.

Qualora il contribuente si accordi con l'Agenzia delle entrate in merito a quali consumi di energia siano tassabili, non si ravvisa la necessità né l'obbligo di formulare un'istanza preventiva per disattendere all'accordo e applicare la nuova normativa agevolativa. Al contrario, è onere dell'amministrazione finanziaria avviare una rideterminazione degli accordi assunti con il contribuente. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 472/1997, art. 17, comma 2; l. 388/2000, art. 28; d.lgs. 504/1995, art. 52

139. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2711 del 20 giugno 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Alberti**

Agevolazioni fiscali – Trasmissione Certificazione energetica – Enea – Condizioni – Obbligatorietà – Sussiste.

In tema di agevolazioni fiscali per interventi finalizzati al risparmio energetico su immobili di proprietà, la trasmissione della certificazione energetica all'ENEA, ente proposto alla verifica ed al controllo della ricorrenza dei presupposti tecnici indicati dalla norma agevolativa, per il conseguimento del risparmio energetico, è adempimento indispensabile per fruire dell'agevolazione. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.m. 19/02/2007

140. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2785 del 24 giugno 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Calà**

Legittimità – Differenza redditività con aziende dello stesso settore – Confronto indici reddituali – Non sussiste.

In presenza di una contabilità non dichiarata inattendibile, il solo confronto di indici reddituali tra due aziende, anche dello stesso settore, che non tenga conto degli elementi costitutivi sia in termini di costi, congiuntura e forma di mercato è privo di significato e deve pertanto essere considerato illegittimo. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972

141. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2820 del 24 giugno 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista**

Accertamento induttivo – Ricostruzione della situazione reddituale – Componenti negative del reddito – Rilevanza – Sussiste.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'Amministrazione finanziaria, in sede di accertamento induttivo, deve procedere alla ricostruzione della situazione reddituale complessiva del contribuente, tenendo conto anche delle componenti negative del reddito che siano comunque emerse dagli accertamenti compiuti, ovvero siano state indicate e dimostrate dal contribuente essendo posto a suo carico l'onere di indicare e provare eventuali specifici costi deducibili. (M.Sap.)

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

142. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2837 del 27 giugno 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Alberti**

Istanza di rimborso – Diniego – Agevolazioni fiscali – Cumulabilità agevolazioni – Ammissibilità – Sussiste.

L'Agenzia delle entrate non è competente a pronunciarsi sul cumulo della misura fiscale con le agevolazioni di natura non tributaria di cui al c.d. conto di energia. Nel caso di specie, l'Agenzia delle entrate aveva negato una istanza di rimborso stante l'impossibilità di cumulare la detassazione ambientale con altri incentivi. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: l. 388/2000, d.m. 19/02/2007, art. 9

143. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2838 del 27 giugno 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Arcieri**

Atto di contestazione – Contratto d'opera – Scontrino fiscale – Omissione – Non sussiste.

È annullabile l'atto di contestazione da parte dell'Ufficio per l'omissione di uno scontrino qualora, come nel caso di specie, il contribuente provi che l'attività riscontrata e verbalizzata dalla GDF non riguardava la vendita di beni ad un privato ma materiali che necessitavano ancora di posa, in seno ad un contratto d'opera al quale seguiva una fattura. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 564/92, art. 17 bis

144. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1869 del 19 aprile 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Scarcella**

Omessa dichiarazione – Accertamento d'ufficio – Utilizzo di presunzioni c.d. supersemplici – Ammissibilità – Sussiste – Determinazione sia pure induttiva dei costi relativi ai maggiori ricavi accertati – Necessità – Sussiste.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nell'ambito dell'accertamento d'ufficio, in caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria può ricorrere a presunzioni cd. supersemplici, anche prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e

concordanza, che comportano l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, ma deve, comunque, determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, pena la lesione del parametro costituzionale della capacità contributiva. (F.V.A.)

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

Titolo I ACCERTAMENTO

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

IRPEF	pag. 293
Redditi fondiari	pag. 293
Redditi di capitale	pag. 295
Redditi di lavoro dipendente	pag. 297
Redditi di lavoro autonomo	pag. 298
Redditi di impresa	pag. 299
Redditi diversi	pag. 299
Altro	pag. 303
IRES	pag. 307
Periodo d'imposta	pag. 307
Aliquota e detrazione d'imposta	pag. 307
Riporto eccedenze-perdite	pag. 309
Ricavi-plusvalenze/oneri-minusvalenze	pag. 310
Ammortamenti/accantonamenti	pag. 311
Ristretta base societaria	pag. 311
Consolidato nazionale e mondiale	pag. 314
Enti non commerciali (ENC): residenti e non residenti	pag. 314
Procedure concorsuali/fallimento	pag. 316
Operazioni straordinarie	pag. 316
Altro	pag. 316
DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag. 322
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag. 324
TEMI RICORRENTI CONTENZIOSO	pag. 326
Esterovestizione	pag. 326
Transfer price	pag. 327
Accertamenti da indagini finanziarie	pag. 331
Onere della prova e thema probandum	pag. 332
Contraddittorio endoprocedimentale	pag. 335
Abuso del diritto	pag. 339
Operazioni soggettivamente/oggettivamente inesistenti	pag. 341
ALTRO	pag. 347

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

145. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 308 del 14 maggio 2019.**
Presidente: Spartà, Estensore: Lamari

Canoni di locazione di immobile non percepiti – Concorso alla formazione del reddito – Obbligo di dichiarazione.

Il canone di locazione va dichiarato ancorché non percepito. Nella fattispecie, peraltro, il rilascio effettivo dell'immobile è avvenuto oltre la data di fine locazione (rilascio avvenuto nel novembre 2013, a fronte di un contratto di locazione registrato per il periodo 1 gennaio 2013 – 30 giugno 2013). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 29/09/1973 n. 597, art. 32; d.P.R. 22/12/1986 n. 917, art. 23; l. 09/12/1998 n. 431, art. 8

146. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 333 del 29 maggio 2019.**
Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini

Contratto di locazione – Clausola risolutiva espressa – Inadempimento contrattuale – procedimento di convalida di sfratto – Risoluzione – Non tassabilità.

Il contratto di locazione ad uso diverso da quello abitativo, nel quale è inserita una clausola risolutiva espressa, deve intendersi risolto a partire dalla data di inadempimento contrattuale accertata con procedimento di convalida di sfratto. Da tale momento è esclusa la tassabilità del canone di locazione non percepito. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 26/09/1973, n. 600, art. 41 bis; d.P.R. 22/12/1986 n. 917, art. 26

147. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 49 del 3 aprile 2019.**
Presidente: Catalano, Estensore: Catalano

Categorie catastali.

Al fine di valutare l'appartenenza di un immobile alla categoria catastale A/8 "abitazioni in ville", occorre riferirsi a quanto affermato nella Circolare del 14 marzo 1992, n. 5 – Min. Finanze – Catasto e Servizi Tecnici Erariali in base alla quale per "Ville devono intendersi quegli immobili caratterizzati essenzialmente dalla presenza di parco e/o giardino, edificate in zone urbanistiche destinate a tali costruzioni o in zone di pregio con caratteristiche costruttive e di rifiniture di libello superiore all'ordinario". Di contro, per definire una villa non è corretto fare riferimento ai parametri individuati dall'art. 2 del d.m. 2 agosto 1996 i quali non sono più richiamati neppure dall'art. 33 del d.lgs. 175/2014. (F.T.)

Riferimenti normativi: art. 2 d.m. 2 agosto 1969; art. 33 del d.lgs. 175/2014

148. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 366 del 29 gennaio 2019.**
Presidente: Nobile De Sanctis, Estensore: Nobile De Sanctis

Accertamento bancario.

In presenza di accertamenti bancari, costituisce onere del contribuente dimostrare che i proventi desumibili dalla movimentazione bancaria non debbono essere recuperati a tassazione, in quanto la presunzione di riferibilità dei movimenti bancari a operazioni imponibili rimane associata a una valutazione direttamente posta dal legislatore in ordine alla rilevante probabilità che il contribuente si avvalga di tutti i conti di cui possa disporre per le rimesse e i prelevamenti inerenti all'esercizio dell'attività. (A.D.A.)

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

149. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 1242 del 18 marzo 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Garofalo**

Contratto di locazione immobile ad uso ufficio – Interruzione del contratto – Atto con data certa – Necessario – Assolvimento imposta di registro - Necessaria.

In base all'art. 26 del d.P.R. 917/1986, i redditi fondiari derivanti dalla locazione di un immobile ad uso ufficio concorrono a formare il reddito del titolare del diritto reale sul medesimo immobile indipendentemente dalla percezione dei canoni.

L'intervenuta risoluzione del contratto di locazione non esonera il contribuente dal dichiarare il reddito fondiario fino a quando non sia stata assolta l'imposta di registro prevista per la risoluzione contrattuale. In assenza di tale adempimento ricade sul contribuente l'onere della prova di dimostrare con data certa la risoluzione che non può certo essere considerata tale la semplice copia dell'accordo tra le parti in quanto non fondata su prove documentali idonei a sopportarla. (M.Ve.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 26; d.P.R. 131/1986, art. 17

150. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2673 del 12 giugno 2019. Presidente: Di Rosa, Estensore: Di Rosa**

Riduzione del canone di locazione - Irrilevanza dell'effettiva percezione del reddito – non sussiste.

Dal momento che la registrazione dell'accordo con cui le parti modificano gli importi dei canoni di locazione inizialmente pattuiti non è obbligatoria, ma assolve una mera funzione probatoria, ed in ragione del necessario temperamento che il principio di capacità contributiva impone rispetto alla presunzione di irrilevanza dell'effettiva percezione del reddito di cui all'art. 26, d.P.R. 917/1986, assume rilievo fini della determinazione delle imposte sui redditi l'accordo, registrato il penultimo giorno del periodo d'imposta, di riduzione dei canoni dovuti per la medesima annualità. (E.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 26

151. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1040 del 7 marzo 2019. Presidente: Siniscalchi, Estensore: Borsani**

Cessione di terreni edificabili - Plusvalenza - Affrancamento - Prezzo di vendita - Valore di perizia.

La possibilità di avvalersi del c.d. affrancamento dalla plusvalenza, è una libera scelta del contribuente, il quale può optare per la rideterminazione del valore del bene, con conseguente versamento dell'imposta sostitutiva, nella prospettiva, in caso di futura cessione, di un risparmio sull'imposta ordinaria, altrimenti dovuta sulla plusvalenza non affrancata. Se l'esercizio di tale scelta non preclude al contribuente, in caso di futura cessione, la facoltà di non attenersi al valore indicato nella succitata perizia di stima, potendo essersi nel contempo modificate le condizioni relative all'andamento del mercato immobiliare e le stesse condizioni dell'immobile, d'altro canto il valore indicato nella perizia non limita l'accertamento dell'Ufficio, come si evince dal succitato art. 7, comma 6, della legge n. 448 del 2001, secondo il quale la rideterminazione del valore di acquisto dei terreni costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale. (R.T.)

Riferimenti normativi: l. 448/01, art. 7, comma 6

152. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 1641 del 9 aprile 2019. Presidente: Gravina, Estensore: Piombo**

Imputazione – Locazione ad uso non abitativo – Rinuncia alla percezione dei canoni da parte del locatore – Irrilevanza – Sussiste.

La riduzione del canone pattuita tra le parti, in considerazione delle opere e dei lavori che la conduttrice si era impegnata ad eseguire nell'immobile, per renderlo adatto alla propria attività commerciale, non può ritenersi rilevante ai fini della determinazione del reddito della locatrice, non solo perché tali lavori si risolvono in un vantaggio per il proprietario dell'edificio e quindi in una forma diversa di corresponsione del canone, ad essa equivalente, ma anzitutto perché il detto accordo di riduzione temporanea del canone si risolve in una rinuncia del locatore alla percezione di una porzione del corrispettivo pattuito per la cessione in godimento del suo immobile e, per gli immobili locati per uso diverso da quello abitativo, il canone di locazione va comunque sempre dichiarato come risultante dal contratto di locazione, ancorché non percepito, rilevando in tal caso il momento formativo del reddito e non quello percettivo. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 26

Redditi di capitale

153. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1993 del 10 maggio 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Salvo**

Società di capitali a ristretta base partecipativa.

Nel caso di società per azioni partecipata per il 98% da un socio, la presunzione dell'imputazione degli utili extracontabili ai soci di società di capitali a ristretta base societaria non limita la sua efficacia all'ipotesi in cui la ristrettezza alla compagine sociale si verifichi in un solo grado dell'organizzazione societaria, ma si estende anche ai gradi ulteriori, qualora anche questi ultimi siano caratterizzati da ristretta base azionaria. Questo in applicazione del principio di diritto secondo cui : *“la presunzione di riparto degli utili extrabilancio tra i soci di una società di capitali a ristretta base partecipativa, non è neutralizzata dallo schermo della personalità giuridica, ma estende la sua efficacia a tutti i gradi di organizzazione societaria per i quali si riscontri la ristrettezza della compagine sociale, operando il principio generale del divieto dell'abuso del diritto, che trova fondamento nei principi costituzionali di capacità contributiva e di eguaglianza, nonché nella tendenza all'oggettivazione del diritto commerciale ed all'attribuzione di rilevanza giuridica all'impresa, indipendentemente dalla forma giuridica assunta dal suo titolare.”.* (M.L.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 47

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. 13338/09, Cass. n. 9519/09, Cass. 24572/14, Cass. 25271/14, Cass. 15824/16

154. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 2514 del 4 giugno 2019. Presidente: Roggero, Estensore: Chiametti**

Unico PF – Credito di imposta per redditi prodotti all'estero – Detrazione imposta estera.

Deve essere riconosciuto il credito per le imposte versate all'estero sui dividendi percepiti dal contribuente/azionista ogni qualvolta lo stesso dimostri l'effettivo versamento dell'imposta estera, da parte della società distributrice del dividendo, mediante qualunque elemento o informazione rilevante, a prescindere dalla produzione di una attestazione conforme al sistema interno italiano: diversamente, si produrrebbe una doppia imposizione in capo al contribuente

azionista e si configurerebbe una restrizione dissimulata alla libera circolazione dei capitali, vietata dal numero 3 dell'art. 165 TFUE. (C.Ro.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 165; d.P.R. 600/73, art. 67

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. CGUE, causa C-2762/09 – Wienand Melicke, Heidi

155. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 2372 del 24 maggio 2019. Presidente: Ingino, Estensore: Cazzaniga**

Rivalutazioni azionarie - Codice tributario errato.

Il versamento della quota relativa alla rideterminazione di partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati, valutabili al 1 gennaio 2014, deve essere effettuato utilizzando il codice tributario 8055. Non può trovare accoglimento la prassi di trasformare, in mancanza della necessaria richiesta di perizia valutativa, la somma così versata in acconto Irpef 2014 con codice 4034, in quanto trattasi di operazioni tra loro non collimanti e correnti su regolamentazioni differenti. (P.M.)

Riferimenti normativi: l. 27 dicembre 2013, n. 147

156. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1921 del 30 aprile 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri**

Cessione immobile – Mancata contabilizzazione – Occultamento utili – Onere della prova.

Laddove l'amministratore, liquidatore e socio provveda alla cessione di immobile appartenente alla società, la mancata contabilizzazione (con conseguente omesso versamento delle imposte sulla plusvalenza) e l'occultamento degli utili confluiti nella disponibilità del liquidatore giustifica l'accertamento ai fini IRPEF, di reddito di capitali. In tali casi l'Amministrazione non è obbligata a fare un accertamento preventivo, mentre è onere del contribuente dimostrare che l'impianto costruito non risponde alla realtà. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

157. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2465 del 6 giugno 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri**

Società di capitali a ristretta base azionaria – Dividendi – Distribuzione – Presunzione – Onere della prova – Condizioni.

Nel caso di accertamenti nei confronti di una società di capitale a ristretta base azionaria, laddove l'Ufficio ritenga di qualificare come utili delle somme non dichiarate dalla società ed incassate dai soci, è tenuto a motivare e dimostrare, come statuito dall'art. 42, d.P.R. n. 600/1973, la predetta distribuzione di reddito ai soci. (A.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 42

158. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 1440 del 1 aprile 2019. Presidente: Craveia, Estensore: Maffey**

Società a ristretta base azionaria - Presunzione di distribuzione nei confronti dei soci - Prova contraria - Ammissibilità.

L'accertamento del maggior reddito nei confronti di società di capitali a ristretta base partecipativa prescinde dalle modalità di accertamento legittimando pertanto la distribuzione "pro quota" degli utili ai soci, ferma restando la possibilità per i soci di fornire prova contraria rispetto alla pretesa azionata dall'Amministrazione finanziaria, dimostrando che i maggior ricavi dell'ente sono stati accantonati o reinvestiti, non essendo comunque a tal fine sufficiente la mera deduzione che l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili. (E.M.)

Riferimenti normativi:

Redditi di lavoro dipendente

159. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 236 del 1 aprile 2019.**
Presidente: Maddalo, Estensore: Trevisani

Deposito opere d'arte - Fringe benefit - Non sussiste.

La possibilità di godere delle bellezze di alcune opere d'arte non può essere considerata, per il legale rappresentante fattone depositario da parte della società che ne è proprietaria, una retribuzione in natura, c.d. fringe benefit, poiché non gli attribuisce alcuna utilità monetizzabile. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 9 e art. 51

160. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 41 del 11 marzo 2019.**
Presidente: De Giorgio, Estensore: Secchi

Trattamento di fine mandato.

A differenza del trattamento di fine rapporto (TFR) spettante ai lavoratori dipendenti, il trattamento di fine mandato degli amministratori, disciplinato dall'att. 17, comma 1, lettera c) del t.u.i.r., richiamato dall'art. 105, comma 4, del t.u.i.r. non è soggetto a particolari vincoli per la sua quantificazione. In tema di determinazione e quantificazione del trattamento di fine mandato, infatti, non pare corretto equiparare la disciplina normativa e contrattuale dei lavoratori dipendenti a quella relativa al fine mandato degli amministratori di società. (F.T.)

Riferimenti normativi: art. 17 TUIR; art. 105 TUIR

161. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 1477 del 1 aprile 2019.**
Presidente: Cappabianca, Estensore: Orsi

Mancato versamento delle ritenute sui compensi dei dipendenti delle cooperative – Definizione dell'imposta.

Il consorzio, costituitosi in associazione temporanea di imprese, che stipula un contratto di subappalto con le società cooperative è esente da responsabilità solidale in caso di mancato versamento delle ritenute sui compensi corrisposti ai dipendenti in forza alle sole cooperative e la pretesa tributaria risulti già integralmente definita. Quندانche il pagamento è stato eseguito in misura parziale da parte della cooperativa *“la definizione si perfeziona comunque con il versamento della prima rata”*. (Ma.Ba.)

Riferimenti normativi: art. 9 del d.l. 218/1997

162. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 2484 del 31 maggio 2019.**
Presidente: Celletti, Estensore: Chiametti

Indennità di trasferta – Natura risarcitoria dell'indennità – Non sussiste – Natura retributiva dell'indennità - Sussiste.

In tema di redditi di lavoro dipendente, l'indennità di trasferta prevista in favore del lavoratore che si trasferisce in un luogo di lavoro diverso da quello abituale ha natura retributiva e non risarcitoria, e va assoggettata a Irpef, ai sensi e nei limiti di cui all'art. 51, comma 5, del TUIR. (E.Re.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 51

Riferimenti normativi: Conf. Cass. n. 4346/2007

163. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 1 del 2 gennaio 2019. Presidente: La Salvia, Estensore: Lamberti**

Riscossione – Cartella – Redditi di lavoro dipendente – Imposta sostitutiva – Estero.

L'art. 2, comma 2 lett. b) del d.l. 153/2015 si riferisce alla speciale procedura di *Voluntary Disclosure* e la sua applicazione non può essere estesa oltre i casi previsti: tra questi, dunque, non sono ricompresi i redditi c.d. "*da secondo pilastro*" erogati dall'Istituto previdenziale elvetico per il lavoro che il contribuente ha prestato in Svizzera. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.l. 153/2015, art. 2

164. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 610 del 8 febbraio 2019. Presidente: Cusumano, Estensore: Noschese**

Oneri versati per integrazione pensionistica - Deroga espressa alla soglia massima di deducibilità.

L'art. 20, comma 7 del d.lgs. 252/2005, disciplinante le varie forme di integrazione pensionistica, ha previsto un'espressa deroga alla soglia massima di deducibilità annua degli oneri versati per integrazione pensionistica, contenendone la deducibilità senza il rispetto di alcun limite. (E.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 252/05, art. 20, comma 7

165. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 894 del 27 febbraio 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Gaudino**

Tassazione agevolata – Spettanza – Irregolarità commessa dal datore di lavoro – Non incide.

Una mera irregolarità, quale l'omesso deposito dei contratti collettivi presso la direzione territoriale del lavoro da parte del datore di lavoro, non può tradursi in un'indebita compressione del diritto del lavoratore a godere di una tassazione agevolata in merito ad alcune prestazioni: quest'ultima, invero, è stabilita da una fonte normativa superiore rispetto al decreto della Presidenza del Consiglio dei Ministri che aveva stabilito l'obbligo di deposito in parola. (J.R.)

Riferimenti normativi: l. 228/12, art. 1, comma 481

Redditi di lavoro autonomo

166. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2054 del 13 maggio 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Sacchi**

Rapporti di collaborazione coordinata e continuativa – Coniugi – Compensi – Deducibilità – Non sussiste.

Ai sensi dell'art. 54, comma 6-bis, d.P.R. 917/86, è indeducibile a titolo di lavoro dipendente il compenso versato ai coniugi e familiari titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa o di collaborazione occasionale. Non può pertanto essere dedotto il compenso che il marito ingegnere ha corrisposto alla moglie architetto nell'ambito di un rapporto assimilabile ad una collaborazione, in cui i compensi per i progetti ordinati da terzi erano fatturati solo dal marito e la committenza e il coordinamento attribuibili solo a quest'ultimo. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 54, comma 6-bis

Redditi di impresa

167. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 393 del 29 gennaio 2019. Presidente: Giucastro, Estensore: Curami**

Trasparenza – Illegittimità derivata.

La cancellazione di una società dal registro delle imprese determina l'estinzione del soggetto giuridico e non devono più ritenersi ammessi atti di accertamento o impositivi nei confronti di un soggetto estinto; inoltre né l'art. 28 del d.lgs. n. 145/2014 risulta applicabile retroattivamente. Infine, in tale evenienza, i redditi societari non sono per ciò solo imputabili ai soci, dovendo individuarsi nei loro confronti gli specifici presupposti di responsabilità. (A.D.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 175/2014, art. 28 comma 4

168. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 1558 del 25 febbraio 2019. Presidente: Pilello, Estensore: De Rosa**

Plusvalenze – Cessione di azienda - Perfezionamento.

Ai fini dell'imposizione IRPEF, nel caso di una cessione di azienda, il momento realizzativo del presupposto dell'imposta deve ravvisarsi nel perfezionamento del contratto. Nel caso di specie, non può essere accolta la doglianza che lamenti l'imposizione IRPEF applicata alla plusvalenza, derivante da una cessione di azienda, anche laddove non siano state effettivamente percepite le somme pattuite. Considerato che il presupposto IRPEF prescinde dalle vicende successive alla stipulazione del contratto e, quindi, risulta comunque realizzato, è possibile ravvisare un rimedio al caso di specie nella presentazione di una Dichiarazione in cui si indichi una minusvalenza, al fine di demandare la restituzione di quanto indebitamente versato. (G.Ba.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 58

169. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 2222 del 20 maggio 2019. Presidente: D'Antonio, Estensore: D'Antonio**

Società in accomandita semplice – Contributi previdenziali – Rivalsa obbligatoria – Dimostrazione mediante pagamento tracciabile – Non sussiste.

La deduzione dei contributi previdenziali spetta al socio accomandante per conto del quale i contributi sono stati versati dal titolare dell'impresa/accomandatario, senza che l'accomandatario debba dimostrare di aver esercitato la rivalsa nei confronti dell'accomandante mediante un pagamento tracciabile. Il legislatore, infatti, non ha indicato le modalità di esercizio della rivalsa e, inoltre, nel caso in cui accomandante e accomandatario siano marito e moglie, la prova di uno spostamento di denaro appare "diabolica" essendo verosimile che marito e moglie abbiano un unico conto corrente. (S.Lo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 10

Redditi diversi

170. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 260 del 15 aprile 2019. Presidente: Pianta, Estensore: Pianta**

Plusvalenza – Lottizzazione.

La plusvalenza percepita per la vendita di immobili derivanti da lottizzazione e conseguenti opere di urbanizzazione primaria eseguite su un terreno acquistato nel 1978 è qualificabile tra i c.d. "redditi diversi", cioè quelli che non costituiscono redditi di capitale ovvero non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 67

171. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 348 del 6 giugno 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Serena**

Permuta immobiliare – Riqualificazione – Area edificabile – Plusvalenza – Esclusione.

La cessione di un edificio non può essere riqualificata come cessione del terreno edificabile sottostante, neppure se l'edificio non assorbe integralmente la capacità edificatoria del lotto in cui insiste. Il potere generale dell'A.F. di riqualificare un negozio giuridico in ragione dell'operazione economica sottesa trova un limite nell'indicazione precisa di carattere tassativo del legislatore, il quale ha previsto diversi regimi fiscali per la cessione di edifici e per la cessione di terreni edificabili. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 67, comma 1, lett. b)

172. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 35 del 7 gennaio 2019. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Cessione di beni immobili oggetto di demolizione ricevuti per successione – Tassazione plusvalenza – Sussiste.

La circostanza che i beni immobili pervenuti per successione siano ceduti ad una società avente quale oggetto sociale la costruzione di edifici titolare di un permesso per demolicostruzione degli edifici esistenti e che il corrispettivo pattuito risulti superiore al valore degli edifici esistenti come stimabile sulla base dei valori OMI, induce a ritenere che, oggetto del contratto di cessione, non siano gli edifici, bensì la potenzialità edificatoria dei terreni e per l'effetto a ritenere tassabile la plusvalenza realizzata. (L.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 67, comma 1, lett. b)

173. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 2399 del 28 maggio 2019. Presidente: Pilello, Estensore: Chiametti**

Royalty utilizzo beni strumentali – Inquadramento – Redditi diversi – Ritenuta alla fonte – Obbligo.

I compensi corrisposti per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche sono inquadrabili tra i redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. h) Tuir e la ritenuta alla fonte del 30% si applica sul loro intero ammontare, senza riconoscimento di alcuna deduzione, analitica o forfetaria, delle spese ad essi inerenti. (M.N.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 67; d.P.R. 600/1973, art. 25

174. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1081 del 11 marzo 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Arcieri**

Cessione terreni edificabili - Presenza fabbricati - Plusvalenza - Non sussiste.

L'apposizione di una condizione al contratto preliminare che subordina la cessione di un'area alla stipulazione con il Comune di un piano integrato di intervento ed alla demolizione di un fabbricato ivi insistente non legittima l'applicazione del regime fiscale proprio della cessione di aree edificabili, allorché la medesima condizione non si realizzi per rinuncia dell'acquirente ed al rogito si giunga nello stato di fatto in cui si versava al momento del preliminare. Infatti la cessione di un terreno, seppur astrattamente edificabile, caratterizzato dalla presenza di un fabbricato da demolire va trattata, ai fini della plusvalenza, come cessione di immobile e non alla stregua di un terreno edificabile. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 67, co. 1, lett. b)

175. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1205 del 11 marzo 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Sacchi**

Cessione fabbricato su aree edificabile - Intenzione dell'acquirente - Non rileva.

In materia di plusvalenza fiscalmente rilevante, la cessione di un terreno sul quale insiste un fabbricato da demolire va trattato alla stregua di una cessione di immobile e non quale terreno edificabile ex art. 67, co. 1, lett. b). A tal fine, ai sensi della disposizione da ultimo citata, il fatto presupposto generatore dell'obbligazione fiscale dev'essere individuato attraverso un criterio esclusivamente oggettivo (id est la natura del bene), a nulla rilevando le intrinseche intenzioni, ancorché edificatorie, dell'acquirente. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 67, co. 1, lett. b)

176. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1224 del 11 marzo 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista**

Cessione aree edificabili - Plusvalenza – Sussiste.

Per aversi una plusvalenza fiscalmente rilevante ai sensi dell'art. 67, co. 1, lett. b), Tuir, la cessione di aree deve interessare terreni passibili di utilizzazione edificatoria in base allo strumento urbanistico generale, non essendo necessaria l'eventuale adozione di strumenti attuativi. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 67, co. 1, lett. b)

177. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1436 del 28 marzo 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Complesso immobiliare – Fabbricato da demolire.

La cessione di un complesso immobiliare detenuto da oltre cinque anni e consistente in un'area edificabile sulla quale sorge un fabbricato destinato alla demolizione non genera una plusvalenza tassabile ai fini IRPEF. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 67, comma 1

178. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1849 del 15 aprile 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**

Attività di trasporto – Impresa familiare – Deduzione forfettaria – Ambito applicativo.

Non è legittimo ritenere che nell'impresa familiare esercente l'attività di trasporto per conto di terzi, in cui operano il titolare e i familiari, la deduzione forfettaria concessa per legge ai trasportatori si applichi soltanto per i trasporti effettuati personalmente dal titolare. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: D.L. 167/2000

179. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2199 del 16 maggio 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri**

Area agricola – Cessione – Riqualficazione – Area edificabile – Inammissibilità.

Il combinato disposto dell'art. 67, comma 1, lett. b), d.P.R. n. 917/1986, e dell'art. 36, d.l. n. 223/2006 di interpretazione autentica definisce i redditi diversi specificando che, a tal fine, un'area è considerata edificabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale utilizzato dal Comune. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/89, art. 67, comma 1, lett. b); d.l. n. 223/06, art. 36

180. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 37 del 3 gennaio 2019. Presidente: Izzì, Estensore: Izzì**

Cessione di terreni – Rivalutazione ex art. 7 l. 448/2001 – Imposta sostitutiva – Cessione del terreno – Prezzo inferiore a quello risultante dalla perizia giurata – Applicabilità dell'agevolazione – Sussiste.

La cessione di un terreno a un valore inferiore a quello risultante dalla perizia giurata non costituisce una rinuncia di fatto da parte del contribuente al godimento dell'agevolazione dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 7 della l. 448/2001. L'art. 7 attribuisce al contribuente la possibilità di calcolare la plusvalenza tassabile derivante dalla cessione del terreno assumendo come valore iniziale quello che il bene medesimo aveva alla data del 1° gennaio 2002, in deroga al sistema ordinario di determinazione della plusvalenza tassabile stabilito dall'art. 67 del TUIR. La suddetta deroga è consentita dalla legge alla duplice condizione che: a) il valore del cespite alla data del 1° gennaio 2002 sia assoggettato ad imposta sostitutiva del 4%; b) l'imposta di cui sub a) sia versata entro un determinato termine. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: art. 7, l. 448/2001, art. 67 TUIR

181. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 968 del 4 marzo 2019. Presidente: Servetti, Estensore: Colavolpe**

Area edificabile – Approvazione del P.R.G. da parte della Regione – Non rileva – Area destinata a servizi pubblici o di interesse pubblico – Edificabilità – Sussiste.

L'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, deve essere desunta dalla qualificazione ad esso attribuita nel Piano Regolatore Generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi, infatti l'inizio del procedimento di trasformazione urbanistica è sufficiente a far lievitare il valore venale dell'immobile; inoltre, ai fini dell'insorgenza di una plusvalenza imponibile, a norma dell'art. 67, comma 1, lettera b), d.P.R. 917/86, l'espressione "terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria", contenuta nella norma, non può tradursi nella più restrittiva accezione di "terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria residenziale", in quanto anche l'inclusione di un'area in una zona destinata dal Piano Regolatore Generale a servizi pubblici o di interesse pubblico (quali parcheggi, strade, verde pubblico attrezzato) incide sulla determinazione del valore venale. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 67, comma 1

182. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 1898 del 29 aprile 2019. Presidente: Ceccherini, Estensore: Ceccherini**

Plusvalenze – Lottizzazione – Concetto – Momento di realizzazione della plusvalenza – Rilascio dell'autorizzazione da parte dell'autorità competente – È tale.

In tema di redditi diversi, ai fini della realizzazione delle plusvalenze derivanti dalla lottizzazione di terreni, un terreno s'intende come giuridicamente lottizzato quando l'autorità competente rilascia la necessaria autorizzazione, non essendo neppure indispensabile che si sia già verificata la condizione sospensiva cui essa è subordinata, vale a dire la stipula di una convenzione, da trascriversi a cura del proprietario, che preveda i vari oneri a suo carico; il vantaggio economico da lottizzazione si realizza, infatti, nel momento in cui il privato trasferisce il terreno a un prezzo maggiorato, per la possibilità di eseguirvi opere edilizie, e non nel successivo momento in cui l'acquirente le esegue, non acquisendo così alcuna plusvalenza, ma semplicemente avvalendosi di una facoltà di cui ha presumibilmente pagato il prezzo. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 67, comma 1, lett. a

183. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 2240 del 23 maggio 2019. Presidente: Cusumano, Estensore: Monterisi**

Plusvalenze da cessione di terreni edificabili – Cessione di terreno già edificato che venga edificato nuovamente, previa demolizione e ricostruzione – Equiparabilità – Non sussiste.

In materia di redditi diversi, non è equiparabile alla cessione di terreno da edificare quella di terreno già edificato che venga edificato nuovamente, previa demolizione e ricostruzione, pur se anche con un aumento di volumetria, non essendo consentita un'interpretazione estensiva dell'art. 67, d.P.R. 917/1986. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 67, comma 1

Altro

184. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 195 del 28 marzo 2019. Presidente: Fischetti, Estensore: Stefanini**

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

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

Riferimenti normativi: art. 44, d.P.R. 917/1986; art. 47, d.P.R. 917/1986

185. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 376 del 18 giugno 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Spartà**

Obblighi di mantenimento – Assegno di mantenimento all'ex coniuge – Assegno di mantenimento ai figli – Oneri deducibili – Ripartizione.

Qualora un contribuente, tenuto ad adempiere all'obbligo di mantenimento sia nei confronti dell'ex coniuge sia nei confronti delle figlie, complessivamente corrisponda una somma inferiore rispetto a quella stabilita nel verbale di separazione consensuale, ai fini tributari egli può ripartire proporzionalmente la somma complessivamente versata, distinguendo le due diverse quote ed imputando esclusivamente quella dovuta alla moglie a titolo di oneri deducibili. In difetto di qualsiasi norma giuridica che stabilisca la priorità, a carico del coniuge, dell'obbligo di mantenimento delle figlie rispetto all'obbligo di mantenimento della moglie o viceversa, la diversa ripartizione effettuata dall'Agenzia delle entrate al fine di disconoscere l'ammontare degli oneri deducibili, è priva di alcun pregio. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 10

186. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 5, sentenza n. 34 del 20 febbraio 2019. Presidente: Abate, Estensore: Abate**

Residenza nella Confederazione Elvetica – Onere della prova.

In caso di contestazione circa la residenza all'estero del cittadino italiano, se il paese è considerato “a rischio di evasione fiscale” (come era la Svizzera nell'anno di accertamento in oggetto) l'onere della prova dell'effettiva residenza grava in capo al contribuente e non all'Agenzia. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 2bis

187. **Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sezione 2, sentenza n. 22 del 20 giugno 2019. Presidente: Chiodaroli, Estensore: Brago**

Credito imposte versate all'estero – Onere della prova.

Il residente in Italia ha diritto – per evitare la doppia tassazione – di detrarre le imposte pagate all'estero sui redditi lì prodotti. Ai fini della verifica della spettanza della detrazione non ha obbligo di esibire né la dichiarazione dei redditi prodotti all'estero né altra documentazione rilasciata dal soggetto erogante: l'unico documento che è indispensabile produrre è la ricevuta del versamento a titolo di imposta effettuato nel paese estero. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 2bis

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 19410/2018

188. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 511 del 6 febbraio 2019. Presidente: Tucci, Estensore: Tucci**

Accertamento – paradisi fiscali – natura della norma – presunzione legale di evasione.

L'art. 12 del D.L. n. 78/2009 non è applicabile retroattivamente perché ha natura sostanziale e non meramente processuale, in quanto stabilisce una presunzione legale di evasione, con inversione dell'onere della prova in capo al contribuente. (F.Li.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: cfr. C.T.R. Lombardia – Milano, sent. n. 692/2017

189. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 21, sentenza n. 862 del 26 febbraio 2019. Presidente: Biancospino, Estensore: Astegiano**

Utilizzo perdite fiscali non riportate in dichiarazione – Illegittimità – Non sussiste.

Eventuali errori nella compilazione della dichiarazione dei redditi non impediscono il riporto delle perdite e il loro utilizzo in compensazione negli anni successivi qualora le stesse risultino sussistenti, ancorché non dichiarate, e sia altresì chiara la volontà del contribuente di esercitare la facoltà in questione. (G.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 8

190. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1040 del 6 marzo 2019. Presidente: Di Rosa, Estensore: Curami**

Detrazione – Interessi passivi mutuo.

La detrazione d'imposta prevista dall'art. 15, comma 1, lett b.) del TUIR e pari al 19% degli interessi passivi e degli oneri accessori corrisposti in dipendenza di mutuo garantito da ipoteca è collegata al finanziamento e di conseguenza spetta, nei limiti di legge, a ogni cointestatario del rapporto di mutuo, indipendentemente dalla sua quota di proprietà dell'immobile. (M.Pi.)

Riferimenti normativi: d. P.R.: 917/86, art. 15, comma 1

191. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1989 del 9 maggio 2019. Presidente: Saresella, Estensore: Franco**

Oneri deducibili – Deduzioni per oneri familiari – Assegno di mantenimento – Prova dell'effettivo pagamento periodico.

In tema di deducibilità dell'assegno di mantenimento all'ex coniuge, deve ritenersi provata l'attendibilità delle ricevute di pagamento periodico fornite dal contribuente in sede di dichiarazione qualora, dette ricevute, siano sottoscritte dal soggetto beneficiario in ottemperanza a quanto stabilito con sentenza passata in giudicato. (A.Fu.)

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

192. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1266 del 18 marzo 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Residenza fiscale - Trasferimento fittizio - Onere della prova.

In materia di residenza fiscale, attesa l'introduzione della presunzione legale relativa di cui all'art. 2, co. 2-bis, d.P.R. 917/86 a far data dall'anno di imposta 1999, con specifico riferimento ai periodi ad esso antecedenti, grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare la fittizietà del trasferimento, dovendo a tal fine essere presi in considerazione elementi quali la presenza, nel territorio nazionale, del soggetto, nonché dei suoi familiari ovvero l'eventuale disponibilità di un'abitazione, nonché il luogo di esercizio delle attività professionali. (M.F.R.)

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

193. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1270 del 18 marzo 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Detrazioni spese per interventi riqualificazione energetica - Costruzione nuova porzione edificio - Non sussiste.

La detrazione concernente gli interventi di riqualificazione energetica, in caso di ristrutturazione di un sottotetto convertito in unità abitativa, può essere riconosciuta esclusivamente in relazione a quelle spese che, alla luce della descrizione contenuta in fattura, siano specificamente imputabili alle parti di edificio preesistenti. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. 292/2006, art. 1, comma 344

194. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1851 del 15 aprile 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Calà**

Detrazione d'imposta – Spese per riqualificazione energetica – Obblighi in capo al contribuente – Trasmissione dati all'ente preposto al controllo – Mancato adempimento – Esclusione.

Per beneficiare della detrazione di imposta prevista per le spese finalizzate alla riqualificazione energetica di un immobile, il contribuente deve assolvere specifici obblighi, tra i quali rientra la previa trasmissione dei dati all'ENEA (ente preposto al controllo dei presupposti per il conseguimento del risparmio energetico). In mancanza, la detrazione d'imposta non può essere riconosciuta. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: l. 27/12/2006, n. 296, art. 1, comma 344 d.m. EFI 19/02/2007

195. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2709 del 20 giugno 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

Detrazioni fiscali – Agevolazioni – Ristrutturazione edilizia – Requisiti – Condizioni – Forza maggiore – Perdita dell'agevolazione.

In tema di agevolazioni per spese per ristrutturazione edilizia, il mancato rispetto del termine di sei mesi dalla fine dei lavori di ristrutturazione, per sottoscrivere il contratto di compravendita dell'immobile con l'impresa che ha provveduto ai lavori, a causa di presunti vizi dell'immobile lamentanti dal contribuente, non integra causa di forza maggiore e pertanto comporta la perdita dell'agevolazione. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 16 bis, comma 1

196. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2715 del 20 giugno 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Disconoscimento detrazioni fiscali – Agevolazioni fiscali – Ristrutturazione edilizia.

In materia di agevolazioni fiscali per spese di ristrutturazione, le opere di collegamento dell'immobile ai servizi pubblici essenziali, ovvero la creazione dell'effettivo collegamento

dell'immobile al sistema fognario e idrico, rientrano nell'ambito dei lavori di ristrutturazione, trattandosi di lavori indispensabili per l'utilizzabilità del bene per le finalità che gli sono proprie. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: l. 448/2001, art. 9, comma 2; d.l.: 223/2006, art. 35; l. 448/2001, art. 1, comma 121; l. 266/2006

197. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 301 del 22 gennaio 2019. Presidente: Chindemi, Estensore: Aondio

Detrazioni per interventi di riqualificazione energetica – Spettanza – Condizioni – Comunicazione ad ENEA prescritta dall'articolo 4, comma 1-bis, d.m. 19.2.2007 – Necessità – Sussiste.

In materia di detrazioni per le spese di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio esistente, ai sensi dell'articolo 1, commi 344 e seguenti, legge 27 dicembre 2006, numero 296, la comunicazione da trasmettere all'ENEA entro 90 giorni dalla fine dei lavori attraverso l'apposito sito Internet, ottenendo ricevuta informatica, prescritta dall'articolo 4, comma 1-bis del decreto interministeriale 19 febbraio 2007, costituisce un requisito necessario ed indispensabile ai fini della fruizione del beneficio, senza il cui assolvimento non può essere riconosciuta la detrazione. (F.Tam.)

Riferimenti normativi: l. 296/06, art. 1, comma 344, ss.

198. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1782 del 16 aprile 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Bragho

Detrazioni per interventi di riqualificazione energetica – Spettanza – Qualifica soggettiva – Irrilevanza.

In tema di detrazione per interventi di riqualificazione energetica, sia le disposizioni istitutive contenute nella legge finanziaria n. 296/2006, sia il d.m. attuativo del 19 febbraio 2007, non escludono dalla fruibilità della detrazione le società immobiliari di gestione; invero, la detrazione spetta a qualunque soggetto giuridico, anche ai titolari di redditi d'impresa, essendo necessario e sufficiente che chi esegue l'intervento e sostiene la spesa sia il titolare di un diritto reale, ovvero di un diritto di godimento sull'immobile oggetto della riqualificazione, a prescindere sia dalla categoria catastale che dall'imputazione soggettiva del beneficiario della detrazione. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: l. 296/06, art. 1, comma 344, ss.

199. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 1999 del 9 maggio 2019. Presidente: Lamanna, Estensore: Ruta

Imposte sui redditi – Società di persone – Imposizione per trasparenza – Estinzione della società – Imponibilità dei redditi nei confronti dei soci – Permane.

In materia di accertamento dei redditi delle società di persone, la circostanza che l'accertamento a carico della società sia stato annullato quale conseguenza della estinzione della stessa, avvenuta medio tempore con la cancellazione dal registro delle imprese, non fa venire meno la pretesa impositiva nei confronti dei soci, i quali sono assoggettati a imposizione in quanto tali, basandosi l'imposizione dei redditi di tali società sul principio di tassazione per trasparenza. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/85, art. 5

IRES***Periodo d'imposta***

200. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 906 del 27 febbraio 2019. Presidente: Celletti, Estensore: Chiametti**

Principio di competenza.

La sopravvenienza passiva rilevata a storno di un premio - a seguito di accordo transattivo - deve essere dedotta nell'esercizio in cui tale accordo è divenuto definitivo, ai sensi dell'art. 109, comma 1, del TUIR. (V.P.)

Riferimenti normativi: art. 109, comma 1, del d.P.R. 917/1986

201. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2463 del 6 giugno 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri**

Spese di rappresentanza – Spese di sponsorizzazione – Deducibilità – Periodo d'imposta – Corretta imputazione – Competenza.

Le spese di rappresentanza o sponsorizzazione che portino ad uno sviluppo industriale e commerciale dell'azienda che le sostiene sono detraibili nell'anno d'imposta in cui le stesse spese hanno avuto inizio. (F.Fa.)

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

Aliquota e detrazione d'imposta

202. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 298 del 8 maggio 2019. Presidente: Macca, Estensore: Portieri**

Imputazione dei redditi – residenza – divieto doppia imposizione.

Le imposte estere accreditabili in Italia, in caso di imputazione per trasparenza dei redditi conseguiti dalla società controllata non residente, consistono sia nelle imposte pagate dalla medesima nel proprio Stato di residenza, sia in quelle assolte in altri Paesi esteri, nella misura in cui le stesse siano rimaste effettivamente a carico della controllata. Tale soluzione interpretativa è conforme al divieto di doppia imposizione. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 22/12/1986 n. 917, art. 23 d.P.R. 22/12/1986 n. 917, art. 165

203. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 741 del 18 febbraio 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Centurelli**

Detrazioni – Spese per lavori di riqualificazione energetica – Società immobiliare.

La detrazione delle spese di riqualificazione energetica è ammessa anche per gli immobili che rappresentano l'oggetto dell'attività sociale esercitata da una società immobiliare. (G.Na.)

Riferimenti normativi: l. 296/2006, art. 1, comma 344-347 e D.M. 19/02/2007, art. 2

204. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 2040 del 13 maggio 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

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

Condizione indispensabile per fruire della detrazione per interventi finalizzati al risparmio energetico è che gli stessi siano eseguiti su unità immobiliari e su edifici (o su parti di edifici) esistenti, di qualsiasi categoria catastale, anche se rurali. Elemento scriminante per fruire della

detrazione prevista dall'art. 1, comma 344, l. 296 del 27 dicembre 2006 è la qualificazione dell'intervento, che deve tendere a ridurre il consumo di energia secondo lo spirito della norma citata. Tale agevolazione, se idoneamente documentata, spetta al contribuente senza alcuna limitazione soggettiva (persone fisiche, imprenditori e non, società ed enti titolari di reddito di impresa) od oggettiva (per qualunque edificio, purché già esistente). Quindi, l'Ufficio finanziario non può negare il beneficio in argomento contestando l'assenza della strumentalità dell'immobile oggetto di interventi di risparmio energetico. Inoltre, la tardiva comunicazione all'Ente pubblico competente, per l'esecuzione degli interventi finalizzati al risparmio energetico, non rileva ai fini delle predette detrazioni se costituisce un evidente e mero errore materiale. (E.D.V.)

Riferimenti normativi: l. 296/2006, art. 1 comma 344

205. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 2071 del 13 maggio 2019. Presidente: Giucastro, Estensore: Squassoni**

Riqualificazione energetica – Detrazione – Locazione di immobili.

La detrazione delle spese sostenute per la riqualificazione energetica spetta anche alle imprese esercenti attività di locazione di immobili, seppure gli edifici riqualificati rappresentano l'oggetto della loro attività e non hanno funzione strumentale. (A.Fa.)

Riferimenti normativi: l. 296/2006, art. 1

206. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 2546 del 5 giugno 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Miceli**

Detrazioni per riqualificazione energetica – Presupposti e limitazioni – Strumentalità immobile.

Dalle disposizioni normative che regolano i presupposti e le modalità per la detrazione delle spese documentate relative ad interventi di riqualificazione energetica non si rileva alcuna limitazione del diritto connessa alla condizione della strumentalità dell'immobile rispetto alla attività imprenditoriale esercitata né tale condizione limitativa può essere introdotta sulla base di risoluzioni o circolari. (C.Ro.)

Riferimenti normativi: l. 296/2006, art. 1, comma 344; d.m. 19/2/2007, art. 2, comma 1, lett. b)

207. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 2710 del 14 giugno 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Riqualificazione energetica – Detrazione di imposta costi di riqualificazione – Applicabilità della detrazione agli immobili di proprietà di qualsiasi natura.

In materia di normativa fiscale per la riqualificazione energetica degli immobili, non costituisce elemento scriminante per fruire delle detrazioni, la qualificazione o meno della strumentalità dell'immobile sul quale gli interventi di risparmio energetico vengono eseguiti. La norma infatti non pone a riguardo alcun limite sulla natura dell'immobile, mentre ciò che rileva a tal fine è la qualificazione dell'intervento che deve tenere e ridurre il consumo di energia, secondo lo spirito della norma voluto dal legislatore. (G.Da.)

Riferimenti normativi: l. 296/2006, art. 1, comma 344

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. CTP Milano, Sez. 17, sentenza 5555/17 e CTR Milano, sentenza n. 3719/2017

208. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 1167 del 13 marzo 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Rentiis**

Riqualificazione energetica – Detrazione - Immobili strumentali - Limitazione - Non sussiste.

La norma non pone delle limitazioni al beneficio fiscale rispetto alla strumentalità degli immobili perché il disposto letterale dell'art. 1, commi 344-347, legge 27.12.2006, n. 296, prescrive di favorire il risparmio energetico in senso assoluto, indipendentemente da chi sia il proprietario, l'utilizzatore o il tipo di bene strumentale o meno; questo risparmio si riversa sia a livello di sistema economico per la riduzione delle importazioni che a livello di azienda, realizzando una indubbia rivalutazione dei beni aziendali compresi quelli cosiddetti "non strumentali" ma pur sempre di proprietà della società. (R.T.)

Riferimenti normativi: l. 296/2006, art. 1, comma 344-347

209. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 1819 del 17 aprile 2019. Presidente: Pezza, Estensore: Pezza**

Titolari di reddito d'impresa – Edifici posseduti ma non direttamente utilizzati – Detrazione per spese sostenute per la riqualificazione energetica – Spettanza – Sussiste.

I titolari di reddito d'impresa che eseguono interventi su beni non utilizzati direttamente non sono esclusi dalla possibilità di usufruire della detrazione per spese sostenute per la riqualificazione energetica degli edifici, di cui all'art. 1, commi 344 e seguenti, legge n. 296/2006, non essendo prevista alcuna specifica eccezione in tale senso; in generale, tutti i contribuenti titolari di reddito d'impresa che possiedono, direttamente o indirettamente, l'immobile oggetto di intervento possono usufruire della detrazione fiscale in commento. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: l. 296/2006, art. 1, comma 344-347

Riporto eccedenze-perdite

210. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 247 del 3 aprile 2019. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini**

Perdite - Mancata presentazione dichiarazione – Conseguenze.

L'opzione, riservata al contribuente, di computare le perdite di un periodo d'imposta in diminuzione del reddito complessivo di quelli successivi, è preclusa se esercitata oltre il quinquennio dalla loro maturazione, allorquando ne sia stata omessa l'indicazione in dichiarazione, per mancata presentazione della stessa. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 84

211. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 251 del 22 maggio 2019. Presidente: Fazio, Estensore: Cagnoli**

Omessa o dichiarazione ultra tardiva – Riporto perdite fiscali documentate – Legittima.

Il diritto di scomputo delle perdite fiscali è un diritto sostanziale che dipende esclusivamente dalla effettiva esistenza e dalla presentazione di idonea documentazione che ne dimostri la spettanza. Il diritto allo scomputo delle perdite fiscali deve essere pertanto riconosciuto anche in caso di omessa dichiarazione o di dichiarazione ultra tardiva. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 322/98, art. 2, comma 7; d.P.R. 917/86, art. 84

212. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1763 del 15 aprile 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini**

Perdite – Mancato utilizzo – Rimborso dell'imposta pagata di conseguenza – Ammissibilità.

L'istanza di rimborso concernente l'imposta sui redditi delle società può essere presentata anche in caso di perdita, e deve, in tale ipotesi, riferirsi alle imposte versate in eccesso, anche con riferimento agli anni successivi, per effetto del mancato utilizzo della presunta maggior perdita. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 38

Ricavi-plusvalenze/oneri-minusvalenze

213. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1914 del 8 maggio 2019. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Determinazione reddito d'impresa - Costi deducibili – Mancata rappresentazione in bilancio.

In tema di Ires, costituisce regola generale, ai fini del calcolo della base imponibile, la norma di cui all'art. 83 d.P.R. n. 917/1986, secondo cui, affinché possa essere riconosciuta una perdita erroneamente non contabilizzata, è necessario presentare correttamente l'errore contabile in bilancio. Costituisce, al contrario, regola eccezionale, la norma di cui all'art. 109 d.P.R. n. 917/1986, la quale statuisce come sia possibile, altresì, ottenere il riconoscimento di un componente negativo di reddito non correttamente registrato solo laddove lo stesso risulti da elementi certi e precisi, adottati dal contribuente, idonei a provare l'inerenza e l'effettività del costo, non configurandosi come tali la copia fotostatica di una fattura emessa da un fornitore. (G.Ch.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, artt. 83 e 109

214. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 2897 del 26 giugno 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Chiametti**

Indebita deduzione di costi – Indebita detrazione IVA – Genericità o assenza delle fatture – Onere probatorio.

La fattura, sia in tema di imposizione diretta, sia in tema di IVA, costituisce elemento probatorio a favore dell'impresa solo se redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto prescritti dall'art. 21, d.P.R. 633/1972. Tale previsione risponde ad un'oggettiva finalità di trasparenza e di conoscibilità essendo funzionale a consentire l'espletamento delle attività di controllo e verifica da parte dell'amministrazione finanziaria, consentendo l'esatta e precisa identificazione dell'oggetto della prestazione, che deve essere indicato specificandone natura, qualità e quantità. Un'indicazione generica o assente dell'operazione fatturata non è idonea a soddisfare le finalità conoscitive che la norma intende assicurare. La giurisprudenza è pressoché unanime nel ritenere, sia ai fini della deduzione dei costi, sia ai fini della detrazione IVA, che spetti al contribuente l'onere di dimostrare il soddisfacimento delle condizioni per poterne fruire e, di conseguenza, di fornire elementi integrativi rispetto alle fatture. (S.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 52 co. 5; d.P.R. 600/1963, art. 33

Ammortamenti/accantonamenti

215. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2930 del 26 giugno 2019. Presidente: Clemente, Estensore: Pavone**

Aliquote di ammortamento – Impianto eolico.

L'iscrizione al catasto di un impianto eolico non è sufficiente affinché questo possa essere qualificato come bene immobile nella sua interezza; gli elementi impiantistici, infatti, non sono considerati fabbricati e non concorrono alla determinazione della rendita catastale.

La determinazione delle aliquote di ammortamento, sulla base della vita utile del bene, deve avvenire secondo un approccio per componenti distinguendo la parte immobiliare da quella impiantistica. (G.Vi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 102; l. 208/2015, art. 1, comma 21

216. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 2076 del 15 maggio 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Lamberti**

Rettifica – Termine di decadenza – Decorrenza – Dall'annualità in cui i costi sono stati sostenuti e la prima quota di ammortamento è stata iscritta in bilancio.

Nell'ipotesi di beni ammortizzabili, il termine di decadenza per l'esercizio del potere impositivo decorre dall'annualità nella quale in cui i costi sono stati concretamente sostenuti e la quota di ammortamento è stata iscritta in bilancio, nella quale, quindi, sorgono i presupposti del diritto alla deduzione; a ciò non osta il principio di autonomia dei periodi di imposta, che non opera in relazione a situazioni geneticamente unitarie, ma destinate a ripercuotersi su annualità successive, e non potendo il contribuente essere esposto all'azione del Fisco per un periodo eccessivamente dilatato. (F.V.A.)

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

Ristretta base societaria

217. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 37 del 8 aprile 2019. Presidente: Vacchiano, Estensore: Vacchiano**

Distribuzione utili societari a favore del socio con partecipazione qualificata – Onere della prova.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, ferma restando la facoltà per il contribuente di provare che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano stati, invece, accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti, non essendo comunque a tal fine sufficiente la mera deduzione che l'esercizio sociale si sia concluso con perdite contabili. Ai fini dell'operatività della presunzione citata non è necessario che l'utile extracontabile accertato sia conseguente a maggiori ricavi imponibili, ben potendo conseguire a minori costi deducibili. I costi invero costituiscono un elemento importante ai fini della determinazione del reddito di impresa, sicché, allorquando essi siano fittizi o indeducibili, scatta la presunzione che i ricavi siano maggiori di quanto dichiarato. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 47

218. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 1 del 8 gennaio 2019. Presidente: Fantini, Estensore: De Biase Frezza**

Distribuzione utili societari a favore del socio con partecipazione qualificata – Onere della prova.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, ferma restando la facoltà per il contribuente di provare che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano stati, invece, accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti, non essendo comunque a tal fine sufficiente la mera deduzione che l'esercizio sociale si sia concluso con perdite contabili. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 47

219. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 1555 del 4 aprile 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Contini**

Distribuzione utili non contabilizzati – Presunzione - Soci.

La presunzione di distribuzione di utili non contabilizzati non può essere contestata, ex art. 38, co. 3, d.P.R. 600/1973, direttamente al socio di una società a ristretta base azionaria sulla sola base di un rapporto di partecipazione indiretta. Nel caso di specie, il socio persona fisica era socio (al 25%) di una società "intermedia" la quale era, a sua volta, socia al 50% di altra società ("ultima") oggetto di verifica da parte dell'Ufficio. In tal senso, la pretesa non è ammessa nei limiti in cui l'Ufficio ha contestato la distribuzione di utili non contabilizzati direttamente al socio persona fisica, senza contestare gli stessi, *in primis*, al socio effettivo della società oggetto di verifica (i.e. la società "intermedia"). (G.Ba.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 47; art. 2729 c.c.

220. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 1889 del 7 maggio 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Mainini**

Processo Tributario – Presunzione *iuris tantum* – Attribuzione pro-quota ai soci degli utili extra bilancio accertati – Legittima.

Nei casi di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione *iuris tantum* dell'attribuzione pro-quota ai soci di utili extra-bilancio accertati, derivante dal dato oggettivo della stretta compagine societaria e dal vincolo di solidarietà che li lega nella gestione, rendendoli compartecipi nella conoscibilità degli affari sociali e nel controllo reciproco. (V.Cat.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 17, comma 1; art. 2729 c.c.

221. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 2603 del 10 giugno 2019. Presidente: D'Antonio, Estensore: Petrone**

Accertamento di maggiori utili distribuiti – Utili extra contabili – Società di capitali a ristretta base sociale.

La verifica fiscale effettuata nei confronti di una società di capitali a ristretta base proprietaria, ove si concluda con la ricostruzione di maggiori ricavi rispetto a quelli contabilizzati e riportati nella dichiarazione fiscale, genera non solo l'accertamento di utili extra bilancio a carico della società, ma anche, una presunzione di distribuzione dell'utile extra bilancio sottratto a imposizione per trasparenza ai soci. Tale presunzione degli utili extra contabili ai soci, non può considerarsi illogica se si tiene conto della complicità che normalmente è presente in un gruppo così composto. È fatta salva la prova contraria. (S.S.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 10982 del 14 maggio 2007; Cass. 3896 del 15 febbraio 2008

222. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 2605 del 10 giugno 2019. Presidente: D'Antonio, Estensore: Petrone**

Società a ristretta base sociale – Presunzione di distribuzione ai soci degli utili.

La ristrettezza dell'assetto societario integra una prova presuntiva, di natura relativa, dell'avvenuta percezione degli utili da parte del socio. È onere del contribuente dimostrare che gli utili extracontabili, anziché essere incamerati dal socio unico, sono stati accantonati o reinvestiti. (A.Tu.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 24534/2017

223. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 64 del 23 gennaio 2019. Presidente: Petrucci, Estensore: Vitelli**

Utili non contabilizzati - Presunzione di attribuzione pro quota ai soci – Prova contraria.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, per essere stati, invece, accantonati dalla società ovvero da essa reinvestiti. È dunque legittimo presumere che le somme corrispondenti al risultato dell'esercizio economico siano entrate nella disponibilità dei soci. (F.Lo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 5

224. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2784 del 24 giugno 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra**

Cessione quote sociali – Opponibilità ai terzi – Iscrizione registro imprese – Imputazione ai soci dell'utile extrabilancio.

I soci di una srl non possono opporre di aver ceduto le quote sociali, al fine di non rispondere dei debiti sociali, qualora l'iscrizione della cessione delle quote sociali nel registro delle imprese, presupposto per l'opponibilità ai terzi, risulti posteriore alla conclusione dell'esercizio sociale. Ne consegue l'imputazione ai soci dell'utile extrabilancio non dichiarato dalla società ai fini fiscali. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 917/1986, art. 47

225. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2095 del 16 maggio 2019. Presidente: Giordano, Estensore: Vicuna**

Accertamento di utili extracontabili – Grava sull'Amministrazione – Utilizzabilità di presunzioni semplici – Presunzione di distribuzione – Prova contraria – Modalità.

In caso di accertamento di utili extracontabili in capo a una società di capitali a ristretta base sociale, a fronte della presunzione (semplice) di attribuzione ai soci degli utili extracontabili accertati, rimane salva la possibilità del contribuente di fornire la prova contraria consistente nella confutazione della presunzione della solidarietà o complicità fra i soci, che si traduce, oltre che nella dimostrazione della inesistenza della condizione di società a ristretta base sociale, in quella della estraneità del socio ai profili gestionali-amministrativi della società in quanto ascrivibili ad altri e ciò, a titolo esemplificativo, sporgendo denuncia nei confronti di chi gestisce effettivamente la società, ponendo in essere l'azione sociale di responsabilità nei confronti di chi amministra la società, dimostrando che, pur avendo posto in essere ogni iniziativa volta ad

acquisire l'effettiva conoscenza degli accadimenti societari, nulla è stato ottenuto a causa di atteggiamenti ostruzionistici di colui che gestiva la società. (F.V.A.)

Riferimenti normativi:

Consolidato nazionale e mondiale

226. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 2030 del 13 maggio 2019. Presidente: Biancospino, Estensore: Martinelli**

Consolidato fiscale – Rettifiche – Notifiche – Ufficio competente.

In tema di consolidato fiscale si stabilisce che il controllo e la rettifica delle dichiarazioni delle società che partecipano al consolidato spetta all'Ufficio territorialmente competente in ragione della società il cui reddito è oggetto di rettifica e va eseguito con atto unico notificato sia alla consolidata che alla consolidante. Pertanto, è viziato nel procedimento l'avviso di accertamento emesso alla sola consolidante con cui, a seguito delle istanze di rimborso IRES formulate dalla consolidata per mancata deduzione IRAP delle spese per il personale, l'Ufficio territorialmente competente per la consolidante, oltretutto diverso da quello competente per la consolidata, ha rettificato le perdite esposte nel solo modello CNM. (E.D.V.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 40 bis

227. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2643 del 18 giugno 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

Consolidato fiscale – Società controllata – Perdite – Deducibilità – Condizioni – Sussiste.

La società controllata ha diritto a dedurre le perdite prodotte durante il periodo in cui era soggetta al regime di tassazione di gruppo, a condizione che, ai sensi dell'art. 124, comma 4, Tuir, il quale rinvia all'art. 13 d.m. 09/06/2004, dopo la scadenza del triennio di consolidato nazionale, la società controllante abbia comunicato all'agenzia delle entrate la perdita di efficacia dell'opzione e la ripartizione delle perdite. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 917/1986, art. 124, comma 4; d.m. 09/06/2004, art. 13

228. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 1975 del 7 maggio 2019. Presidente: Taddei, Estensore: Taviano**

Dichiarazione integrativa – Presentazione – Soggetto legittimato – Consolidante – È tale.

Nell'ambito del regime del consolidato nazionale, soggetto legittimato a presentare la dichiarazione integrativa - sulla base di comunicazione effettuata dalla controllata - è la consolidante, la quale per effetto dell'esercizio dell'opzione, liquida l'imposta unica per tutto il gruppo e la versa. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 121

Enti non commerciali (ENC): residenti e non residenti

229. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 279 del 26 aprile 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Trevisani**

Attività commerciale – Accertamento induttivo.

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

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

230. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 1836 del 18 aprile 2019. Presidente: Ingino, Estensore: Ingino**

Regime agevolativo – Presupposti.

A fronte di una specifica contestazione da parte dell'Ufficio è onere della parte ricorrente dimostrare di essere in possesso di tutti i requisiti previsti dall'art. 148, comma 8, Tuir ai sensi del quale le associazioni che intendano beneficiare del regime agevolativo devono conformarsi a determinate clausole da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti, quali: a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge; b) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento, ad altra associazione con finalità analoghe; c) la disciplina uniforme del rapporto associativo; d) l'obbligo di redigere ed approvare annualmente un rendiconto finanziario ed economico; e) l'eleggibilità libera agli organi amministrativi, il principio del voto singolo, la sovranità di soci, associati o partecipanti e criteri di loro ammissione ed esclusione; f) l'intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti *mortis causa*. L'assenza di tale prova implica la conferma dell'accertamento dell'Agenzia delle Entrate. (N.Ca.)

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

231. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2289 del 27 maggio 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

Natura – Disconoscimento – Prova contraria – Bilancio d'esercizio – Sufficienza.

Nel caso in cui l'Agenzia delle entrate contesti in capo al contribuente la natura di ente non commerciale, il bilancio d'esercizio costituisce documento sufficiente ai fini del controllo della movimentazione di cassa e, in generale, degli aspetti finanziari della gestione dell'Associazione, senza che si renda necessaria la redazione del rendiconto finanziario. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 917/1986, art. 148, comma 8, lett. a), d) ed e)

232. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2338 del 27 maggio 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Calà**

Associazioni sportive dilettantistiche – Finalità mutualistiche – Agevolazioni fiscali – Presupposti – Rendiconto finanziario – Mancata redazione – Conseguenze.

Le associazioni sportive dilettantistiche, qualora rispettino i requisiti di cui agli artt. 90, l. n. 289/2002 e 25, l. 133/1999, beneficiano di un particolare regime agevolativo ai fini impositivi che è strettamente subordinato al rispetto dell'obbligo di redazione del rendiconto economico-finanziario. La mancanza di quest'ultimo, difatti, non costituisce mera violazione di un obbligo formale, ma comporta la perdita delle agevolazioni fiscali stabilite dalla legge, posto che il rendiconto finanziario rappresenta l'unico documento idoneo ad accertare la sussistenza delle finalità mutualistiche dell'ente. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: l. 389/91; l. 289/02, art. 90; l. 133/99, art. 25

233. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 28 del 5 aprile 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Associazione Sportiva Dilettantistica – Agevolazioni fiscali – Presupposti.

Il riconoscimento di una associazione "*ai fini sportivi*" da parte del Coni non è condizione sufficiente per godere del trattamento agevolato previsto dal d.P.R. 917/1986, art. 148 e dal d.P.R. 633/1972, art. 4, occorrendo in aggiunta all'iscrizione nel Registro delle Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche del Coni, e che l'ente svolga in concreto l'attività nel pieno rispetto delle clausole dello statuto, il quale deve recepire le clausole previste dalla legge. (L.Z.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 148; d.P.R. 633/1972, art. 4

Procedure concorsuali/fallimento

234. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 954 del 1 marzo 2019. Presidente: Citro, Estensore: Carfagna**

Imposta sostitutiva – fondo immobiliare.

Un fondo immobiliare è un autonomo soggetto patrimoniale rispetto alla società di gestione del risparmio che lo gestisce, ed obbligato è al versamento delle imposte, ordinarie e/o straordinarie. Pertanto, la società di gestione del risparmio non può essere ritenuta responsabile solidale in caso di mancato versamento dell'imposta sostitutiva del 7%, a seguito di delibera di messa in liquidazione del fondo. (V.P.)

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

Operazioni straordinarie

235. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 22 del 2 gennaio 2019. Presidente: Oldi, Estensore: Oldi**

Scissione totalitaria – Debiti tributari scissa - Solidarietà beneficiaria – Sussiste.

In caso di scissione totalitaria di una società si verifica una successione a titolo universale tra la società oggetto di scissione e le nuove società. Ciò comporta che il rapporto tributario instauratosi con la società scissa, comprensivo dell'intervenuta definitività degli avvisi di accertamento, si trasferisce in capo alle società beneficiarie. Il frazionamento del debito tributario tra queste ultime, in relazione alla suddivisione del patrimonio, è però impedito dalla solidarietà immanente al regime dei rapporti tributari prevista dalla disciplina vigente. (M.Mo.)

Riferimenti normativi: art. 173, comma 13, Tuir; Art. 15 d.lgs. n. 472/1997

236. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 1413 del 27 marzo 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Missaglia**

Rettifica valori cessione di partecipazioni sociali - Confronto con altri cedenti - Prova insufficiente.

In tema di rettifica dei valori di cessione di partecipazioni sociali la variazione eseguita dall'Ufficio può ritenersi legittima solo in presenza di fatti certi o di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti idonee a provare che il corrispettivo dichiarato non corrisponde a quello effettivamente percepito, non essendo sufficiente il mero confronto con il prezzo praticato da altri venditori delle medesime partecipazioni. (I.B.)

Riferimenti normativi:

Altro

237. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 89 del 11 gennaio 2019. Presidente: Oldi, Estensore: Lauria**

Sopravvenienze attive – Rinuncia al credito – Usufruttuario – Non tassabilità – Illegittima.

L'art. 88, comma 4, Tuir afferma che non si considerano sopravvenienze attive i versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società dai propri soci e la rinuncia dei soci ai crediti. Tale disciplina, avendo natura agevolativa, deve essere interpretata in modo restrittivo e, di conseguenza, il beneficio ivi previsto non può essere esteso all'usufruttuario. (M.Mo.)

Riferimenti normativi: Art. 88, comma 4, Tuir

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 22917/2014

238. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 90 del 11 gennaio 2019. Presidente: Oldi, Estensore: Lauria**

Operazioni oggettivamente inesistenti – Deducibilità dei costi – Non sussiste.

In presenza di operazioni oggettivamente inesistenti – realizzate con società risultate "cartiere" perché pive di struttura imprenditoriale, assenza di incassi, con costi irrisori, incomprensibili movimentazioni bancarie – non sussiste il diritto a dedurre i relativi costi, ai sensi dell'art. 109 TUIR. (R.S.)

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

239. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 3, sentenza n. 108 del 7 febbraio 2019. Presidente: De Petris, Estensore: Cappelluzzo**

Credito d'imposta per ricerca e sviluppo – Compensazione – Mancata presentazione istanza – Spettanza – Non sussiste.

La compensazione in dichiarazione ex art. 17, d.lgs. 241/97 di crediti d'imposta per attività di ricerca e sviluppo è ammessa nel solo caso in cui – laddove previsto dalla legge – sia stata presentata apposita istanza ed ottenuto il preventivo assenso da parte dell'Amministrazione finanziaria. Non rileva, a tal fine, che il medesimo credito sia stato fruito per l'anno 2008 e sia stato recuperato a tassazione per l'anno 2011, dal momento che le due fattispecie sono disciplinate da norme diverse. (R.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 241/1997, art. 17

240. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 1240 del 18 marzo 2019. Presidente: Giucastro, Estensore: Siffredi**

Interventi di risparmio energetico su beni strumentali – Agevolazioni per il risparmio energetico - Compete.

L'agevolazione fiscale prevista per i titolari di reddito di impresa disciplinata dall'art. 1, comma 344, legge 296/2006 spetta in relazione alle spese di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio esistente, sostenute senza distinzione rispetto alla natura di bene strumentale per l'impresa proprietaria che sostiene le spese in oggetto (). (M.Ve.)

Riferimenti normativi: l. 296/2006, art. 1, comma 344; cfr. circ. 36 del 31.05.2006 Agenzia delle Entrate

241. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1581 del 8 aprile 2019. Presidente: Bichi, Estensore: Mambriani**

Inerenza– Deducibilità – Costi.

La deducibilità dei costi, ex art. 109, co. 5, d.P.R. 917/1986, deve essere provata nel suo insito rapporto di inerenza rispetto all'incremento dei ricavi ritratti nell'attività di impresa. Nel caso di specie, è stata disconosciuta l'inerenza di costi pubblicitari sostenuti per la sponsorizzazione di un tour musicale, in relazione a gare sportive che hanno avuto luogo in un periodo temporale, anche, successivo rispetto al tour pubblicizzato. (G.Ba.)

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

242. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 1803 del 17 aprile 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Nicolardi**

Spese di sponsorizzazione – Deducibilità – Presupposti.

Una spesa di sponsorizzazione può essere dedotta integralmente, seppure nei limiti previsti dall'art. 90 della legge 289/2002, ove sia emessa a favore di un ente sportivo dilettantistico, a

condizione che i corrispettivi erogati siano effettivamente destinati alla promozione dell'immagine o del prodotto dell'impresa e che il soggetto beneficiario sia idoneo allo svolgimento dell'attività, non rilevando affatto, ai fini della deducibilità, la finalizzazione da parte della società dilettantistica delle somme ricevute per fini pubblicitari. Nel caso specifico, la documentazione prodotta dalla contribuente dimostra che gli eventi sportivi si sono effettivamente svolti dal momento che la squadra oggetto di sponsorizzazione milita in campionato dilettantistico di livello nazionale, dalle foto si rileva che le magliette indossate dai calciatori riportavano con caratteri ben visibili il nome dello sponsor, le pubblicazioni periodiche consentono di individuare gli eventi ed il logo pubblicitario della ricorrente e di inquadrare temporalmente l'evento palesando l'effettività della sponsorizzazione nel periodo considerato. (N.Ca.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. nn. 8981/2017 e 21333/2017

243. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 2, sentenza n. 44 del 19 febbraio 2019.**
Presidente: Pargoletti, Estensore: Barraco

Immobile in locazione - Manutenzione straordinaria - Inerenza

La spesa per l'installazione dell'impianto fotovoltaico sostenuta dall'impresa, che detiene gli immobili destinati all'attività in virtù di un contratto di locazione, non è deducibile dall'impresa stessa per mancanza del requisito di inerenza. La miglioria infatti non è funzionale al raggiungimento di maggiori ricavi d'impresa ma ha il solo effetto di accrescimento di valore dell'immobile in capo al proprietario. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1996, art. 109

244. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 10 del 24 gennaio 2019.**
Presidente: La Salvia, Estensore: Barraco

Accertamento – Consorzio – Costi – Riaddebito alle consorziate – Obbligo.

Il consorzio costituito per gli scopi previsti dall'art. 2602 del codice civile, ha l'obbligo di ribaltare sulle consorziate, secondo i criteri di legge o quelli fissati dallo statuto, nel rispetto della causa consortile e delle relative norme fiscali, gli effetti di tutte le operazioni economiche realizzate da una o più imprese consorziate, oppure dallo stesso consorzio con strutture proprie o con impiego di imprese terze. Le singole consorziate sono, dunque, tenute ad emettere fattura ai fini IVA nei confronti del consorzio in proporzione alla quota consortile, per il ribaltamento dei proventi delle commesse ad esse attribuiti, nonché autofattura, in proporzione della quota consortile, per il ribaltamento dei costi relativi. (J.R.)

Riferimenti normativi:

245. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 118 del 25 febbraio 2019.**
Presidente: Fazio, Estensore: Zambelli

Credito di imposta opere cinematografiche – Omessa indicazione nella dichiarazione dei redditi - Disconoscimento del credito di imposta - Emendabilità della dichiarazione - Non applicabile.

Il credito di imposta previsto dall'art. 1, comma 325 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, volto ad incentivare la produzione e distribuzione di opere cinematografiche, ha natura di agevolazione fiscale. L'indicazione di tale credito nel quadro "RU" della dichiarazione annuale prevista, a pena di decadenza, dall'art. 7 del d.m. 21 gennaio 2010 ha natura di atto negoziale, integrando una dichiarazione di volontà e non di scienza, con la conseguenza che la decadenza prevista in caso di omessa tempestiva indicazione nella dichiarazione è connaturata alla struttura e alla ratio dell'istituto e determina l'irretrattabilità della dichiarazione, alla quale,

pertanto, è inapplicabile il principio della generale emendabilità della dichiarazione fiscale. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: l. 244/07, art.1, comma 325; d.m.21 gennaio 2010, art. 7

Riferimenti giurisprudenziali: cfr. Cass., sent. 610/2018

246. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2284 del 27 maggio 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

Deducibilità dei costi – Inerenza – Requisiti – Presunzioni – Onere della prova.

In materia di deducibilità dei costi inerenti all'attività di impresa, in presenza di indizi gravi, precisi e concordanti di irregolarità delle fatture, il contribuente deve dimostrare che un determinato costo, considerato nella determinazione prima del reddito di impresa e poi dell'imponibile, abbia i requisiti previsti dai principi contabili confermati dalle norme tributarie sul reddito d'impresa. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 109, commi 1 e 5

247. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2286 del 27 maggio 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

Spese di riqualificazione energetica – Agevolazioni – Strumentalità del bene – Risparmio energetico – Condizioni – Limiti – Fattispecie – Fondamento.

Ai fini IRES, deve essere riconosciuta l'agevolazione connessa alle spese di riqualificazione energetica sostenute con riferimento ad un immobile, indipendentemente dalla natura strumentale dello stesso, posto che la *ratio* della norma è il risparmio energetico senza alcuna limitazione oggettiva. (F.Fa.)

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

248. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 389 del 25 gennaio 2019. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Aondio**

Omaggi contrattuali - Gratuità della prestazione - Non sussiste - Spese di rappresentanza - Non assimilabili.

I c.d. "omaggi contrattuali", a discapito del nome, rientrano tra le cessioni riconducibili ad un rapporto sinallagmatico in essere tra il cedente e il cessionario, per il quale non è ravvisabile il requisito della gratuità. Tali oneri, pertanto, non possono essere trattati fiscalmente alla stregua di spese di rappresentanza ai sensi dell'art. 108 TUIR. (I.B.)

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

249. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1418 del 28 marzo 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Palma**

Deducibilità costi black list - Finalità sanzionatoria - Non sussiste - Abrogazione - Effetto irretroattivo.

Le disposizioni che limitavano la deducibilità dei costi sostenuti nei confronti dei paesi c.d. black list (art. 110 TUIR, commi 10 e 11, ora abrogati per effetto dell'art. 1, comma 142 della legge n.208/2016) non costituivano, nemmeno indirettamente, norme sanzionatorie con la conseguenza che le stesse devono continuare ad essere applicate agli atti emessi in data antecedente alla loro abrogazione. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 110; l. 208/16, art. 1 comma 142

250. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 1432 del 29 marzo 2019. Presidente: D'Addea, Estensore: Bussani**

Robin Tax - Autonomia impositiva - Non sussiste - Compensazione verticale - Possibile.

La Robin Tax non si configura come un autonomo tributo rispetto all'Ires ma come una mera maggiorazione dell'aliquota ordinaria applicabile solamente ad alcune imprese operanti nel settore petrolifero ed energetico, con la conseguenza che la stessa è compensabile "verticalmente" con un credito Ires. (I.B.)

Riferimenti normativi: l. 133/08

251. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 1454 del 1 aprile 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Rota**

Riqualificazione energetica - Beni merce - Agevolazione fiscale – Applicabilità – Sussiste.

L'art. 1, comma 344, della legge 296/2006 ha introdotto un'agevolazione fiscale in favore dei soggetti che eseguono interventi di riqualificazione energetica su edifici esistenti senza operare alcuna distinzione di sorta tra immobili strumentali ed immobili merce o patrimonio. Anche per quest'ultimi è quindi legittimo l'utilizzo in detrazione dei costi sostenuti dall'impresa per la riqualificazione. (I.B.)

Riferimenti normativi: l. 296/06, art. 1, comma 344

252. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 1562 del 4 aprile 2019. Presidente: Pezza, Estensore: Pezza**

Dichiarazione – Indicazione separata di spese e altri componenti negativi inerenti ad operazioni commerciali intercorse con fornitori aventi sede in paesi "black list" – Omissione – Conseguenze.

In tema di reddito d'impresa, all'esito delle modifiche retroattive introdotte dall'art. 1, commi 301, 302 e 303 della legge n. 296 del 2006 e prima di quelle di cui alla legge n. 208 del 2015, applicabili a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, la separata indicazione, nella dichiarazione annuale dei redditi, delle spese e degli altri componenti negativi inerenti ad operazioni commerciali intercorse con fornitori aventi sede in Stati a fiscalità privilegiata (cd. Paesi "black list") è un mero obbligo formale, che non ne condiziona la deducibilità e la cui violazione espone il contribuente unicamente alla sanzione amministrativa ex art. 8, comma 3-bis, del d.lgs. n. 471 del 1997, da cumulare, per le sole violazioni anteriori all'entrata in vigore della legge n. 296 del 2006, con la sanzione di cui al medesimo art. 8, comma 1, a ciò non ostando la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998, ove operata dal contribuente dopo l'avvio dei controlli. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 110, commi 10, 11; d.lgs. 471/97, art. 8, commi 1, 3-bis

253. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 1721 del 15 aprile 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Izzi**

Residenza fiscale – Criteri di collegamento – Alternatività – Onere della prova della residenza – È dell'Amministrazione.

Ai fini dell'Ires, l'articolo 73, d.P.R. 97/86, considerando residenti in Italia le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato, istituisce tre criteri di collegamento alternativi, così che è sufficiente l'integrazione di uno solo dei tre requisiti per considerare residente nel territorio dello Stato la società contribuente; la prova del fatto in esame e, in particolare, la prova che l'Amministrazione della società abbia sede in Italia, deve essere fornita dall'Ufficio, il

quale intenda far valere in giudizio il proprio credito tributario nei confronti del contribuente. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, artt. 73, comma 3

254. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1984 del 8 maggio 2019. Presidente: Sbrizzi, Estensore: Monfredi**

Società di comodo – Disciplina – Disapplicazione – Condizioni – Interpello disapplicativo e adempimenti previsti dalle norme – Valenza non unicamente formale – È tale.

La presentazione di istanza di interpello disapplicativo e l'assolvimento degli adempimenti necessari (vale a dire impegnarsi alla cancellazione dal Registro delle Imprese, segnalandolo nel Modello Unico) per ottenere la non applicazione della disciplina prevista per le società di comodo, estesa anche alle società in perdita sistematica, costituisce adempimento funzionale al superamento delle limitazioni di natura antielusiva previste dalla normativa, al quale non può attribuirsi una valenza unicamente formale. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 138/11, conv. in l. 148/11, art. 2, commi 36-decies – 36-duodecies

255. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 2002 del 9 maggio 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Rentiis**

Credito per imposte pagate all'estero – Onere della prova – Spetta al contribuente – Assolvimento – Requisiti.

Ai fini del calcolo del credito d'imposta spettante al contribuente è indispensabile stabilire la quota d'imposta pagata a titolo definitivo, ma essa deve essere individuata non in base alle eventuali certificazioni ricevute dai committenti esteri, bensì in base alla normativa fiscale dello stato impositore; in altri termini, la definitività dell'imposta pagata all'estero coincide con la sua irripetibilità, ossia con la circostanza che essa non è più suscettibile di modificazione a favore del contribuente. Dunque, il contribuente non ha l'onere di produrre certificazioni, ma ha solo quello di provare come ha stimato il reddito estero indicando i ricavi conseguiti all'estero e i relativi costi imputati in maniera analitica o forfetaria, nonché di fornire la prova dell'avvenuto versamento delle imposte nel Paese estero. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/85, art. 165

256. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 2298 del 28 maggio 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Palma**

Soggettività passiva – Società - Estinzione – Efficacia – Differimento – Ius superveniens – Natura sostanziale – Applicazione retroattiva – Illegittimità – Sussiste.

La modifica introdotta dall'art. 28, comma 4°, del d.lgs. n. 175/2014, secondo la quale ai soli fini della validità ed efficacia degli atti impositivi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495, c.c., ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle Imprese, ha natura sostanziale e non può trovare applicazione retroattiva; la norma attiene, infatti, alla titolarità (dal lato passivo) dell'obbligazione tributaria e non contiene una diversa regolamentazione dei termini processuali ovvero dei tempi e delle procedure di accertamento e riscossione. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 2495; d.lgs. 175/14, art. 28, comma 4

257. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 2440 del 6 giugno 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini**

Reddito d'impresa – Garanzie autonome a prima richiesta – Assimilabilità ad un deposito cauzionale sui contratti commerciali – Disciplina degli interessi passivi – Inapplicabilità.

Le garanzie autonome a prima richiesta hanno la funzione di tenere indenne, mediante tempestivo versamento di una somma di denaro predeterminata, il creditore dalle conseguenze del mancato adempimento della prestazione gravante sul debitore principale, avendo come causa concreta quella di trasferire da un soggetto ad un altro il rischio economico connesso alla detta mancata esecuzione; essendo assimilabili ad un deposito cauzionale sui contratti commerciali, non hanno causa finanziaria e, pertanto, le relative commissioni non sono sottoponibili alla disciplina degli interessi passivi di cui all'art. 96, d.P.R. 917/86. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 96

DECADENZA E PRESCRIZIONE

258. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 3, sentenza n. 79 del 9 gennaio 2019. Presidente: De Petris, Estensore: De Petris**

Autonomia dei periodi di imposta – Costi frazionati su più esercizi – Termine decadenziale accertamento.

In ipotesi di costi a deducibilità frazionata su più esercizi, il termine decadenziale per l'accertamento ex art. 43 d.P.R. 600/1973 decorre dall'anno in cui è stato iscritto in bilancio il valore da ripartire. (M.Mo.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 9993/2018

259. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 223 del 21 gennaio 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Garofalo**

Rimborso – Decadenza - Termini

Il diritto al rimborso del credito viene ad esistenza nel momento in cui il credito è indicato in dichiarazione, a nulla rilevando la compilazione dello specifico quadro dedicato alla richiesta di rimborso. La semplice indicazione del credito in dichiarazione è idonea e sufficiente a consolidare il diritto al rimborso da far valere nel termine di prescrizione decennale decorrente dalla data in cui è stato chiesto in dichiarazione. (V.C.)

Riferimenti normativi: art. 21 d.lgs. 546/92

260. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2141 del 13 maggio 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Salvo**

Irpef - Redditi prodotti all'estero - Credito d'imposta.

In materia di crediti d'imposta relativi a redditi prodotti all'estero, la nuova formulazione dell'art. 165 TUIR non prevede alcun termine di decadenza per l'esposizione di detti crediti, che sono quindi soggetti alla sola prescrizione decennale. (F.Fi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 36-ter; TUIR, art. 165

261. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 2579 del 10 giugno 2019. Presidente: Nobile De Santis, Estensore: Clerici**

Richieste di rimborso – Dichiarazioni integrative – Termini di decadenza.

La dichiarazione integrativa ovvero la richiesta di rimborso devono essere presentate per far valere i vantati crediti entro i rispettivi termini di decadenza all'epoca vigente. Il d.P.R. 322 del

22/07/1998, modificato dal d.l. 193 del 22/10/2016 non ha efficacia retroattiva, con applicazione alle rettifiche delle dichiarazioni soltanto a partire dell'anno d'imposta 2016, essendo vietata la sua incidenza nei casi in cui la decadenza è già stata perfezionata. (L.M.R.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 322 del 1998, art. 2 comma 8, modificato dal d.l. 193 del 2016

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 13378/2016

262. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 2922 del 25 giugno 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Zucchini**

Credito d'imposta esteri – Termini di decadenza.

L'art. 165 del TUIR contiene una importante modifica rispetto alla previgente disciplina legislativa della detrazione per i crediti di imposta esteri, che era contenuta nel "vecchio" testo dell'art. 15 del TUIR, anteriore alla riforma del 2004. Tale ultima norma prevedeva (comma 3) che la detrazione dovesse essere richiesta "a pena di decadenza", ma tale inciso è scomparso nella "nuova" versione dell'art. 165, il che conferma che non esiste alcun termine di decadenza per la detrazione ma semmai, nel silenzio della legge, il termine ordinario di prescrizione di cui all'art. 2946 del codice civile. Ciò comporta che l'amministrazione finanziaria non può individuare da sé termini di decadenza. (D.St.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986 art. 165

263. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 78 del 23 gennaio 2019. Presidente: Petrucci, Estensore: Greco**

Raddoppio dei termini – IRAP – Non operatività.

Non essendo l'IRAP un'imposta per la quale siano previste sanzioni penali è evidente che in relazione alla stessa non può operare la disciplina del "raddoppio dei termini" di accertamento. (F.Lo.)

Riferimenti normativi: art. 37, co. 24-26 d.l. 223/2006; art. 331 c.p.p.

264. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. Sezione 23, sentenza n. 2130 del 13 maggio 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Cartella di pagamento – Prescrizione decennale – Sanzioni – Estensione.

L'Irpef non rappresenta una prestazione tributaria di carattere periodico cui è applicabile la prescrizione quinquennale, derivando da un'autonoma valutazione dei presupposti obbligatori per ciascun singolo periodo di imposta e quindi derivando il debito, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi. La prescrizione decennale va altresì applicata alle sanzioni comminate, in quanto accessori al debito principale del quale seguono il regime giuridico. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: art. 2946 c.c.

265. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 407 del 28 gennaio 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Grigillo**

Presunzione redditività di disponibilità in paesi black-list - Raddoppio dei termini – Irretroattività.

L'art. 12, comma 2-bis del d.l. 78/2009 ha stabilito il raddoppio dei termini per gli accertamenti correlati alle violazioni fiscali riguardanti disponibilità finanziarie detenute all'estero, introducendo la tassabilità delle attività finanziarie detenute in Paesi a fiscalità privilegiata poiché ritenute presuntivamente costituite mediante redditi sottratti a tassazione. La norma in oggetto ha natura sostanziale e non meramente procedimentale e pertanto è impedita l'applicazione retroattiva della stessa a fattispecie anteriori all'epoca di entrata in vigore della novella legislativa. (E.M.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/09, art. 12 comma 2-bis.

Riferimenti giurisprudenziali: contra Cass. Sez. 5, n. 29632 del 14/11/2019

266. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 409 del 28 gennaio 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Grigillo**

Presunzione di evasione - Retroattività - Non sussiste.

La presunzione di evasione sancita dall'art. 12, comma 2, del d.l. n. 78/2009, con riferimento agli investimenti e alle attività di natura finanziaria nei territori a fiscalità privilegiata, pur collocandosi nell'ambito di una disciplina di carattere procedimentale esplica effetti sostanziali in punto di determinazione del reddito e di conseguenza, non si giustifica un'applicazione retroattiva alle annualità precedenti la sua entrata in vigore. (E.M.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/09, art. 12 comma 2

267. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 614 del 11 febbraio 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Revoca benefici prima casa - Imposta complementare - Termine decadenza - Differenza mendacio originario e successivo – Sussiste.

Dal momento che la maggiore imposta per la revoca dei benefici prima casa, pur non conseguendo ad un accertamento di maggior valore imponibile, è da inquadrare ex lege nella categoria residuale dell'imposta c.d. complementare, per individuare il *dies a quo* da cui far decorrere il termine per la notificazione dell'atto, occorre far riferimento all'art. 76 del d.P.R. 131/1986, il quale, a propria volta, individua differentemente la data di pagamento dell'imposta proporzionale, la data di presentazione della denuncia di cui all'art. 19 ovvero la data in cui va pagato il tributo ai sensi dell'art. 68 del d.lgs. 546/1992. Per la corretta individuazione del termine di decadenza occorre pertanto distinguere tra mendacio "originario" e mendacio "successivo" poiché nel primo caso il termine triennale decorre dalla data in cui l'avviso doveva essere emesso, mentre nel secondo dalla data di emersione del mendacio. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 76

DISCIPLINA SANZIONATORIA

268. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 356 del 29 gennaio 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Dorigo**

Accertamento – Sanzioni – Amministratore di fatto – Accolto.

Le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando questa è "gestita" da un amministratore di fatto. (A.D.A.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 269 del 2003, art. 7

269. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2168 del 15 maggio 2019. Presidente: Di Rosa, Estensore: Curami**

Provvedimento di irrogazione sanzioni – Consulente fiscale considerato coautore delle violazioni formalmente ascrivibili a consorzio – Violazioni commesse da enti con personalità giuridica – Principio della responsabilità personale – Non più operante – Sanzioni tributarie – Inapplicabilità.

La circostanza che al consulente fiscale non venga attribuita la qualità di beneficiario della frode implica che le sanzioni relative al rapporto tributario non gli possano essere applicate, in base al principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie. (G.Li.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 269/2003, art. 7, comma primo; d.lgs. n. 472/1997, art. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 19716/2013

270. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 1936 del 3 maggio 2019. Presidente: Pezza, Estensore: Pezza**

Accertamento – Sanzioni amministrative – Società o enti con personalità giuridica – Responsabilità esclusiva della persona giuridica – Applicabilità – Limiti – Ipotesi in cui la persona giuridica è mera finzione creata nell'interesse della persona fisica – Inapplicabilità.

L'art. 7, d.l. 269/2003, convertito in l. 326/2003, secondo cui le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società od enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica, intende regolamentare le ipotesi in cui vi sia differenza tra trasgressore e contribuente e, in particolare, l'ipotesi di un amministratore di una persona giuridica che, in forza del proprio mandato, compie violazioni nell'interesse della persona giuridica medesima e non opera quando la persona giuridica costituisce solo un ente apparente e simulato, teso a costituire uno strumento esclusivamente rivolto ad effettuare operazioni fittizie e la persona fisica che ha agito per conto della società è, nel contempo, trasgressore e contribuente, mentre la persona giuridica è una mera finzione creata nell'interesse della persona fisica. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 269/03, conv. in l. 326/03, art. 7

271. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 2174 del 20 maggio 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Missaglia**

Sanzioni amministrative – Violazioni commesse da persone giuridiche – Responsabilità della persona giuridica – Sussiste – Amministratore di fatto – Responsabilità – Solo nell'ipotesi in cui la persona giuridica non sia di fatto altro che un mero schermo – Prova – Necessità.

Le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando questa è gestita da un amministratore di fatto; solo nell'ipotesi in cui la persona giuridica non sia di fatto altro che un mero schermo senza alcuna effettività se non cartolare è ipotizzabile l'applicazione di sanzioni a chi tale schermo ha scientemente utilizzato con esclusivo proprio vantaggio personale, ma deve, al riguardo, essere rigorosa la prova sia della inesistenza reale della società sia e soprattutto del vantaggio ricavato da chi si cela dietro di essa, vantaggio che non può essere presunto ma va provato con adeguata dimostrazione anche della sua entità.. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, art. 27; d.l. 269/03 conv. in l. 326/03, art. 7

272. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 2254 del 24 maggio 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Grigillo**

Sanzioni amministrative – Violazioni pregresse – Società che ha completamente mutato la compagine sociale – Responsabilità – Permane.

Non è esente dalla responsabilità per le violazioni tributarie la società che ha completamente sostituito la propria compagine sociale, ma deve rispondere delle violazioni tributarie anche per il pregresso, indipendentemente dalle responsabilità penali a cui dovrà rispondere il precedente amministratore. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 269/03 conv. in l. 326/03, art. 7

TEMI RICORRENTI CONTENZIOSO***Esterovestizione***

273. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 3, sentenza n. 99 del 25 gennaio 2019. Presidente: De Petris, Estensore: De Petris**

Residenza di società lussemburghese – Effettiva amministrazione in Italia – Controllo di fatto di società residente ai fini fiscali in Italia – Sussiste.

Certificato di residenza rilasciato da autorità estera – Non rileva.

La sede dell'amministrazione, ex art. 73, comma 5-bis lett. a, d.P.R. 917/1986 di una società *sub-holding* lussemburghese, interamente partecipata da una *holding* italiana, è in Italia qualora sia provato dalle numerose *e-mail* e dalla ulteriore documentazione rinvenuta presso la sede della controllante italiana che gli amministratori di diritto società estera non hanno mai avuto alcun ruolo attivo nella gestione della società, eseguendo esclusivamente adempimenti contabili, mentre la sua effettiva direzione e la concreta gestione sono state sempre esercitate presso la sede della controllante dai soci/amministratori della *holding* italiana. Risulta integrata anche la fattispecie del controllo di fatto, ex art. 73, comma 5-bis lett. b, d.P.R. 917/1986, di una società controllata italiana laddove la società estera eserciti un'influenza dominante in ragione dei diritti di voto, pari al 43,45% del capitale sociale (nel caso in esame, i soci persone fisiche, della *holding* italiana detenevano direttamente una partecipazione ulteriore del 9% nella controllata italiana). Laddove sia provata la residenza ai fini fiscali in Italia di una società estera, il certificato di residenza rilasciato da una autorità estera non rileva. (R.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 73, comma 5-bis

274. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 226 del 16 aprile 2019. Presidente: Petrucci, Estensore: Ferrari**

Esterovestizione - Onere della prova - Grava sul contribuente.

In presenza di esterovestizione disciplinata dall'art 73, comma 5-bis, d.P.R. 917/86, al ricorrere di determinati elementi, scatta una presunzione legale relativa che riconduce in Italia la sede dell'amministrazione dell'impresa estera. È il contribuente a dover fornire la prova contraria che l'amministrazione non ha sede in Italia, bensì all'estero. Il contribuente è inoltre tenuto a provare che il reddito della società non è quello determinato in modo induttivo dall'Ufficio impositore. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art.73, comma5-bis

275. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1203 del 11 marzo 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Sacchi**

Abuso del diritto - Valide ragioni economiche - Non sussistono.

Configura abuso del diritto, se non può giustificarsi alla luce di valide ragioni che trascendano il piano fiscale, la scissione di una holding esterovestita realizzata al precipuo fine di escludere che potesse esserle attribuita la soggettività passiva tributaria ai sensi dell'art. 73, co. 5-ter, così come modificato dall'art. 35, co. 13, d.l. 233/2006. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 37-bis e art. 73, co. 5-ter

Transfer price

276. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 25 del 4 gennaio 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Chiametti**

Imponibilità – Non sussiste

Nella verifica della conformità al prezzo di libera concorrenza con riguardo a prestazioni infragruppo di servizi, il mark-up non è applicabile in relazione ai costi che hanno natura “pass through”, cioè costi relativi a servizi che sono formalmente prestati da una società collegata, la quale però si limita ad agire da intermediaria tra la consociata e l’impresa indipendente, che è, nella realtà, l’effettiva prestatrice del servizio. (L.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 110, comma 7

277. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 21, sentenza n. 49 del 11 gennaio 2019. Presidente: Biancospino, Estensore: Biancospino**

Prestazioni di servizi infragruppo – Metodo TNMM – Oneri straordinari – Esclusione – Sussiste.

Nell’applicare il metodo del TNMM per la verifica della conformità al valore normale dei corrispettivi praticati in relazione ai servizi resi a consociate estere è condivisibile la scelta del contribuente di escludere dalle voci di costo considerate quelle di natura straordinaria o comunque non direttamente relative alle prestazioni di servizi rese (quali sanzioni, avviamento generato da operazioni di fusione, incentivi all’esodo), poiché, in quanto estranee ai soggetti comparabili, finirebbero per falsare un’analisi fondata sul raffronto con i risultati conseguiti da soggetti terzi ed indipendenti. I valori così determinati che rientrano nell’intervallo di riferimento devono ritenersi tutti congrui, stante il fatto che dette modalità di determinazione del valore normale risultano ampiamente approssimative. (L.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 110, comma 7

278. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 1436 del 28 marzo 2019. Presidente: D’Andrea, Estensore: Petrone**

Motivazione avviso – Esclusione comparabile – Non sussiste.

L’assenza negli atti impositivi dell’Amministrazione finanziaria in tema di *transfer pricing* delle ragioni che hanno condotto all’esclusione di alcuni soggetti dal set dei *comparable* rende insanabilmente nullo l’avviso di accertamento per vizio di motivazione. In questi casi, infatti, il contribuente ha potuto comprendere e replicare alla pretesa erariale non per effetto di una adeguata motivazione contenuta nell’atto impugnato bensì solo in un momento successivo alla notifica dello stesso, sulla base di elementi non indicati in esso in alcun modo. (R.Sg.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 110

279. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 1473 del 29 marzo 2019. Presidente: Zamagni, Estensore: Salvo**

Onere della prova – Comparabilità.

In materia di *transfer pricing* è onere del contribuente dimostrare che le “transazioni” tra imprese dello stesso gruppo siano avvenute a prezzi normali. L’amministrazione finanziaria per controllare la normalità delle transazioni può utilizzare un metodo frutto di studio della società anche se dalla stessa non utilizzato e può eliminare comparables con evidenti differenze di fatturato. (Ma.Ba.)

Riferimenti normativi: art. 110 comma 7 Tuir, art. 12 comma 7 l. 212/2000, Corte Cass. n. 20805/17

280. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 1979 del 10 maggio 2019. Presidente: Lo Monaco, Estensore: Galli**

Determinazione del valore normale delle transazioni – Comparables – Settore wholesale – Tested party.

In materia di transfer pricing, ai fini della determinazione del valore normale delle transazioni, l'Ufficio deve compiere un'analisi di comparabilità che tenga conto delle effettive caratteristiche produttive e commerciali delle società comparabili rispetto a quella verificata, c.d. comparables (nel caso di specie, l'Ufficio ha operato una ricostruzione non attendibile in quanto basata su marchi della moda non operanti allo stesso stadio e nel medesimo specifico settore della tested party della società ricorrente. (A.Fu.)

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

281. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 2015 del 9 maggio 2019. Presidente: Cappabianca, Estensore: Orsi**

Prova dell'intento elusivo - Non necessita.

L'amministrazione finanziaria non è tenuta a provare, in materia di rettifiche di transfer pricing, l'intento elusivo in quanto la normativa ha lo scopo di garantire la corretta determinazione e tassazione della quota di ricchezza prodotta sul territorio nazionale, indipendentemente da ipotetici vantaggi fiscali conseguiti dal gruppo. (E.D.V.)

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

282. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 2035 del 13 maggio 2019. Presidente: Biancospino, Estensore: Biancospino**

Transfer Pricing – Onere della prova – Gerarchia tra i metodi

Per costante giurisprudenza, in materia di rettifiche di transfer pricing, l'onere della prova gravante sull'amministrazione finanziaria non attiene al vantaggio fiscale conseguito dal contribuente ma solo all'esistenza di transazioni tra imprese collegate eseguite a prezzi difforni da quelli normali e, analogamente, spetta al contribuente provare che tali transazioni siano invece avvenute per importi da considerarsi conformi a quelli di mercato (Conf. Cass. nn. 7493/2016, 13387/2016, 27018/2017, 18392/2015, 9673/2018). Pur se le linee guida OCSE 2010 hanno modificato l'originaria impostazione gerarchica dei metodi da impiegare per le analisi e le rettifiche, permane una implicita preferenza al metodo CUP, come anche ora precisato in ambito nazionale (Conf. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 29.09.2010 e d.m. 14.05.2018, art. 4). Quindi, in presenza del metodo CUP adottato dal contribuente per dimostrare la regolarità delle operazioni oggetto di rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria, non si può ritenere che l'Ufficio abbia assolto l'onere probatorio a suo carico laddove non dimostri, con una rigorosa motivazione, le ragioni per disattendere il metodo proposto dalla parte, prioritaria condizione per l'applicabilità del diverso metodo (TNMM), adottato per le rettifiche, da cui origina l'avviso di accertamento emesso. (E.D.V.)

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

283. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 2042 del 13 maggio 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Uppi**

Accertamento - Verifica a "tavolino" – Contraddittorio – Non sussiste – Documenti esteri esibiti in giudizio – Non rilevanti

Per le verifiche eseguite a "tavolino", anche in materia di Transfer Pricing, diversamente da quelle di cui all'art. 12 della legge 27 luglio, n. 212, e non inerenti a tributi armonizzati come l'Iva, non sussiste l'obbligo dell'Ufficio di svolgere un pre-contraddittorio prima di emettere

l'avviso di accertamento. Inoltre, è insufficiente la prova fornita dal contribuente in ordine ai propri motivi, qualora affidata a documenti esteri, peraltro non tradotti, prodotti dal consulente tecnico di parte, poiché equiparabili a mere opinioni non giurate, prive di alcuna garanzia di imparzialità e indipendenza. (E.D.V.)

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

284. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 2419 del 29 maggio 2019. Presidente: Bichi, Estensore: Maellaro**

Posizione dominante tra imprese – Normativa sul transfer pricing – Presupposto soggettivo di applicabilità – Ricorre.

Ai fini tributari, per l'applicazione della disciplina sul *transfer pricing* di cui all'art. 110, comma 7, del Tuir, assume rilievo non solo la nozione civilistica di controllo societario ma anche il fenomeno economico in base al quale un determinato soggetto ha una posizione condizionante su un altro. Tale situazione ricorre quando, tra le due società, sussiste comunanza della maggioranza dei soci e dell'amministratore unico, nonché quando una di esse registri come unico cliente l'altra società e sia priva di rischi di impresa, perché utilizzata dalla società "controllante" al solo fine di acquistare merce. (M.N.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 917/1986, art. 110; c.c. art. 2369

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 27018/2017

285. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 2881 del 25 giugno 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Maellaro**

Onere della prova – Onere di motivazione – Insufficiente.

In materia di rettifiche da transfer pricing, grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare di aver selezionato le operazioni confrontate e di aver verificato operazioni che insistono sullo stesso livello di commercializzazione del soggetto accertato. La stessa deve altresì provare lo scostamento tra i corrispettivi infragruppo e quelli praticati nel mercato di riferimento e di tale accertamento deve dare precisa e congrua motivazione nell'atto di ripresa a tassazione, non dovendo anche provare l'esistenza di un vantaggio fiscale nelle transazioni contestate. Nella fattispecie, l'Ufficio, che non condivide la maggior parte dei soggetti nel set di *comparables* selezionati dalla società ricorrente e sulla base di questo rettifica gli imponibili dichiarati senza darne contezza nella motivazione dell'atto di accertamento, emette un atto illegittimo, perché privo di motivazione e non idoneo a consentire alla società di controdedurre sul punto. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 42; l. 212/2000, art. 12

286. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 145 del 14 gennaio 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Rentiis**

IRAP – Transfer pricing – Retroattività – Sussiste.

La disciplina del transfer pricing trova applicazione con riferimento all'IRAP sin dall'istituzione di tale imposta con d.lgs 446/1997 art. 11 bis e il ripristino di tale applicabilità anche per i periodi di imposta successivi a quello in corso alla data del 31.12.2007, espressamente prevista dalla L. 147/2013 art. 1 co. 281 risolve la discrasia determinata dalla introduzione con l. 244/2007 (c.d. Finanziaria 2008) del principio di derivazione della base imponibile IRAP dalle risultanze del bilancio d'esercizio; tale principio aveva creato l'opinione diffusa che le rettifiche operate in applicazione della disciplina del transfer pricing non avessero effetti sull'IRAP essendo dettate espressamente e unicamente ai fini IRES dall'art. 110, co. 7 TUIR. La norma – i cui effetti si estendono anche al passato – non presenta vizi di incostituzionalità neppure sotto il profilo dell'affidamento, non risultando violato l'art. 53 Cost. da una norma tributaria che dia rilevanza

ad un fatto di effettiva capacità contributiva verificatosi in passato, purché i suoi effetti permangano nella sfera patrimoniale del contribuente; nei co. 282-283 dell'art. 1 l.147/2013 si prevede l'esenzione dalle sanzioni per il periodo di efficacia retroattiva, ben circoscritto, e coincidente con quello legittimamente accertabile in relazione ai termini previsti dall'art. 43 d.P.R. 600/73. La norma non contrasta neppure con la giurisprudenza comunitaria, che ritiene la portata non assoluta del divieto di retroattività, esclusa solo per i rapporti esauriti, ma ammessa espressamente quando la norma sia diretta alla repressione dell'evasione fiscale o dell'utilizzo improprio di norme agevolative. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: art. 1, co. 281-284, l. 147/2013, art. 110, co. 7 TUIR

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. CTR Lombardia, Sez. 16, 22 novembre 2017, n. 4847

287. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1574 del 8 aprile 2019. Presidente: Borgonovo, Estensore: Ramondetta

Rapporto di controllo – Requisiti – Fra una Sicav non residente e una Società di Gestione del Risparmio-SGR residente in Italia – Non sussiste.

Ai fini tributari nella definizione di "controllo" assume rilievo non tanto la nozione civilistica, ma il fenomeno economico, in base al quale un determinato soggetto ha una posizione condizionante su altro soggetto, sicché non può non tenersi conto, nell'interpretazione della norma, dell'esigenza di assegnare alla stessa un tasso di elasticità che la renda capace di attagliarsi alle varie ipotesi in cui, indipendentemente dalla ricorrenza dei rigidi requisiti civilistici, possa apprezzarsi l'influenza di un'impresa sulle decisioni imprenditoriali di un'altra; tale rapporto di controllo non è, tuttavia, ravvisabile fra una Sicav non residente e una Società di Gestione del Risparmio-SGR residente in Italia. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 110, comma 7

288. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 1646 del 9 aprile 2019. Presidente: Pezza, Estensore: Gallina

Onere della prova dell'Amministrazione – Mancanza di una valida giustificazione economica ed esistenza di un concreto risparmio di imposta – Non sussiste.

In caso di operazioni infragruppo intercorse con società estere controllate o controllanti, l'onere probatorio gravante sull'Amministrazione si esaurisce nel fornire la prova della esistenza della operazione infragruppo e nella pattuizione di un corrispettivo inferiore al valore normale di mercato, mentre il contribuente che intende contrastare la pretesa impositiva deve fornire la prova che il corrispettivo convenuto ovvero la mancanza di un corrispettivo per l'operazione infragruppo, corrisponde ai valori economici che il mercato attribuisce a tali operazioni; non è invece necessario che l'Amministrazione fornisca anche la prova che l'operazione infragruppo sia priva di una valida giustificazione economica ed abbia comportato un concreto risparmio di imposta, trattandosi di presupposti costitutivi della fattispecie generale di operazione antielusiva, non richiesti nel caso in cui venga contestata la violazione della regola del valore normale dei componenti reddituali prevista nella specifica fattispecie del transfer pricing internazionale. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 110, comma 7

289. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2090 del 16 maggio 2019. Presidente: Giordano, Estensore: Mietto

Prova – Grava sull'Amministrazione – Utilizzabilità di presunzioni semplici – Non sussiste.

In materia di trasferimenti infragruppo (c.d. transfer pricing), secondo l'art. 110, comma 7, Tuir, l'Agenzia delle Entrate non può, in sede di verifica, prima, e di accertamento, poi, avvalersi di una presunzione semplice essendo necessario, invece, che venga fornita la prova dell'esistenza

di transazioni con evidenti discrepanze rispetto a quelle, dello stesso genere, effettuate su un mercato indipendente. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 110, comma 7

290. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 2261 del 24 maggio 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Duchi**

Valore normale – Onere della prova – Riparto – Criteri.

In materia di transfer pricing, l'Amministrazione finanziaria non è tenuta a provare il valore normale del bene, ma deve solo fornire precisi elementi indiziari circa la sussistenza di una rilevante divergenza tra il valore esposto in bilancio e quello effettivo, oppure rimarcare un comportamento contrario a criteri di coerenza e razionalità economica; spetta alla verificata dimostrare, secondo le regole ordinarie di vicinanza della prova ex art. 2697, c.c., che le deduzioni dell'Ufficio erano erronee e provare che le transazioni de quo erano avvenute su valori di mercato "normali" ai sensi dell'art. 9, d.P.R. 917/1986.. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 2697; d.P.R. 917/86, art. 9, art. 110, comma 7

Accertamenti da indagini finanziarie

291. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 826 del 15 febbraio 2019. Presidente: Cappabianca, Estensore: Contini**

Attività finanziarie detenute in Stati a regime fiscale privilegiato – Presunzione redditi sottratti a tassazione — Applicazione retroattiva – Non sussiste.

Non trova applicazione retroattiva, in ragione di una sua presunta natura interpretativa, il disposto dell'art. 12, comma 2 del d.lgs. 78/2009, a tenore del quale "gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato ... ai soli fini fiscali si presumono costituite, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione".

Tale norma presenta natura sostanziale e innovativa stante il fatto che la stessa introduce una presunzione semplice, superabile con prova contraria, e non contiene una disposizione relativa alla propria irretroattività. Sul punto occorre richiamare, infatti, il dettato dell'art. 3 dello Statuto del Contribuente, come peraltro interpretato dalla Corte di Cassazione, che pone nella materia fiscale un principio di irretroattività delle leggi di tal che l'applicazione retroattiva della norma fiscale può riconoscersi solo in caso di espressa previsione. Ne consegue che la natura tributaria della norma citata determina la non applicabilità delle disposizioni in essa contenute in relazione ai periodi di imposta precedenti alla sua entrata in vigore. (G.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 78/2009, art. 12 comma 2

292. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 1439 del 1 aprile 2019. Presidente: Craveia, Estensore: Mietto**

Presunzione di evasione - Prova contraria - Dimostrazione analitica – Necessaria.

Ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 2), d.P.R. 600/1973, qualora l'accertamento fiscale venga effettuato attraverso indagini bancarie, i versamenti e i prelievi rintracciati sui conti correnti costituiscono presunzione legale di evasione superabile solo attraverso la dimostrazione, non generica ma analitica, da parte del contribuente, di aver tenuto conto delle somme oggetto delle movimentazioni ai fini della determinazione del reddito. (E.M.)

Riferimenti normativi:

293. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 2221 del 23 maggio 2019. Presidente: Lamanna, Estensore: Lamanna**

Movimentazioni desumibili dai conti – Presunzioni juris tantum di ricavi e compensi – Prova contraria – Analiticità – Necessità.

Al fine di contrastare la presunzione juris tantum, che consente di considerare come ricavo riconducibile all'attività professionale o imprenditoriale del contribuente qualsiasi accredito riscontrato sul conto, non è sufficiente una prova generica circa la provenienza delle somme, ma è necessario che il contribuente fornisca la prova analitica della riferibilità di ogni singola movimentazione alle operazioni già evidenziate nelle dichiarazioni, ovvero dell'estraneità delle stesse alla sua attività; il giudice di merito è tenuto alla rigorosa verifica dell'efficacia dimostrativa delle prove fornite, anche attraverso presunzioni semplici, a giustificazione di ogni singola movimentazione accertata. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 32, comma 1, nn. 2 e 7

294. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 2229 del 23 maggio 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Rentiis**

Società a ristretta compagine - Verifiche bancarie – Estensione ai conti intestati ai soci – Ammissibilità.

L'Agenzia delle entrate, in caso di società a ristretta compagine, in assenza di prova contraria fornita dalla società stessa, può avvalersi, ai fini dell'attività di accertamento e rettifica nell'ambito delle imposte dirette, dei dati che risultano dai conti correnti bancari intestati ai soci, poiché si può presumere che le movimentazioni siano da ricondurre alla stessa società. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 32, comma 1, nn. 2 e 7

Onere della prova e thema probandum

295. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 234 del 1 aprile 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Caldarelli**

Indagini penali - Utilizzabilità materiale acquisito - Limitazioni soggettive - Non sussistono.

La documentazione rinvenuta dalla Guardia di Finanza a seguito di controlli effettuati nell'ambito di un'indagine penale è utilizzabile, in via generale e senza limitazioni di sorta, per fondare un accertamento anche nei confronti di soggetti terzi estranei a tale procedimento. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

296. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 292 del 7 maggio 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Di Giorgio**

Effettività delle operazioni – Indici.

La genericità delle prestazioni fatturate, l'omesso dettaglio circa l'oggetto della prestazione, la sua consistenza e il suo contenuto, nonché la data incerta della documentazione contrattuale sono indici che fanno propendere per la non esistenza, inerenza e determinazione delle operazioni. (F.Ca.)

Riferimenti normativi:

297. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 938 del 27 febbraio 2019. Presidente: Clemente, Estensore: Clemente**

Mere presunzioni – Assenza di supporto documentale.

La sottoscrizione di una polizza assicurativa estera unit-linked contenente una clausola indicante l'obbligo in capo all'assicuratore di garantire il pagamento di una somma di denaro in caso di morte dell'assicurato esclude il rischio finanziario in capo a quest'ultimo soggetto, e consente di ricondurre tale polizza nell'ambito delle polizze linked garantite. Le mere presunzioni dell'Amministrazione finanziaria, sfordite di supporto documentale, rendono nullo l'accertamento. (V.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 209/2015

298. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 1565 del 5 aprile 2019. Presidente: Nobile de Santis, Estensore: Nobile De Santis**

Società di comodo – Disapplicazione normativa – Anti-abuso.

Il diniego, da parte dell'Ufficio competente, della disapplicazione della normativa antiabuso per le società di comodo (i.e. test di operatività ex art. 30 della l. 724/1994) deve fondarsi su elementi certi e comprovati. Nel caso di specie, il diniego fondato sulla mancanza di indicazione della metratura di capannoni concessi in locazione dalla società di cui si discute (comunque desumibili dal catasto) e il parziale discostamento della somma richiesta a titolo di canone rispetto a quella risultante dai dati OMI (dovuta ad una strategia di impresa), non può essere accolto. (G.Ba.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 37 bis; l. 212/2000, art. 10 bis

299. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 1901 del 8 maggio 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli**

Credito per le imposte estere – Non assolto.

Il cittadino italiano, fiscalmente residente in Italia, che ha effettuato pagamenti di imposta in paesi esteri in relazione a redditi ivi prodotti, ha diritto ad un corrispondente credito d'imposta a condizione che dimostri l'avvenuto pagamento all'estero di imposte a titolo definitivo mediante la produzione di documenti che rechino l'attestazione dell'Amministrazione finanziaria estera circa l'avvenuto pagamento di imposte in quel paese (gli estratti di conto corrente accesi presso istituti bancari esteri che riportano le ritenute d'imposta applicate sui redditi di capitale percepiti da una società e la produzione di un'autodichiarazione del contribuente ove si attesta che egli è il beneficiario effettivo dei redditi prodotti dalla società sono sprovvisti di rilevanza probatoria, in quanto: da un lato, tali documenti non recano alcuna attestazione da parte dell'Amministrazione estera e, dall'altro lato, le dichiarazioni stragiudiziali dei contribuenti possiedono rilevanza probatoria solo se hanno valenza confessoria, ossia se contengono affermazioni di fatti ad essi sfavorevoli). (G.Co.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 165

300. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 2122 del 13 maggio 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Mainini**

IVA - Detrazione – Presupposti.

Grava sull'Amministrazione l'onere di provare il difetto delle condizioni per la detrazione dell'IVA relativa a operazioni dalla stessa qualificate come fittizie. L'Amministrazione deve provare non solo l'oggettiva fittizietà delle operazioni contestate, ma deve anche raccogliere "ogni evidenza utile a dimostrare", sotto il profilo soggettivo, la consapevolezza del contribuente circa l'esistenza della frode. (F.Fi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/1972, art. 52

301. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 2156 del 16 maggio 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Dorigo**

Società di capitali a ristretta base azionaria – Presunzione di distribuzione ai soci dei redditi non contabilizzati – Prova contraria – Impiego di dipendenti privi di regolare assunzione – Elemento fattuale ex se inidoneo.

La redistribuzione di utili in nero ai dipendenti, non superando nella fattispecie la mera allegazione, non costituisce prova liberatoria rispetto alla presunzione di imputazione ai singoli soci dei redditi extra-bilancio, dovendosi peraltro ricordare che l'utilizzo di dipendenti privi di regolare assunzione e la formazione di provvista "in nero" costituiscono un elemento fattuale evocativo della formazione dei redditi non dichiarati e della loro illecita redistribuzione ai soci, ex se inidoneo a supportare l'allegata mancata percezione del maggior reddito verificato. (G.Li.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 29031/2017

302. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2167 del 15 maggio 2019. Presidente: Di Rosa, Estensore: Curami**

IRPEF – Periodo di imposta 2008 – Attività finanziarie detenute nella Confederazione Elvetica – Presunzione legale relativa sulla natura reddituale – Prova contraria – Non fornita – Contraddittorio procedimentale – Non necessario – Accertamento – Legittimità.

Versamenti da parte del coniuge, vincite al lotto, restituzioni di prestiti per contanti, asseriti e non documentati, nonché finanziamenti da parte di terzi risultanti da mera scrittura privata non costituiscono elementi idonei a superare la presunzione legale relativa, secondo la quale le attività finanziarie detenute in Stati a fiscalità privilegiata in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale si presumono, ai soli fini fiscali, costituite da redditi sottratti a tassazione. Nel caso delle verifiche "a tavolino" in ufficio (e non nei locali del contribuente) sulla base della documentazione consegnata dal contribuente (a seguito di accesso nei suoi locali o a seguito di richiesta tramite questionario) non si applica il termine dilatorio previsto dallo Statuto del contribuente per l'attivazione del contraddittorio procedimentale. (G.Li.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 78/2009, art. 12, comma secondo; l. n. 212/2000, art. 12, comma settimo.

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 13588/2014

303. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 2337 del 23 maggio 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Duchi**

Processo tributario – Mancata costituzione del resistente – Principio di non contestazione.

Il comportamento omissivo del resistente che, non costituendosi in giudizio, non contesta quanto addotto dal ricorrente, è idoneo a confermare le allegazioni di quest'ultimo, impedendo al giudice di sindacare la natura controversa dei fatti allegati, che non dovranno più essere ulteriormente provati. L'oggetto del processo è infatti determinato non solo dall'attore, con l'allegazione dei fatti costitutivi del proprio diritto, ma anche del convenuto, che deve contestare i fatti allegati chiedendo al giudice una pronuncia sul fatto controverso. (G.Man.)

Riferimenti normativi: r.d. 1443/1940, art.li 112 e 115

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 1540/2007

304. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2815 del 20 giugno 2019. Presidente: Di Rosa, Estensore: Di Rosa**

Società di comodo – Onere probatorio – Requisiti – Perizia di parte.

L'onere di provare la sussistenza delle ragioni oggettive che hanno impedito alla società di conseguire il reddito minimo al di sotto del quale la società è considerata di comodo è a carico della contribuente. Quest'ultima non può limitarsi a fornire in giudizio - ad asserita dimostrazione della propria presunta situazione di operatività - una mera perizia di parte, in quanto priva di alcuna valenza probatoria essendo un atto unilaterale. (F.Po.)

Riferimenti normativi: l. 724/1994 art. 30

305. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 2873 del 24 giugno 2019. Presidente: Biancospino, Estensore: Martinelli**

Accertamento – Operazioni oggettivamente inesistenti – Onere della prova – Insufficiente.

In sede di accertamento di operazioni oggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria deve dimostrare, anche sulla base di elementi presuntivi e indiziari, che l'operazione fatturata non è stata realmente effettuata, trasferendosi poi l'onere di prova contraria in capo al contribuente. Perché possa considerarsi assolto l'onere della prova, l'Ufficio deve effettuare controlli mirati direttamente sul soggetto accertato, non potendosi avvalere di automatismi insiti nella mera ricezione di segnalazioni provenienti da altre amministrazioni pubbliche. (G.S.P.)

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

306. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 28 del 8 gennaio 2019. Presidente: Fazio, Estensore: Fazio**

Violazione obblighi di monitoraggio – Investimenti e attività finanziarie detenute in Stati a regime fiscale privilegiato – Presunzione di evasione – Retroattività – Non sussiste.

Ai sensi dell'art. 12, comma 2, del d.l. 78/2009, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute in Stati a regime fiscale privilegiato, si presumono costituite, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione. La violazione degli obblighi sul monitoraggio fiscale non è suscettibile di applicazione retroattiva. La norma ha introdotto una presunzione legale relativa di evasione, con inversione dell'onere della prova in capo al contribuente, ed è destinata ad incidere sulla sua posizione sostanziale e ciò ne esclude l'applicazione a periodi d'imposta antecedenti la sua entrata in vigore. (A.T.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, art. 12, comma 2

Contraddittorio endoprocedimentale

307. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 313 del 17 maggio 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Alessi**

Diritto di difesa.

In fattispecie di accertamento "a tavolino", in assenza di un verbale di chiusura delle operazioni di acquisizione documentale, la prima comunicazione di richiesta di documenti assolve le funzioni del verbale medesimo. Dal momento in cui la richiesta documentale è portata a conoscenza del contribuente, il contraddittorio endoprocedimentale è assicurato, potendo questi formulare osservazioni e richieste di partecipazione al procedimento. (S.Ma.)

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

308. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 52 del 19 aprile 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Zangrossi**

Accertamento in materia di IMU – Obbligo – Non sussiste.

Il principio del contraddittorio endoprocedimentale trova applicazione nell'ambito delle imposte armonizzate, mentre per altre imposte detto obbligo va osservato solo se vi sia un'espressa previsione normativa in tal senso. In tema di IMU una previsione siffatta difetta, con la conseguenza che nessun rilievo può essere formulato nei confronti del Comune che non ha attivato il contraddittorio preventivo. (Da.C.)

Riferimenti normativi: l. 241/90, art. 10

309. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 21 del 5 aprile 2019. Presidente: Pipponzi, Estensore: Coltro**

Tributi armonizzati – Condizioni.

In tema di tributi armonizzati, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto, a condizione che il contribuente sia in grado di dimostrare che laddove il contraddittorio vi fosse stato lo stesso non si sarebbe risolto in puro simulacro ma avrebbe avuto una sua ragion d'essere, consentendogli di addurre elementi difensivi non del tutto vacui, e, dunque, non puramente fittizi o strumentali secondo una valutazione di correttezza, buona fede e lealtà processuale. (S.A.)

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

310. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 905 del 27 febbraio 2019. Presidente: Celletti, Estensore: Chiametti**

Atto nullo – Accertamento prematuro – Omessa consegna PVC.

Al contribuente deve essere riservato il diritto al contraddittorio endoprocedimentale prima che l'eventuale atto impositivo sia emanato. L'avviso di accertamento emesso prima del decorso del termine di 60 giorni deve essere considerato nullo. Laddove, al termine dell'accesso o verifica non sia stato redatto il relativo PVC, il successivo avviso di accertamento è nullo. (V.P.)

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

311. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 1706 del 12 aprile 2019. Presidente: Lo Monaco, Estensore: Lo Monaco**

Iscrizione Ipotecaria – Preventiva comunicazione al contribuente – Contraddittorio endoprocedimentale.

L'iscrizione ipotecaria effettuata dall'Ufficio se non proceduta da una comunicazione al contribuente sarà considerata nulla, in ragione della violazione dell'obbligo che incombe sull'amministrazione di attivare il "contraddittorio endoprocedimentale", mediante preventiva comunicazione al contribuente della prevista adozione di un atto o provvedimento che possa incidere negativamente o determinare una lesione sui diritti e interessi. L'ufficio è tenuto preliminarmente ad invitare il contribuente nel termine di trenta giorni a esercitare il proprio diritto di difesa presentando osservazioni o provvedendo al pagamento. (G.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. N.602/1973, art. 77; c.c. art. 2655 comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. SS.UU. n. 19667/2014

312. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2776 del 17 giugno 2019. Presidente: Chiaro, Estensore: Vanore**

Eccezione – Onere della prova.

Il contribuente che eccepisca l'invalidità dell'atto di accertamento per violazione del contraddittorio preventivo deve assolvere all'onere di enunciare le ragioni che in concreto avrebbe potuto fa valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato. L'opposizione di dette ragioni non deve rivelarsi puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione ai canoni generali di correttezza e buona fede, sviamento dello strumento difensivo rispetto alle finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per cui è stato predisposto. (S.M.)

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

313. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1539 del 4 aprile 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Termine per la notifica – Accertamento – Contraddittorio.

L'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica presso i locali in cui è svolta l'attività - determina di per sé l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "*ante tempus*", sempre che non ricorrano specifiche ragioni di urgenza. (F.Ca.)

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

314. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1611 del 8 aprile 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista**

Studi di settore – accertamento analitico induttivo.

I parametri o studi di settore, rappresentando la risultante dell'estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali acquisiti su campioni di contribuenti e dalle relative dichiarazioni, rilevano valori che, quando eccedono il dichiarato, integrano il presupposto per l'impiego dell'accertamento analitico-induttivo che deve essere necessariamente svolto in contraddittorio con il contribuente. (F.Ca.)

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

315. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2713 del 20 giugno 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Tributi "non armonizzati" – Obbligatorietà – Non sussiste.

In tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito. Peraltro, nella normativa tributaria nazionale, in relazione ai tributi "non armonizzati", non si rinviene alcuna disposizione espressa che sancisca in via generale l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale, al di fuori di precise disposizioni che tale contraddittorio prescrivono. (M.Sap.)

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

316. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1370 del 26 marzo 2019. Presidente: Paganini, Estensore: Paganini**

Accertamenti c.d. a tavolino - Termine ex art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000 - Esclusione - Limiti e condizioni.

In tema di accertamento, il termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7 della l. n. 212 del 2000 non opera nell'ipotesi di accertamenti cd. a tavolino, salvo che riguardino tributi armonizzati

come l'IVA, ipotesi nella quale, tuttavia, il contribuente che faccia valere il mancato rispetto di detto termine è in ogni caso esonerato di indicare, in concreto, le questioni che avrebbe potuto dedurre in sede di contraddittorio preventivo. (E.M.)

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

317. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 1378 del 25 marzo 2019. Presidente: Malaspina, Estensore: Ramondetta

Accertamento - Iva - Violazione contraddittorio endoprocedimentale - Invalidità dell'atto - Sussiste.

In tema tributi armonizzati, quale l'IVA, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, ma nella specifica condizione che in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni, valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio, si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto. (E.M.)

Riferimenti normativi:

318. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 1816 del 17 aprile 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Duchi

Accertamento - Verifiche - P.V.C. - Osservazioni del contribuente - Avviso di accertamento - Motivazione - Mancata espressa valutazione delle osservazioni - Nullità - Non sussiste.

La mancata espressa valutazione delle osservazioni comunicate all'ufficio dal contribuente ai sensi dell'art. 12, comma 7, legge n. 212/2000, e, quindi, il presunto difetto di motivazione sul mancato accoglimento delle stesse, non è sanzionabile da nullità, non essendo previsto da nessuna norma specifica e potendosi, peraltro, ricavare l'implicito orientamento dell'Ufficio a ritenere insufficienti dette considerazioni proprio con la successiva emanazione dell'avviso. (F.V.A.)

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

319. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 1864 del 18 aprile 2019. Presidente: Taddei, Estensore: Tavano

Obbligo di attivazione - Risponde a un principio generale - Tributi non armonizzati - Applicabilità - Sussiste.

Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'articolo 24, Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'articolo 97, Cost., principi fondamentali immanenti nell'ordinamento tributario che prescrivono la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l'obbligo di attivazione da parte dell'Amministrazione del contraddittorio endoprocedimentale ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo; la violazione di tale obbligo del contraddittorio determina la nullità dell'atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario, a prescindere dalla circostanza che l'atto riguardi tributi armonizzati o tributi non armonizzati, in quanto una diversa interpretazione si porrebbe in chiaro contrasto con l'art. 24, Cost., non essendo tollerabile per l'ordinamento l'esistenza di un presidio di garanzia, quale è il diritto al contraddittorio, solo in relazione ai c.d. tributi armonizzati (giudizio riguardante un accertamento ai fini ICI). (F.V.A.)

Riferimenti normativi: Cost., artt. 24, 97

Abuso del diritto

320. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 259 del 12 aprile 2019.**

Presidente: Caristi, Estensore: Caristi

Riqualificazione negozi

Sia l'Ufficio sia il Giudice Tributario hanno il potere di riqualificare i negozi giuridici a fini fiscali, interpretando e qualificando, anche diversamente dalle parti, la natura e gli effetti giuridici dei vari contratti. Ciò al fine di precludere ai contribuenti infedeli il conseguimento di vantaggi fiscali (agevolazioni o risparmio d'imposta), ottenuti mediante l'uso distorto di strumenti giuridici, in assenza di ragioni economiche apprezzabili, e diverse dalla mera aspettativa degli stessi benefici. (F.Ca.)

Riferimenti normativi:

321. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 1307 del 21 marzo 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Centurelli**

Merger Leveraged Buy Out – Limiti al sindacato dell'Amministrazione Finanziaria.

Le operazioni di MLBO che non trovano altra giustificazione se non nel mero vantaggio fiscale sono assolutamente legittime e ciò in conformità al generale principio di libera determinazione delle scelte del contribuente nell'ambito del rispetto dei principi dell'ordinamento tributario. Ne discende che la mancanza di sostanza economica di un'operazione siffatta deve tradursi - onde concretare abuso del diritto - nella relativa contrarietà a logiche del mercato, tanto da rendere l'adozione stessa dello strumento MLBO totalmente ingiustificata a fronte di altre soluzioni ben più conformi con le logiche predette. (G.Za.)

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

322. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 1405 del 26 marzo 2019. Presidente: Ingino, Estensore: Ingino**

Prova presupposti – Mancanza ricavi – Non sussiste.

Nell'ambito di un processo di acquisizione industriale e in caso di eccedenza di interessi passivi corrisposti da una società a fronte di un finanziamento ottenuto da una consociata per l'acquisto delle quote di una società terza detenute da altra consociata, l'utilizzo dell'istituto dell'abuso del diritto che legittima l'accertamento deve essere oggetto di rigorosa dimostrazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, la quale è tenuta a fornire in giudizio prova della sussistenza di tutti i presupposti che integrano la fattispecie prevista dall'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000 (vale a dire l'assenza di sostanza economica e la finalità esclusiva di realizzare un indebito vantaggio fiscale). Nel caso specifico, la mancanza di rilevanti ricavi - su cui si fonda la pretesa erariale - non appare sufficiente a comprovare l'abuso del diritto a fronte della dimostrazione, da parte del contribuente, di innumerevoli altri vantaggi extra-fiscali. (R.Sg.)

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

323. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2336 del 27 maggio 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**

Operazioni straordinarie – Conferimento d'azienda – Cessione delle partecipazioni – Riqualificazione – Valide ragioni economiche extrafiscali – Abuso del diritto – Non sussiste.

Non vanno considerate abusive le operazioni, anche se complesse, giustificate da valide motivazioni extrafiscali di ordine organizzativo e/o gestionale, volte a finalità di miglioramento

strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale del contribuente. Nel caso di specie, avente ad oggetto un conferimento d'azienda e successiva cessione delle partecipazioni, riqualficata dall'Ufficio in fattispecie di cessione diretta d'azienda, le ricorrenti hanno dimostrato che il loro interesse era rappresentato dalla necessità di definire i rapporti sinergici che stavano alla base del loro legame. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 10-bis; d.P.R. 131/86, art. 20

324. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 354 del 24 gennaio 2019. Presidente: Craveia, Estensore: Mietto**

Contraddittorio preventivo - Necessità - Invalidità dell'atto - Sussiste.

Nei casi di abuso del diritto disciplinati dall'art. 37-bis del d.P.R. 600/1973 è previsto, a pena di nullità dell'avviso di accertamento, che lo stesso sia preceduto dalla richiesta di chiarimenti al contribuente; tale adempimento preliminare costituisce un'ineludibile garanzia procedurale per il cittadino, come peraltro confermato con l'introduzione nel nostro ordinamento di un disposto antielusivo di carattere generale (art. 10-bis dello Statuto) applicabile anche a condotte diverse da quelle strettamente tipizzate dall'art. 37-bis. (I.Bi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 37-bis; l. 212/00, art. 10-bis

325. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 985 del 5 marzo 2019. Presidente: Sbrizzi, Estensore: Scarcella**

Ragioni fiscali ed extrafiscali - Compresenza - Non sussiste.

In materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in difetto di ragioni economiche apprezzabili, che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici; ne consegue che il carattere abusivo va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non necessariamente si identificano in una redditività immediata, potendo consistere in esigenze di natura organizzativa ed in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda. (R.T.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 10-bis

326. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1577 del 8 aprile 2019. Presidente: Borgonovo, Estensore: Scarcella**

Accertamento – Imposte sui redditi – Abuso del diritto – Condizioni.

L'asserita illiceità civilistica dell'operazione non è, da sola, sufficiente a giustificare una contestazione fondata sulla norma antielusiva (o sulla teoria dell'abuso del diritto), giacché la deviazione dello strumento giuridico utilizzato rispetto al suo archetipo classico è solo uno degli elementi che, assieme ad altri, concorre a definire la condotta abusiva; ne consegue che l'Amministrazione finanziaria non può limitarsi a contestare la manipolazione dello schema giuridico, utilizzato per uno scopo non conforme alla sostanza economica dell'operazione (o, alternativamente, la totale assenza di sostanza economica), ma deve altresì dimostrare che tramite quell'atto (o concatenazione di atti) il contribuente, pur non violando alcuna specifica disposizione (fiscale), abbia conseguito un vantaggio fiscale indebito, in quanto in contrasto con la ratio di tali norme. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 10-bis

327. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 1580 del 8 aprile 2019. Presidente: Lamanna, Estensore: Ruta**

Notifica dell'atto impositivo – Termine di decadenza – Proroga di 60 giorni – Dies a quo – Precede la scadenza del termine ordinario di accertamento.

In materia di accertamento dell'abuso del diritto, il legislatore, nell'art. 10-bis, comma 7, secondo periodo, legge n. 212/2000, definendo l'ipotesi della proroga del termine di decadenza per notificare l'atto impositivo, ha utilizzato l'espressione "fino a concorrenza dei sessanta giorni", che evidentemente rimanda ad un dies a quo calato in un momento in cui il potere di accertamento non è ancora esaurito; il dies a quo del termine di sessanta giorni che intercorre fra la data di ricevimento dei chiarimenti o l'inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo, deve quindi precedere e non essere successivo alla scadenza del termine ordinario di accertamento. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 10-bis, comma 7

Operazioni soggettivamente/oggettivamente inesistenti

328. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 229 del 28 marzo 2019. Presidente: Chiappani, Estensore: Chiappani**

Onere della prova - Circostanze gravi, precise e concordanti – Sussiste.

Allorquando l'Amministrazione finanziaria ritenga che le fatture oggetto di recupero si riferiscano ad operazioni mai rese, la prova che la legge pone a suo carico può reputarsi integrata sulla scorta di meri indizi, purché complessivamente considerati assumano le caratteristiche della gravità, precisione e concordanza. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

329. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 233 del 2 aprile 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Di Giorgio**

Ripartizione onere della prova.

Quando da accurate verifiche ed approfonditi accertamenti risulti esaurientemente dimostrato il ruolo di "cartiera" della società emittente le fatture e l'inesistenza delle operazioni sotto il profilo soggettivo, il contribuente investito del recupero in quanto utilizzatore di tali documenti, per andare esente da censure, dovrà dimostrare di aver adottato tutte le cautele necessarie per escludere un proprio coinvolgimento, anche a titolo di mera connivenza, alla frode da altri perpetrata. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

330. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 239 del 1 aprile 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Maddalo**

Onere della prova

In tema di onere probatorio, l'inesistenza delle operazioni può essere desunta dall'Amministrazione finanziaria anche sulla base di presunzioni semplici (purché dotate dei caratteri della gravità, precisione e concordanza) quali possono essere circostanze di fatto attinenti al ruolo di "cartiera" del cedente (quali, nel caso di specie, l'inesistenza dell'immobile ove era stabilita la sede legale, l'elevato numero di operazioni attive a fronte di costi irrisori, l'assenza di personale dipendente). In tal caso, sarà il contribuente a dover fornire elementi atti a corroborare l'effettività delle prestazioni ricevute. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

331. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 307 del 14 maggio 2019.**
Presidente: Caristi, Estensore: Lamari

Assoluta fittizietà – Onere della prova.

In tema di accertamento induttivo ai sensi degli articoli 39 e 40 d.P.R. n. 600/1973 e 54 d.P.R. n. 633/1972 per presunte operazioni basate su fattura oggettivamente inesistenti, l'onere probatorio grava sull'Amministrazione. Questa è tenuta a dimostrare, anche attraverso presunzioni semplici, gli elementi di fatto della frode attinenti al cedente e la connivenza nella frode da parte del cessionario, purché tali deduzioni siano dotate del requisito di gravità, precisione e concordanza, consistenti nell'esposizione di elementi obiettivi, tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto, sull'inesistenza sostanziale del contraente. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 29/09/1973 n. 602 artt. 39 e 40; d.P.R. 26/10/1972 n. 633 art. 54 comma 3

332. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 352 del 6 giugno 2019.**
Presidente: Chiappani, Estensore: Chiappani

Accertamento – Iva – Detrazione – Deducibilità dei costi – Operazioni oggettivamente inesistenti – Società cartiere – Onere della prova – Condizioni – Prova contraria.

In materia di Imposta sul valore aggiunto, la regolarità formale della tenuta della contabilità e la corretta documentazione dei pagamenti effettuati non costituiscono, vertendo in materia di fatturazione relativa ad operazioni inesistenti, elementi decisivi per comprovare la effettività delle operazioni fatturate, ben potendo le parti preconstituire una regolare documentazione per garantire una parvenza di regolarità alle prestazioni in questione. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72

333. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 398 del 26 giugno 2019.**
Presidente: Spartà, Estensore: Serena

Onere della prova – Contabilità – Documentazione contabile.

In tema di accertamento Iva per operazioni inesistenti, la prova della effettività delle operazioni grava sul contribuente. Tale prova, inoltre, non può esaurirsi nella regolarità formale della contabilità o nella mera esibizione dei documenti di pagamento. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72

334. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 81 del 5 giugno 2019.**
Presidente: Maggipinto, Estensore: Aondio

Buona fede – Rileva.

In caso di accertamento emesso a carico di una società su segnalazione di altro Ufficio, trasmessa ad esito di una verifica condotta presso soggetto terzo e culminata con PVC dal quale emergeva la natura di cartiera di un fornitore comune della società e del soggetto terzo, non è ammesso il disconoscimento della detraibilità IVA per operazioni soggettivamente inesistenti, qualora l'Ufficio non abbia assolto all'onere, ad esso incombente, di provare la consapevole partecipazione alla - o per lo meno la negligente ignoranza della - frode IVA perpetrata dal fornitore (l'Ufficio si è infatti limitato ad estendere alla società le risultanze della verifica condotta presso il soggetto terzo). La CGUE ha infatti chiarito che il cessionario / committente coinvolto in una frode IVA o in operazioni dimostrate soggettivamente inesistenti conserva il diritto alla detrazione IVA se "non sapeva né avrebbe dovuto sapere" della frode). (G.Bi.)

Riferimenti normativi: art. 19 d.P.R. 633/1972

335. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 69 del 7 giugno 2019. Presidente: Mottola, Estensore: Mottola**

Onere della prova.

In caso di operazioni oggettivamente inesistenti, se da un lato l'Amministrazione finanziaria non può limitarsi a una generale ed apodittica non accettazione della documentazione del contribuente, essendo suo onere indicare specificamente gli elementi, anche indiziari, sui quali si fonda la contestazione, dall'altro lato il contribuente è tenuto a dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni, a nulla rilevando a tal fine la correttezza formale della contabilità e/o l'esibizione dei mezzi di pagamento. (S.A.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 2697

336. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 74 del 12 giugno 2019. Presidente: Fantini, Estensore: Fantini**

Onere della prova.

In caso di operazioni oggettivamente inesistenti, grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che l'operazione commerciale oggetto della fattura non è stata realizzata, o non lo è stata tra i soggetti che figurano nella fattura, o che tale documento sottende un'operazione fraudolenta cui è partecipe il cessionario. Una volta che l'Amministrazione finanziaria ha assolto un siffatto onere probatorio, spetta al contribuente dimostrare l'esistenza delle operazioni in contestazione. (S.A.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 2697

337. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 21, sentenza n. 47 del 11 gennaio 2019. Presidente: Biancospino, Estensore: Biancospino**

Onere della prova – Provenienza della merce – Sussiste.

Ai fini delle detraibilità IVA in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare, anche in via presuntiva, l'interposizione fittizia del cedente, nonché la conoscenza o la conoscibilità da parte del cessionario della frode; mentre spetta al contribuente provare la corrispondenza anche soggettiva dell'operazione di cui alla fattura con quella in concreto realizzata, ovvero l'incolpevole affidamento sulla regolarità fiscale della stessa, ingenerato dalla condotta del cedente. La provenienza della merce da soggetto diverso da quello figurante sulle fatture, non è circostanza indifferente ai fini dell'IVA, in quanto elemento di incoerenza dei termini soggettivi dell'operazione rispetto a quelli di fatturazione. (L.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19

338. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 2179 del 17 maggio 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi**

Transazioni di energia elettrica c.d. "back to back" – Circolarità delle operazioni – Operazioni oggettivamente inesistenti – Prova indiziaria della mancata effettuazione – Onere del contribuente di dimostrare esistenza delle operazioni contestate – Sanzione proporzionale ai componenti negativi di reddito relativi a beni o servizi non effettivamente prestati o scambiati – Legittimità.

La circolarità delle operazioni, preordinate ed inserite in un complesso disegno di passaggi che porti ad un sostanziale pareggio finale tra le quantità di energia cedute ed acquistate nel periodo, dimostra manifestamente l'oggettiva inesistenza delle operazioni. Conseguentemente l'amministrazione ha l'onere di fornire elementi probatori, anche in forma indiziaria e presuntiva, del fatto che l'operazione fatturata non è stata effettuata, dopo di che spetta al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate; tale prova,

tuttavia, non può consistere nella esibizione della fattura o nella dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento. (G.Li.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 16/2012, art. 8, comma secondo

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. nn. 5406/2016, 28683/2015, 9396/2015, 428/2015, 26486/2014, 20059/2014, 27718/2013, 23560/2012, 15741/2012, 9108/2012, 12802/2011, 9784/2010, 21953/2007, 15228/2001

339. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 2532 del 5 giugno 2019. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Costi per operazioni inesistenti - Legittimità cartella – Notifica a mezzo posta – Delega di funzioni.

A fronte di elementi idonei a far presumere il carattere fittizio dei costi contabilizzati dal contribuente (quali la carenza di sede e strutture operativo in capo ai suoi fornitori) e della mancata produzione di documentazione o altri elementi idonei a provare il diritto alla deduzione dei costi (e detraibilità dell'IVA), è legittimo il disconoscimento dei costi da parte dell'Amministrazione finanziaria. Infatti, la fattura è documento idoneo a rappresentare un costo per l'impresa, attesa la disciplina del suo contenuto di cui all'art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sicché in ipotesi di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare che l'operazione commerciale oggetto della fattura non è stata posta in essere. Tale prova, ai sensi degli artt. 39, comma 1, lett. d) e 40 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54, comma secondo, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, potrà essere fornita anche mediante presunzioni, nel qual caso passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, a norma dell'art. 2697, secondo comma, c.c. (C.Ro.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, artt. 21 e 54; d.P.R. 600/1973, artt. 39, comma 1, lett. d) e 40; art. 2697 c.c.

340. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 2823 del 20 giugno 2019. Presidente: D'Andrea, Estensore: Petrone**

Onere della prova – Regolarità formale della contabilità.

In presenza di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, l'onere della prova è a carico del contribuente. La prova non può consistere nell'esibizione delle fatture né nella dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o tanto meno dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire come reale un'operazione invece fittizia. La correttezza formale della contabilità non può diventare un alibi per commettere ogni possibile violazione delle leggi fiscali. (F.Po.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 21953/2007

341. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 2912 del 25 giugno 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Maellaro**

Avviso di accertamento – Inerenza e deducibilità dei componenti negativi – Onere della prova.

È possibile configurare operazioni oggettivamente inesistenti ogni qual volta le fatture emesse/ricevute non attengano ad alcuna operazione commerciale/prestazione effettivamente posta in essere. A tal proposito non appare dirimente dimostrare che il soggetto ponente in essere le operazioni soggette a contestazione sia un soggetto effettivamente esistente in quanto tale circostanza non esclude l'inesistenza delle operazioni oggetto delle fatture. In tema di operazioni inesistenti spetta all'Amministrazione fornire prova

dell'inesistenza delle prestazioni fatturate, rimane, invece, in capo al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni oggetto di controllo (in conformità del generale principio di "allegazione" dei fatti costitutivi della domanda). Per quanto attiene ai costi esposti in fatture configuranti operazioni oggettivamente inesistenti, questi devono considerarsi indeducibili e l'IVA indebitamente detratta. I suddetti costi, non documentati e non inerenti, devono essere ripresi a tassazione. (A.Se.)

Riferimenti normativi: art. 2697 c.c.; art. 19 d.P.R. 633/1972

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 18118/2016

342. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1177 del 12 marzo 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

Onere della prova – Presunzioni gravi, precise e concordanti.

In tema di operazioni oggettivamente inesistenti, allorquando la ricostruzione dell'Ufficio, secondo cui le fatture contestate sono state emesse da società cartiere al solo fine di consentire al percipiente il conseguimento di illeciti vantaggi fiscali, l'onere della prova si inverte e graverà sul contribuente la dimostrazione circa l'effettiva realizzazione delle operazioni oggetto delle fatture. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

343. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1189 del 12 marzo 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

Onere della prova – Regolarità formale documenti contabili – Non rileva.

In tema di operazioni oggettivamente inesistenti, allorquando la ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria sia suffragata da elementi che, pur costituendo meri indizi, sono molteplici, coerenti e puntuali, l'onere probatorio si inverte, gravando sul contribuente dimostrare l'effettività delle operazioni. A tal fine non rilevano né la regolarità formale tanto delle fatture quanto delle scritture contabili, né la circostanza che il versamento dei corrispettivi sia avvenuto mediante l'uso di mezzi di pagamento tracciabili, dal momento che, questi, potrebbero rappresentare degli elementi precostituiti, funzionali a far apparire reale ciò che, in realtà, è fittizio. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

344. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1934 del 30 aprile 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

Accertamento – Iva – Detrazione – Deducibilità dei costi - Operazioni oggettivamente inesistenti – Società cartiere – Onere della prova – Condizioni – Prova contraria – Riparto dell'onere probatorio.

L'Agenzia delle Entrate ha l'onere di fornire elementi probatori, seppur in forma meramente indiziaria o presuntiva, del fatto che l'operazione fatturata non è stata mai effettuata (o lo è stata solo parzialmente), dopo di che spetta al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate; con la puntualizzazione che tale prova non può consistere nella mera esibizione della fattura o nell'attestazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, poiché la regolarità dei suoi profili formali è, normalmente, funzionale proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72; art. 2697 c.c.

345. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2105 del 13 maggio 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**

IVA – Detrazione – Deducibilità dei costi – Operazioni oggettivamente inesistenti – Spese di sponsorizzazione – Onere della prova – Assolto.

Nel caso in cui l'Ufficio contesti le fatture riguardanti sponsorizzazioni, ritenendole relative ad operazioni inesistenti, la deducibilità dei costi di pubblicità è legittima laddove, in base alla documentazione versata in causa dalla società, quali il contratto di sponsorizzazione, la locandina del campionato contenente l'indicazione del materiale pubblicitario ed il calendario delle gare, risultino inerenti sia per il luogo e svolgimento delle gare, sia allo scopo precipuo della massimizzazione del profitto, giustificato sia legalmente che economicamente. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72

346. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2161 del 13 maggio 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista**

Sponsorizzazioni – Onere della prova – Produzione di materiale fotografico – Idoneità – Sussiste.

In tema di operazioni inesistenti, è onere dell'Amministrazione finanziaria produrre elementi indiziari connotati da gravità precisione e concordanza tali da ipotizzare l'emissione per prestazioni di sponsorizzazione oggettivamente inesistenti. In particolare, la produzione di documentazione fotografica attestante la reale esecuzione delle prestazioni di sponsorizzazione è idonea a superare gli elementi indiziari prodotti dall'Ufficio. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72; art. 2697 c.c.

347. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2345 del 27 maggio 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Calà**

IVA – Operazioni soggettivamente inesistenti – Deducibilità dei costi – Onere della prova – Ripartizione.

In tema di accertamento Iva, spetta all'Amministrazione finanziaria, a fronte di un'apparente regolarità contabile delle fatture contestate, l'onere di provare, anche avvalendosi di presunzioni semplici, che si tratta di operazioni soggettivamente inesistenti e relative a lettere di intento false, dimostrando che il contribuente sapeva o avrebbe potuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che le operazioni si inserivano in un sistema di evasione.

Di contro, è onere del contribuente dimostrare l'esistenza delle operazioni o la propria buona fede ed estraneità al disegno criminoso. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 8

348. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2779 del 24 giugno 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Calà**

Iva – Operazioni inesistenti – Prova della controprestazione – Inesistenza – Sussiste.

In materia di operazioni inesistenti, l'inesistenza dell'operazione può essere provata per il solo fatto della mancata prova della controprestazione ossia del pagamento del prezzo. Nel caso di specie, il contribuente eccepiva che il pagamento relativo ad un contratto di appalto fosse avvenuto tramite compensazione. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72

349. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 1106 del 11 marzo 2019. Presidente: Chindemi, Estensore: Aondio**

Presunzioni semplici - Idoneità - Valutazione ad opera del giudice - Sussiste.

In tema di fatture relative ad operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, pur essendo riconosciuta all'Ufficio la facoltà di assolvere al proprio onere probatorio anche mediante presunzioni semplici, competendo in tale evenienza al contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili, tuttavia, il giudizio sulla prova contraria incombente sul contribuente implica pur sempre la preventiva e preliminare valutazione, da parte del giudice tributario, sulla idoneità degli elementi offerti dal Fisco a suffragio della contestazione. (R.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 74/00, artt. 2 e 8

ALTRO

350. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 121 del 15 gennaio 2019. Presidente: Gaballo, Estensore: Mancini**

Plusvalenza da cessione immobiliare – Area edificabile – Tassabile.

La plusvalenza realizzata a seguito della compravendita immobiliare di area suscettibile di possibilità edificatoria risulta imponibile laddove l'attitudine all'edificazione sia desumibile sia da strumenti urbanistici che da altri elementi certi ed obiettivi idonei ad attestarla. (S.Be.)

Riferimenti normativi: TUIR, art.67, comma 1, lett. b)

351. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 1486 del 1 aprile 2019. Presidente: D'Antonio, Estensore: Petrone**

IRPEF – Accertamento – Ambito di applicazione dell'art. 12 l. 212/2000.

Le garanzie previste dall'art. 12, comma 1 l. 212/2000, in tema di accertamento tributario si riferiscono espressamente ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali eseguiti nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali e non anche ai casi in cui l'attività accertativa dell'Agenzia delle Entrate sia svolta in forme diverse. (E.Ba.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000 art. 12

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 18184/2013 e n. 15311/2014

352. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 1895 del 8 maggio 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Moroni**

Attività di natura finanziaria detenute in Paesi a fiscalità privilegiata – Costituzione mediante redditi sottratti a tassazione – Presunzione – Retroattività – Esclusione.

La presunzione legale secondo cui le attività finanziarie detenute negli Stati a regime fiscale privilegiato sono costituite, ai soli fini fiscali e salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione ha natura sostanziale e non già procedurale, in quanto tale disposizione stabilisce una presunzione legale di evasione, con inversione dell'onere della prova in capo al contribuente. Le norme sulle prove, invero, pongono regole di giudizio e, come tali, hanno sempre natura sostanziale, poiché la loro applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda. La predetta presunzione non è, dunque, applicabile retroattivamente. (G.Co.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/2009, art. 12, comma 2

353. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 1935 del 8 maggio 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Petrone**

Accertamento – Ires e Irpef – cessione d’azienda – Debiti aziendali tributari – solidarietà tra cedente e cessionario.

In caso di cessione d’azienda o di ramo d’azienda, al fine di tutelare i terzi, l’art. 2560 c.c. sancisce che l’alienante non è liberato nei confronti dei creditori, salvo che questi acconsentano, e l’acquirente risponde dei debiti risultanti dai libri contabili obbligatori: in tal modo, si crea un vincolo di solidarietà tra cedente e cessionario. Tra i debiti aziendali di cui l’acquirente è solidalmente responsabile vi rientrano, dunque, anche quelli tributari, per i quali il legislatore ha previsto l’art. 14 del d.lgs. n. 472/97. (P.Cu.)

Riferimenti normativi: art. 2560 c.c.

354. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2448 del 29 maggio 2019. Presidente: Di Rosa, Estensore: Pavone**

Art. 12, comma 2, d.l. n. 78 del 2009 – Natura sostanziale – Efficacia retroattiva – Esclusione.

Art. 12, comma 2 bis, d.l. n. 78 del 2009 – Natura procedimentale – Efficacia retroattiva – Sussiste.

La presunzione di evasione sancita, con riferimento agli investimenti ed alle attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dall’art. 12, comma 2, del d.l. n. 78 del 2009, in vigore dal 1° luglio 2009, non ha efficacia retroattiva, in quanto ha natura sostanziale. La portata irretroattiva, tuttavia, vale esclusivamente per i periodi di imposta antecedenti il 2009, considerato che gli obblighi dichiarativi relativi a tale annualità dovevano essere espletati nel 2010, anno in cui la norma era senz’altro applicabile, indipendentemente dalla sua qualificazione (diff. Cass. n. 5471/2019). Di tenore diverso è la disposizione di cui all’art. 12, commi 2-bis, d.l. n. 78 del 2009 che regola i termini per l’esercizio del potere accertativo applicabile, trattandosi di norma di carattere procedimentale, applicabile anche ai periodi d’imposta precedenti a quello della sua entrata in vigore. (M.N.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 30742/2018

355. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 2819 del 20 giugno 2019. Presidente: D’Andrea, Estensore: D’Andrea**

Detrazione per interventi di ristrutturazione edilizia – Recupero del sottotetto – Aumento di volumetria – Spettanza.

In caso di ristrutturazione di un sottotetto operata in conformità all’art. 64, comma 2, della l.r. Lombardia n. 12/2005, attuata mediante la ristrutturazione del locale preesistente già adibito a soffitta, senza ampliamento della superficie abitabile e senza aumento della volumetria originaria, è spettante la detrazione IRPEF per interventi di ristrutturazione edilizia, non potendosi affermare che tale intervento sia qualificabile come “nuova costruzione” e, in quanto tale, escluso dall’agevolazione della detrazione. (F.Po.)

Riferimenti normativi: l.r. 12/2005, art. 64 comma 2

356. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 2937 del 24 giugno 2019. Presidente: Cappabianca, Estensore: Cappabianca**

Credito d’imposta indebitamente compensato – Agevolazioni tributarie – Omessa compilazione quadro RU.

Ai fini del godimento dell’agevolazione, la compilazione del quadro “RU” della dichiarazione, con l’indicazione dell’opzione per il credito d’imposta agevolativo, costituisce adempimento imposto sotto comminatoria di decadenza dal preteso incentivo fiscale. Ciò implica che

l'adempimento medesimo presenta natura sostanziale e non meramente formale e che, di conseguenza, si realizza attraverso una dichiarazione di volontà – e non di scienza – in quanto tale sottratta al regime di generale emendabilità delle dichiarazioni fiscali, e non è suscettibile di sanatoria attraverso i rimedi all'uopo previsti per le violazioni puramente formali. (E.Ze.)

Riferimenti normativi: l. 449/1997, art. 5; d.m. 275/1998, art. 6

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 10029/2018; Cass. n. 11524/2018

357. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 1441 del 1 aprile 2019. Presidente: Craveia, Estensore: Maffey**

Accertamento – Imposte sui redditi – Divieto di doppia imposizione – Portata – Tassazione ai fini Ires e ai fini Irpef – Violazione del divieto – Esclusione.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'operatività del divieto di doppia imposizione postula la reiterata applicazione della medesima imposta in dipendenza dello stesso presupposto. Tale condizione non si verifica in caso di duplicità meramente economica di prelievo sullo stesso reddito, quale quella che si realizza, in caso di partecipazione al capitale di una società commerciale, con la tassazione del reddito sia ai fini Ires, quale utile della società, sia ai fini Irpef, quale provento dei soci, attesa la diversità non solo dei soggetti passivi, ma anche dei requisiti posti a base delle due diverse imposizioni (E.M.)

Riferimenti normativi:

358. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 1604 del 9 aprile 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Santamaria Amato**

Accertamento – Monitoraggio fiscale – Attività detenute in paradisi fiscali – Presunzione di evasione – Natura sostanziale della disciplina – Applicazione retroattiva – Illegittimità.

L'art. 12, 2° comma, d.l. 1 luglio 2009 n.78, conv. nella l. 3 agosto 2009 n.102 (concernente gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato) ha carattere sostanziale, atteso che stabilisce una presunzione legale di evasione, con inversione dell'onere della prova in capo al contribuente e le norme sulle prove pongono regole di giudizio che, come tali, hanno sempre natura sostanziale, poiché la loro applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda; tale natura sostanziale impedisce l'applicazione retroattiva della norma a fattispecie anteriori all'epoca di entrata in vigore della norma stessa, ossia in epoca antecedente all'anno 2009. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/09, conv. nella l. 102/09, art. 12, comma 2

359. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 1809 del 17 aprile 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Gatti**

Imposte sui redditi – Soggettivi passivi – Amministratore giudiziario – Non è tale.

L'amministratore giudiziario è un ausiliario del giudice, che gestisce i beni in *incertam personam* ovvero per conto del soggetto al quale essi verranno eventualmente devoluti dopo la definitiva pronuncia giudiziaria, cioè lo Stato, in ipotesi di confisca definitiva, o il soggetto al quale verranno restituiti, se la confisca verrà revocata; si tratta, quindi, di un organo dello Stato che opera esclusivamente nell'interesse dello Stato stesso, con conseguente completa esclusione dall'applicazione dell'imposizione diretta durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro, attesa la specifica norma di cui all'art. 74, d.P.R. 917/86. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 74

360. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 1821 del 17 aprile 2019. Presidente: Giordano, Estensore: Gentili**

Accertamento – Monitoraggio fiscale – Attività detenute in paradisi fiscali – Natura sostanziale della disciplina – Applicazione retroattiva – Illegittimità.

La disciplina sul monitoraggio fiscale di cui al d.l. 78/2009, la quale introduce una presunzione legale relativa di reddito sottratto a tassazione per quanto riguarda le somme detenute nei paesi a fiscalità privilegiata rientrati nella c.d. black list ha carattere non retroattivo; in particolare, l'art. 12, comma 2-ter, che prevede il raddoppio degli ordinari termini dell'art. 20, d.lgs. 472/1997 per l'accertamento, è norma di carattere sostanziale anche perché incide in via diretta su aspetti sanzionatori della disciplina. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/09, conv. nella l. 102/09, art. 12

361. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 2310 del 28 maggio 2019. Presidente: Servetti, Estensore: Servetti**

Accertamento – Monitoraggio fiscale – Attività detenute in paradisi fiscali – Presunzione di evasione - Natura sostanziale della disciplina – Applicazione retroattiva – Illegittimità.

La presunzione di evasione sancita, con riferimento agli investimenti ed alle attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dall'art. 12, comma 2, d.l. n. 78 del 2009, conv., con modificazioni, dalla l. n. 102 del 2009, in vigore dal 1° luglio 2009, non ha efficacia retroattiva, in quanto non può attribuirsi alla stessa natura processuale, essendo le norme in tema di presunzioni collocate, tra quelle sostanziali, nel codice civile, ed inoltre perché una differente interpretazione potrebbe - in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost. - pregiudicare l'effettività del diritto di difesa del contribuente rispetto alla scelta in ordine alla conservazione di un certo tipo di documentazione. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/09, conv. in l. 102/09, art. 12, comma 2

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI

ACCISE

PRESUPPOSTO	pag. 351
ESIGIBILITÀ	pag. 351
DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA	pag. 351
ACCERTAMENTO	pag. 352
RIMBORSO	pag. 352
ALTRO	pag. 354

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI - ACCISE**PRESUPPOSTO**

362. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 250 del 5 aprile 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Caldarelli**

Gas naturale - Soggetto obbligato al pagamento dell'imposta - Presupposto - Cessazione attività - Non sussiste.

In materia di accise sui gas naturali, soggetto obbligato al versamento periodico del tributo è, in base all'art. 26, co. 7, d.lgs 504/95, colui il quale procede alla fatturazione ai consumatori finali. La cessazione dell'attività e la contestuale cessione di tutti i contratti di fornitura in essere, fa venir meno il presupposto impositivo, legittimando il mancato versamento degli acconti. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/95, art. 26, co. 7

ESIGIBILITÀ

363. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 396 del 25 giugno 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Lamari**

Esenzione – Agevolazioni – Condizioni – Esclusione.

L'agevolazione afferente la riduzione accisa gasolio autotrazione non può essere concessa se il contribuente non dimostra la correttezza dei requisiti richiesti. Nel caso di specie, il contribuente non aveva provveduto a riportare le targhe degli autoveicoli. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 277/2000

364. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2647 del 18 giugno 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

Agevolazioni – Autoproduzione energia elettrica – Consorzi – Applicabilità – Non sussiste.

L'art. 52 comma 3, lett. b) del d.lgs 504/1995 dispone l'esenzione dalle accise per l'energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili consumata da imprese di autoproduzione. Nel caso di specie, tale norma non può essere applicata alla società consortile che produce energia per i consorziati, posto che l'esenzione delle addizionali locali è circoscritta al soggetto che produce energia elettrica per uso proprio e non può intendersi riferita anche alla energia proveniente da un consorzio autoproduttore ed utilizzata da imprese aderenti al consorzio, in quanto persone giuridiche diverse dal produttore. Lo strumento del consorzio, in tal caso, sembrerebbe una sorta di schermo funzionale ad evitare il pagamento dell'imposta. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1995, art. 52, comma 3, lett. b)

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA

365. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 382 del 25 gennaio 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Calà**

Aumento - Reintegro fondo emergenze nazionali - Disposizione innovativa - Irretroattività - Ora esatta di pubblicazione – Rilevanza.

In virtù del generale principio di irretroattività delle norme tributarie, in assenza di una specifica disposizione derogatoria di rango legislativo, anche l'aumento delle accise previsto ai sensi dell'art. 5, comma 5-quinquies della l. 225/92 ai fini del reintegro del fondo per le emergenze nazionali, può essere applicato solo a partire da un momento successivo alla pubblicazione

dell'atto che lo dispone. A tal fine è rilevante anche l'ora esatta di entrata in vigore della disposizione innovativa. (I.B.)

Riferimenti normativi: l. 225/92, art. 5; l. 212/00, art. 31

ACCERTAMENTO

366. Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 11 del 24 gennaio 2019.

Presidente: La Salvia, Estensore: Barraco

Alcolici – Accertamento – Elemento soggettivo – Dolo – Non rileva.

In materia tributaria, l'insussistenza dell'elemento soggettivo del dolo non comporta l'invalidità dell'avviso di pagamento emesso dall'Ufficio perché il presupposto della nascita dell'obbligazione tributaria, e dunque del recupero dell'accisa, è svincolato dall'accertamento dell'elemento soggettivo. (J.R.)

Riferimenti normativi: l. 504/1995, art. 27

RIMBORSO

367. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 359 del 12 giugno 2019.

Presidente: Caristi, Estensore: Caldarelli

Energia elettrica – Rimborso – Credito d'imposta – Rinnovo annuale.

Attese le particolari modalità di pagamento dell'accisa in esame, incentrata sul meccanismo degli acconti calcolati sui consumi del corrispondente periodo precedente, fa sì che alla chiusura annuale di ciascun periodo si determina un nuovo saldo, creditorio o debitorio, che va a costituire un nuovo credito o debito rispetto a quelli precedentemente maturati. Di conseguenza va ritenuto che ove fosse richiesto il rimborso del credito, essendo questo riportato al termine dei periodi di imposta, al momento della dichiarazione di consumo annuale, questo meccanismo, quindi, consente di continuare a compensare il credito maturato negli anni, finché questo non si estingua o per compensazione con debiti successivi, o a seguito di richiesta di rimborso. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/95, art. 14, comma 2

368. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 21 del 5 aprile 2019.

Presidente: Pipponzi, Estensore: Coltro

Rimborso – Sospensione art. 23 d.lgs. 472/1997 – Principio proporzionalità – Condizioni di applicazione.

Le misure nazionali di natura conservativa, quale è quella di cui all'art. 23 del d.lgs. 472/1997, se non a priori in contrasto con l'ordinamento dell'Unione Europea, quando tese ad assicurare interessi ugualmente degni di tutela, devono comunque rispondere al principio di proporzionalità. In forza dell'art. 23 del d.lgs. 472/1997, applicabile anche ai rimborsi dell'accisa sull'energia elettrica, l'Amministrazione finanziaria può disporre la sospensione del pagamento qualora vanti un controcredito derivante da contestazione o da irrogazione di sanzioni, nei limiti della somma risultante dall'atto impositivo, ovvero, in caso di contenzioso, dell'importo accertato in sede giurisdizionale pur in assenza di giudicato. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, art. 23, comma 1

369. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 732 del 19 febbraio 2019. Presidente: De Sapia, Estensore: Di Gennaro**

Rimborso - Credito pregresso non utilizzato – Decadenza.

In tema di dies a quo da cui far decorrere il termine decadenziale per la richiesta di rimborso delle accise per un credito pregresso non utilizzato, vale il principio secondo cui, date le particolari modalità di pagamento dell'accisa, alla chiusura annuale di ciascun periodo si determina un nuovo saldo creditorio o debitorio che va a costituire un nuovo credito o debito rispetto a quelli precedentemente maturati. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1995, art. 14, comma 2

370. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 1032 del 6 marzo 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Miceli**

Rimborso– Termine di decadenza.

Il termine biennale di decadenza previsto dall'art. 14, comma 2, del d.lgs. 504/95 per richiedere il rimborso relativo alla riduzione d'accisa sul gasolio per autotrazione decorre dalla data di pagamento, ovvero dalla data in cui il relativo diritto può essere esercitato. Non è invece possibile far decorrere tale termine a partire dalla ricezione di una comunicazione, peraltro non ufficiale né rivolta *erga omnes*, con cui un ufficio della Commissione Europea si sarebbe espresso circa la natura self-executing dell'art. 7, comma 3, della Direttiva 2003/96/EC. (M.Pi.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/95, art. 14, comma 2

371. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2140 del 13 maggio 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista**

Agevolazioni – Gasolio autotrazione – Euro 3 – Filtro antiparticolato – Condizioni – Rimborso – Diniego.

In materia di accise, il presupposto per il riconoscimento dell'agevolazione "riduzione dell'accisa gasolio autotrazione" è costituito *stricto iure* dalla categoria di omologazione del mezzo di trasporto, a nulla rilevando l'applicazione agli automezzi del FAP o filtro antiparticolato, essendo quest'ultima finalizzata unicamente alla riduzione delle emissioni inquinanti. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: l. n. 208/15, art. 1, comma 645; d.m. 39/08, art. 5

372. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2141 del 13 maggio 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista**

Agevolazioni – Gasolio autotrazione – Euro 3 – Filtro antiparticolato – Condizioni – Rimborso – Diniego.

In materia di accise, il presupposto per il riconoscimento dell'agevolazione "riduzione dell'accisa gasolio autotrazione" è costituito *stricto iure* dalla categoria di omologazione del mezzo di trasporto, a nulla rilevando l'applicazione agli automezzi del FAP o filtro antiparticolato, essendo quest'ultima finalizzata unicamente alla riduzione delle emissioni inquinanti. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: l. n. 208/15, art. 1, comma 645; d.m. 39/08, art. 5

373. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2773 del 24 giugno 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra**

Istanza di rimborso – Agevolazioni fiscali – Termine di decadenza – Decorrenza.

L'istanza di rimborso accise, erroneamente versate poiché ammesse alla agevolazione di cui all'art. 52 c.3 lett. b d.lgs. 504/95, deve essere presentata entro due anni dall'indebito pagamento e non dalla presentazione della dichiarazione di consumo rettificativa, trattandosi questa di dichiarazione utilizzabile per rettificare il quantum dovuto e non per evidenziare una debenza insita fin dall'inizio. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/95, art. 52, comma 3, lett. b)

374. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 605-606 del 8 febbraio 2019. Presidente: Taddei, Estensore: Tavazza**

Rimborso - Fornitore - Legittimazione esclusiva – Sussiste.

In tema di rimborso delle accise, ai sensi combinato disposto degli artt. 14, 53 e 56 del d.lgs. 504/95 il soggetto passivo che è legittimato in via esclusiva a richiedere il rimborso dell'imposta illegittimamente versata è il fornitore del servizio e non il consumatore finale, in quanto solo il primo è tenuto per legge al pagamento del tributo in argomento, salvo il diritto di rivalsa sul consumatore. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/95, artt. 14, 53, 56

ALTRO

375. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 542 del 8 febbraio 2019. Presidente: Gaballo, Estensore: Gaballo**

Aliquota agevolata – Gasolio commerciale.

L'art. 24-ter del d.lgs. n. 504/1995, Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (T.U.A.), limita l'applicazione dell'aliquota agevolata sul gasolio commerciale all'attività di trasporto di persone, all'attività di trasporto pubblico e degli autobus che effettuano servizi di linea, con esclusione dell'attività di noleggio privato di autobus. Tale norma non si pone in contrasto con l'art. 7, paragrafo 3, della Direttiva comunitaria n. 2003/96/CE, norma finalizzata esclusivamente all'applicazione di livelli minimi di tassazione, la quale non impone dunque alcuna forma di beneficio fiscale o di rimborso. La norma da ultimo citata, inoltre, non può considerarsi immediatamente precettiva, come dimostrato anche dalla circostanza che l'Italia è stata in un primo tempo condannata per non averla recepita nel suo ordinamento, come poi avvenuto con il d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 26. (F.Li.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1995, art. 24-ter

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI

DOGANE

PRESUPPOSTO DELL'OBBLIGAZIONE	pag. 355
VALORE IN DOGANA/ROYALTIES/IVA	pag. 355
ORIGINE E CLASSIFICAZIONE DELLE MERCI	pag. 356
PROCEDURE DI ACCERTAMENTO /REVISIONE	pag. 356
RIMBORSI	pag. 357
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag. 357
DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag. 357
ALTRO	pag. 358

Titolo II ACCISE, DAZI E DIRITTI DOGANALI - DOGANE

PRESUPPOSTO DELL'OBBLIGAZIONE

376. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 602 del 8 febbraio 2019. Presidente: Taddei, Estensore: Tavazza**

Prodotti petroliferi - Serbatoi normali - Franchigia dalle accise.

Gli unici serbatoi che ai sensi del Regolamento CE 1186/2009 possono rientrare nella definizione di "serbatoi normali", il cui contenuto rientra nella franchigia dalle accise sui prodotti petroliferi, sono solo quelli fissati fin dall'origine dal costruttore su tutti i veicoli del medesimo tipo, così come sancito dalla sentenza della CGUE del 3/12/1998 nella causa C 247/97. (E.M.)

Riferimenti normativi:

VALORE IN DOGANA/ROYALTIES/IVA

377. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 14 del 11 febbraio 2019. Presidente: Spera, Estensore: Avagliano**

Valore in dogana – Diritti di licenza.

L'inclusione dei diritti di licenza – royalties – nel valore in dogana non può avvenire automaticamente ma è necessario riferirsi in concreto al contratto stipulato dalle parti: solo se il pagamento dei diritti di licenza è riconducibile alle "condizione di vendita" il loro valore è assoggettato al dazio doganale unitamente al valore delle merci importate. (F.D.T.)

Riferimenti normativi:

378. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 105 del 14 gennaio 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Uppi**

Royalties – Condizioni – Prezzo in dogana.

Tre sono le condizioni affinché le royalties entrino a far parte del prezzo da dichiarare ai fini doganali: la specifica riferibilità ai prodotti acquistati, il fatto che tale pagamento costituisca condizione dell'acquisto stesso e che ciò sia richiesto dal venditore all'acquirente. Non è pertanto legittimo il comportamento dell'Ufficio delle Dogane secondo cui le royalties pagate dall'importatore dovrebbero essere aggiunte al prezzo da dichiarare in dogana determinando un aumento dell'IVA. (S.Be.)

Riferimenti normativi: reg. 2454/93, art. 160

379. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 280 del 25 gennaio 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Bertolo**

Valore in dogana – pagamento dei diritti di licenza – condizione di vendita della merce.

Anche i diritti di licenza sono destinati ad incidere sulla determinazione del valore doganale delle merci qualora i corrispondenti beni immateriali siano incorporati nella merce, così contribuendo ad esprimerne il valore economico. In sostanza, per tutti i tipi di *royalty* il legislatore comunitario prevede che l'assoggettamento ad imposizione di confine sia subordinato alla dimostrazione che vi sia un vincolo tra licenziante e produttore e che il pagamento del diritto di licenza costituisca una "condizione di vendita". È vero, tuttavia, che non risulta da alcuna norma che debba trattarsi di una condizione espressa e contenuta per iscritto nel contratto di acquisto della merce, essendo possibile che la condizione *de qua* sia anche rilevabile *per facta concludentia*. In sostanza, pertanto, il pagamento del diritto di licenza diviene una "condizione di vendita" rilevante qualora, nell'ambito dei rapporti tra il venditore - o la persona ad esso legata - e l'acquirente, l'assolvimento del corrispettivo del diritto di licenza

rivesta un'importanza tale per il venditore che, in difetto, quest'ultimo non sarebbe disposto a vendere. (E.C.)

Riferimenti normativi: Reg. CEE n. 2913/92 – c.d.c., art. 32

380. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 856 del 25 febbraio 2019. Presidente: Biancospino, Estensore: Biancospino**

Valore in dogana/Royalties - prodotti con marchio oggetto di licenza – Poteri di controllo da parte di società interamente controllata dal licenziante – Inclusione, nel prezzo di acquisto dei beni, del valore dei diritti di licenza – Sussiste.

In tema di diritti doganali, ai fini della determinazione del valore in dogana di prodotti che siano stati fabbricati in base a modelli e con marchi oggetto di contratto di licenza e che siano importati dalla licenziataria, il corrispettivo dei diritti di licenza va aggiunto al valore di transazione qualora il titolare dei diritti immateriali, destinatario dei corrispettivi dei diritti di licenza, sia dotato di poteri di controllo, esercitati anche per il tramite di una società da questi interamente controllata, sulle scelte del produttore e sulla sua attività. (G.Pi.)

Riferimenti normativi: Regolamento UE n. 952/2013, art. 71, par. 1, lett. c)

ORIGINE E CLASSIFICAZIONE DELLE MERCI

381. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 386 del 25 gennaio 2019. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Aondio**

Ambito applicativo art. 40 TULD - Limitazione alla durata del mandato - Assenza procura - Effetti - Notifica allo spedizioniere – Nullità.

L'ambito di applicazione dell'art. 40 d.P.R. 43/1973 è limitato esclusivamente al periodo nel quale lo spedizioniere è investito di mandato e, in assenza di procura ad hoc, non può essere presunto un generale potere di rappresentanza della ditta spedizioniere esteso al compimento di atti o fatti diversi dalla presentazione della merce e dei documenti di accompagnamento o, persino, esteso ad anni successivi rispetto a quelli nei quali viene eseguito l'incarico. Pertanto, le decisioni e i provvedimenti che l'Amministrazione può notificare al rappresentante diretto ai sensi del comma 3 dell'art. 40 citato, sono validamente notificati allo spedizioniere doganale unicamente nell'ipotesi in cui tali atti vengano comunicati contestualmente al compimento delle operazioni doganali per cui è stato conferito incarico. Pertanto, è nulla la notifica effettuata allo spedizioniere anziché alla ditta importatrice, osservando come l'ambito dei poteri di rappresentanza attribuiti ex art. 40 TULD si limiti al compimento delle operazioni di importazione e non alle fasi successive che incidono su posizioni giuridicamente rilevanti della ditta importatrice. (E.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 43/73, art. 40

PROCEDURE DI ACCERTAMENTO /REVISIONE

382. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 1815 del 17 aprile 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Gatti**

Diritto del contribuente al contraddittorio – Violazione – Conseguenze – Annullamento del provvedimento adottato – Limiti – Solo qualora il procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso.

In materia di tributi armonizzati, il diritto al contraddittorio preventivo incontra un preciso limite, rappresentato dalla sua utilità all'interno del procedimento amministrativo; pertanto, la violazione dell'obbligo del contraddittorio preventivo da parte dell'Amministrazione fiscale determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento soltanto

se, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 374/90, art. 11, comma 4-bis

RIMBORSI

383. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 227 del 28 marzo 2019. Presidente: Chiappani, Estensore: Gotti**

Carburanti autotrazione - Rimborso - Categoria Euro - Filtro anti-particolato – Sussiste.

Il limite prescritto dall'art. 1, co. 645, l. 208/15 al riconoscimento del credito d'imposta relativo alle accise sul gasolio per autotrazione, ha riguardo esclusivamente alla "categoria euro". L'agevolazione pertanto trova applicazione allorquando l'installazione del sistema per la riduzione del particolato abbia comportato l'attribuzione, certificata dalla motorizzazione, di una "categoria euro" 3 o superiore. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. 208/15, art. 1, comma 645

DISCIPLINA SANZIONATORIA

384. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 1533 del 3 aprile 2019. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Vicuna**

Esimente dell'incertezza oggettiva della norma – Applicazione – Mancanza reiterata di contestazioni – Non rileva.

Il contribuente, pur non essendo provata in alcun modo una mala fede dello stesso, non può invocare l'applicazione dell'esimente dell'incertezza oggettiva della norma solo per la mancanza di rilievi per la durata di tutto il periodo, contestato, la quale, da sola, non può ingenerare la convinzione di operare correttamente. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs.472/1997, art. 6, comma 1

DECADENZA E PRESCRIZIONE

385. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 310 del 14 maggio 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Lamari**

Gas ed energia elettrica – Accise – Rimborso – Termine di decadenza biennale – Conto provinciale.

In materia di accise sul gas naturale, il riconoscimento di eventuali crediti maturati dalla Società distributrice va operato per singolo conto provinciale (provincia di Cremona) e non a livello nazionale. L'istanza di rimborso deve essere proposta, a pena di decadenza, entro il biennio dalla data di presentazione della dichiarazione per ciascun conto provinciale. (In applicazione di tale principio, la CTP ha rigettato il ricorso avverso il provvedimento di incameramento del credito dell'Agenzia delle Dogane, non potendo la società distributrice cumulare in un unico conto le compensazioni derivanti dall'esercizio dell'attività in altre province). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 26/10/1995 n. 504 art. 14 c. 2 e 3; d.lgs. 26/10/1995 n. 504 art. 26

ALTRO

386. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 222 del 27 marzo 2019. Presidente: Macca, Estensore: Andreozzi**

Ammissione temporanea - Autoveicolo immatricolato in Paese Extra UE - Circolazione temporanea - Nazionalità del conducente – Rileva.

I mezzi di trasporto adibiti ad uso privato ed immatricolati in Paesi extra UE a nome di soggetto ivi residente possono beneficiare dell'esenzione dal pagamento dei dazi all'importazione, circolando nel territorio nazionale in regime di ammissione temporanea. Tale esonero è previsto anche per il caso in cui il conducente sia stabilito nel territorio doganale dell'Unione, ma solo in circostanze eccezionali, tassativamente elencate dall'art. 215, Regolamento delegato (UE) n. 2015/2446. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: reg. UE, 2015/2446, artt. 212 ss.

387. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 381 del 25 gennaio 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Calà**

Acconti - Tributi non dovuti - Cessazione obbligazione tributaria – Rileva.

L'Agenzia delle Dogane non può pretendere degli acconti quando oggettivamente non sono dovuti i tributi per i quali erano stati originariamente determinati gli acconti medesimi. Infatti, con la cessazione dell'obbligazione tributaria le successive omissioni di pagamento di acconti non generano nessuna violazione con conseguenti sanzioni, e non maturano interessi. (E.M.)

Riferimenti normativi:

Titolo III FINANZA LOCALE

CONTRIBUTO CONSORTILE	pag. 359
COSAP/TOSAP	pag. 359
DIRITTO CAMERALE	pag. 359
ICI/IMU/IMIS	pag. 359
Abitazione principale e relative pertinenze	pag. 359
Terreni	pag. 363
Aree edificabili	pag. 365
Altri fabbricati	pag. 370
Fabbricati Gruppo Catastale	pag. 377
ICPA (IMPOSTA DI PUBBLICITÀ E PUBBLICHE AFFISSIONI)	pag. 383
IMPOSTA DI SOGGIORNO	pag. 391
IRAP	pag. 391
Requisiti oggettivi	pag. 391
Requisiti soggettivi	pag. 396
TARES/TARI/TARSU	pag. 399
Tariffa	pag. 399
Enti pubblici	pag. 405
TASI	pag. 405
Aree edificabili	pag. 405
Altri fabbricati	pag. 405
TASSA AUTOMOBILISTICA	pag. 406
ALTRO	pag. 408

Titolo III FINANZA LOCALE

CONTRIBUTO CONSORTILE

388. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2660 del 18 giugno 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

Consorzio di bonifica –Presunzione di utilità – Sussiste.

Il consorzio che asserisca di non godere dei benefici di utilità del consorzio, al fine di non pagare il contributo consortile, deve fornire la prova che il proprio immobile sia assolutamente estraneo ai servizi del Consorzio, posto che in presenza di prova documentale di inserzione del fondo nel perimetro consortile, oltretutto di piano di classifica, debba presumersi l'utilità che il fondo ricava dalle opere di bonifica, salva la possibilità di prova contraria. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: art. 860 c.c.; r.d. n. 215/1933; l.r. Lombardia n. 31/2008

COSAP/TOSAP

389. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 376 del 29 gennaio 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Duchi**

Presupposto impositivo - Suolo pubblico.

L'occupazione di zone usufruibili dalla collettività è esclusa da tassazione, in quanto il presupposto impositivo deve essere individuato nell'occupazione da parte di un soggetto che comporti un'effettiva sottrazione della superficie all'uso pubblico. (A.D.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs.15/11/1993, n. 507

DIRITTO CAMERALE

390. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 2024 del 10 maggio 2019. Presidente: Izzi Estensore: Santamaria Amato**

Diritti annuali della Camera di Commercio – Prescrizione – Termine ordinario decennale – Applicabilità – Sussiste.

Con riferimento ai diritti annuali della Camera di Commercio, non essendo previsto da alcuna specifica normativa il termine di prescrizione applicabile ai medesimi, deve ritenersi operare l'ordinario termine decennale. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 2946

ICI/IMU/IMIS

Abitazione principale e relative pertinenze

391. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 240 del 01 aprile 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Trevisani**

Tributi locali - Soggettività passiva - Concessione in uso del bene - Non rileva.

Ai fini IMU, soggetto passivo è il proprietario ovvero il titolare di altro diritto reale di godimento sull'immobile, a nulla rilevando che il medesimo sia stato concesso in uso ad altro soggetto. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 3

392. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 16 del 11 febbraio 2019.**
Presidente: Spera, Estensore: Spera

Esenzione abitazione prima casa – Due unità catastali – Non spetta.

Non è possibile ottenere l'esenzione IMU "prima casa" per due unità immobiliari accatastate autonomamente anche se in concreto effettivamente destinate ed utilizzate entrambe quale casa di abitazione principale del contribuente. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: D.L.201/2011

393. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 661 del 14 febbraio 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Zucchini**

Agevolazione.

L'agevolazione per l'abitazione principale in materia di IMU può essere riconosciuta per una singola unità immobiliare iscritta nel catasto dei fabbricati non rilevando l'utilizzo di immobili attigui accatastati separatamente. (M.Mot.)

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

394. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 1462 del 1 aprile 2019.**
Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi

Esenzione prima casa – Residenza – Dimora abituale.

Ai fini IMU il vincolo anagrafico viene di molto irrobustito: è infatti richiesto il duplice requisito della dimora abituale e della residenza anagrafica dell'immobile per il quale si invocano le agevolazioni.

Prescindendo dalla regolarità anagrafica della situazione, ai fini ICI il contribuente poteva avere residenza e dimora abituale in due luoghi diversi e, dimostrando in quale immobile avesse stabilito la sua dimora, poteva beneficiare delle agevolazioni ICI su di esso.

Ai fini IMU la disciplina è radicalmente cambiata: infatti viene espressamente stabilito che può considerarsi abitazione principale solo l'immobile nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente. (M.Al.)

Riferimenti normativi: art. 8, d.lgs. 546/1992

395. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 1597 del 8 aprile 2019.**
Presidente: D'Andrea, Estensore: Scarabelli

Base imponibile – Stima – Ricostruzione edificio.

In caso di demolizione delle strutture esistenti con la realizzazione di un nuovo edificio, la base imponibile ai fini IMU non può essere determinata facendo riferimento alla rendita catastale del precedente fabbricato, ma deve essere quantificata facendo riferimento al valore venale in comune commercio dell'area di sedime. La stima corretta può essere quindi calcolata considerando la differenza tra il valore di mercato del bene ottenuto dalla trasformazione e i costi per la trasformazione stessa. (B.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 5

396. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 1728 del 12 aprile 2019.**
Presidente: Lo Monaco, Estensore: Chiametti

Categorie catastali.

In materia d'imposta IMU, il legislatore ha previsto esplicitamente che gli immobili censiti al catasto nella categoria che va da A/1 a A/9 e qualificati come abitazione principale non verranno assoggettati al tributo. Nel caso di specie il contribuente aveva fissato la propria abitazione principale in un immobile censito cat. A/10 per la quale la norma tributaria prevede

l'assolvimento dell'imposta IMU. Tale categoria non rientra tra quelle a destinazione residenziale/abitativa. (G.Ga.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 201/2011 art. 13, Cass. Sent. n. 288/2012

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. Ord. n. 8017/2017, Cass. n. 21332/2008

397. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 2130 del 15 maggio 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Dorigo**

Iscrizione AIRE – “Prima casa” – Esenzione – Non spetta.

Il venir meno per i cittadini iscritti all'AIRE dell'agevolazione fiscale relativa all'esenzione dal pagamento dell'IMU sulla “prima casa” non incorre in violazione del principio di uguaglianza ex art. 3 Cost., né del principio di ragionevolezza, atteso che la l. 80/2014 ha correlato l'imputazione del beneficio fiscale in argomento al radicamento presso l'immobile beneficiario del centro effettivo di vita e degli interessi del contribuente, non ravvisabile in caso di soggetto estero residente. (F.Fi.)

Riferimenti normativi: Cost., art. 3; L. 80/2014

398. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 2173 del 16 maggio 2019. Presidente: Gaballo, Estensore: Gaballo**

Rettifica di classamento e rendita di unità immobiliare – Termine di dodici mesi – Natura non perentoria – Requisiti previsti dalla definizione locale della categoria A1 – Sussistenza – attuale classificazione di altre abitazioni nello stesso stabile – Irrilevanza – Accertamento – Legittimità.

La Commissione ritiene di non doversi discostare dal costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, che ritiene non perentorio il termine di 12 mesi dalla presentazione della dichiarazione di variazione previsto dall'art. 1, comma 3, D.M. Finanze n. 701/1994.

Le caratteristiche estrinseche di ubicazione e intrinseche relative all'appartamento, entrambe di particolare pregio e non contestate dai ricorrenti, corrispondono perfettamente alla definizione elaborata nel 2008 per Milano in occasione della revisione cosiddetta “ex comma 335” della legge numero 311 del 2004, né rileva che altre unità presenti nello stesso stabile con caratteristiche simili sarebbero classificate A/2, trattandosi di abitazioni non ancora sottoposte a controllo. (G.Li.)

Riferimenti normativi d.m. Finanze n. 701/1994, art. 1, comma 3

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 20823/2017

399. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2450 del 29 maggio 2019. Presidente: Di Rosa, Estensore: Mazza**

Residenza anagrafica - Prova formale – Necessità – Sussiste – Produzione bollette energia elettrica e gas – Valore di prova – Non sussiste.

Per fruire delle agevolazioni fiscali applicabili all'IMU occorre che nell'abitazione principale dimorino o risiedano anagraficamente il possessore e, se del caso, il suo nucleo familiare. Ai fini della suddetta prova, la produzione della certificazione di residenza anagrafica ha valore fondamentale e non è vicariabile in altro modo (nella fattispecie, tale prova non è data attraverso la produzione di bollette di energia elettrica e gas). (E.Re.)

Riferimenti normativi: Legge n. 147 del 27 dicembre 2013 (Legge di stabilità per il 2014)

400. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 2702 del 12 giugno 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Miceli**

Rendita catastale – Variazione.

La regola generale prevista dalla normativa IMU che impone di far riferimento alla rendita catastale vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, patisce eccezione nell'ipotesi in cui le variazioni di rendita catastale intervenute nel corso dell'anno conseguano a modificazioni della consistenza o della destinazione dell'immobile denunciate dallo stesso contribuente, in quanto queste devono trovare applicazione dalla data della denuncia, anche se la situazione materiale denunciata risale a data anteriore. (G.Da.)

Riferimenti normativi d.m. 701/1994 art. 1

401. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 2730 del 14 giugno 2019. Presidente: Lo Monaco, Estensore: Lo Monaco**

Locazione - Durata del contratto.

L'espressione "durata del contratto" (ex art. 9, comma 1, d.lgs. 23/2011) che individua l'obbligazione del locatario al pagamento dell'imposta IMU non può che essere intesa nel senso di attribuire l'obbligo tributario in capo al locatario per l'intera durata del vincolo contrattuale; obbligo che cessa solo con lo scadere del termine naturale di durata del contratto ovvero con la risoluzione anticipata dello stesso. Non può pertanto identificarsi con il perdurare della detenzione dell'immobile perché il dato dell'effettivo rilascio dell'immobile da parte del conduttore sfugge all'oggettiva percezione dell'ente titolare del tributo e potrebbe dare luogo ad utilizzi strumentali. (F.D.A.)

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

402. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 17 del 6 marzo 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Agevolazione prima casa – Residenza anagrafica – Dimora abituale – Prova.

In tema d'imposta comunale sugli immobili (ICI), ai fini della spettanza della detrazione prevista per le abitazioni principali (per tale intendendosi, salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica), occorre che il contribuente dimostri che l'abitazione costituisce dimora abituale non solo propria, ma anche dei suoi familiari, non potendo sorgere il diritto alla detrazione ove tale requisito sia riscontrabile solo per il medesimo. (J.R.)

Riferimenti normativi:

403. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2248 del 23 maggio 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Sacchi**

Agevolazioni Prima casa – Residenza – Abitazione principale – Dimora abituale – Limiti – Fondamento – Fattispecie.

Laddove due coniugi non in regime di separazione usufruiscano della detrazione/esclusione ai fini dell'ICI per due distinti immobili, si configura una violazione dell'art. 8, comma 2, d.lgs. n. 504/1992, secondo cui l'abitazione principale è "quella nella quale il contribuente e i suoi familiari dimorano abitualmente". (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 8, comma 2

404. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2441 del 4 giugno 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Agevolazioni prima casa – Residenza anagrafica – Dimora abituale – Nucleo familiare – Coabitazione – Non necessaria.

Per usufruire delle agevolazioni ICI, la legge non richiede il requisito della coabitazione in capo ai componenti di un medesimo nucleo familiare: essi, difatti, possono stabilire ciascuno la propria dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili situati in Comuni diversi senza perdere il diritto alle agevolazioni per l'abitazione principale.

In questa prospettiva, la famiglia non può costituire un motivo di esclusione del beneficio ma, al contrario, comporta l'estensione dello stesso in presenza di tutti i presupposti di legge. (F.Fa.)

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

Terreni

405. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 346 del 5 giugno 2019. Presidente: Pianta, Estensore: Di Giorgio**

Coltivatori diretti – Imposte comunali – Non assoggettabilità.

I terreni, pur edificabili, posseduti e condotti da coltivatori diretti si riqualificano come agricoli e conseguentemente non sono assoggettabili alle imposte comunali. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 2, comma 1, lett. b)

406. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 415 del 26 giugno 2019. Presidente: Pianta, Estensore: Pianta**

Pertinenze – Vincolo pertinenziale – Terreni e fabbricati – Onere della prova.

È onere del contribuente dimostrare la sussistenza di un vincolo pertinenziale di un terreno rispetto al fabbricato. Nel caso di specie, non è assolutamente dimostrato che l'area in questione possieda destinazione effettiva e concreta al servizio o ornamento del fabbricato, posto che il terreno recava una identificazione catastale differente rispetto al fabbricato e non era stato configurato come pertinenza per espressa dichiarazione del soggetto passivo dell'imposta esposta nella denuncia iniziale o nella denuncia annuale di variazione. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: Art. 817 c.c.

407. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 2297 del 21 maggio 2019. Presidente: Beretta, Estensore: Beretta**

Fabbricati non completati- Pertinenzialità.

La società, proprietaria di un complesso immobiliare oggetto di convenzione di lottizzazione, non può invocare la pertinenzialità di parte dei terreni edificabili, e la conseguente non assoggettabilità di questi ultimi ad IMU, laddove la realizzazione dei fabbricati, in esecuzione della lottizzazione predetta non sia ancora completata. Solo ad esito del completamento della fase esecutiva sarà infatti possibile determinare l'esistenza di vincoli di pertinenzialità/accessorietà in relazione a singole particelle. (G.Man.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 13, comma 2; D.M. Economia e Finanze 30 ottobre 2012

408. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 32 del 9 maggio 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Gianoli**

Valore imponibile – Valore dichiarato in successione superiore a quello tabellare minimo - Accertamento – Legittimità – Non sussiste.

Il valore di mercato è un concetto diverso da quello del prezzo indicato negli atti traslativi, prezzo che può essere influenzato da molteplici e diversi fattori contingenti. Ad esempio nelle successioni usualmente vengono indicati valori per i diversi cespiti tendenti a 'parificare', anche a fini fiscali, il valore delle quote patrimoniali spettanti ai singoli eredi, senza ricorrere a esborsi di denaro; in tal caso è evidente che il prezzo indicato in atto non riflette il libero valore in comune commercio.

Anche per ragioni di equità non avrebbe senso determinare a fini contributivi per terreni aventi la stessa destinazione urbanistica valori diversi a seconda che un lotto sia stato compravenduto per un prezzo diverso da quello tabellare; e se ciò fosse non potrebbe essere a senso unico, a valere cioè solo se il prezzo indicato è superiore. (L.Z.)

Riferimenti normativi: art. 59 c 1 lett. g) d.lgs. 446/97

409. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2107 del 13 maggio 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra**

Requisito di ruralità – Revoca – Retroattività.

In materia di Ici, la parziale revoca del requisito di ruralità emessa dall'Agenzia del territorio non può retrocedere oltre il quinquennio dalla statuizione, posto che l'art. 2, comma 5 ter, L. 124/2013, dispone la retroattività del requisito di ruralità fino al quinto anno antecedente alla presentazione della domanda. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: l. 124/13, art. 2, comma 5-ter

410. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2282 del 27 maggio 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

Terreni agricoli - Coltivatori diretti – Trattamento pensionistico – Agevolazione IMU – Spettanza – Esclusione.

I coltivatori diretti o gli imprenditori agricoli, titolari di pensione, non possono fruire delle agevolazioni IMU. La finalità della norma, che riconosce i benefici fiscali, è quella di agevolare solo i soggetti che ritraggono dalla coltivazione della terra la loro fonte esclusiva di reddito. Il maturare del trattamento pensionistico, infatti, esclude che il soggetto che ha fruito dell'agevolazione fino a quel momento possa essere ancora considerato coltivatore diretto, ostando lo status di pensionato al riconoscimento dell'agevolazione. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, artt. 2 e 9; d.lgs. 446/97, art. 58

411. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2713 del 20 giugno 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Terreni - Attività industriale – Aree adibite a cava – Aree edificabili – Fabbricati strumentali – Catasto edilizio urbano – Fattispecie.

L'area adibita a cava non può essere qualificata come agricola, in quanto riconducibile ad un'attività esclusivamente industriale. Nel caso di specie si trattava di terreno suscettibile di edificazione ancorché limitata alla realizzazione di fabbricati strumentali e come tale da censire nel Catasto Edilizio Urbano. (M.Sap.)

Riferimenti normativi:

412. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 2087 del 16 maggio 2019. Presidente: Giordano, Estensore: Gentili**

Accertamento – Base imponibile – Rendita catastale – Utilizzabilità – Decorre dalla notifica – Applicazione per tutte le annualità per le quali non sia intervenuta decadenza – Sussiste.

In tema di imposta comunale sugli immobili, l'art. 74, comma 1, legge 21 novembre 2000, n. 342, nel prevedere che, a decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, va interpretato nel senso che è giuridicamente impossibile utilizzare una rendita prima della sua notifica al fine di individuare la base imponibile dell'imposta, ma che non è esclusa affatto l'utilizzabilità della rendita medesima, una volta notificata, a fini impositivi anche per annualità d'imposta sospese, ovverosia suscettibili di accertamento, liquidazione o rimborso. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: l. 342/00, art. 74, comma 1

Aree edificabili

413. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 304 del 13 maggio 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Serena**

Omesso versamento IMU – Sanzioni – Responsabilità del contribuente – Presunzione di colpa.

In caso di omesso versamento dell'imposta IMU nella misura dovuta, il Comune può recuperare la differenza maggiorata dalle sanzioni, le quali rivestono carattere accessorio. Ai sensi dell'art. 5 D.lgs. n. 472/1997, ai fini dell'affermazione della responsabilità del contribuente è sufficiente una condotta cosciente e volontaria, non dovendo l'Amministrazione provarne il dolo o la colpa, atteso che la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo ha commesso (presunzione che, nel caso di specie, la CTP qualifica come grave). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 472/1997, art. 5

414. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 314 del 17 maggio 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Alessi**

Beneficio tributario – Proprietari coltivatori diretti del fondo – Estensione del beneficio ai comproprietari – Limiti a potere regolamentare.

Il beneficio tributario di cui agli articoli 2 e 9 del D.lgs. 504/1992 - concesso ai proprietari coltivatori diretti del fondo agricolo - va esteso ai comproprietari non coltivatori diretti del medesimo terreno sul quale persiste l'attività agraria dei contitolari. L'Ente locale (Comune di San Zeno Naviglio) non può derogare con proprio regolamento alla normativa statale restringendo la portata ai soli proprietari coltivatori diretti. La norma è peraltro coerente in quanto lo svolgimento di attività agricola è incompatibile con la possibilità di sfruttamento edificatorio dell'area. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, artt. 2 e 9; d.lgs. 596/1992, art. 7 c. 5; d.lgs. 446/1997, art. 52

415. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 347 del 6 giugno 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi**

Dichiarazione – Relazione di stima – Efficacia retroattiva – Non sussiste.

In materia di IMU, il contribuente non può opporsi al pagamento dell'imposta presentando una nuova relazione di stima che attesti un valore diverso e inferiore rispetto alla precedente denuncia ICI/IMU presentata. Il contribuente, invece, avrebbe dovuto presentare una nuova denuncia IMU sulla base della nuova valutazione con efficacia per gli anni successivi, posto che non è possibile dichiarare la retroattività di un atto successivo. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92

416. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 11 del 18 gennaio 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Galli**

Possedute da coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale – Non debenza dell'imposta.

È soggetta ad IMU un'area edificabile posseduta da un contribuente (persona fisica o giuridica), privo di qualifiche agricole. Tuttavia, la stessa area deve ritenersi non edificabile, e dunque, non soggetta ad IMU, se posseduta da un coltivatore diretto o da un imprenditore agricolo professionale. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 2

417. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 67 del 17 maggio 2019. Presidente: Massa, Estensore: Galli**

Possibilità di invocare l'esercizio di attività agricola sull'area anche da chi non svolge detta attività – Sussiste.

Un'area edificabile, se destinata all'esercizio di attività agricola, perde la possibilità di essere sfruttata a scopi di edilizia, assumendo una condizione oggettiva (l'essere destinata a finalità agricole) che vale tanto per il comproprietario coltivatore diretto, quanto per gli altri comproprietari che, diversamente, non esercitano sullo stesso fondo attività agricola. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, artt. 2 e 9

418. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 2879 del 25 giugno 2019. Presidente: Tucci, Estensore: Degrassi**

Area fabbricabile – Capacità edificatoria – Presupposto d'imposta.

Ai fini IMU, un'area può definirsi fabbricabile anche quando la capacità edificatoria del terreno sia passibile di utilizzazione in via mediata, attraverso la sua vendita ad altro operatore. L'assegnazione di capacità edificatoria virtuale è, infatti, senza dubbio indice di capacità contributiva. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 2, co. 1, lett. B1)

419. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 20 del 12 marzo 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Edificabilità – Valore catastale – Piano regolatore generale – Approvazione – Non necessaria.

Si aderisce all'indirizzo della Cassazione, secondo cui *"l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicazione del criterio di determinazione della base imponibile, fondato sul valore venale, deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita dal piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione di esso da parte della Regione e dell'adozione di strumenti urbanistici attuativi, principio di seguito costantemente ribadito dalla giurisprudenza di questa Corte ... , in un quadro di riferimento segnato anche da pronuncia della Corte costituzionale (ord 27 febbraio 2008, n. 41), che ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale della norma d'interpretazione autentica dell'art. 2 lett. b) del d.lgs. 504/1992, rappresentata dall'art. 36, comma 2 del d.l. n. 223/2006, come convertito nella legge a 248/2006"*. (J.R.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. SS. UU. 22506/2006

420. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenze n. 21 e 22 del 12 marzo 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**
Cambio di destinazione del terreno – Mancata comunicazione al proprietario – Irrilevanza.
La mancata comunicazione dell'intervenuta edificabilità dell'area, ex art. 31/c.20 L. 289/2002, non ha rilevanza rispetto all'assoggettamento dell'area all'IMU. (L.Z.)
Riferimenti normativi: art. 31/c. 20 l. 289/2002
Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, sent. n. 15558/2009, ordinanza n. 12308/2017
421. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1437 del 28 marzo 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**
Base imponibile - Delibere di giunta.
Le delibere di giunta relative alla determinazione dei valori minimi di mercato delle aree edificabili, hanno un valore probatorio presuntivo, che impone alla parte contribuente di allegare e dimostrare il minor valore dei terreni posseduti rispetto a quello determinato dall'Ufficio. (F.Ca.)
Riferimenti normativi: d.l. n. 504/1992, art. 5, comma 4
422. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1768 del 15 aprile 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Arcieri**
Assegnazione di valore – Riferimento – Strumento urbanistico generale.
In materia di edificabilità di aree, sono fabbricabili ai fini ICI quelle considerate tali in base al solo strumento urbanistico generale. (S.Ma.)
Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1992, art. 2
423. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2335 del 27 maggio 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**
Comunione immobiliare – Sentenza di divisione – Natura dichiarativa – Efficacia retroattiva – Non sussiste.
Poiché il principio della natura dichiarativa della sentenza di divisione opera esclusivamente in riferimento all'effetto distributivo, il contribuente è tenuto a versare l'ICI sull'intero sino alla pubblicazione della stessa. (F.Fa.)
Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92; l. 296/06, art. 1, commi 161 e 171
424. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 374 del 25 gennaio 2019. Presidente: Punzo, Estensore: Calà**
Base imponibile - Valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno d'imposizione – Delibera comunale - Non rileva.
Per le aree fabbricabili il valore venale in comune commercio, assunto ai fini dell'ICI, è quello desunto dall'atto di disposizione del diritto di proprietà e non quello determinato nella delibera comunale. (G.D.M.)
Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 5, comma 5
425. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 411 del 28 gennaio 2019. Presidente: Zevola, Estensore: Ramondetta**
Vincolo assoluto di inedificabilità – Rileva.
Un'area non è qualificabile come fabbricabile se è inserita nel piano regolatore in area agricola seppure destinata dal Comune a servizi pubblici, quando sussiste un vincolo di inedificabilità che preclude ai privati trasformazioni del suolo riconducibili alla nozione di edificazione (Nel

caso di specie l'area è ricompresa nella fascia territoriale con funzioni di varchi ecologici). (G.D.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 2

426. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 1168 del 13 marzo 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Rentiis**

Destinazione - Qualificazione ai fini della determinazione del tributo - Piano Regolatore Generale – Rileva.

L'edificabilità di un'area, della base imponibile fondata sul valore venale, deve essere desunta dalla qualificazione giuridica ad essa attribuita dal Piano Regolatore Generale adottato dal Comune. (R.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11

427. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1944 del 3 maggio 2019. Presidente: Servetti, Estensore: Bragho**

Base imponibile – Valore – Determinazione – Determinazione ai fini dell'imposta di registro – Autonomia – Sussiste.

Non è affatto irragionevole che il medesimo terreno edificabile sia sottoposto alla determinazione di valori diversi ai fini dell'imposta di registro e dell'IMU; invero, la prima è un'imposta sull'atto in un dato momento storico, occasionalmente determinata, mentre ai fini IMU, imposta periodica su base annuale, il valore dell'area edificabile è determinato alla data del primo gennaio di ogni anno di tassazione. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 5

428. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 1958 del 6 maggio 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Fucci**

Soggezione a vincolo urbanistico che la destini all'espropriazione –Esenzione – Non sussiste.

Deve escludersi che un'area edificabile soggetta ad un vincolo urbanistico che la destini all'espropriazione sia per ciò esente dall'imposta comunale sugli immobili dato che non è corretto escludere qualsivoglia rilievo alla possibilità di sfruttare economicamente l'edificazione potenziale attraverso il trasferimento del diritto in area suscettibile di trasformazione. (F.V.A.)

Riferimenti normativi:

429. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1981 del 7 maggio 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Corraa**

Vincoli o destinazioni urbanistiche che ne condizionano l'edificabilità – Rilevanza – Solo con riguardo alla determinazione del valore venale.

In tema di imposta comunale sugli immobili, la natura edificabile dell'area non può essere esclusa dalla ricorrenza di vincoli o destinazioni urbanistiche che condizionino, in concreto, l'edificabilità del suolo; tali limiti, invero, incidendo sulle facoltà dominicali connesse alla possibilità di trasformazione urbanistico-edilizia del suolo, ne presuppongono la vocazione edificatoria, sicché la presenza dei medesimi non sottrae le aree su cui insistono al regime fiscale proprio dei suoli edificabili, ma incide soltanto sulla concreta valutazione del relativo valore venale e, conseguentemente, sulla determinazione della base imponibile. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 2, comma 1, lett. b

430. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 2264 del 27 maggio 2019. Presidente: Malaspina, Estensore: Malaspina**

Presupposto – Pertinenzialità a un fabbricato – Oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi in concreto e stabilmente lo ius aedificandi – Necessità – Sussiste.

Ai fini IMU, per potere qualificare come pertinenza di un fabbricato un'area edificabile è necessario che intervenga un'oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi in concreto e stabilmente lo ius aedificandi, mentre un mero collegamento spaziale non esclude l'autonoma capacità edificatoria dell'area. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 2, comma 1, lett. A

431. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 2380 del 4 giugno 2019. Presidente: Cusumano, Estensore: Monterisi**

Demolizione – Effetti – Autonomia dell'area fabbricabile – Imposizione – Ne consegue.

Ai fini IMU, la demolizione restituisce autonomia all'area fabbricabile che da quel momento è soggetta a imposizione come tale fino al subentro dell'imposta sul fabbricato ricostruito. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 5, commi 5 e 6

432. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 2491 del 12 giugno 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Rentiis**

Base imponibile – Valore già individuato nello specifico direttamente riferibile al terreno oggetto di stima – È tale.

Ai fini IMU, le delibere comunali di determinazione periodica per zone omogenee dei valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili non hanno natura imperativa, ma sono solo una fonte di presunzioni dedotte da dati di comune esperienza, assimilabili ai cd. studi di settore, ovvero ai bollettini di quotazioni di mercato, di modo che i parametri di cui all'art. 5, comma 5, d.lgs. 504/92 vanno utilizzati e risultano vincolanti e tassativi solo laddove si debba pervenire al calcolo del valore venale in comune commercio in mancanza di un valore direttamente riferibile al terreno oggetto di stima, mentre, nel caso in cui il valore dell'area, e quindi il suo prezzo, risulti già individuato nello specifico, esso va assunto come parametro oggettivo, idoneo anche a contraddire quegli eventuali diversi calcoli presuntivi. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 5, comma 5

433. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 2527 del 13 giugno 2019. Presidente: Taddei, Estensore: Vicuna**

Natura pertinenziale - Asservimento a fabbricato – Previa espressione della volontà del contribuente in dichiarazione – Necessità.

La volontà di asservimento del terreno al fabbricato, quale presupposto imprescindibile perché si possa riconoscere la natura pertinenziale di un'area edificabile, deve essere necessariamente e previamente espressa dal contribuente nella dichiarazione ICI, non potendosi, in mancanza della specificazione in tal senso in tale dichiarazione, riconoscere la natura pertinenziale di un'area, venendo a mancare il requisito soggettivo richiesto tassativamente dall' art. 817, c.c., in combinato disposto con l'art. 2, d.lgs. 504/1992. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 817; d.lgs. 504/92, art. 2

Altri fabbricati

434. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 49 del 7 gennaio 2019. Presidente: Fischetti, Estensore: Della Vecchia**

Immobile – Ente Non Commerciale – Attività Svolta Con Modalità Non Commerciali - Esenzione.

Ai fini dell'esenzione da IMU per gli immobili degli enti non commerciali, il requisito oggettivo dello svolgimento di attività didattiche con modalità non commerciali deve ritenersi sussistente se è palese l'assenza del fine lucrativo. Questo, come nel caso di specie, si verifica quando i bilanci dell'ente sono costantemente in perdita nonostante i considerevoli contributi pubblici ricevuti. (M.Mo.)

Riferimenti normativi: Art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992

435. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 86 del 10 gennaio 2019. Presidente: Fischetti, Estensore: Fischetti**

Ente Non Commerciale – Attività Svolta Con Modalità Non Commerciali - Esenzione.

Ai fini dell'esenzione da IMU per gli immobili degli enti non commerciali, il requisito oggettivo dello svolgimento di attività didattiche con modalità non commerciali deve ritenersi sussistente se le entrate dell'ente derivanti dalle rette versate dai fruitori del servizio non permettono di garantire il pareggio di bilancio ma, diversamente, sono in grado di coprire solo parzialmente i costi sostenuti per l'attività didattica. (M.Mo.)

Riferimenti normativi: Art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992

436. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 206 del 28 marzo 2019. Presidente: Fischetti, Estensore: Saia**

Servitù di uso pubblico — Presupposto — Non è tale.

Non è dovuta l'IMU sugli immobili soggetti a servitù di uso pubblico che è un diritto reale di godimento, differente dalla servitù prediale in quanto non è costituita in funzione di servizio a un fondo dominante, ma per l'utilizzo da parte dei cittadini. (M.B.)

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

437. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 201 del 19 marzo 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Spartà**

Variazione classamento - Onere della prova.

Allorquando l'Amministrazione intenda modificare il classamento catastale da F/3 (unità in corso di costruzione) in altra categoria, su di lei grava l'onere di provare il completamento dell'unità immobiliare. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

438. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 363 del 14 giugno 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Repossi**

Locazione finanziaria – Inadempimento – Risoluzione del contratto – Mancata riconsegna – Soggettività passiva.

L'art. 9, comma 1, ultimo periodo del d.lgs. n. 23/2011 dichiara espressamente che, in caso di locazione finanziaria, il soggetto passivo IMU è il locatario, ma solo finché dura il contratto. Nel caso di specie, il contratto di *leasing* è stato risolto per inadempimento da parte dell'utilizzatore, senza riconsegna dell'immobile al proprietario. Ma, poiché il contratto tra le parti è cessato ed il locatario non può essere considerato soggetto passivo IMU e, inoltre, poiché la materiale consegna dell'immobile non è un effetto che discende dal contratto, bensì dalla cessazione della

sua durata, nel periodo che intercorre tra la risoluzione e la riconsegna del bene, spetta al proprietario versare il tributo IMU. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 9

439. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 379 del 20 giugno 2019. Presidente: Chiappani, Estensore: Chiappani**

Locazione finanziaria – Inadempimento – Risoluzione del contratto – Mancata riconsegna – Soggettività passiva.

Nel *leasing*, soggetto passivo IMU è il locatario, limitatamente al periodo di durata del contratto. In seguito alla risoluzione del contratto di *leasing*, la soggettività passiva ai fini IMU si determina in capo alla società di *leasing*, anche se essa non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore. Ciò in quanto il legislatore ha ritenuto rilevante, ai fini impositivi, non già la consegna del bene, e quindi la detenzione materiale dello stesso, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata dell'utilizzatore. (F.Fa.)

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

440. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 1 del 3 gennaio 2019. Presidente: Massa, Estensore: Massa**

Intitolazione

Non sussiste la soggettività passiva ai fini IMU in capo al proprietario dell'immobile oggetto di pignoramento, impendendo questa condizione di ritenere integrato il presupposto dell'imposta, identificato dall'art. 13 del d.l. 201/2011 nel possesso del bene. (Da.C.)

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

441. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 52 del 19 aprile 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Zangrossi**

Esenzione da IMU per immobili destinati allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali – Presupposti – Costruzione da parte dell'ALER di alloggi residenziali pubblici – Spettanza dell'esenzione – Non sussiste.

Le ALER, quali enti pubblici economici, non possono invocare l'esenzione dall'IMU prevista dall'art. 7, comma 1, lett i), del d.lgs. 504/1992. Infatti, la finalità di dette aziende è quella di costruire, mediante un'attività improntata a criteri di efficienza e di economicità e perciò imprenditoriali, alloggi per soddisfare il fabbisogno di edilizia residenziale pubblica. Non si è pertanto al cospetto di attività assistenziale vera e propria, la sola che, a norma del suddetto articolo, giustifica l'esenzione dal prelievo. (Da.C.)

Riferimenti normativi: l. 504/92, art. 7

442. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 91/92 del 14 giugno 2019. Presidente: Catalano, Estensore: Combi**

Locazione finanziaria.

In caso di accertamento dell'IMU dovuta in relazione a contratti di locazione finanziaria di immobili, risolti anticipatamente per inadempimento del conduttore e non ancora riconsegnati alla società locatrice nell'anno di interesse, il soggetto passivo IMU non è l'ex conduttore fino alla data di riconsegna (comprovata dal verbale di consegna). E infatti, a differenza della TASI, per l'IMU il soggetto passivo d'imposta è il locatario soltanto finché è in corso il contratto: dopodiché ritorna ad essere il proprietario, restando irrilevante l'effettiva riconsegna dell'immobile. (G.Bi)

Riferimenti normativi: Art. 9, c. 1, d.lgs. 23/2011

443. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 17 del 15 marzo 2019.**
Presidente: Mottola, Estensore: Mottola

Esenzione da IMU per immobili destinati allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali – Presupposti – Onere della prova sul contribuente – Sussiste.

Per avere diritto all'esenzione dall'IMU, prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 504/1992, occorre la contemporanea presenza di due requisiti: uno di carattere soggettivo, rappresentato dal fatto che l'immobile deve essere utilizzato da un ente non commerciale; ed uno di carattere oggettivo, in base al quale gli immobili utilizzati devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente elencate dalla norma e dette attività non devono avere natura commerciale. Spetta al contribuente che invoca l'esenzione la prova della sussistenza del requisito oggettivo. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 7

444. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 36 del 19 aprile 2019.**
Presidente: Mottola, Estensore: Mottola

Agevolazione per gli immobili di interesse storico o artistico – Presupposti – Irrilevanza della destinazione d'uso del bene.

Spetta l'agevolazione prevista dalla disciplina IMU (riduzione della base imponibile del 50%) all'immobile di interesse storico o artistico, a prescindere dalla destinazione d'uso o dalla locazione dello stesso. (Da.C.)

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

445. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 70 del 7 giugno 2019.**
Presidente: Mottola, Estensore: Mottola

Locazione finanziaria – Risoluzione del contratto – Mancata restituzione del bene – Legittimazione passiva del locatore – Sussiste.

Ai fini dell'IMU, una volta risolto il contratto di locazione finanziaria di beni immobili si ripristina la legittimazione passiva del locatore. Ne consegue che, venuto meno il vincolo contrattuale, il locatore torna ad essere il soggetto passivo dell'IMU, anche in difetto di riconsegna effettiva del bene, a nulla rilevando infatti la circostanza che il conduttore continui a disporre dell'immobile, ancorché senza titolo. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, artt. 8 e 9

446. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 743 del 18 febbraio 2019.**
Presidente: Nocerino, Estensore: Barbata

Accertamento – Omessa denuncia di possesso – Decadenza.

Nell'ipotesi di omessa dichiarazione del cespite oggetto d'imposta da parte del contribuente, l'Ente comunale ha facoltà di notificare l'atto di accertamento entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la denuncia avrebbe dovuto essere presentata. (G.Na.)

Riferimenti normativi: l. 296/2006, art. 1, comma 161; d.lgs. 472/1997, artt. 16 e 17

447. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 1005 del 7 marzo 2019.**
Presidente: Nocerino, Estensore: Nocerino

Locazione finanziaria- Soggetto passivo.

In caso di leasing, il soggetto passivo IMU è l'utilizzatore del cespite e non la società di leasing proprietaria. L'utilizzatore, peraltro, resta soggetto passivo per tutta la durata del contratto, fino alla riconsegna del bene comprovata dal relativo verbale. (M.Pi.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9, comma 1

448. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 1635 del 9 aprile 2019.**
Presidente: Tucci, Estensore: Tucci

Immobili merce – Esenzione – Adempimenti necessari.

L'applicazione a favore del proprietario-costruttore del beneficio dell'esenzione IMU per i fabbricati c.d. "merce", ossia costruiti e destinati alla vendita e non locati, è subordinata alla presentazione della prescritta dichiarazione che deve essere eseguita utilizzando l'apposito modello ministeriale. La mancata presentazione di quella dichiarazione comporta inevitabilmente la perdita del beneficio dell'esenzione. (B.B.)

Riferimenti normativi: D.L. 102/2013, art. 2

449. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 2790 del 18 giugno 2019. Presidente: Giucastro, Estensore: Giucastro**

Soggetto passivo d'imposta – Fondo comune di investimento immobiliare.

Il fondo comune di investimento immobiliare è soggetto passivo dell'imposta municipale unica in quanto proprietario degli immobili o titolare di altro diritto reale sugli stessi. La società di gestione, invece, pur essendo il soggetto deputato all'adempimento degli obblighi tributari formali e sostanziali relativi al fondo in virtù del rapporto di mandato, non vantando alcun diritto reale sugli immobili, non è responsabile nemmeno in solido per l'imposta. (G.Pic.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 213/2011, art. 9, comma 1.

450. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 103 del 20 febbraio 2019.**
Presidente: Santangelo, Estensore: Cagnoli

Esenzione – Immobili invenduti - Imprese di costruzione-Efficacia retroattiva - Non sussiste.

L'esenzione IMU per i fabbricati costruiti e destinati dalle imprese costruttrici alla vendita, introdotta dall'art. 2, comma 2, lett. a) del D.L. 31 agosto 2013, n. 102, ha decorrenza dal 2014 e non abroga alcuna norma precedente la quale, pertanto, rimane pienamente legittima e incontestabile. L'agevolazione è una esenzione e non una particolare modalità di determinazione della base imponibile del tributo o una esclusione dallo stesso. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 8, comma 2 e art.9, comma1; d.l. 201/2011, art. 13, comma 3; d.l. 102/2013, art. 2, comma 2, lett. a).

451. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 153 del 11 marzo 2019.**
Presidente: Soprano, Estensore: Boschetto

Provvedimento attributivo o modificativo di rendita catastale-Notifica – Efficacia costitutiva - Non sussiste.

Con riferimento all'efficacia, ai fini IMU e TASI, degli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati, ex art. 74, comma 1 della Legge 21 novembre 2000, n. 342 – secondo il quale gli stessi sono efficaci a decorrere dalla loro notificazione–l'aggettivo "efficace" indica che "la notifica degli atti attributivi è soltanto condizione dello loro efficacia" ma "non consente di inferire nessuna volontà legislativa di attribuire alla notifica, ai soggetti intestatari della partita, del provvedimento attributivo della rendita una qualche forza costitutiva (una efficacia, cioè, *ex nunc*) e non (quale portata naturale proprio del provvedimento di attribuzione della rendita) meramente accertativa della concreta situazione catastale dell'immobile". (A.Sa.)

Riferimenti normativi: l. 342/00, art. 74, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione SS.UU., Sentenze 9 febbraio 2011, nn. 3160-3161 e 15 febbraio 2011, nn. 3666-3668

452. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 178 del 19 marzo 2019. Presidente: Petrucci, Estensore: Petrucci**

Fabbricati in locazione finanziaria – Cessazione o risoluzione del contratto prima della scadenza – Mancata riconsegna del bene al concedente – Soggettività passiva del locatario – Sussiste.

Nel caso di risoluzione del contratto di locazione finanziaria avente ad oggetto un fabbricato, il locatario è soggetto passivo dell'IMU fino alla riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna. L'espressione contenuta nell'art. 9, d. lgs. n. 23/11, in base alla quale il locatario è soggetto passivo "per tutta la durata del contratto", va infatti interpretata analogicamente in base all'art. 1, comma 672, l. n. 147/2013, che in materia TASI stabilisce che debba intendersi, all'indicato scopo, il periodo intercorrente dalla data di stipulazione alla data di riconsegna del bene al locatore. (A.Q.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9 – l. 147/2013, art. 1, comma 672

453. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 181 del 27 marzo 2019. Presidente: Mazzeo Rinaldi, Estensore: Mazzeo Rinaldi**

Fabbricati in locazione finanziaria – Cessazione o risoluzione del contratto prima della scadenza – Mancata riconsegna del bene al concedente – Soggettività passiva del locatario – Non sussiste.

Nelle ipotesi di cessazione o di risoluzione del contratto di locazione finanziaria avente ad oggetto un fabbricato, il concedente diviene soggetto passivo dell'IMU dalla data di cessazione o di risoluzione, indipendentemente dalla riconsegna dell'immobile da parte del locatore. Non può infatti applicarsi analogicamente la definizione di "durata del contratto" prevista dall'art. 1, comma 672, l. n. 147/2013 in materia TASI, poiché tale imposta ha un presupposto impositivo diverso dall'IMU, coincidendo con il mero possesso o la mera detenzione a qualsiasi titolo dei fabbricati. (A.Q.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 9 – l. 147/2013, art. 1, comma 672

454. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1082 del 11 marzo 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Arcieri**

Soggettività passiva - Locatario leasing – Sussiste.

Ai fini IMU, la soggettività passiva va riconosciuta anche a colui che rivesta la qualifica di locatario in forza di un contratto di leasing. (M.F.R.)

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

455. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1201 del 13 marzo 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Valore fabbricati iscritti in catasto.

Ai fini della determinazione dell'ICI dovuta, l'Amministrazione deve muovere dai dati risultanti dal catasto, non potendo attribuire, peraltro retroattivamente, una rendita diversa sulla scorta di un'asserita, ma del tutto indimostrata, consistenza di fatto del compendio immobiliare. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 5

456. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1271 del 18 marzo 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Dichiarazione DOCFA.

Interventi eseguiti sull'immobile con una limitata variazione della superficie non sono idonei a comportare ex se la variazione della rendita catastale. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 5

457. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1919 del 30 aprile 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

Condizioni di agibilità – Detrazione – Procedura – Perizia ufficio tecnico – Fattispecie.

In tema di IMU, la condizione di inagibilità di un immobile ai fini della detrazione deve essere accertata dal Comune impositore tramite il proprio Ufficio Tecnico. (Nel caso di specie, il contribuente si è limitato a provare l'inagibilità presentando Verbale dei Vigili del Fuoco che esclude lo svolgimento di attività commerciale nell'immobile e documentazione fotografica e dichiarazione sostitutiva, senza osservare la procedura richiesta). (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

458. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2280 del 27 maggio 2019. Presidente: Evangelisti, Estensore: Vicini**

Beni di interesse storico – Dichiarazione di interesse culturale – Annotazione catastale – Riduzione dell'imposta – Dichiarazione IMU – Non necessaria.

In presenza della dichiarazione di interesse culturale prevista dall'art. 13, d.lgs. n. 42/2004, rilasciata dalle competenti autorità e correttamente annotata nei registri catastali, che attesti il valore storico e archeologico di un immobile, non è necessario, ai fini della riduzione del 50 per cento dell'imposta, che il contribuente presenti un'apposita dichiarazione IMU. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 42/2004, artt. 10, 12 e 13

459. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2774 del 24 giugno 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Calà**

Esenzione – Dichiarazione di variazione – Mancata presentazione nel termine ordinario – Perdita benefici – Sussiste.

In materia di IMU, in particolare con riferimento all'esenzione prevista per i fabbricati non locati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, la mancata presentazione della dichiarazione di variazione entro il termine ordinario comporta la perdita dei benefici della norma di esenzione per i fabbricati c.d. merce. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.l. 102/2013, art. 2, comma 1 e comma 2, lett. a)

460. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1292 del 19 marzo 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Vigorita**

Locazione finanziaria - Risoluzione del contratto - Mancata restituzione dell'immobile - Soggetto passivo.

Ai sensi dell'art. 9, d.lgs. n. 23/2011, in seguito alla risoluzione del contratto di leasing, la soggettività passiva ai fini IMU si determina in capo al locatore, anche in difetto di materiale restituzione dell'immobile da parte dell'ex locatario, atteso che, con la prefata norma, il legislatore ha chiaramente ed inequivocabilmente ritenuto rilevante ai fini della imposizione non già la detenzione del bene, quanto, piuttosto, la esistenza di un rapporto contrattuale che legittima la detenzione qualificata del locatario: quindi a determinare la soggettività passiva del tributo è la esistenza di un titolo rappresentato dal contratto di locazione finanziaria, e non già la mera disponibilità dell'immobile. (R.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 9

461. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1366 del 26 marzo 2019. Presidente: Paganini, Estensore: Borsani**

Scuola paritaria – Esenzione – Non sussiste.

L'esenzione dell'ICI è prevista solo per gli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di determinate attività tra le quali quelle dirette all'esercizio del culto, alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi a scopi missionari, alla catechesi e all'educazione cristiana, mentre per gli immobili in cui si svolgono attività diverse è necessario verificare che tale diversa attività non sia svolta con modalità commerciali. Si tratta di un accertamento in fatto il cui onere probatorio spetta integralmente a chi invochi il diritto all'esenzione. (G.D.M.)

Riferimenti normativi:

462. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 1381 del 27 marzo 2019. Presidente: Zevola, Estensore: Zevola**

Enti pubblici di edilizia residenziale pubblica – Aliquota – Valore.

L'art. 13, comma 10, d.l. 201/2011 prevede che agli immobili delle cooperative edilizie a proprietà indivisa ed agli alloggi regolarmente assegnati dagli IAPC e altri istituti comunque denominati "non si applicano la riserva della quota di imposta prevista dal comma 11 a favore dello Stato e il comma 17". Con la disposizione in esame si è sostanzialmente voluto favorire in via indiretta e solo tendenziale la fissazione da parte dei Comuni di un'aliquota meno onerosa nei confronti degli alloggi di edilizia residenziale, tenendo tuttavia conto delle esigenze di bilancio degli enti locali, senza quindi introdurre in modo inderogabile un limite all'aliquota massima applicabile nei loro confronti, e destinando ai Comuni tutto il gettito del tributo anche nella parte ordinariamente devoluta allo Stato. (G.D.M.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/11, art. 13 (così come modificato dal d.l. 16/12, art. 4 comma 5)

463. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 1774 del 16 aprile 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Franconiero**

Immobile concesso in locazione finanziaria – Soggettività passiva – Ipotesi di cessazione del rapporto contrattuale senza restituzione dell'immobile – È dell'utilizzatore.

Nel definire il presupposto soggettivo dell'IMU, l'art. 9, d.lgs. n. 23/2011, in caso di immobili concessi in locazione, fa riferimento al caso in cui, una volta cessato il rapporto contrattuale, l'impresa di leasing recuperi il possesso del bene attribuito in locazione finanziaria; laddove invece questa fisiologica coincidenza tra cessazione del contratto e riacquisto del possesso del bene da parte dell'impresa di leasing non vi sia, a causa dell'inadempimento dell'utilizzatore all'obbligo di restituzione del bene, è quest'ultimo che, attraverso la continuazione del possesso si trova nella condizione di fatto di potere utilizzare, per giunta indebitamente, il bene oggetto del contratto di locazione finanziaria e pertanto, nella descritta situazione, è coerente con il principio costituzionale di capacità contributiva, di cui all'art. 53, Cost., che sia l'utilizzatore medesimo a doversi considerare nel possesso del bene e come tale soggetto all'imposta. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/11, art. 9

464. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 1865 del 18 aprile 2019. Presidente: Taddei, Estensore: Taviano**

IMU – Esenzione – Immobili utilizzati da enti non commerciali – Applicabilità – ONLUS – Non sussiste.

Ai fini dell'IMU, la carenza in capo all'utilizzatore dell'immobile del requisito per fruire dell'esenzione, costituito dalla natura di ente non commerciale, ai sensi dell'art. 73, 1° comma, lettera c, d.P.R. 917/86, rende irrilevante la circostanza che l'attività svolta nell'immobile (nella

specie, didattica e di istruzione) rientri tra quelle per le quali, in astratto, sarebbe applicabile l'esenzione e sia socialmente rilevante, e che detta attività venga esercitata in forma non commerciale da una società cooperativa sociale alla quale è riconosciuta ex lege la qualifica di ONLUS, in base all'art. 10, comma 8, d.lgs.n. 460/97. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 7, comma 1, lett. i

Fabbricati Gruppo Catastale

465. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 264 del 11 aprile 2019.**
Presidente: Chiappani, Estensore: Romano Di Vieto

DOCFA – Motivazione.

La specificità della procedura DOCFA è connotata da peculiari profili che richiedono da parte dell'ufficio un dettagliato e motivato provvedimento in termini concreti se si vuole disattendere la formulata proposta della parte. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: legge n. 212/2000, art. 7

466. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 293 del 7 maggio 2019.**
Presidente: Spartà, Estensore: Serena

Redditi diversi – Plusvalenza – Lottizzazione.

Ai fini di una nuova determinazione di classamento e rendita catastale (derivante dalla parziale utilizzazione di un immobile come B&B), l'unità funzionale dell'immobile deve essere distinta dall'unità catastale. Infatti, in presenza di più unità indipendenti, che sono sicuramente produttive di reddito proprio, queste debbono essere tenute scisse. Eventualmente, si volesse mantenere l'unicità, la categoria di riferimento passerebbe alle categorie speciali (nella fattispecie, D/2). (F.Ca.)

Riferimenti normativi:

467. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 331 del 23 maggio 2019.**
Presidente: Vitali, Estensore: Vitali

Classamento – Procedura DOCFA – Attribuzione di rendita catastale – Residenza assistenziale sanitaria – Stima dell'immobile – Immobile a destinazione speciale.

In fattispecie di rettifica della categoria catastale ad opera dell'Ufficio, in seguito a dichiarazione DOCFA presentata dalla ONLUS, rientra negli immobili a destinazione speciale – e non ordinaria – la residenza sanitaria assistenziale predisposta, oltre che per l'ospitalità, per l'erogazione in appositi locali di servizi di assistenza medica e fisiatrica, infermieristica, riabilitativa o di mantenimento. (Nel caso di specie, secondo la CTP la struttura consta di locali aventi caratteristiche ed impianti idonei a ospitare una casa di cura, sicché deve inquadrarsi nella categoria speciale D4). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: Decreto Legge 23/01/1993 n. 16 art. 2

468. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 339 del 5 giugno 2019.**
Presidente: Pianta, Estensore: Bellotti

Catasto dei terreni e dei fabbricati – Procedura DOCFA – Funzione – Determinazione della rendita definitiva – Termine ordinatorio.

Il termine massimo di dodici mesi dalla presentazione della dichiarazione, assegnato all'ufficio per la "determinazione della rendita catastale definitiva", ha natura meramente ordinatoria. Ciò, in particolare, perché da un lato la perentorietà del termine non è prevista né dalla norma primaria né dalla successiva norma regolamentare attribuita al Ministero delle Finanze e,

dall'altro, perché tale previsione non è neppure ricavabile dall'esame della complessiva disciplina della materia. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/94

469. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n.357 del 11 giugno 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Caristi**

Procedura DOCFA – Funzione – Successivo sopralluogo – Riclassamento.

Nell'ipotesi in cui taluni appartamenti, precedentemente accatastati come unico immobile, abbiano capacità di sfruttamento autonomo, potenziale autonomia funzionale e reddituale, nonché capacità di poter essere sfruttati come tre singole unità autonome, è legittima la rideterminazione del classamento operato dall'Agenzia del territorio. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/94

470. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 381 del 21 giugno 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Caldarelli**

Catasto dei terreni e dei fabbricati – Procedura DOCFA – Regolarizzazione – Termine – Violazione - Avviso di accertamento – Nullità.

È illegittimo l'avviso di accertamento emesso prima del termine di scadenza concesso al contribuente per regolarizzare le schede planimetriche presentate in sede di dichiarazione DOCFA. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/94

471. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 22 del 15 febbraio 2019. Presidente: Massa, Estensore: Galli**

Stima diretta di immobili di categoria D) – Conoscibilità della stima da parte del contribuente – Sussiste – Vizio di motivazione – Non sussiste.

Qualora l'attribuzione della rendita catastale abbia luogo a seguito della procedura DOCFA ed in base a una stima diretta eseguita dall'ufficio (come accade per gli immobili di categoria D), tale stima, che integra il presupposto e il fondamento motivazionale dell'avviso di classamento, costituisce un atto conosciuto e comunque prontamente e facilmente conoscibile per il contribuente, in quanto posto in essere nell'ambito di un procedimento a struttura fortemente partecipativa. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/94

472. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 4 del 11 febbraio 2019. Presidente: Pipponzi, Estensore: Celenza**

Gasdotti e metanodotti – Accatastamento in categoria E) per la loro rilevanza pubblicistica – Infondatezza.

Non è fondata la tesi del contribuente, secondo cui la rilevanza pubblicistica dei gasdotti imporrebbe il classamento di favore nella categoria catastale E/9). Infatti, gli immobili rientranti nel gruppo E sono indicati in maniera analitica e specifica, con metodo casistico, circostanza che non legittima un'estensione dell'elenco a tutti gli immobili dotati di rilevanza pubblica. Su questi presupposti, l'immobile in controversia, integrante un segmento di un sistema di metanodotti, rientra nella categoria D), in quanto elemento di un più complesso sistema industriale per il trasporto e la distribuzione dell'energia. (Da.C.)

Riferimenti normativi: r.d.l. 652/39, art. 10

473. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 2170 del 16 maggio 2019. Presidente: Gaballo, Estensore: Gaballo**

Rettifica di classamento e rendita di unità immobiliare – Art. 42 del D.P.R. n. 600/1973 – Inapplicabilità – Mancata allegazione del verbale di sopralluogo – Irrilevanza - Carenza di motivazione – Insussistenza - Contestazioni generiche del contribuente – Irrilevanza – Accertamento - Legittimità

Premessa l'inapplicabilità dell'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973, avente ad oggetto le imposte dirette, non vi è motivo di discostarsi dalla costante giurisprudenza di legittimità in punto di motivazione degli atti di classamento ed attribuzione di rendita catastale conseguente a procedura DOCFA, secondo la quale l'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'Ufficio e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati, mentre resta irrilevante l'allegazione del verbale di sopralluogo, non prevista né dalla normativa di attuazione, né dalla giurisprudenza ormai consolidata. (G.Li.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 42; L. n. 212/2000, art. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 977/2018

474. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 2258 del 4 giugno 2019. Presidente: Giucastro, Estensore: Giucastro**

Rideterminazione della rendita catastale – Accertamento – Obbligo di motivazione – Sussiste – Termine di accertamento – Natura ordinatoria - Sussiste.

La decorrenza del termine di dodici mesi dalla presentazione della dichiarazione DOCFA, assegnato all'Ufficio ai fini della determinazione della rendita catastale definitiva, non comporta la decadenza per l'Amministrazione finanziaria dal potere di rettifica della rendita catastale attribuita provvisoriamente dal contribuente. Tale termine ha, infatti, natura ordinatoria. È illegittimo l'avviso di accertamento qualora non vengano indicati i motivi e le ragioni che hanno determinato la rettifica del classamento, a fortiori nel caso di iniziale conferma da parte dell'Amministrazione della rendita catastale proposta dal contribuente. (C.Sg.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/1994

475. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1422 del 26 marzo 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Marcellini**

Casa di riposo - Categoria D/4.

L'immobile in cui si svolge una attività assistenziale e socio-sanitaria (casa di riposo con le caratteristiche della residenza assistenziale) e ove coloro che beneficiano di tale servizio sono soggetti che vi risiedono dietro pagamento di un corrispettivo, sia in forma assistenziale, che in forma privata, deve essere classato nella categoria D/4 in quanto trattasi di immobili costruiti e adibiti a speciali esigenze di una attività sanitaria. (F.Ca.)

Riferimenti normativi:

476. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1424 del 26 marzo 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Marcellini**

Fabbricati oggetto di restauro, risanamento e consolidamento.

Se un fabbricato è oggetto di lavori di ristrutturazione straordinaria come pure in caso di lavori di edificazione in corso, si tassa l'area di sedime dei lavori sempre e comunque come area edificabile, anche in deroga alle regole ordinarie. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1992, art. 5, comma 6

477. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1435 del 28 marzo 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Ruralità.

Ai fabbricati destinati a funzioni connesse alle attività agricole va comunque riconosciuto il requisito della ruralità se censiti nella categoria D/10; mentre, per quanto riguarda le unità immobiliari strumentali non accatastate in tale categoria, il riconoscimento della ruralità presupponeva l'apposizione di una specifica annotazione ottenibile mediante domanda all'Agenzia del Territorio. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 207/2008, art. 23, comma 1

478. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1911 del 30 aprile 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Crisafulli**

Centrale idroelettrica – Fabbricato privo di rendita – Computo metrico – Dato oggettivo – Parte contribuente.

In mancanza di rendita catastale di una centrale idroelettrica, laddove parte contribuente non faccia seguito alle richieste del Comune di iscrivere a bilancio detto compendio immobiliare, il Comune può stabilire il valore con riferimento al computo metrico dei lavori necessari per il ripristino degli impianti. Trattandosi di dato oggettivo prodotto dalla stessa società contribuente, si giustifica la deroga alla regola di cui all'art. 5, comma 4, D.lgs. n. 504/1992. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504/1992, art. 5

479. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1945 del 30 aprile 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Nocerino**

Catasto dei terreni e dei fabbricati – Procedura DOCFA – Classamento – Rettifica - Legittimità.

Le rettifiche operate in seno ed all'esito di procedure DOCFA sono sempre legittime, anche se il diverso classamento è determinato mediante la mera indicazione dei dati oggettivi, così come peraltro rappresentati ed inseriti dallo stesso contribuente nel documento trasmesso all'ufficio. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/94

480. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1990 del 7 maggio 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Nocerino**

Catasto dei terreni e dei fabbricati – Ruralità – Variazione catastale – Autodichiarazione.

In materia di ICI, ai fini del riconoscimento del requisito della ruralità è sufficiente la sola domanda di variazione catastale, con allegata autodichiarazione attestante il detto requisito e il successivo inserimento della relativa annotazione negli atti catastali. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.l. 70/11, art. 7, commi 2-bis, 2-ter e 2-quater

481. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2197 del 16 maggio 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri**

Classamento catastale – Variazione della rendita – Errori dichiarativi – Emendabilità – Procedura DOCFA – Efficacia retroattiva – Non sussiste.

La variazione della rendita catastale attraverso la procedura DOCFA non è idonea a correggere precedenti errori dichiarativi. Da un punto di vista formale, la procedura DOCFA è utile a due scopi: l'accertamento di nuove unità immobiliari urbane di nuova costruzione e dichiarazioni di variazione dello stato dei beni. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.l. 16/93, art. 2, conv. in l. 75/93

482. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2274 del 27 maggio 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Sacchi**

Rendita catastale – Classamento – Procedura DOCFA – Rideterminazione – Sopralluogo – Non necessario – Principio dell'ordinarietà.

In sede di definizione della determinazione di classamento per rendita catastale di un impianto fotovoltaico nell'ambito della procedura DOCFA, l'Ufficio non è tenuto ad effettuare il sopralluogo in quanto può accertare una maggiore rendita catastale sulla base di elementi ricavabili da immobili aventi le stesse caratteristiche di quello oggetto di accertamento ed aventi il medesimo classamento secondo il principio dell'ordinarietà. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/94

483. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2340 del 27 maggio 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Calà**

Accertamento catastale – Rendita catastale – Rettifica – Poteri istruttori – Discrezionalità – Obbligo di motivazione.

Al fine di rettificare la rendita catastale proposta da un contribuente con la dichiarazione DOCFA, l'Ufficio ha facoltà di scelta in merito agli strumenti valutativi, purché ne dia motivazione adeguata e coerente. In questo senso, il sopralluogo rientra tra i poteri istruttori, ma può essere surrogato da valutazioni comparative. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/94; d.l. 16/93, art. 2, conv. in l. n. 75/93

484. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2437 del 4 giugno 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Rendita catastale – Classamento – Procedura DOCFA – Rettifica – Fine di lucro – Irrilevanza.

La mancanza del fine di lucro rileva esclusivamente su agevolazioni fiscali e non in classamenti e redditività catastale, in quanto ciò che importa è l'obiettivo consistenza dell'immobile specificamente costruito e adibito ad una attività oggettivamente commerciale, che non è suscettibile di altra destinazione edilizia senza radicali trasformazioni. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/94; d.l. 16/93, art. 2, conv. in l. n. 75/93

485. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2574 del 13 giugno 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

Catasto dei terreni e dei fabbricati (agenzia del territorio) – Procedura DOCFA – Rideterminazione rendita catastale – Ristrutturazione totale – Adeguamento parziale dell'immobile.

In materia di procedura DOCFA, l'Ufficio non può procedere alla rideterminazione del valore unitario delle stanze di un complesso turistico, qualora venga operato solamente un adeguamento parziale dell'immobile e non una ristrutturazione totale. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/94

486. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2694 del 21 giugno 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Catasto dei terreni e dei fabbricati (agenzia del territorio) – Provvedimento di classamento conclusivo di procedura DOCFA – Rettifica rendita catastale – Onere di dimostrare fatti costitutivi pretesa tributaria – Sussiste.

L'agenzia delle entrate in sede di rettifica della rendita catastale ha l'onere di dimostrare i fatti costitutivi la pretesa tributaria fatta valere. Nel caso di specie la mancata indicazione degli immobili utilizzati a fini comparativi e la mancata indicazione delle caratteristiche di tali immobili, asseritamente analoghe, impedisce di comprendere le ragioni della rettifica dei valori

dichiarati, indicazioni queste ancor più necessarie in mancanza di una stima analitica diretta e oggettiva. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/94

487. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 990 del 5 marzo 2019. Presidente: Sbrizzi, Estensore: Scarcella**

Concessione urbanistica - Diritto d'uso - Risultanze catastali - Situazione di diritto - Difformità - Individuazione del soggetto passivo del tributo.

Il presupposto impositivo del tributo, ai sensi dell'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1992, esige la qualificazione della natura reale e non obbligatoria del diritto sull'immobile (salve le ipotesi eccezionali di cui al comma 2, del medesimo articolo). Ne consegue che in caso di bene il cui proprietario abbia stipulato una convenzione con l'amministrazione comunale, concedendo l'uso perpetuo del fabbricato, la predetta natura va verificata sia alla luce delle risultanze catastali, alle quali va riconosciuta valenza meramente indiziaria, che in base ai complessivi atti intervenuti tra il privato concedente e l'amministrazione comunale, così da poter valutare se vi sia stata la costituzione, a titolo derivativo, di un diritto di uso del fabbricato, essendo senza dubbio possibile la costituzione di diritti reali di godimento su beni di proprietà altrui, a favore di persone giuridiche pubbliche o private. Ne discende, che soggetto passivo del tributo, ex lege, è il titolare del diritto reale di "uso" a prescindere dal titolo proprietario quale risultante dalle risultanze catastali. (R.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 504 del 1992, art. 1, comma 2, art. 3, comma 1, art. 7, comma 1, lett. a)

488. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 1457 del 1 aprile 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Salvo**

Classamento di immobile a destinazione ordinaria - Abitazione di tipo signorile - Caratteristiche costruttive, tecnologiche e finiture di pregio - Procedura DOCFA - Assolvimento obbligo motivazione rettifica classamento - Sussiste - Decadenza - Non sussiste.

Il classamento di un immobile urbano nella categoria A/1 "abitazione signorile" può avvenire sulla base della zona residenziale in cui è inserito, dei materiali di pregio utilizzati e delle soluzioni tecniche all'avanguardia adottate. Qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga con la procedura DOCFA, l'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi della classe attribuita solo se gli elementi di fatto indicati non sono stati disattesi dall'Ufficio e l'eventuale divergenza tra la rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati. Il termine massimo di un anno assegnato all'ufficio per la determinazione della rendita catastale definitiva non ha natura perentoria, ma meramente ordinatoria. (G.D.M.)

Riferimenti normativi: d.l. 16/93, art. 2.; d.m. 701/94

489. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2269 del 27 maggio 2019. Presidente: Sbrizzi, Estensore: Sbrizzi**

Base imponibile – Fabbricati classificabili nel gruppo catastale D non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati - Metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili – Applicabilità – Fino alla richiesta di attribuzione della rendita.

In tema di ICI il metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili, previsto dall'art. 5, comma 3, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con

attribuzione di rendita, vale sino a che la richiesta di attribuzione della rendita non viene formulata, mentre, dal momento in cui fa la richiesta, il proprietario, pur applicando ormai in via precaria il metodo contabile, diventa titolare di una situazione giuridica nuova derivante dall'adesione al sistema generale della rendita catastale, sicché può essere tenuto a pagare una somma maggiore (ove intervenga un accertamento in tali sensi), o avere diritto di pagare una somma minore, potendo, quindi, chiedere il relativo rimborso nei termini di legge.. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 5, comma 3

ICPA (IMPOSTA DI PUBBLICITÀ E PUBBLICHE AFFISSIONI)

490. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 196 del 28 marzo 2019.

Presidente: Fischetti, Estensore: Stefanini

Differenti periodi d'imposta - Identità questione giuridica – Giudicato – È opponibile – Presupposto – Indicazione giorni di apertura – Non è tale.

Se gli elementi costitutivi della fattispecie tributaria si estendono a più periodi d'imposta essi assumono carattere permanente ed è invocabile il giudicato, formatosi in relazione a diverso periodo d'imposta, che ha deciso la stessa questione giuridica oggetto della controversia.

Le informazioni che indicano i giorni di apertura di un centro commerciale non rientrano nelle categorie delle forme di pubblicità perché i cartelloni non contengono indicazioni sulle attività svolte all'interno del centro commerciale, né promuovono l'immagine di prodotti dell'impresa né sussiste una diretta correlazione tra le informazioni (sull'apertura domenicale del centro) e un più proficuo svolgimento delle attività dell'impresa poiché il nominativo dell'impresa non compare sul messaggio. Inoltre, il messaggio relativo all'apertura del centro non ha lo scopo di convogliare il pubblico verso uno specifico esercizio commerciale a preferenza di altri ed esso costituisce il mero adempimento di un obbligo di legge potendo così escludere che il titolare abbia inteso promuovere specifici servizi o prodotti. (M.B.)

Riferimenti normativi: art. 2, comma 1, lett. a), d.lgs. 145/2007

491. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 228 del 14 marzo 2019.

Presidente: Chiappani, Estensore: Gotti

Segnaletica stradale ufficio postale - Esenzione - Sussiste.

Le frecce segnaletiche collocate su suolo pubblico e riguardanti un ufficio postale sono esenti dall'imposizione comunale sulla pubblicità e sulle pubbliche affissioni, ai sensi dell'art. 17, co. 1, lett. b), d.lgs. 507/93, in quanto preposte alla localizzazione di un servizio di pubblica utilità. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 17, comma 1, lett. b

492. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 257 del 12 aprile 2019.

Presidente: Caristi, Estensore: Caristi

Presupposti - Esenzioni.

La diffusione di messaggi pubblicitari nell'esercizio dell'attività economica allo scopo di promuovere la domanda di beni o servizi, ovvero finalizzati a migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato, effettuata attraverso forme di comunicazione visive o acustiche, è soggetta all'imposta sulla pubblicità. Tuttavia, l'imposta non è dovuta per le insegne di esercizio di attività commerciali che individuano la sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono, di superficie complessiva fino a cinque metri quadrati. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 17

493. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 374 del 18 giugno 2019.**
Presidente: Spartà, Estensore: Di Giorgio

Criteri di calcolo – Segnali di indicazione – Gruppo segnaletico – Liquidazione unitaria.

Il trattamento tributario da applicare ad un “gruppo segnaletico”, formato da plurimi messaggi riferiti ad aziende diverse, è quello “unitario”, commisurato alla superficie complessiva dei singoli “segnali” che, nell’insieme, rientrano nella disponibilità del medesimo soggetto passivo, siano o meno dotati di una cornice che ne delimita il perimetro. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 7, comma 1

494. **Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sezione 1, sentenza n. 2 del 28 gennaio 2019.**
Presidente: Matacchioni, Estensore: Scalise

Cabine fototessera – Esenzione – Non sussiste.

L’esenzione dall’imposta, prevista per le insegne fino a 5 metri quadrati di superficie, si riferisce solamente alle insegne cosiddette “di esercizio” che contraddistinguono la sede dove si svolge l’attività cui si riferiscono. Non può essere considerata tale la cabina per fototessera e di conseguenza i mezzi pubblicitari ivi affissi sono soggetti ad imposta. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: l. 75/2002 art 2 bis; l. 448/2001 art 10

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 13023/2015

495. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 26 del 10 aprile 2019.**
Presidente: Platania, Estensore: Celenza

Cabine per fotografie automatiche – Sede dell’attività commerciale – Insegne di esercizio – Non configurabile – Bene strumentale – Imponibilità.

L’esenzione dall’imposta sulla pubblicità prevista dall’art. 17, c. 1-bis, del d.lgs. 507/1993 per le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni o servizi che contraddistinguono la sede ove si svolge l’attività cui si riferiscono non si applica alle cabine per fotografie automatiche, non potendo queste ultime essere in alcun modo ritenute sedi secondarie o filiali dell’azienda. Dette cabine, invero, non sono altro che beni strumentali e i relativi pannelli, apposti sulla loro superficie, in quanto mezzi pubblicitari raffiguranti il marchio del prodotto, non possono essere considerati ‘insegne di esercizio’. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 17, comma 1-bis

496. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 30 del 11 aprile 2019.**
Presidente: Platania, Estensore: De Biase Frezza

Cabine per lo scatto automatico di fotografie formato tessera – Sede dell’attività commerciale – Non configurabile – Imponibilità.

L’esenzione dall’imposta sulla pubblicità prevista dall’art. 17, c. 1-bis, del d.lgs. 507/1993 per le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni o servizi che contraddistinguono la sede ove si svolge l’attività cui si riferiscono non si applica ai pannelli esposti su distributori automatici, raffiguranti prodotti commercializzati individuati da un proprio marchio, sia perché tali distributori non possono considerarsi ‘sede’ di svolgimento dell’attività commerciale sia perché detti pannelli, in quanto mezzi pubblicitari raffiguranti il marchio del prodotto, non possono essere considerati ‘insegne di esercizio’.

Allo stesso modo, anche le cabine per lo scatto automatico di fotografie formato tessera non possono considerarsi sede stabile di attività commerciale e le insegne apposte su dette cabine non possono fruire dell’esenzione citata. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 17, comma 1-bis

497. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 42 del 29 aprile 2019.**
Presidente: Fantini, Estensore: De Biase Frezza

Finalità informativa del luogo di svolgimento di un pubblico servizio – Sussiste – Finalità pubblicitaria – Non sussiste – Esenzione.

L'imposta comunale sulla pubblicità colpisce la diffusione comunicativa di messaggi pubblicitari in luogo pubblico, dovendosi per tali intendere i messaggi, ad oggetto economico, con finalità promozionale e di miglioramento dell'immagine dell'operatore di mercato. Gli avvisi al pubblico esplicitanti una funzione essenzialmente informativa e segnaletica del luogo di svolgimento di una determinata attività corrispondente ad un servizio di pubblica utilità (quali, ad esempio, quelli recanti la dicitura "Poste Italiane") devono considerarsi esenti da imposta, in quanto non aventi lo scopo di induzione e di sollecitazioni all'acquisto. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 5 e art. 17, comma 1, lett. b)

498. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 58 del 27 maggio 2019.**
Presidente: Mottola, Estensore: Cantoni

Finalità informativa del luogo di svolgimento di un pubblico servizio – Finalità pubblicitaria – Sussiste – Imponibilità.

Ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. 507/1993, il presupposto dell'imposta comunale sulla pubblicità si considera integrato con riferimento a qualsiasi mezzo pubblicitario di comunicazione con il pubblico, il quale risulti, indipendentemente dalla ragione e finalità della sua adozione, oggettivamente idoneo a fare conoscere indiscriminatamente alla massa indeterminata di possibili acquirenti ed utenti il nome e il prodotto dell'azienda. I cartelli segnaletici della sede di "Poste Italiane", pur se dotati di una utilità per la circolazione stradale, assolvono tuttavia ad una funzione pubblicitaria, in quanto segnalano un sito all'interno del quale, oltre ad un pubblico servizio, vengono svolte anche attività di carattere commerciale e finanziario. Conseguenziale è quindi il loro assoggettamento all'imposta comunale sulla pubblicità. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 5 e art. 17, comma 1, lett. b)

499. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 65 del 27 maggio 2019.**
Presidente: Fantini, Estensore: Zanotti

Frecce di indicazione e segnali luminosi – Finalità pubblicitaria – Sussiste – Imponibilità.

Sussiste la finalità pubblicitaria in caso di scritture pitturate, insegne luminose e frecce di indicazione che permettano alla clientela di raggiungere più facilmente la sede del contribuente nonché di distinguere l'impresa dalle altre operanti nella zona. Non costituisce ostacolo al riconoscimento della pretesa tributaria il fatto che il contribuente non operi prevalentemente con il pubblico ma solo con specifiche imprese. Questo perché la pubblicità non ha solo uno scopo direttamente funzionale all'acquisizione di nuovi clienti, potendo essere anche indirizzata alla conquista di posizioni di notorietà nel mercato di riferimento. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 5

500. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 66 del 27 maggio 2019.**
Presidente: Fantini, Estensore: Zanotti

Cabine fototessera – Postazioni automatiche di distribuzione di cibi – Sede legale o effettiva – Non configurabile – Imponibilità.

Ai fini civilistici, non è rinvenibile altra nozione normativa di sede delle persone giuridiche se non quella formale (sede legale) risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto, alla quale si aggiunge correntemente, per l'equiparazione a determinati effetti nei confronti di terzi, la nozione di sede effettiva, per tale intendendosi il luogo in cui hanno concreto svolgimento le

attività amministrative e di direzione dell'ente ed ove operano i suoi organi amministrativi e i suoi dipendenti.

Da ciò ne consegue che l'esenzione dall'imposta sulla pubblicità, prevista dall'art. 17, c. 1-bis, del d.lgs. 507/1993 per le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni o servizi che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono, non si applica ai pannelli apposti su cabine fototessera o su postazioni automatiche di distribuzione di cibi.

Le cabine fototessera e le postazioni automatiche di distribuzione di cibi, invero, non sono riconducibili né al concetto di sede legale né a quello di sede effettiva di esercizio dell'attività sociale, e neppure può ipotizzarsi un loro rapporto pertinenziale con la sede della società in ragione dell'ampia diffusione territoriale che impedisce a monte la stessa configurabilità di un rapporto durevole di servizio del singolo distributore alla sede sociale. (S.A.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 16 e art. 46; d.lgs. 507/93, art. 5 e art. 17, comma 1-bis

501. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 1752 del 16 aprile 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Mainini**

Scopo di lucro - Riduzione alla metà.

L'oggetto di un Consorzio la cui attività, pur senza scopo di lucro, si sostanzia nell'elargizione di servizi diretti alla promozione della diffusione e dei beni per le imprese consorziate, concretizza un'attività economica funzionale all'aumento delle vendite e dei ricavi delle stesse che non può ricomprendersi tra quelle che beneficiano della riduzione alla metà della tariffa per il servizio delle pubbliche affissioni. (M.Ca.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 20, comma 1-lettera b

502. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 2108 del 14 maggio 2019. Presidente: Bricchetti, Estensore: Martinelli**

Presupposti d'imposta.

È dovuta l'imposta sulla pubblicità relativa ai cartelli e alle scritte apposti sulle cabine per fototessera, non potendo queste ultime essere configurate quali sede legale o sede effettiva di esercizio dell'attività sociale, né può ipotizzarsi un rapporto pertinenziale delle stesse con la sede della società e, pertanto, dette cabine non possono beneficiare dell'esenzione dall'imposta in argomento. (F.Fi.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 7778/2019

503. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 2689 del 13 giugno 2019. Presidente: Saresella, Estensore: Saresella**

Esenzione – Avviso al pubblico.

In materia di imposta pubblicitaria, l'insegna che sia contenuta nel limite del mezzo metro quadrato e si sostanzi in un avviso al pubblico circa l'erogazione di un servizio relativo all'attività svolta, è soggetta al regime di esenzione previsto dall'art. 17, comma 1 lett. b), d.lgs. 507/93, in quanto non svolge servizio di pubblicità ma di semplice avviso al pubblico avente la funzione di fornire informazioni circa l'utilizzazione del servizio. (D.Ba.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 17

504. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 2862 del 24 giugno 2019. Presidente: Nobile De Santis, Estensore: Nobile De Santis**

Presupposti d'imposta – Insegna aziendale - Modifica viabilità – Non sussiste.

Ai sensi dell'art. 5, comma 1, del d.lgs. 507/1993, perché ricorrano i presupposti dell'imposta il messaggio pubblicitario deve essere collocato in luoghi pubblici o aperti al pubblico o

comunque da tali luoghi percepibili. Qualora le insegne non siano più visibili a causa di modifiche intervenute sulla viabilità, viene meno il presupposto impositivo. (F.Po.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 5

505. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 77 del 8 marzo 2019. Presidente: Ferrari, Estensore: Ferrari**

Cabine fototessera – Esenzione – Non sussiste.

L'esenzione dall'imposta, prevista per le insegne fino a 5 metri quadrati di superficie, non si applica ai mezzi pubblicitari esposti sulle cabine foto tessera in quanto si tratta di apparecchi automatici che rendono possibile la prestazione del servizio ma non possono certo essere qualificate come sede dell'azienda. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: l. 75/2002 art. 2 bis – l. 448/2001 art. 10

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione 13023/2015

506. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 4 del 4 gennaio 2019. Presidente: Novara, Estensore: Vitelli**

Imposta di pubblicità – Soggetti passivi – Solidarietà passiva – Non sussiste.

In materia di imposta comunale sulla pubblicità, l'art. 6 del d.lgs. 507/1993 dispone che il tributo è dovuto solidalmente dai soggetti che ritraggono il beneficio dall'esposizione dei mezzi pubblicitari. Sicché, per converso, nessun obbligo di versamento può essere intimato al soggetto che dimostra di non avere alcuna relazione con la fattispecie pubblicitaria e di non avere alcun collegamento con l'effettivo contribuente che gode degli effetti di essa. (A.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 6

507. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 200 del 10 aprile 2019. Presidente: Santangelo, Estensore: Cagnoli**

Imposta comunale di pubblicità temporanea – Contratto di franchising – Soggettività passiva franchisor – Non sussiste.

Con riferimento al contratto di franchising, ad avere vantaggio della pubblicità effettuata, in assenza di prove diverse, è esclusivamente la società che svolge effettivamente l'attività. È pertanto il *franchisee*, e non il *franchisor*, l'unico soggetto tenuto all'osservanza delle disposizioni di legge e amministrative ai fini della ICPA. (A.Q.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 6

508. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2163 del 13 maggio 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista**

Imposta di pubblicità – Presupposti – Attività commerciali – Insegne – Sede – Esenzione – Condizioni.

In materia di imposta di pubblicità, l'art. 17, comma 1-bis, d.lgs. 507/93, stabilisce che l'imposta non è dovuta per le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni o servizi che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono, di superficie complessiva fino a 5 mq. La norma agevolativa fa espresso riferimento, per la sua applicabilità, alla "sede", non trovando dunque applicazione nel caso in cui i cartelli pubblicitari siano apposti in luoghi che non rappresentano sede dell'attività principale né sedi secondarie. (A.F.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 17, comma 1-bis

509. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2811 del 24 giugno 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

ICPA – Imposta di pubblicità– Criteri di calcolo dell’imposta – Segnali di indicazione – Gruppo segnaletico –Condizioni.

In tema di imposta sulla pubblicità, il cartello stradale che contiene il nome dell’azienda rientra tra i mezzi tassabili; tale imposta si determina in base alla superficie in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario. Il soggetto passivo dell’imposta è colui che dispone a qualsiasi titolo del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso; solidalmente obbligato è, altresì, colui che produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità. Nel caso in cui il mezzo pubblicitario contenga più “freccie” riferibili a diverse ditte, la superficie del messaggio pubblicitario deve essere determinata considerando ciascuna freccia, dato che in caso contrario ognuna delle ditte pubblicizzate si troverebbe ad essere solidalmente obbligata per il pagamento dell’imposta riguardante anche i messaggi pubblicitari altrui. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, artt. 5 e 7

510. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 166 del 14 gennaio 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Noschese**

Cabina per fototessere – Pannelli pubblicitari – Metratura non superiore a cinque metri quadrati – Esenzione dall’imposta sulla pubblicità – Sussiste.

Ai sensi dell’art. 17, comma 1-bis, del d.lgs. 507/93, aggiunto dall’art. 101 della l. 448/2001, l’imposta sulla pubblicità non è dovuta sulle insegne di attività commerciali e di produzione di beni e servizi qualora la superficie complessiva dell’iscrizione non superi i cinque metri quadrati. Ciò detto, secondo la Suprema Corte di Cassazione le apparecchiature automatiche per la produzione di fototessere, benché rendano un servizio automaticamente attivato dall’utente, costituiscano una sorta di sede succursale dell’azienda, e comunque un ruolo dove si svolge l’attività di quest’ultima. Se così è, dunque, e se si rientra nella metratura prevista dalla norma non superiore a cinque metri quadrati, i pannelli pubblicitari ivi esposti sono esenti dall’imposta di pubblicità. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: art. 17, co. 1-bis, d.lgs. 507/1993, art. 101, l. 448/2001

511. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 970 del 4 marzo 2019. Presidente: Servetti, Estensore: Servetti**

Base imponibile – Plurimi messaggi pubblicitari concernenti diverse aziende collocati su un unico pannello – Applicazione separata dell’imposta – Sussiste.

In tema di imposta comunale sulla pubblicità, l’art. 7, comma 1, del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, identifica il presupposto impositivo nel mezzo pubblicitario, inteso come qualsiasi forma di comunicazione avente lo scopo di promuovere la domanda di beni o servizi e di migliorare l’immagine aziendale in collegamento inscindibile con la forma adoperata per la divulgazione; nell’ipotesi di plurimi messaggi pubblicitari, concernenti diverse aziende, collocati su un unico pannello, il tributo deve essere determinato in base alla superficie espositiva utilizzata da ciascuna delle imprese pubblicizzate, indipendentemente dalle dimensioni del mezzo pubblicitario cumulativo. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 7

512. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 1154 del 12 marzo 2019. Presidente: Ceccherini, Estensore: Franconiero**

Cabine fotografiche amovibili - Luogo di svolgimento dell'attività - Equiparazione all'insegna dell'impresa - Rapporto pertinenziale - Esenzione - Non sussiste.

Nel caso di società di capitali è escluso che le cabine fotografiche amovibili possano essere considerati la sede dell'impresa, che è invece quella in cui hanno concreto svolgimento le attività amministrative e la direzione dell'Ente ed ove operano i suoi Organi amministrativi e i suoi dipendenti. È inoltre escluso che in relazione ai medesimi apparecchi possa configurarsi un rapporto di pertinenziale con la sede in ragione dell'ampia diffusione territoriale che impedisce a monte la stessa configurabilità di un rapporto durevole di servizio del singolo distributore alla sede sociale. Una diversa tesi condurrebbe alla conseguenza, evidentemente illogica, di concepire la sede dell'impresa o le sue pertinenze quali dispositivi amovibili, quali sono pacificamente gli apparecchi di riproduzione automatica di fototessere siti in spazi pubblici dislocati nel territorio nazionale. (R.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 17

513. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 1427 del 28 marzo 2019. Presidente: Ceccherini, Estensore: Capuzzi**

Cabine fotografiche - Insegna - Scopo pubblicitario - Superficie non superiore ai 5 mq - Imposta pubblicità – Esenzione.

Con riguardo alle insegne relative all'attività svolta presenti sulle cabine automatiche per fototessere, ai fini dell'imposta sulla pubblicità, nell'ipotesi in cui il servizio al pubblico è prestato tramite distributori automatici, la cabina può ritenersi sede di attività di impresa, tuttavia, ai sensi del comma 1-bis dell'art. 17 del d.lgs. n. 507/1993, l'imposta di pubblicità non è dovuta per le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni o servizi che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono, purché la loro estensione non superi i 5 metri quadrati. (E.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 17 comma 1-bis

514. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 1456 del 1 aprile 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Rota**

Cartelli con indicazioni - Assimilabilità a insegna.

L'imposta comunale sulla pubblicità risulta applicabile anche ai cartelli contenenti le indicazioni per raggiungere il luogo di svolgimento di un'attività economica in quanto tali mezzi hanno una sostanziale natura di insegna svolgendo per loro natura una funzione pubblicitaria che non deve necessariamente accompagnarsi ad una vera e propria operazione propagandistica e reclamistica. (E.M.)

Riferimenti normativi:

515. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 1552 del 4 aprile 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Baldi**

Commisurazione – Intera superficie espositiva – Condizioni – Quando i messaggi pubblicitari riguardano la stessa azienda.

La responsabilità solidale del beneficiario della pubblicità impone l'individualizzazione dei messaggi a cui parametrare il calcolo dell'imposta, dato che la commisurazione dell'imposta all'intera struttura contenente plurimi messaggi renderebbe inapplicabile la responsabilità medesima, non potendosi avere una imposizione a carico del responsabile principale ed una diversa (rectius, sulla base di criteri diversi) per il responsabile in solido; ne deriva che l'articolo 7 del d.lgs. n. 507/93, laddove dispone che il computo dell'intera superficie espositiva vada

effettuato indipendentemente dal numero di messaggi pubblicitari, deve essere applicato alla sola ipotesi in cui i messaggi pubblicitari riguardino la stessa azienda. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/93, artt. 6, 7

516. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 1704 del 12 aprile 2019. Presidente: Gravina, Estensore: Vicuna**

Pubblicità annuale – Periodo d'imposta – Anno solare – È tale – Atto di accertamento – Si riferisce all'intero anno solare.

Per la pubblicità annuale, si applica l'art. 9, co. 1, del d.lgs. n. 507/1993 e l'imposta è dovuta per anno solare di riferimento; ne consegue che gli atti di accertamento per omesso pagamento dell'imposta di pubblicità annuale non possono che avere ex lege come periodo di riferimento l'anno solare dal primo gennaio al trentuno dicembre. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, artt. 8, 9; d.lgs. 471/97, art. 12, comma 2

517. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 2138 del 17 maggio 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Bonomi**

Presupposto – Anonime e generiche riproduzioni di derrate alimentari – Imponibilità – Esclusione.

Ai fini dell'imposta sulla pubblicità, anonime e generiche riproduzioni di derrate alimentari (nella specie vetrofanie) non rappresentano espressione di una forma pubblicitaria assoggettabile ad imposta, poiché sono prive di scritte, marchi, e qualsiasi altro riferimento elogiativo delle merci vendute all'interno dell'esercizio commerciale, non producendo alcun effetto di promozione del prodotto o effetto persuasivo, né forma di comunicazione visiva e neppure di promuovere l'accesso del pubblico. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 50/93, art. 5

518. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 2349 del 30 maggio 2019. Presidente: D'Addea, Estensore: Bussani**

Presupposto – Qualsiasi forma di messaggio, nell'esercizio di una attività commerciale, industriale, artigianale o professionale, che è in grado di raggiungere la massa dei consumatori in qualsiasi modo e con la finalità di incentivare la cessione di beni o prestazioni di servizi – Vetrofania che espone il prodotto commercializzato nell'esercizio – È tale.

È soggetto all'imposta il messaggio pubblicitario realizzato per mezzo di vetrofania che espone il prodotto commercializzato nell'esercizio, essendo idoneo a far conoscere ad una massa di potenziali acquirenti l'attività ed i prodotti della società, in quanto dotato di carica pubblicitaria, direttamente percepita dal pubblico in connessione con il passaggio avanti il negozio ove viene esercitata l'attività di vendita del prodotto messo in mostra; invero, si deve intendere per pubblicità, qualsiasi forma di messaggio, nell'esercizio di una attività commerciale, industriale, artigianale o professionale, che è in grado di raggiungere la massa dei consumatori in qualsiasi modo e con la finalità di incentivare la cessione di beni o prestazioni di servizi. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 5

519. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 2353 del 31 maggio 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Franconiero**

Esclusione – Insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni o servizi che contraddistinguono la sede – Cabine fototessera – Inapplicabilità.

Ai fini dell'imposta sulla pubblicità, le cabine fototessera non possono essere considerate sede dell'impresa, che nel caso di società di capitali è invece quella in cui hanno concreto svolgimento le attività amministrative e la direzione dell'ente ed ove operano i suoi organi amministrativi e

i suoi dipendenti, né in relazione ai medesimi apparecchi può configurarsi un rapporto di pertinenziale con la sede, in ragione dell'ampia diffusione territoriale che impedisce a monte la stessa configurabilità di un rapporto durevole di servizio del singolo distributore alla sede sociale; le cabine fototessera non possono dunque essere qualificate come insegne, come tali non soggette all'imposta, ai sensi dell'art. 17, comma 1-bis, d.lgs. n. 507 del 1993. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 17, comma 1-bis

IMPOSTA DI SOGGIORNO

520. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 285 del 2 maggio 2019.**
Presidente: Vitali, Estensore: Seddio

Attività dei Comuni – Controllo - Accertamento – Liquidazione.

In tema di imposta di soggiorno, ai Comuni spetta una attività articolata, a sua volta derivata dalla discendente autonomia riconosciuta dallo Stato, e che si sviluppa, come per ogni obbligazione tributaria, nell'attività di controllo, accertamento e liquidazione delle imposte che sono fasi distinte ma che concorrono, messe a sistema, ad attuare l'obbligazione tributaria. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 23/2011

IRAP

Requisiti oggettivi

521. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 380 del 21 giugno 2019.**
Presidente: Maddalo, Estensore: Caldarelli

Libero professionista – Richiesta di rimborso – Diniego – Assenza di autonoma organizzazione – Debenza dell'imposta – Non sussiste.

Qualora il contribuente, di professione avvocato, non abbia mai avuto alle proprie dipendenze personale e, comunque, anche i compensi a terzi, pur se di entità ragguardevoli, non appaiano spropositati rispetto all'attività svolta, è esclusa la debenza dell'imposta. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2

522. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 82 del 14 gennaio 2019.**
Presidente: D'Andrea, Estensore: Mazzotta

Irretroattività – Sussiste.

Le disposizioni richiamate dalla legge di stabilità 2014 in materia di Irap, non trattandosi di norme di interpretazione autentica, non sono applicabili ai periodi d'imposta anteriori al 2014. In caso contrario, violerebbero non solo la regola generale dello Statuto del contribuente nel punto in cui dispone l'irretroattività della legge tributaria ma anche i principi di affidamento e buona fede nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente. (S.Be.)

Riferimenti normativi: l. n. 147/2013, art. 1, comma 281; l. n. 212/200, art. 10

523. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 1876 del 7 maggio 2019.**
Presidente: Molinari, Estensore: Ercolani

Attività professionale svolta in forma associata – Assenza di autonoma organizzazione d'impresa - Non applicabile.

Ai fini dell'applicazione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive, la circostanza che un'attività professionale sia svolta in forma associata non risulta rilevante allorché l'attività

sia basata sulla mera attività dei singoli professionisti senza alcuna autonoma organizzazione, ossia senza un complesso organizzato di beni. (V.Cat.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 446/1997, art. 2

524. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1996 del 10 maggio 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Salvo**

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

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

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, artt. 2 e 7

525. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2777 del 17 giugno 2019. Presidente: Chiaro, Estensore: Chiaro**

Attività professionale – Presupposti d'imposta – Autonoma organizzazione - Onere della prova.

L'avvalersi della collaborazione di un laboratorio di analisi cliniche da parte in un ginecologo, denota, per quest'ultimo, autonoma organizzazione, tanto da giustificare anche da sola la soggezione del professionista all'Irap: si tratta infatti di una forma di collaborazione che arricchisce la qualità del servizio offerto dal professionista e l'attività svolta dal laboratorio è strettamente collegata a quella del ginecologo, tanto da non poterla considerare come meramente esecutiva. (S.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2

526. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 2853 del 19 giugno 2019. Presidente: Raimondi, Estensore: Petrone**

Attività professionale – Presupposti d'imposta – Autonoma organizzazione - Scarsa incidenza dei costi – Non sussiste.

L'avvocato che nel corso del periodo d'imposta ha sostenuto costi per un importo inferiore al 5% dei ricavi non è tenuto al versamento dell'Irap, difettando nel caso di specie il requisito dell'autonoma organizzazione dell'attività, in quanto la scarsa incidenza dei costi sul totale dei ricavi è rivelatrice della mancata esistenza di un'organizzazione sufficientemente complessa ed articolata. (F.Po.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/1997, art. 2

527. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 38 del 14 maggio 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Bussani**

Attività di lavoro autonomo – Presupposti dell'imposta – Utilizzo occasionale di lavoro altrui – Rimborso – Diniego – Illegittimo.

Il ricorso occasionale a consulenti esterni non può essere sintomatico di una autonomia organizzativa, specie nella fattispecie in argomento, ove è stata chiarita la ragione per cui

venivano richieste le consulenze esterne che andavano oltre le competenze professionali tipiche del ricorrente, di professione geometra. (L.Z.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2

528. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 195 del 3 aprile 2019. Presidente: Fazio, Estensore: Bertolo**

Autonoma organizzazione – Presupposto d'imposta - Onere della prova in capo all'amministrazione finanziaria - Sussiste.

L'onere della prova, sia pure generica, dell'esistenza dell'autonoma organizzazione ai fini Irap spetta all'ente impositore, in quanto si tratta di un elemento costitutivo della fattispecie tributaria, ossia del presupposto d'imposta, che, come tale, deve essere dimostrato da chi, come l'Agenzia, lo afferma (*incubit ei qui dicit*). (A.Q.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2

529. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1198 del 12 marzo 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Medico anestesista – Autonoma organizzazione – Non sussiste.

Non integra il requisito dell'autonoma organizzazione, rilevante ai fini IRAP, l'attività espletata dal medico anestesista nei riguardi e attraverso le attrezzature di una struttura ospedaliera. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2

530. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1215 del 11 marzo 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Presupposto autonoma organizzazione - Piccolo artigiano - Non sussiste.

In tema di IRAP, la tipologia di attività svolta (nel caso di specie artigianato) e la qualità di imprenditore rivestita, non sono di per sé sufficienti a giustificare la soggezione al tributo. A tal fine, infatti, ciò che rileva sono le modalità con cui, in concreto, l'attività viene esercitata dal contribuente, il quale: a) non deve essere inserito in strutture organizzative ad altri riferibili, ma essere il responsabile della propria; b) deve impiegare beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile, tali da potenziare ed accrescere la propria capacità produttiva; c) deve avvalersi non occasionalmente di manodopera altrui. Infatti, nella sola ipotesi in cui ricorrano queste circostanze, l'attività del piccolo imprenditore può dirsi autonomamente organizzata, integrando il fatto presupposto cui il legislatore subordina il sorgere dell'obbligazione fiscale. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2

531. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1859 del 15 aprile 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

Applicabilità – Presupposto – Autonoma organizzazione.

Nel caso in cui un professionista si avvale della struttura organizzativa di una società e non prova di avere una struttura propria che produce i medesimi servizi della società predetta – o quantomeno non ha fatturato direttamente o indirettamente ai suoi clienti questi servizi – deve ritenersi sussistere, ai fini IRAP, il presupposto dell'autonoma organizzazione, con notevole vantaggio competitivo in termini reddituali e di rischiosità che connota la sua attività. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2

532. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2023 del 9 maggio 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

Lavoratore autonomo – Cariche sociali – Autonomia organizzazione – Non sussiste.

In materia di Irap, non sussiste il requisito dell'autonomia organizzazione in capo al professionista che ricopra la carica di sindaco o amministratore all'interno di una società di capitali, in quanto l'organizzazione di quest'ultima non è ascrivibile alla responsabilità del contribuente, stante l'autonomia che denota la persona giuridica. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 3

533. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2279 del 27 maggio 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Vicini**

Promotore finanziario – Consorzio – Spese di gestione – Autonomia organizzazione – Sussiste.

In materia di Irap, il requisito dell'autonomia organizzazione deve ritenersi integrato nel caso di una condivisione organizzativa societaria di risorse e servizi facilitativi dell'attività stessa del contribuente. Nel caso di specie, l'autonomia organizzazione è insita nell'attività del promotore finanziario che esercita la propria attività in qualità di consorziato sopportando, peraltro, le spese di gestione del consorzio. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2

534. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2337 del 27 maggio 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**

Libero professionista – Autonomia organizzazione – Compensi corrisposti a terzi – Partecipazioni in società di capitali – Modesta entità – Onere della prova.

Ai fini dell'IRAP, sussiste il requisito dell'autonomia organizzazione professionale in capo al libero professionista che, in giudizio, non fornisca prova della "modesta entità" dei compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti all'attività professionale, nonché di eventuali partecipazioni mediante proprietà di quote in una società di capitali. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2, commi 1 e 3

535. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2439 del 4 giugno 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Lavoratore autonomo – Autonomia organizzazione – Requisiti – Esclusioni.

È soggetto passivo IRAP il lavoratore autonomo supportato da una propria struttura, organizzata con risorse personali e materiali tali (per quantità, qualità, valore e rilevanza) da assicurare un valore aggiunto alla propria attività tipica, rispetto al diverso caso in cui si avvalga solo degli strumenti minimi indispensabili; ne è, viceversa, escluso, allorquando una quota aggiuntiva di profitto consegua esclusivamente alla propria auto-organizzazione (impiegando risorse personali e materiali prive di concreto rilievo al raggiungimento di tale risultato economico) e non richieda necessariamente coordinamento. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2

536. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2708 del 20 giugno 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

Applicabilità dell'imposta – Condizioni – Autonomia organizzazione – Dipendente con funzioni di segreteria – Non sussiste.

Nell'ambito dell'imposta IRAP, non sussiste il presupposto della autonomia organizzazione per il medico convenzionato che si avvale, nell'espletamento della propria attività professionale, di una dipendente con funzioni di segreteria, analogamente nel caso in cui il professionista si avvalga di un'assistente di sedia, ossia di un infermiere generico. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97

537. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2717 del 20 giugno 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Alberti**

Applicabilità dell'imposta – Condizioni – Autonoma organizzazione – Non sussiste.

Nell'ambito dell'imposta IRAP, la collaborazione di un'infermiera all'interno dello studio medico non comprova l'esistenza di una autonoma organizzazione, all'infermiera spettano, infatti, compiti meramente esecutivi, sotto la direttiva del medico, tali da rientrare in quel minimo indispensabile contributo collaborativo precisato dalla nota pronuncia resa delle SSUU della Cassazione n. 9451/16. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97

538. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2786 del 24 giugno 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Calà**

Soggetti passivi – Applicabilità dell'imposta – Condizioni – Autonoma organizzazione – Non sussiste.

Nell'ambito dell'imposta IRAP, non integra il requisito della autonoma organizzazione l'utilizzo dei locali di un altro studio per l'esercizio della propria attività senza assolutamente creare una nuova struttura di studio per sfruttare le sinergie degli associati. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97

539. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 999 del 6 marzo 2019. Presidente: Giordano, Estensore: Gentili**

Lavoro autonomo - Struttura organizzativa - Aspetto quantitativo e qualitativo – Rilevanza.

Ai fini della verifica dell'assoggettabilità ad IRAP è emersa l'importanza di non fermarsi al mero aspetto quantitativo della struttura organizzativa, dovendo essere valutato anche l'aspetto qualitativo, cioè la concreta modalità di esercizio dell'attività professionale, per verificare se ci sia un potenziamento dell'attività, inteso come capacità del professionista di rendere più efficace o produttiva l'attività rispetto a quella normalmente esercitata. L'IRAP colpisce infatti una capacità produttiva impersonale ed aggiuntiva rispetto a quella propria del professionista perché, se è innegabile che l'esercente una professione intellettuale concepisce il proprio lavoro con il contributo determinante della propria cultura e preparazione professionale, producendo in tal modo la maggior parte del reddito di lavoro autonomo, è altresì vero che quel reddito complessivo spesso scaturisce anche dalla parte aggiuntiva di profitto che deriva dal lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici. (R.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/77

540. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 2379 del 4 giugno 2019. Presidente: Cusumano, Estensore: Monterisi**

Autonoma organizzazione – Mancanza – Professionista inserito in uno studio associato che svolga una distinta e separata attività – Onere di dimostrare di non fruire dei benefici organizzativi recati dall'adesione alla associazione – Sussiste.

Nel caso in cui un professionista inserito in uno studio associato svolga anche una distinta e separata attività professionale, non avvalendosi della organizzazione dello studio, per evitare il pagamento dell'IRAP su tale ultima porzione di attività è tenuto a dimostrare la mancanza di autonoma organizzazione, ossia di non fruire dei benefici organizzativi recati dalla sua adesione alla detta associazione. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2

Requisiti soggettivi

541. **Commissione tributaria provinciale di Como, Sezione 3, sentenza n. 1 del 14 gennaio 2019. Presidente: Febbraro, Estensore: Ortore**

Lavoratore autonomo – Soggettività passiva.

Se il lavoratore autonomo si avvale della collaborazione di una sola persona con mansioni di segreteria o meramente esecutive è da escludersi la configurabilità di un'organizzazione autonoma, e dunque il reddito prodotto non sarà assoggettabile ad IRAP. Nel caso in oggetto, trattandosi di medico che si è avvalso di una segretaria e di più di un infermiere è da confermare l'assoggettamento ad IRAP del reddito prodotto rilevandosi, proprio dal numero dei collaboratori, la sussistenza di un'autonoma organizzazione eccedente il minimo indispensabile. (F.D.T.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. 12084/2018, Cass. 9786/2018

542. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 14 del 18 gennaio 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Galli**

Autonoma organizzazione – Non sussiste.

Per valutare la sussistenza di un'autonoma organizzazione ciò che rileva è la qualità e non la quantità dell'apporto prestato dal collaboratore. Non sussiste autonoma organizzazione in presenza di un collaboratore che si limiti a svolgere attività meramente esecutive o di segreteria per conto di un professionista. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2, comma 1

543. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 46 del 29 aprile 2019. Presidente: Fantini, Estensore: Zanotti**

Autonoma organizzazione – Sussiste.

Per valutare la sussistenza di un'autonoma organizzazione non rileva l'ammontare del compenso percepito dal collaboratore e nemmeno l'incidenza percentuale più o meno elevata rispetto al reddito complessivo, bensì la qualità e il tipo di attività svolta.

Sussiste autonoma organizzazione laddove il collaboratore non si limiti a svolgere attività meramente esecutive o di segreteria ma apporti un personale contribuito alla produzione del reddito dello studio legale così incidendo sull'attività vera e propria del professionista. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2, comma 1

544. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 293 del 24 gennaio 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Moroni**

Regime di concessione – Tariffa - Aliquota agevolata – Non sussiste.

Non è applicabile la riduzione dell'aliquota Irap nei confronti di un soggetto che opera nel settore dei trasporti in regime di concessione e a tariffa. Il soggetto interessato opera a tariffa se il prezzo (di un biglietto), fissato e regolamentato dalla pubblica amministrazione e non libero secondo il mercato, garantisce l'equilibrio economico finanziario dell'investimento e della relativa gestione. Ciò è ancor più avvalorato dal fatto che il socio unico (Comune) provvede alla copertura dell'eventuale perdita di gestione. (A.D.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 16

545. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 1594 del 9 aprile 2019. Presidente: Biancospino, Estensore: Biancospino**

Attività professionale – Presupposti d'imposta – Autonoma organizzazione – Struttura servente.

In materia di IRAP la *ratio legis* conduce a ritenere assoggettata all'imposta sia l'attività d'impresa che quella rientrante nel lavoro autonomo, nel cui più ampio genere rientra l'attività libero-professionale c.d. protetta. Il presupposto dell'autonoma organizzazione sarà però ravvisabile quando la struttura servente sia tale da incidere in modo importante sulla prestazione del servizio, e ciò anche in relazione all'attività dei lavoratori autonomi e quindi dei professionisti intellettuali. Occorre quindi verificare nella singola fattispecie la sussistenza degli elementi indispensabili all'applicazione dell'imposta. (B.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2

546. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 2265 del 16 maggio 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Moroni**

Cuneo fiscale e contributivo – Società operanti in regime di concessione e a tariffa – Istanza di rimborso – Diniego.

È legittimo il diniego di rimborso IRAP, richiesto in attuazione della normativa sul c.d. cuneo fiscale e contributivo per le assunzioni di nuovi dipendenti, avanzato da una società di trasporti che operi in regime di concessione e con corrispettivo a tariffa. Il rapporto di concessione, in particolare, deve ritenersi sussistente quando la P.A. regola e definisce in modo chiaro gli standard di qualità ritenuti fondamentali per gli utenti del servizio offerto, nonché fissa la tariffa del servizio ed interviene per azzerare eventuali perdite di esercizio della società. In tale quadro operativo, la pretesa agevolazione dell'IRAP comporterebbe una sovra compensazione dell'attività, dando luogo ad un utile non dovuto e ad un arricchimento senza giusta causa, discriminatorio rispetto agli altri soggetti. (L.Man.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 11

547. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 2849 del 21 giugno 2019. Presidente: Biancospino, Estensore: Martinelli**

Attività professionale – Autonoma organizzazione – Soggetto passivo IRAP – Socio della società di revisione – Sussiste.

Il revisore contabile che è socio e procuratore della società di revisione per la quale presta in via esclusiva la sua attività professionale è da considerarsi soggetto passivo ai fini IRAP, in quanto pur in assenza di beni strumentali propri e di utilizzo di dipendenti, egli esercita la propria attività avvalendosi della struttura posta a sostegno e potenziamento delle sue mansioni dalla società di revisione, ravvisandosi in ciò - data la complessità dell'attività svolta - l'impiego di beni strumentali eccedenti le quantità che costituiscono il "minimo" indispensabile per l'esercizio dell'attività. Inoltre, data la sua qualifica di socio, è da ritenersi che la remunerazione percepita dal professionista non sia riferibile unicamente alle sue competenze professionali, ma anche all'attività di gestione del personale che dirige e coordina, ne consegue che può sostenersi che egli si avvalga in modo non occasionale di "lavoro altrui". (F.Po.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2

548. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1622 del 8 aprile 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Imprenditore familiare.

In materia di impresa familiare la produzione di un reddito d'impresa e la presenza di collaboratori familiari, rappresentano di per sé elemento sufficiente al suo inquadramento

nell'ambito delle attività soggette ad IRAP, con l'effetto che l'imprenditore familiare è soggetto passivo IRAP (e no anche i familiari collaboratori). (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, artt. 2 e 3

549. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1950 del 30 aprile 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Nocerino**

Agevolazioni – Cuneo fiscale – Condizioni – Insussistenza.

In materia di IRAP, il c.d. beneficio del cuneo fiscale, che ha l'esplicito fine di favorire la competitività delle imprese mediante la riduzione della differenza tra il costo del lavoro a carico dell'impresa e la retribuzione netta percepita dal lavoratore, non si applica alle imprese che esercitano con basso rischio di impresa e in regime non strettamente privatistico. Nel caso di specie l'impresa agiva in un settore "protetto", stante la natura tariffaria dei corrispettivi percepiti. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 11, comma 1, lett. a), n. 2

550. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2695 del 20 giugno 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri**

Agente di commercio– Esenzione – Diritto al rimborso – Sussiste.

L'agente di commercio, stante la natura dell'attività esercitata e l'applicazione della norma sull'esenzione Irap per chi esercita l'attività di agente rappresentata, è esente dall'Irap e pertanto ha diritto al rimborso dell'imposta versata. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97

551. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 588 del 7 febbraio 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini**

Presupposto impositivo – Autonoma organizzazione – Non sussiste.

Non è imponibile ai fini Irap il reddito di quei soggetti (nel caso di specie professionista socio di una società di revisione) che stabilmente operano per società o studi professionali ai quali fa capo l'organizzazione amministrativa di cui il professionista si avvale (disponendo di beni strumentali non eccedenti il minimo indispensabile per lo svolgimento dell'attività). Né può costituire elemento decisivo per l'applicazione dell'IRAP l'elevato ammontare del reddito prodotto. (G.D.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/97, art. 2

552. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 1401 del 27 marzo 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Del Monaco**

Esercente attività professionale - Cessione studio professionale - Valore di avviamento - Non sussiste.

Nell'esercizio di attività professionale i vantaggi economici connessi alla clientela sono direttamente ed esclusivamente riconducibili alla figura del professionista. Pertanto, l'esercente di uno studio professionale non può considerarsi titolare d'azienda; conseguentemente nel trasferimento o nella cessione di studio professionale non può sussistere un valore di avviamento. Il c.d. *intuitus personae* che connota il rapporto tra professionista e cliente esclude, infatti, che la capacità professionale di attrarre la clientela possa essere assimilata ad un bene immateriale autonomamente trasferibile. (E.M.)

Riferimenti normativi:

553. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 1569 del 8 aprile 2019. Presidente: Fanizza, Estensore: Candido**

Requisiti soggettivi – Medico convenzionato (di base) – Autonoma organizzazione – Non sussiste.

La natura del rapporto professionale del medico convenzionato (di base), che prevede un numero massimo di cittadini assistiti e compensi erogati direttamente dalla Regione, è a tutti gli effetti di lavoro parasubordinato e non dà luogo a quell'autonoma organizzazione che giustificerebbe l'applicazione dell'IRAP, neppure se vi sia un dipendente part-time e vengano utilizzati beni strumentali consistenti (nel caso di specie) nell'arredamento di base e in qualche modico macchinario dello studio dove vengono ricevuti i pazienti. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 447/97, artt. 2, 3

554. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 2037 del 10 maggio 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Medici di medicina generale che svolgono un'attività convenzionata con il SSN – Soggettività passiva – Non sussiste.

La categoria dei medici di medicina generale, nell'ambito di una normale attività convenzionata con il SSN, è da ritenere esclusa dall'assoggettamento ad Irap nella misura in cui essa si esaurisca in un regime pubblico di parasubordinazione, ciò perché non ricorrono le caratteristiche tipiche del lavoro dipendente, né quelle del lavoro autonomo, attesi i vincoli di convenzione. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 447/97, art. 3

TARES/TARI/TARSU

Tariffa

555. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 207 del 28 marzo 2019. Presidente: Fischetti, Estensore: Maurini**

Agriturismo – Attività agricola – Tassa rifiuti – Tariffe – Applicabilità.

Ai sensi dell'art. 2 della l. n. 730/1985, l'attività di agriturismo deve esser considerata attività agricola a tutti gli effetti: alle aziende agrituristiche devono essere applicate le tariffe previste per l'attività agricola e non quelle stabilite per l'utenza alberghiera. (M.B.)

Riferimenti normativi: art. 2, l. 730/1985; art. 2, l. 96/2006

556. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 245 del 3 aprile 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Perini**

TARSU - Presupposto - Aree adibite a parcheggio - Sussiste.

In materia di TARSU, fatto presupposto generatore dell'obbligazione fiscale, è l'occupazione ovvero la detenzione di immobili e di aree scoperte a qualsiasi uso adibite. Pertanto, anche il parcheggio nella disponibilità del contribuente e funzionale all'espletamento della sua attività commerciale dev'essere da questi dichiarato e conseguentemente assoggettato ad imposizione. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/1993, art. 62

557. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 410 del 27 giugno 2019.**
Presidente: Vitali, Estensore: Vitali

TARI – Presupposto impositivo – Possesso e detenzione – Occupazione – Pagamento del tributo – Sussiste.

Il presupposto della TARI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. Ne consegue che il possessore di un tale immobile non può sottrarsi al pagamento del tributo limitandosi ad asserire il mancato servizio di prelievo dei rifiuti, al contrario deve dimostrare che l'immobile è inoccupato e non idoneo a consentire un'occupazione anche solo temporanea e saltuaria. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: l. 147/2013

558. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 13 del 18 gennaio 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Fornoni**

TARSU – Tariffa – Onere della prova – Esenzione – Non sussiste.

Per avere diritto all'esenzione della TARSU il contribuente ha l'onere di provare che i locali o le aree per i quali non ha pagato la tassa sono improduttivi di rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno. In alternativa, occorre provare che in tali immobili si producono solo ed esclusivamente rifiuti speciali. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 507/93, art. 62, commi 2 e 3

559. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 43 del 12 aprile 2019.**
Presidente: Zangrossi, Estensore: Fornoni

TARI – Tariffa – Onere della prova – Esenzione – Non sussiste.

Per avere diritto all'esenzione della TARI il contribuente ha l'onere di provare che trattasi di locali o aree nei quali, per specifiche caratteristiche strutturali o per destinazione d'uso, non vengono prodotti rifiuti solidi urbani ovvero vengono prodotti esclusivamente rifiuti speciali. (S.A.)

Riferimenti normativi: l. 147/13, art. 1, comma 649

560. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 29 del 11 aprile 2019.**
Presidente: Platania, Estensore: Platania

TARI – Tariffa – Natura corrispettiva – Giurisdizione ordinaria – Presupposti.

La previsione da parte dei Comuni di una tariffa avente natura corrispettiva in luogo della TARI presuppone l'effettiva realizzazione di un sistema di misurazione dei rifiuti. Un siffatto sistema di misurazione puntuale e controllabile di raccolta di almeno una parte rilevante dei rifiuti attribuisce infatti alla raccolta la natura di prestazione di servizio, come tale soggetta ad iva e ricompresa nella giurisdizione del giudice ordinario.

In difetto, la TARI ha natura di imposizione fiscale, non soggetta ad iva e ricompresa nella giurisdizione del giudice tributario. (S.A.)

Riferimenti normativi: l. 147/13, art. 1, comma 668

561. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 55 del 24 maggio 2019.**
Presidente: Mottola, Estensore: Rosina

TARI – Tariffa – Natura corrispettiva – Giurisdizione ordinaria – Presupposti.

La TARI ha natura tributaria ed è commisurata essenzialmente alle superfici possedute o detenute dal soggetto obbligato e a produzioni stimate di rifiuti. La tariffa, applicabile in luogo della TARI e a condizione che i Comuni abbiano realizzato sistemi di misurazione puntuali della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico, ha invece natura corrispettiva e quindi

privatistica, poiché basata sui costi complessivi della raccolta differenziata e sulla quota variabile di rifiuto secco residuo prodotto dalle singole utenze. Da ciò ne consegue che, mentre la TARI non è soggetta ad iva e appartiene alla giurisdizione del giudice tributario, la tariffa è soggetta ad iva e appartiene alla giurisdizione del giudice ordinario. (S.A.)

Riferimenti normativi: l. 147/13, art. 1, comma 668

562. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 580 del 11 febbraio 2019. Presidente: Chiaro, Estensore: Chiaro**

TARI - Requisito impositivo – Box auto – Obbligazione tributaria – Sussiste.

L'obbligazione tributaria in materia di TARI si verifica in presenza della sola astratta idoneità di un locale o di un'area scoperta a produrre rifiuti, in assenza di una prova rigorosa da parte del contribuente del sostanziale non utilizzo del bene che solo consenta di superare la presunzione di legge in ordine alla predetta astratta idoneità. (Ma.M.)

Riferimenti normativi: art. 1 comma 641 l. 143/2017

563. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 1052 del 7 marzo 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: De Rosa**

TARI – Regolamento Comunale – Gerarchia delle fonti.

Una Circolare Ministeriale non è fonte di legge primaria e, pertanto, fino a che i principi ivi indicati non siano trasfusi in un atto legislativo, non può prevalere su un Regolamento Comunale.

Pertanto, un Regolamento Comunale valido e vincolato non può essere disapplicato in base a una mera Circolare.

Inoltre, la circostanza che l'ente locale abbia poi emanato nuovi regolamenti adeguandosi ai contenuti della Circolare non legittima il rimborso di quanto pagato in forza di regolamenti pregressi che applicavano principi diversi. (M.Pi.)

Riferimenti normativi:

564. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 1653 del 10 aprile 2019. Presidente: D'Andrea, Estensore: D'Andrea**

Tari – Presupposti d'imposta – Immobile inutilizzabile– Esenzione – Onere probatorio.

Il presupposto della TA.RI. è la detenzione di locali suscettibili di produzione di rifiuti, indipendentemente dalla utilizzazione o meno del relativo servizio e indipendentemente dal fatto che il soggetto titolare della loro disponibilità li lasci non abitati o non arredati o, comunque, non utilizzati (Confronta Cass. n. 16785/2002). È onere del contribuente provare la sussistenza delle condizioni per beneficiare della esenzione dal pagamento del tributo, dimostrando che i locali, per qualsiasi ragione, non siano idonei alla produzione di rifiuti. (Sa.Bo.)

Riferimenti normativi: art. 1, commi 639 e segg., della L. n. 147/2013

565. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 1657 del 10 aprile 2019. Presidente: D'Andrea, Estensore: D'Andrea**

Tares – Omessa denuncia di occupazione – Presupposto della pretesa tributaria – Incompletezza probatoria – Annullamento.

Il presupposto su cui si fonda la pretesa tributaria TARES può essere ritenuto sussistente ove si possa sostenere che l'unità immobiliare abbia avuto, nell'anno in contestazione, l'astratta potenzialità a produrre rifiuti. Pertanto, l'avviso di accertamento relativo all'omessa denuncia di occupazione ai fini della TARES è annullabile laddove l'astratta potenzialità dell'immobile a produrre rifiuti sia del tutto preclusa, ancorché non sufficientemente provata. Tale preclusione

deve essere relativa allo stato di incompletezza dei lavori di costruzione dell'immobile e alla mancanza degli allacci tecnologici e dei servizi igienici. (M.Br.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 201/2011, conv. in l. n. 214/2011, art. 14; Regolamento del Comune di Milano approvato con Deliberazione del Consiglio Comunale n. 2 del 27 giugno 2013, Artt. 6 e 8 co. 1, lett. c)

566. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 1886 del 7 maggio 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Mainini**

Tari – Inutilizzabilità dell'immobile e/o del servizio – Irrilevante ai fini della tassa.

Presupposto della TA.RI. sui rifiuti è il possesso e/o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o aree scoperte a qualsiasi uso adibiti e suscettibili di produrre rifiuti urbani, indipendentemente dall'utilizzo effettivo del servizio e/o dell'immobile. (V.Cat.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 17-bis; L. n. 147/2013, art. 1, comma 639

567. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 1919 del 6 maggio 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Nocerino**

Tarsu – Esenzione.

In tema di TARSU, ai fini dell'esenzione da imposta ex art. 62, co. 3, d.lgs. n. 507/1993, è necessario che, presso un'area, si svolga un'attività produttiva, in via esclusiva, di rifiuti speciali, non essendo possibile riscontrare tale esclusività nel caso di esistenza, presso le medesime aree, di locali adibiti a ristoro, ossia ad attività produttive necessariamente di rifiuti ordinari, come tali tassabili. (G.Ch.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 507/1993, art. 62, co. 3

568. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 2176 del 16 maggio 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Civardi**

Tarsu - Rifiuti dell'area officina – Assimilabili agli urbani - Inosservanza adempimenti previsti dal regolamento comunale – Riduzione della tariffa – Non spetta.

Gli scarti ferrosi o gli imballaggi prodotti dall'area "officina" rientrano tra i rifiuti assimilabili a quelli urbani. La riduzione della tariffa, quanto ai rifiuti dell'area officina, è subordinata agli adempimenti previsti dal regolamento comunale, redatto in applicazione dei principi stabiliti dalla legislazione nazionale, dovendosi dunque denunciare le specifiche tipologie di rifiuti speciali prodotti, nonché le aree produttive in modo prevalente e continuativo di rifiuti speciali non assimilabili a quelli urbani. (G.Li.)

Riferimenti normativi: Regolamento comunale di Mediglia, art. 25

569. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 2489 del 3 giugno 2019. Presidente: Zamagni, Estensore: Albertini**

Tari – Finanza locale – Tassa sui rifiuti – Obbligo di denuncia numero occupanti – Necessità – Sussiste.

A carico del contribuente grava l'obbligo di denunciare il numero degli occupanti dell'immobile; solo nel caso di prima denuncia, la stessa non va rinnovata per gli anni successivi, se non si verificano delle variazioni. L'inottemperanza di tale obbligo produce il reiterarsi della sanzione di anno in anno, considerato il carattere permanente della condotta omissiva. (E.Re.)

Riferimenti normativi: legge n. 147/2013, art. 1

570. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 2516 del 4 giugno 2019.**
Presidente: Bolognesi, Estensore: Dorigo

Tari – Legittimità del calcolo effettuato in base a Regolamento Comunale.

L'interpretazione della normativa tributaria contenuta in circolari o in risoluzioni dell'Amministrazione finanziaria non vincola né i contribuenti, né i giudici e, soprattutto, non si colloca all'interno delle fonti di diritto con efficacia cogente (gerarchica o di indirizzo) al di fuori degli Uffici interni all'Amministrazione proponente, siano essi periferici o centrali, ad essa sotto ordinati. Ne deriva che gli atti ministeriali non solo non possono imporre una prestazione che non sia radicata in una legge primaria (per espressa riserva di legge di rango costituzionale), ma non possono neppure prevedere né adempimenti non richiesti per legge, né attribuire ad un inadempimento fiscale accertato un effetto diverso da quelli previsti in chiaro dalla norma impositiva. (C.Ro.)

Riferimenti normativi: Reg. del Comune di Milano n. 17 del 23/6/2014; Circ. MEF 1/DF del 20/11/17

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. 5137/2014; 237/2009

571. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 2574 del 7 giugno 2019.**
Presidente: Bichi, Estensore: Corraa

Tari – Rifiuti urbani – Regolamento comunale.

In materia di TA.RI., i Comuni che tramite regolamento comunale si adeguano alla normativa nazionale, possono assimilare i rifiuti non pericolosi provenienti da locali adibiti ad usi diversi da quelli di civile abitazione ai rifiuti urbani. Per ciò che concerne, inoltre, i materiali di scarto, rientrano nella categoria dei rifiuti non pericolosi assimilabili agli urbani ed anche su questi è dovuto il pagamento della TA.RI. (A.Pi.)

Riferimenti normativi: l. n. 147/2013 c. 641-668

572. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 2744 del 14 giugno 2019.**
Presidente: Locatelli, Estensore: Botteri

Tari – Azienda esterna smaltimento rifiuti pericolosi – esclusione imposizione – Non sussiste.

La considerazione che una società si avvalga di un'azienda esterna per lo smaltimento dei rifiuti pericolosi e speciali non è di per sé sufficiente per ritenerla esclusa da imposizione ai fini TARI. (M.K.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 22/1997; Dir. 91/156/CEE; Dir. 91/689/CEE; Dir. 94/62/CE

573. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 1 del 17 gennaio 2019.**
Presidente: Ferrari, Estensore: Barraco

Tares/Tari – Determinazione – Utenze non domestiche – Potere regolamentare.

La TARES è composta da una parte fissa – determinata in base alla superficie dell'immobile ed alla composizione del nucleo familiare – ed una parte variabile determinata applicando un coefficiente di adattamento articolato nelle fasce di utenza domestica e non domestica. Per utenza domestica deve intendersi la superficie adibita a civile abitazione e quella relativa alle sue pertinenze. Il regolamento comunale che applica alle superfici delle autorimesse la tariffa prevista per le utenze non domestiche non è conforme al principio di cui sopra e va dunque disatteso. (F.D.T.)

Riferimenti normativi:

574. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1625 del 8 aprile 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista**

TARSU - Superficie – Rifiuti speciali.

In tema di tassa per lo smaltimento di rifiuti solidi urbani nella determinazione della superficie tassabile non si tiene conto di quella parte di essa ove, per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione, si formano, di regola, rifiuti speciali, per tali dovendosi intendere fra l'altro, quelli derivanti da lavorazioni industriali. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 507/1982, art. 62

575. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2121 del 13 maggio 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

TARI – Rifiuti di imballaggio – Regime speciale – Esenzione totale – Non sussiste.

I rifiuti di imballaggio costituiscono oggetto di un regime speciale rispetto a quello dei rifiuti in genere, regime caratterizzato essenzialmente dall'attribuzione ai produttori ed agli utilizzatori della loro "gestione". Ciò non comporta, però, che tali categorie di rifiuti siano di per sé esenti dalla tassa, ma ad esse si applica la disciplina stabilita per i rifiuti speciali, che rapporta la tassa alle superfici dei locali occupati o detenuti stabilendo l'esclusione della tassa della parte della superficie in cui, per struttura e destinazione, si formano esclusivamente rifiuti speciali. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 22/97, art. 21, comma 2, lett. g)

576. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2334 del 27 maggio 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Sacchi**

TARSU – Rifiuti urbani – Attività commerciali – Rifiuti speciali – Assimilazione automatica – Regolamenti comunali.

Per effetto dell'art. 17, comma 3, l. n. 128 del 1998 è venuta meno l'assimilazione automatica dei rifiuti urbani a quelli provenienti dalle attività artigianali, commerciali e di servizi, aventi una composizione merceologica analoga a quella urbana, con piena operatività dell'art. 21, comma 2, lett. g) del d.lgs. n. 22 del 1997, che attribuisce ai Comuni la facoltà di assimilare o meno ai rifiuti urbani quelli derivanti dalle attività economiche, stabilendo che, a partire dall'annualità d'imposta 1997 assumono decisivo rilievo le indicazioni contenute nei regolamenti comunali circa l'assimilazione dei rifiuti provenienti dalle attività economiche ai rifiuti urbani ordinari. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: l. 128/98, art. 17, comma 3; d.lgs. 22/97, art. 21, comma 2, lett. g)

577. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 2017 del 9 maggio 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Vicuna**

TARI – Esclusioni – Presupposti – Necessità che risultino dalla denuncia e siano debitamente riscontrati – Sussiste.

I casi di esonero dalla T.A.R.I. sono limitati ai casi in cui i locali e le aree non possono produrre rifiuti o per loro natura o per il particolare uso cui stabilmente sono destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno; tali circostanze devono essere indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o in base ad idonea documentazione. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: l. 147/13, art. 1, commi 641 e 642

Enti pubblici

578. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 336 del 29 maggio 2019. Presidente: Macca, Estensore: Portieri**

TARES/TARI/TARSU – Avviso bonario – Avviso di accertamento – Avviso di liquidazione – Versamento spontaneo – Impugnazione.

Gli avvisi bonari non sono atto impositivo come gli avvisi di accertamento o gli avvisi di liquidazione che, se non impugnati nei termini, diventano definitivi e, quindi, non più ritrattabili. Nel caso di specie, il pagamento delle imposte sulla base dei conteggi proposti dal comune non comporta acquiescenza ad atto autoritativo, ma è equiparabile ad un versamento spontaneo di cui può farsi valere la erroneità chiedendone il rimborso. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19

TASI***Aree edificabili***

579. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 316 del 28 gennaio 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi**

Interventi di bonifica – Area non edificabile – Determinazione base imponibile – Parametri Ordine Ingegneri.

La base imponibile di un'area fabbricabile interessata da interventi di bonifica, anche se giudicata essere non edificabile, è costituita dal valore dell'area. La stima di detto valore è giudicata congrua se effettuata sulla base dei parametri indicati dall'Ordine Ingegneri. (A.D.)

Riferimenti normativi:

580. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 2404 del 05 giugno 2019. Presidente: Liguoro, Estensore: Di Mario**

TASI – Base imponibile – Determinazione - Aree edificabili – Metodo della trasformazione – Utilizzabilità – Sussiste.

Ai fini della TASI, è legittimo l'utilizzo del c.d. metodo della trasformazione, secondo cui il valore venale in commercio dell'area fabbricabile è dato dalla differenza tra il valore dell'edificio (come si configurerebbe ad edificazione avvenuta della cubatura realizzabile per l'area presa in considerazione) ed i costi di trasformazione (vale a dire i costi necessari per l'edificazione stessa). (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art. 5, comma 5

Altri fabbricati

581. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 145 del 6 marzo 2019. Presidente: Fazio, Estensore: Cagnoli**

TASI - Procedure concorsuali – Differimento versamento - Disposizioni IMU - Non applicabili.

L'operatività dell'art. 10, comma 6 del d.lgs. 504/1992 - che, in presenza di procedure concorsuali, consente il versamento dell'IMU dovuta per l'intero periodo di durata della procedura concorsuale entro il termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili - non si estende alla TASI, in assenza di specifiche disposizioni in tal senso. La TASI non si configura, infatti, quale una imposta patrimoniale, come è invece l'IMU, ma è un tributo di

scopo e la fruizione dei servizi indivisibili cui si riferisce il tributo, da parte dei contribuenti, avviene anche durante il periodo di fallimento. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/92, art.10, comma 6

582. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 1234 del 15 marzo 2019. Presidente: Cusumano, Estensore: Marcantonio

TASI – Locazione finanziaria – Soggettività passiva – IMU – Differenze.

A differenza dell'IMU (per cui il contratto di leasing era stato risolto anticipatamente nell'anno 2013 e perciò il soggetto obbligato al pagamento dell'imposta è la società proprietaria dell'immobile), per la TASI si rileva che l'art. 1, co. 672, della legge 147/2013 prevede la soggettività passiva del locatario finanziario sino al momento della riconsegna del bene. Infatti, la TASI è destinata al finanziamento dei servizi indivisibili resi dal Comune per come individuati nello specifico regolamento, con indicazione analitica per ciascuno di tali servizi dei relativi costi alla cui copertura la TASI è diretta; pertanto, la disponibilità della immobile in capo al locatario finanziario sino alla riconsegna ed al conseguente spossessamento giustifica la continuità della sua soggettività passiva anche in difetto del titolo. (R.T.)

Riferimenti normativi: l. 147/13, art. 1, comma 672

TASI - Contratto di locazione - Qualificazione giuridica della relazione con l'immobile - IMU - Differenze - Soggetto passivo.

La durata del contratto è concetto diverso per l'IMU e per la TASI. Nel primo caso si tratta del possesso qualificato dal titolo ossia dal diritto reale, nel secondo viene in rilievo soltanto della relazione materiale ossia di fatto col bene (possesso o detenzione). L'esclusività della soggettività passiva TASI in capo al locatario finanziario per la durata del contratto, così come definito nella norma primaria, rende irrilevante la qualificazione puntuale della sua relazione con l'immobile (e cioè se il locatario finanziario sia possessore o detentore), perché egli è comunque tenuto dall'adempimento dell'intera obbligazione tributaria non operando la ripartizione percentuale prevista nell'art. 1, comma 681, della l. n. 147/2013. Egli resta unico soggetto passivo da quando ha avuto la disponibilità dell'immobile sino alla riconsegna del medesimo. Per la durata del contratto di locazione finanziaria deve intendersi il periodo intercorrente fra la data della stipula e la data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di riconsegna. (R.T.)

Riferimenti normativi: l. 147/2013, art. 1, comma 681

TASSA AUTOMOBILISTICA

583. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 312 del 28 gennaio 2019. Presidente: D'Andrea, Estensore: D'Andrea

Locazione finanziaria - Leasing – Legittimato passivo.

Nella valutazione della soggettività passiva tributaria inerente il pagamento della tassa automobilistica nel caso di locazione finanziaria, deve essere posta particolare attenzione all'anno in cui la tassa risulta dovuta. La norma che avrebbe introdotto l'esclusiva responsabilità dell'utilizzatore con riguardo al versamento della tassa automobilistica (art. 9, comma 9-bis, d.l. n. 78/2015), ancorché definita di interpretazione autentica, non ha effetto retroattivo in quanto in realtà avente natura innovativa, stante la chiarezza della norma da interpretare e il fatto che successivamente sia stata abrogata nell'intento di evitare un rischioso sindacato di legittimità costituzionale. (A.D.)

Riferimenti normativi: art. 5, comma 32, d.l. n. 953/82; art. 7, comma 2, l. n. 99/09; art. 9, comma 9-bis, d.l. n. 78/15; art. 10, d.l. n. 133/16

584. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 783 del 20 febbraio 2019. Presidente: D'Andrea, Estensore: Scarabelli**

Leasing – Soggettività passiva – Esclusione retroattività art. 9, comma 9-bis del d.l. 78/2015.

In tema di individuazione del soggetto tenuto, in caso di leasing, al pagamento della tassa di possesso degli autoveicoli, l'art. 9, comma 9-bis del d.l. 78/2015 risulta essere stato abrogato dall'art. 10 del d.l. 133/2016 (convertito in l. 160/2016) con la conseguenza che, a partire dal 1° gennaio 2016, gli utilizzatori a titolo di locazione finanziaria sono responsabili del pagamento della tassa automobilistica regionale. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.l. 133/2016, art. 10, commi 6 e 7; l. 160/2016

585. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 2390 del 27 maggio 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Nocerino**

Prescrizione bollo auto.

In tema di tassa automobilistica, il contribuente che impugna un avviso d'intimazione per il mancato pagamento di una cartella di pagamento, asserendo l'intervenuta prescrizione per omessa notifica degli atti presupposti, non deve tener conto della data di notifica della cartella, ma della data di spedizione della stessa. Se quest'ultima risulta essere anteriore al termine ultimo utile per l'ente impositore, si verifica l'interruzione della prescrizione. (A.Pi.)

Riferimenti normativi: art. 3 legge n. 60/1986

586. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 2465 del 27 maggio 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Cosentino**

Cartella di pagamento – Notificazione – Termine di decadenza.

In tema di tasse automobilistiche, le disposizioni di cui all'art. 5 del d.l. n. 953/1982, convertito con modifiche nella Legge n. 53/1983, impongono quale termine ultimo per la notificazione della cartella di pagamento, a pena di decadenza, il termine del 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui il pagamento deve essere effettuato. (E.R.)

Riferimenti normativi: d.l. 953/1982 del 30 dicembre 1982, art. 5

587. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 161 del 14 gennaio 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Noschese**

Iscrizione a ruolo – Decorso del termine di cinque anni per avviare la riscossione – Prescrizione del diritto alla riscossione – Sussiste.

La scadenza del termine per opporsi alla cartella di pagamento produce l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito senza determinare anche l'effetto della c.d. "conversione" del termine breve in quello ordinario decennale ai sensi dell'art. 2953 c.c., poiché tale disposizione si applica soltanto alle ipotesi in cui intervenga un titolo giudiziale divenuto definitivo. Ciò vale con riguardo a tutti gli atti comunque denominati di riscossione mediante ruolo, con la conseguenza che, qualora sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del termine concesso al debitore per proporre l'opposizione, non consente di fare applicazione dell'art. 2953 c.c. Di conseguenza, poiché a norma dell'art. 94, comma 6, legge regionale n. 10/2003 della Regione Lombardia, il diritto alla riscossione delle tasse automobilistiche si prescrive in cinque anni, se tale diritto è fondato sulla definitività dell'iscrizione a ruolo per mancata opposizione del debitore, esso si prescriverà in cinque anni. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: art. 2953 c.c., art. 94, co. 6, l. reg. Lombardia 10/2003

588. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 350 del 23 gennaio 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Noschese**

Contratto leasing - Soggettività passiva - Casi esclusi - Solidarietà tra proprietario e utilizzatore - Accollo interno - Irrilevanza.

In materia di tassa automobilistiche, con riferimento alle autovetture concesse in locazione finanziaria, per i casi che non rientrano nella vigenza della norma di interpretazione autentica, sono coobbligati in solido al pagamento della tassa sia il proprietario che l'utilizzatore del veicolo, a nulla rilevando l'eventuale accollo interno dedotto nel contratto di leasing a carico dell'utilizzatore per il pagamento della tassa, non essendo il medesimo opponibile alla Regione che può agire su uno dei condebitori al fine di rendere più agevole la riscossione del tributo. (E.M.)

Riferimenti normativi:

589. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 627 del 12 febbraio 2019. Presidente: Paganini, Estensore: Paganini**

Credito erariale - Riscossione - Accertamento definitivo - Prescrizione - Termine ordinario decennale - Applicabilità.

Il credito erariale per la riscossione della tassa automobilistica a seguito di accertamento divenuto definitivo per mancata impugnazione o sulla base di sentenza passata in giudicato, è soggetto al termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2946 c.c., in quanto, trattandosi di credito fiscale consolidatosi a seguito dell'omessa impugnazione di atti impositivi, la prestazione tributaria, attesa l'autonomia dei singoli periodi di imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il debito, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi. (E.M.)

Riferimenti normativi:

590. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 2077 del 15 maggio 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Lamberti**

Responsabilità degli eredi – Solidarietà – Non sussiste.

Il credito erariale per la riscossione della tassa automobilistica a seguito di accertamento divenuto definitivo per mancata impugnazione o sulla base di sentenza passata in giudicato, è soggetto al termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2946 c.c., in quanto, trattandosi di credito fiscale consolidatosi a seguito dell'omessa impugnazione di atti impositivi, la prestazione tributaria, attesa l'autonomia dei singoli periodi di imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il debito, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: c.c., artt. 752 e 1295

ALTRO

591. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 114 del 8 febbraio 2019. Presidente: Oldi, Estensore: Rustico**

ICI – Formazione nuova particella catastale nel 2014 – Avviso di accertamento relativo all'anno 2011 – Illegittimità – Sussiste.

L'avviso di accertamento relativo ad una particella catastale sorta dalla unificazione di due particelle catastali, in epoca successiva (2014) all'anno in relazione al quale è formata la contestazione (2011), deve considerarsi illegittimo. A nulla vale addurre la circostanza che

l'avviso di accertamento faccia riferimento alle particelle immobiliari che identificavano i due compendi immobiliari poi confluiti nella nuova particella e per i quali il contribuente avrebbe dovuto presentare correttamente la dichiarazione nel 2011. (R.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/1992, art. 11

592. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 311 del 5 giugno 2019.**
Presidente: Fischetti, Estensore: Stefanini

Procedura DOCFA – Classamento – Oneri delle parti.

In ogni ipotesi di classamento di un fabbricato mediante la procedura DOCFA, l'atto con cui l'amministrazione disattende le indicazioni date dal contribuente deve contenere un'adeguata - ancorché sommaria - motivazione che delimiti l'oggetto della successiva ed eventuale fase contenziosa. In particolare, l'Ufficio non può limitarsi a comunicare il classamento che ritiene adeguato ma deve anche fornire gli elementi che spieghino perché la proposta avanzata dalla parte con la DOCFA viene disattesa. (L.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 138/1998

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 3394/2014

593. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 203 del 20 marzo 2019.**
Presidente: Caristi, Estensore: Caristi

Tributi locali - Notifica - Raccomandata con avviso di ricevimento - Legittima.

La notifica di atti impositivi aventi ad oggetto tributi non erariali (nel caso di specie IMU) è scevra da vizi se effettuata per il tramite degli uffici postali, ricorrendo a raccomandata con avviso di ricevimento. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. n. 890/82, art. 14; l. n. 296/06, art. 1, co. 161

Titolo IV IMPOSTA DI REGISTRO

TRASFERIMENTI IMMOBILIARI	pag. 411
ALTERNATIVITÀ IVA/REGISTRO	pag. 413
BENEFICI PRIMA CASA	pag. 416
TRASFERIMENTI D'AZIENDA	pag. 417
DIRITTI REALI IMMOBILIARI (E ALTRI)	pag. 420
CONTRATTI PRELIMINARI	pag. 421
LOCAZIONI ED AFFITTI IMMOBILIARI	pag. 421
LOCAZIONI FINANZIARIE	pag. 428
ATTI SOCIETARI ED AFFINI	pag. 428
FIDEIUSSIONI	pag. 429
TRUST	pag. 430
INTERPRETAZIONE ATTO DA REGISTRARE (art. 20)	pag. 431
ATTI GIUDIZIARI DI TRASFERIMENTO O COSTITUZIONE DI DIRITTI REALI	pag. 437
ATTI GIUDIZIARI DI CONDANNA AL PAGAMENTO	pag. 437
ATTI GIUDIZIARI DI ACCERTAMENTO DI DIRITTI PATRIMONIALI	pag. 438
DECADENZA DELL'AZIONE FISCALE E PRESCRIZIONE DEL DIRITTO ALL'IMPOSTA	pag. 439
DISCIPLINA SANZIONATORIA	pag. 440
IPOTECARIE E CATASTALI	pag. 441
ALTRO	pag. 442

Titolo IV IMPOSTA DI REGISTRO

TRASFERIMENTI IMMOBILIARI

594. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 3, sentenza n. 215 del 3 aprile 2019.**
Presidente: De Petris, Estensore: De Petris

Eredità – Accettazione tacita - Trascrizione – Formalità direttamente conseguente – È tale.

Il titolo per la trascrizione di accettazione tacita di eredità è costituito dall'atto di trasferimento immobiliare dal quale l'accettazione stessa è enucleabile e rispetto al quale la formalità della trascrizione si pone come "direttamente conseguente". Di conseguenza spettano le agevolazioni stabilite dall'art. 10, comma 3, d.lgs. 23/2011. (M.B.)

Riferimenti normativi: art. 10, comma 3, d.lgs. 23/2011

595. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 1056 del 7 marzo 2019.**
Presidente: Celletti, Estensore: Celletti

Immobili – Cessione – Eredi – Cartella di pagamento – Impugnazione per vizi propri – Sanzioni – Inapplicabilità.

Quantunque non sottoscrittore dell'atto assoggettabile ad imposta di registro, l'erede risponde dell'imposta riconducibile all'atto medesimo. L'esistenza di un atto presupposto, quale l'avviso di liquidazione, impedisce di prendere in esame i vizi della cartella di pagamento che non siano quelli propri di questa. Nondimeno, le sanzioni irrogate con la cartella di pagamento, stante il principio di non trasmissibilità delle stesse agli eredi, si qualificano illegittime nonostante la definitività dell'avviso di liquidazione per mancata impugnazione dello stesso. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: art. 19 d.lgs. n. 546/1992

596. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 2377 del 27 maggio 2019.**
Presidente: Ingino, Estensore: Schiavini

Valori OMI – Compravendita – Valore immobiliare – Elementi probatori.

I soli valori OMI non sono da soli sufficienti a fornire la prova del valore dell'immobile oggetto di accertamento, limitandosi a costituire utile indizio da associare ad altri elementi probatori nell'accertamento del valore degli immobili finalizzato al calcolo dell'imposta di registro. (Gu.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 51 e 52

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 3197/2018

597. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 2505 del 3 giugno 2019.**
Presidente: D'Andrea, Estensore: Grassi

Atto di compravendita immobiliare – Dichiarazione di valore – Calcolo imposta.

Ai fini del calcolo dell'imposta di registro relativa ad un atto di compravendita immobiliare, la perizia di stima debitamente effettuata dall'Ufficio Territoriale può essere confutata solo mediante precisa e puntuale allegazione dei costi effettivamente sostenuti per la trasformazione del complesso immobiliare e non mediante la mera allegazione di contratti di appalto e offerte di fornitura non supportati da relativa documentazione contabile. (C.Ro.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 51 e 52

598. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1240 del 11 marzo 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra**

Acquisto terreni agricoli - Immediata conduzione diretta del fondo - Disconoscimento agevolazione - Sussiste.

Affinché le agevolazioni tributarie concernenti l'imposta di registro, ipotecaria e catastale previste dalla l. n. 604/54 a favore di chi "dedica abitualmente la propria attività manuale alla lavorazione della terra" possano essere riconosciute, è necessario che l'acquirente del fondo abbia dato corso alla sua conduzione sin dall'acquisto e non l'abbia dismessa nel corso dei cinque anni successivi. Tale regola trova parziale attenuazione allorquando l'impedimento alla coltivazione immediata e diretta sia causato da fatti obiettivi, sopravvenuti e non imputabili all'acquirente. Tra tali circostanze non può essere ricompresa, risultando pertanto idonea a determinare l'inoperatività del beneficio, l'altrui affittanza pregressa, poiché carente del requisito della sopravvenienza. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: L. n. 604/1954, art. 2

599. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2193 del 16 maggio 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri**

Compravendita immobiliare – Avviso di liquidazione – Obbligo di motivazione – Superficie immobiliare – Modalità di calcolo.

In tema di imposta di registro relativa a compravendita immobiliare, nel calcolo della superficie dell'immobile, è irrilevante la distinzione tra superficie lorda e netta, come effettuata dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare. Nel calcolo delle superfici immobiliari vanno invece considerati sia i muri perimetrali sia quelli divisorii ma esclusi: balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e posti auto. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 1, Tariffa Parte I

600. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1788 del 16 aprile 2019. Presidente: Paganini, Estensore: Borsani**

Trasferimenti immobiliari – Rinuncia unilaterale al diritto di proprietà – Imposta proporzionale - Applicabilità.

La tassazione della rinuncia al diritto di proprietà è regolata dall'art. 1, parte prima della tariffa allegata al d.P.R. 131/1986, disposizione che prevede l'assoggettamento all'imposta proporzionale degli atti traslativi o costitutivi di diritti immobiliari di godimento, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi; ne consegue che l'atto unilaterale di rinuncia va valutato non già in base ai suoi effetti giuridici (ed alla c.d. elasticità del dominio), bensì in base a quelli economici, dato che con la rinuncia al diritto di proprietà si verifica uno spostamento di ricchezza, in quanto il diritto di proprietà si espande a favore di un terzo, a scapito del rinunziante, a prescindere dai motivi per i quali quest'ultimo abbia rinunciato al proprio diritto. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, tariffa parte prima, art. 1

601. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 1954 del 6 maggio 2019. Presidente: Secchi, Estensore: Aondio**

Accertamento di maggior valore – Prova – Quotazioni immobiliari OMI – Insufficienza – Necessità di integrare con altri elementi – Sussiste.

In materia di imposta di registro le quotazioni immobiliari OMI non costituiscono fonte tipica di prova, ma semplice strumento di ausilio ed indirizzo per l'esercizio della potestà di valutazione estimativa e come tali sono inidonee, per sé sole, a determinare il valore dell'immobile; le

quotazioni OMI devono, quindi, necessariamente essere integrate da altri elementi probatori per raggiungere un grado di attendibilità sufficiente. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 52

602. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 2449 del 6 giugno 2019. Presidente: Liguoro, Estensore: Franconiero**

Trasferimenti immobiliari – Transazione fra la assuntrice del concordato fallimentare e la convenuta in revocatoria - Base imponibile – Compendio immobiliare soggetto a revocatoria fallimentare – Ordinario valore di mercato – Inapplicabilità.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, un compendio immobiliare soggetto a revocatoria fallimentare ed oggetto di transazione fra la assuntrice del concordato fallimentare e la convenuta in revocatoria, non può essere considerato bene con un ordinario valore di mercato, desumibile dai dati statistici di settore, e da porre a base della rettifica del prezzo dichiarato, a motivo dell'incontestabile incertezza determinata dalla pendenza dell'azione revocatoria e quindi della *res dubia* così venutasi a determinare, la quale costituisce il fondamento causale della transazione tassata. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 51

ALTERNATIVITÀ IVA/REGISTRO

603. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 329 del 24 maggio 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Repossi**

Cessione volontaria – Aree non edificabili– Certificato di destinazione del fondo.

Non trova applicazione il principio di alternatività IVA/registro nel caso di contratto di cessione volontaria di aree non edificabili secondo certificato di destinazione urbanistica adottato dal Comune al momento del trasferimento. Il contratto non deve essere assoggettato ad IVA, bensì ad imposta di registro, per la quale è determinante la destinazione del fondo e non la astratta compatibilità con l'edificazione. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 2

604. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 400 del 26 maggio 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Lamari**

Contratto di finanziamento – Decreto ingiuntivo – Alternatività Iva Registro– Tassazione autonoma – Sussiste.

L'articolo 40 del d.P.R. 131/86 prevede che l'imposta di registro è alternativa all'Iva e ove gli atti siano soggetti a quest'ultima non si applica l'imposta di registro in misura proporzionale. Nel caso di decreto ingiuntivo, consequenziale a contratti di finanziamento successivamente ceduti, non è applicabile l'art. 40 del T.U. sull'imposta di registro, per un verso, poiché si tratta di due negozi diversi da cui consegue una distinta tassazione, per altro verso, perché i soggetti debitori non operano in regime Iva. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 40

605. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 414 del 26 maggio 2019. Presidente: Pianta, Estensore: Portieri**

Affitto d'azienda – Locazione fabbricati – Normativa antielusiva.

L'art. 35 del d.l. 4 luglio 2006 n. 223, derogando al principio di alternatività tra Iva e registro, ha modificato la disciplina IVA dell'affitto di azienda, prevedendo che le disposizioni in materia di imposte indirette previste per le locazioni dei fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche per l'affitto d'azienda il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50%, dal valore normale

dei fabbricati. In tal modo, il legislatore ha introdotto una norma antielusiva al fine di evitare che una mera operazione di locazione immobiliare sia qualificata dalle parti come affitto di azienda per beneficiare di un regime impositivo meno oneroso. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.l. 223/2006, art. 35; d.P.R. 633/1972, art. 14

606. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 288 del 25 gennaio 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Salvo**

Decreto ingiuntivo – Condanna pagamento di denaro - Contratto di Factoring – Esente Iva – Imposta di registro fissa - Sussiste.

Il Decreto Ingiuntivo che condanni al pagamento di una somma di denaro, in forza di un contratto di Factoring, non va assoggettato ad imposta di registro proporzionale, bensì a quella fissa, per il principio di alternatività IVA/registro. La somma di denaro versata trova infatti la sua causa in un'operazione finanziaria soggetta ad IVA, ancorché esente. (A.D.)

Riferimenti normativi: art. 10, comma 1, n° 1, d. P.R. 633/72.

607. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 762 del 20 febbraio 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Centurelli**

Decreto ingiuntivo – Condanna pagamento di denaro - Contratto di Factoring – Esente Iva – Imposta di registro fissa - Sussiste.

Nel caso di ordinanza di restituzione somme emessa dal giudice civile in relazione ad importi emergenti da un contratto che li preveda quali connessi a prestazioni soggette ad IVA, l'imposta di registro sull'ordinanza di restituzione non può applicarsi in misura proporzionale, ma andrà scontata in misura fissa per l'alternatività IVA/Registro. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 40 e art. 5, comma 2

608. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 970 del 5 marzo 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Conconi**

Procedimento di esecuzione mobiliare – imposta di registro in misura fissa.

Il credito assegnato al creditore con provvedimento di esecuzione mobiliare assoggettato ad Iva ricade nell'ambito di applicazione dell'art. 40 d.P.R. 131/1986. L'ordinanza di assegnazione di beni ai creditori eseguiti è soggetta ad imposta di registro in misura fissa perché non definisce il giudizio e quindi non rientra in alcuna delle ipotesi disciplinate dall'art. 8 della Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R. 131/1986. (V.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986

609. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 2321 del 23 maggio 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Martello**

Lodo arbitrale- Condanna alla restituzione di somme – Alternatività IVA/Registro.

La condanna alla mera restituzione e rimborso di somme, indebitamente corrisposte a seguito di inadempimento contrattuale, che prescinda da qualsivoglia valutazione in merito al titolo giuridico dell'originario pagamento, sconta l'imposta di registro in misura proporzionale, conformemente al disposto della tariffa, parte prima, articolo 8, comma primo, lettera b) allegata al d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, a nulla rilevando l'applicazione, con riferimento all'originaria prestazione tra le parti, del principio di alternatività IVA/Registro di cui all'articolo 40 dello stesso d.P.R. 131/1986. (G.Man.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art.li 8, tariffa parte prima, e 40

610. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 1563 del 4 aprile 2019. Presidente: Pezza, Estensore: Pezza**

Sentenza civile – Applicazione dell'imposta proporzionale a statuizioni soggette ad iva – Doppia imposizione – Sussiste.

L'imposizione proporzionale di registro con riferimento a statuizioni di una sentenza civile che prevedono espressamente l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto si pone in contrasto con il divieto di doppia imposizione; in particolare, deve applicarsi l'imposta fissa alle statuizioni con espressa indicazione di sottoposizione ad iva, alla rivalutazione monetaria e agli interessi compensativi in quanto attratti nell'orbita della statuizione principale; si applica l'imposta in misura proporzionale del 3% sugli interessi moratori, espressamente esclusi dall'ambito di applicazione dell'iva, e con riguardo alle manleve trova applicazione l'imposta di registro proporzionale con aliquota dello 0,50% ex art. 6 tariffa prima parte allegata al d.P.R. 131/1986. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 15; d.P.R. 131/86, art. 40, tariffa parte prima artt. 6 e 8, nota II

611. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 1608 del 9 aprile 2019. Presidente: Martorelli, Estensore: Baldi**

Sentenza civile di condanna – Interessi convenzionali – Tassazione in misura fissa – Interessi moratori – Imposizione proporzionale.

In tema di imposta di registro, la sentenza di condanna che un istituto di credito ottenga per il recupero delle somme dovutegli per un finanziamento, alla luce del principio di alternatività con l'IVA consacrato nell'art. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986, va sottoposta a tassazione fissa, in base alla previsione della nota II dell'art. 8 della tariffa, parte I, allegata al detto decreto - senza distinzione tra quota capitale e quota interessi convenzionali, che costituiscono il corrispettivo prodotto dall'operazione di finanziamento, trattandosi di prestazioni, ancorché esenti, attratte pur sempre all'orbita dell'IVA - ad eccezione della statuizione relativa agli interessi moratori, che non concorrono alla formazione della base imponibile iva, ex art. 15 del d.P.R. n. 633 del 1972. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 15; d.P.R. 131/86, art. 40, tariffa parte prima artt. 6 e 8, nota II

612. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 2102 del 16 maggio 2019. Presidente: Secchi, Estensore: Aondio**

Decreto ingiuntivo ottenuto dal fideiussore nei confronti del debitore inadempiente – Recupero di somme soggette a IVA – Imposta in misura fissa – Si applica.

Il decreto ingiuntivo ottenuto dal fideiussore nei confronti del debitore inadempiente per il recupero di somme assoggettate ad IVA è soggetto, ai sensi dell'art 8 della tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, all'applicazione dell'imposta in misura fissa, atteso che la surrogazione del fideiussore al creditore principale comporta una peculiare forma di successione nel credito e la novazione dal lato soggettivo, ma non incide sull'identità oggettiva dell'obbligazione, che conserva la sua natura ai fini tributari. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, Tariffa parte prima, art. 8

BENEFICI PRIMA CASA

613. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 100 del 24 giugno 2019.**
Presidente: De Giorgio, Estensore: Minatta

Benefici prima casa - Disconoscimento per precedente fruizione - Sussiste.

È legittimo l'avviso di liquidazione della maggiore imposta di registro dovuta in relazione ad una compravendita immobiliare per disconoscimento dell'agevolazione "prima casa", allorché risulti che il ricorrente sia proprietario della quota di un 1/2 di un altro immobile acquistato con analogo regime agevolato, assegnato all'ex coniuge con il quale *medio tempore* è intervenuta separazione legale. È invero comprovata la proprietà della quota di altro immobile a suo tempo acquistato con l'agevolazione "prima casa" ed è irrilevante l'intervenuta assegnazione dello stesso all'ex coniuge. Va tuttavia annullata la pretesa sanzionatoria, ravvisandosi un "errore scusabile" che esclude la colpevolezza (anche a titolo di negligenza) del contribuente. (G.Bi.)

Riferimenti normativi: Art. 1 Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986

614. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 27 del 10 aprile 2019.**
Presidente: Platania, Estensore: Celenza

Benefici prima casa – Trasferimento di residenza nel Comune – Causa di forza maggiore.

Presupposto delle agevolazioni previste per l'imposta di registro per la prima casa è il trasferimento della residenza non nella "prima casa", ma nel comune in cui essa si trova. Pertanto è possibile giustificare il mancato assolvimento di questo obbligo solo in casi estremi di forza maggiore o caso fortuito (quali terremoti e disastri ambientali nel comune o, al massimo, imprevedibili vicende legate allo *status* lavorativo del contribuente). Non è, invece, causa di forza maggiore né il mancato completamento (o la protrazione) dei lavori di costruzione o di manutenzione di un immobile, né il ritardo nel rilascio del certificato di agibilità, salvo che si dimostri un ritardo "anomalo" nel procedimento amministrativo di rilascio del documento. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, Tariffa, Parte Prima, art. 1, nota II-bis)

615. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 2624 del 11 giugno 2019.**
Presidente: Bricchetti, Estensore: Ramondini

Benefici "Prima Casa" – Termine annuale – Data certa - Registrazione.

Nell'ambito dell'imposta di registro, ai fini del computo del termine annuale dall'alienazione di immobile acquistato con benefici "prima casa" entro il quale deve avvenire l'acquisto di altro immobile da adibire a prima casa per non incorrere nella disciplina ripristinatoria dell'imposizione ordinaria, assume esclusiva rilevanza la data certa attribuita in sede di registrazione mentre non rileva la data dell'atto. (A.Tu.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, Tariffa Parte 1, art. 1, comma 4, nota II bis

616. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2560 del 13 giugno 2019.** **Presidente: Sacchi, Estensore: Sacchi**

Benefici prima casa – Agevolazioni– Condizioni – Trasferimento della residenza – Forza maggiore.

In tema di benefici fiscali per l'acquisto prima casa, è consentito il mantenimento della agevolazione nei casi in cui il trasferimento della residenza nel comune ove è ubicato l'immobile non sia tempestivo per causa di forza maggiore. La causa di forza maggiore non può consistere nella mancata ultimazione dei lavori di ristrutturazione, atteso che elemento costitutivo della fattispecie è il trasferimento della residenza non nella prima casa ma nel comune in cui essa si trova. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 1 nota II bis lett a) tariffa parte I

617. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2712 del 20 giugno 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Agevolazioni fiscali – Sanzioni – Applicabilità – Non sussiste.

Al fine di stabilire se un'abitazione sia di lusso, e quindi vada esclusa dall'agevolazione per l'acquisto prima casa, ai trasferimenti avvenuti prima dell'1 gennaio 2014 non si applica l'art. 33 d.lgs. 175/2014 per il quale il riconoscimento dell'agevolazione è legato alla categoria catastale dell'immobile ma si deve fare riferimento alla nozione di superficie utile complessiva di cui al d.m. 2 agosto 1969. Ne discende che l'amministrazione finanziaria mantiene la potestà di revocare l'agevolazione per il carattere di lusso del bene valutato sulla base della disciplina all'epoca applicabile, senza tuttavia avere titolo per applicare le sanzioni conseguenti a comportamenti che, dopo la riforma legislativa, non sono più rilevanti in quanto riferiti a parametri normativi non più vigenti. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 175/2014, art. 33, d.m. 2 agosto 1969, d.lgs. 472/1997, art. 3

618. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 2104 del 16 maggio 2019. Presidente: Secchi, Estensore: Rota**

Benefici prima casa – Abitazione non di lusso – Valutazione – È riferita al momento dell'acquisto – Parametri di cui al d.m. 2 agosto 1969 – Applicabilità generale.

Ai fini dell'applicazione del beneficio prima casa in relazione all'imposta di registro, la valutazione della sussistenza delle caratteristiche proprie delle abitazioni non di lusso, deve essere compiuta con riguardo al momento dell'acquisto dell'immobile, e non a quello della costruzione, e quindi sulla base dei parametri contenuti nel d.m. 2 agosto 1969, qualunque sia la data di rilascio della licenza edilizia per la costruzione dell'edificio; se così non fosse, tutti gli immobili costruiti prima della entrata in vigore del D.M. 2 agosto 1969 sarebbero da considerare sempre non di lusso. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.m. 2.8.1969, art. 6

619. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 2228 del 23 maggio 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Rentiis**

Agevolazioni prima casa – Fusione di unità abitative attigue – Realizzazione - Termine – Si applica quello triennale dalla stipula dell'atto di acquisto.

In materia di agevolazioni prima casa, in ragione della lacuna normativa in ordine alla previsione di un termine di decadenza per procedere alla fusione di unità abitative attigue per le quali si è chiesto di accedere al beneficio fiscale e onde scongiurare che l'acquirente possa rinviare a tempo indeterminato tale fusione, in via interpretativa, il termine decadenziale per effettuare la medesima va identificato in quello triennale a far tempo dalla stipula dell'atto di acquisto, in analogia con quanto stabilito nel caso di immobile in corso di costruzione. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 12/85, conv. in l. 118/85, art. 2, comma 1; d.P.R. 131/86, art. 76

TRASFERIMENTI D'AZIENDA

620. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 297 del 8 maggio 2019. Presidente: Macca, Estensore: Andreozzi**

Istanza di rimborso – facoltà di sospensione – requisiti – previa notifica al contribuente.

In caso di ricorso della società avverso il silenzio-rifiuto su istanza di rimborso di maggiore imposta di registro (versata in sede di registrazione dell'atto di cessione di ramo d'azienda), l'Amministrazione non può opporre in via di eccezione riconvenzionale la facoltà di sospensione

ex art. 23, d.lgs. n. 427/1997 senza aver preventivamente emesso un provvedimento formale di sospensione, notificato al contribuente. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d. P.R. 26/04/1986 n. 131 art. 35; d.lgs. n. 427/1997, art. 23

621. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 409 del 27 giugno 2019. Presidente: Vitali, Estensore: Belotti**

Rideterminazione poste passive del ramo d'azienda ai fini della determinazione della base imponibile – Inerenza – Debiti verso fornitori – Sussiste.

Nell'ambito di una cessione di ramo di azienda, la dimostrazione dell'inerenza della voce "Debiti verso fornitori" può avvenire comprovando che i fornitori delle cui fatture si discute, anche dopo la data di cessione, hanno continuato a fatturare alla cessionaria, dimostrando in tal modo una continuità dell'attività tale da rendere credibile che anche i debiti pregressi appartenessero al ramo d'azienda. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986

622. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 1795 del 15 aprile 2019. Presidente: Chiaro, Estensore: Albertini**

Accertamento del maggior valore di avviamento – Presupposti.

Nell'ambito di una cessione di azienda, deve essere confermato il maggior valore accertato dall'Ufficio qualora questi non si sia limitato ad esame "a tavolino" ma abbia proceduto ad un reale accertamento di fatto ed abbia fornito idonea spiegazione di quanto svolto. Tra gli elementi considerati dall'Ufficio ai fini della determinazione dell'avviamento vi sono infatti anche la localizzazione, il brand, il livello di prestazioni, il tipo di clientela, la posizione dei locali, tutti elementi presenti al momento della cessione trattandosi di attività operative e funzionanti. Anche il parametro del canone di affitto – peraltro utilizzato non in via esclusiva dall'Ufficio – può costituire certamente un punto di riferimento per calcolare l'avviamento dell'azienda ceduta. (N.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 52

623. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 1902 del 8 maggio 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Bolognesi**

Trasferimento di azienda – Rettifica del prezzo di cessione – Impiego di *software* e formule matematiche.

In tema di atti relativi al trasferimento di aziende, la determinazione del prezzo di cessione di un'azienda operata esclusivamente mediante l'impiego di *software* e formule matematiche, a prescindere dalle situazioni individuali dell'azienda oggetto di trasferimento (dimensione, settore di appartenenza e realtà economica), porta alla determinazione di un valore puramente indiziario e, dunque, non sufficiente, da solo, a giustificare un accertamento da parte dell'Ufficio. (G.Co.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 51 e 52

624. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1927 del 30 aprile 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Arcieri**

Cessione di azienda – Metodo dell'investimento sostitutivo – Metodo reddituale – Discrezionalità dell'amministrazione - Fattispecie.

In tema di imposta di registro, ai fini della determinazione del valore dell'avviamento dell'azienda ceduta, spetta alla valutazione discrezionale dell'Agenzia delle Entrate la scelta in ordine al criterio col quale procedere all'accertamento. (Nel caso di specie, l'Ufficio ha fatto

ricorso al metodo dell'investimento sostitutivo, anziché al metodo reddituale ex art. 2, DPR 460/1996). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 31/07/1996 n. 460, art. 2

625. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2817 del 24 giugno 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

Applicazione dell'imposta – Interpretazione degli atti – Qualificazione del contratto ai fini fiscali – Criteri – Art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 – Fattispecie in tema di cessione di partecipazioni societarie – Tassazione in misura fissa – Non sussiste.

L' art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 dispone che l'imposta di registro è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione; nel caso di un'operazione di cessione d'azienda seguito da cessione delle partecipazioni nella cessionaria l'interpretazione dei due atti registrati deve essere fatta globalmente, per individuare l'effettivo negozio esito due contratti. Nel caso di specie si tratta quindi di una cessione aziendale che, va tassata in misura proporzionale e non in misura fissa. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20

626. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 150 del 14 gennaio 2019. Presidente: Lamanna, Estensore: De Rentiis**

Cessione di ramo d'azienda – Valutazione del valore dell'azienda – Metodi legali – Non sussistono – Correttezza del metodo utilizzato dal contribuente – Questione di fatto.

La disciplina dettata dal legislatore in materia di imposta di registro non impone l'adozione di uno specifico metodo valutativo ai fini della determinazione del valore complessivo di un ramo d'azienda. In linea generale si distingue tra metodi patrimoniali e metodi reddituali: i primi valorizzano il patrimonio dell'azienda ceduta; i secondi, viceversa, valorizzano i flussi reddituali attesi: sicché in sostanza, nel primo caso, il valore dell'azienda viene assunto come funzione del patrimonio (ossia, come un mero insieme di attività e passività risultanti dalla contabilità); nell'altro, come funzione del flusso di reddito. Una variante del metodo patrimoniale semplice, poi, è quella (c.d. metodo patrimoniale complesso) di tenere conto anche del valore dell'avviamento, integrando il valore economico delle attività e passività dell'azienda con la stima del plusvalore derivante da beni immateriali destinati a conservare o ad accrescere la dotazione patrimoniale nel medio-lungo periodo (ad es. il know-how aziendale, la formazione del personale). La scelta tra i diversi metodi di stima integra una questione di fatto che il giudice del merito può sindacare solo in presenza di elementi che evidenziano l'erroneità del valore economico di scambio stimato dalle contribuenti con riguardo alla concreta realtà aziendale. Allo stesso modo, in assenza di una evidente errata applicazione dei dati economici posti alla base del calcolo per compiere la stima del valore aziendale ceduto, l'Ufficio non può contestare la scelta operata dal contribuente quando il metodo di stima prescelto è comunemente usato nella prassi commerciale. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: artt. 51 e 52, d.P.R. 131/1986

627. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 1561 del 4 aprile 2019. Presidente: Cusumano, Estensore: Monterisi**

Trasferimenti d'azienda – Avviamento – Accertamento di maggior valore – Motivazione – Requisiti.

Qualora le parti abbiano quantificato il valore dell'avviamento in misura di gran lunga superiore a quello che si sarebbe ottenuto seguendo le linee guida indicate dall'art. 2, comma 4, d.P.R. 460/1996, è onere dell'Amministrazione motivare compiutamente l'adozione di criteri diversi

e, in particolare, confutare specificamente i criteri adottati dalle parti, specie in ordine ad una eventuale maggiore affidabilità in concreto dei criteri adottati. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 51, comma 4; d.P.R. 460/96, art. 2, comma 4

628. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 1653 del 9 aprile 2019. Presidente: Gravina, Estensore: Piombo**

Trasferimenti d'azienda – Accertamento di maggior valore – Avviamento – Valore negativo – Rilevanza – Sussiste.

Nella determinazione del valore venale dell'azienda trasferita ai fini dell'imposta di registro, l'avviamento - in quanto qualità aziendale intrinseca richiamata dal d.P.R. n. 131 del 1986, articolo 51, comma 4, - rileva non solo se positivo, ma anche se negativo; ed abbia, in quanto tale, determinato la pattuizione tra le parti di un prezzo di cessione inferiore al valore patrimoniale netto dei cespiti aziendali, perché scontato in ragione della fondata previsione di perdite future e del solo successivo recupero di redditività dell'azienda stessa. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 51, comma 4

629. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 2281 del 28 maggio 2019. Presidente: Gravina, Estensore: Gravina**

Trasferimenti d'azienda – Accertamento di maggior valore – Avviamento – Valore negativo – Rilevanza – Sussiste.

Ai fini dell'imposta di registro, il valore dell'avviamento deve essere calcolato vagliando non solo gli elementi positivi dell'attività, ma anche le perdite subite; infatti, essendo la disciplina normativa finalizzata a garantire che l'imposta venga applicata su una base imponibile il più possibile conforme al valore dell'azienda in condizioni di libero mercato, si deve ritenere che in essa trovi rilevanza anche quell'avviamento che, avendo segno negativo, sia dalle parti computato a riduzione del prezzo di cessione. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 51

DIRITTI REALI IMMOBILIARI (E ALTRI)

630. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 498 del 4 febbraio 2019. Presidente: D'Andrea, Estensore: Petrone**

Imposta di registro – cessione di cubatura – atto di asservimento - imponibilità.

L'atto con il quale viene trasferita la c.d. cubatura, denominato atto di asservimento, è assimilabile ad un negozio traslativo di un diritto reale immobiliare atipico. Deve pertanto ritenersi pacifica l'applicabilità dell'imposta di registro agli atti di cessione di cubatura, comunque formulati, poiché il disposto di cui al n. 1 della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131/1986 prevede specificamente la tassazione proporzionale degli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali di godimento, compresa la rinuncia agli stessi. (F.Li.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 52, comma 4

Riferimenti giurisprudenziali: cfr. Cass., n. 10979/2007

631. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 1968 del 9 maggio 2019. Presidente: Ortolani, Estensore: Uppi**

Estimi catastali – Declassamento – Rendita unità catastale.

Per rettificare la dichiarazione del contribuente circa il declassamento degli immobili non si può fare riferimento al solo termine annuale poiché si tratta di un termine ordinatorio e non

perentorio, in quanto posto in essere da un decreto ministeriale e non da una legge primaria. Piuttosto è opportuno utilizzare gli appositi quadri sinottici che devono essere resi conoscibili al contribuente. (C.Fa.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/94

632. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 2132 del 15 maggio 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Cozzi**

Presupposti d'imposta - Beni immobili.

Ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta di registro per atti che hanno ad oggetto beni immobili il legislatore ha inteso privilegiare il criterio del valore di mercato. Ne consegue che, in assenza di elementi ostativi alla sua applicazione, detto criterio deve essere necessariamente seguito dall'Amministrazione nelle operazioni di rettifica. (F.Fi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 51

CONTRATTI PRELIMINARI

633. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2812 del 24 giugno 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Vicini**

Contratto preliminare – Iva – alternatività Iva registro – Caparra confirmatoria – Acconto – Tassazione in misura fissa.

In tema di imposta di registro, la nota dell'art. 10 della tariffa, allegata al D.P.R. 131/1986, che regola la tassazione dei contratti preliminari in misura fissa, dispone che se nel preliminare è prevista la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria si applica l'aliquota dello 0,50%, se prevede, invece, il pagamento di acconti di prezzo non soggetti a Iva si applica l'aliquota del 3%. Nel dubbio se la somma di denaro sia stata versata a titolo di acconto sul prezzo o a titolo di caparra si deve ritenere che il versamento sia avvenuto a titolo di acconto sul prezzo. (M. Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986

LOCAZIONI ED AFFITTI IMMOBILIARI

634. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 232 del 28 marzo 2019. Presidente: Vitali, Estensore: Vitali**

Locazioni immobiliari - Clausola penale sottoposta a condizione sospensiva - Non sussiste.

La clausola, apposta ad un contratto di locazione avente ad oggetto un immobile ad uso abitativo, con la quale è predeterminato l'ammontare del danno da riconoscersi al locatore in caso di inadempimento del conduttore all'obbligo di tempestiva restituzione della cosa locata alla cessazione del vincolo, non può essere considerata e conseguentemente tassata alla stregua di una clausola penale sottoposta a condizione sospensiva, atteso che si limita alla mera riproposizione di una previsione di legge ed, in specie, dell'art. 1591, c.c. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 27; c.c., art. 1591

635. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 243 del 1 aprile 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Maddalo**

Locazioni immobiliari - Clausola penale - Autonomia - Sussiste.

La clausola, apposta ad un contratto di locazione avente ad oggetto un immobile ad uso abitativo, con la quale è predeterminato l'ammontare del danno che il conduttore dovrà corrispondere al locatore in caso di tardiva retrocessione del bene allo spirare del vincolo, deve considerarsi autonoma pattuizione a contenuto patrimoniale (non necessaria, né conseguente

rispetto al regime giuridico proprio delle locazioni) e, in quanto tale, da assoggettare ad imposta di registro in misura fissa. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 27; c.c., art. 1591

636. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 262 del 11 aprile 2019.**
Presidente: Chiappani, Estensore: Romano di Vieto

Locazioni ed affitti immobiliari – Clausola penale - Registrazione.

Ai fini della determinazione e liquidazione dell'imposta di registro, la clausola penale contenuta in contratti di locazione è una pattuizione convenuta dalle parti per rafforzare, da un lato, il vincolo contrattuale e, dall'altro, per stabilire preventivamente una determinata sanzione per il caso di inadempimento. La sua intima connessione con la causa negoziale ne esclude la autonoma tassabilità ai fini dell'imposta di registro. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86

637. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 337 del 29 maggio 2019.**
Presidente: Macca, Estensore: Di Giorgio

Contratto di locazione – Clausola penale – Tassazione autonoma – Sussiste.

La clausola penale inserita nel contratto di locazione assume natura autonoma, seppure a carattere accessorio, rispetto al contenuto e alla causa del contratto principale in relazione al quale non ha un rapporto di necessario collegamento. Pertanto trova applicazione l'art. 21 del d.P.R. 131/1986, con conseguente tassazione autonoma delle diverse disposizioni. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 21, comma 1

638. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 364 del 14 giugno 2019.**
Presidente: Caristi, Estensore: Repossi

Contratto di locazione – Clausola penale – Tassazione autonoma – Non sussiste.

Qualora una clausola penale sia inserita all'interno di un contratto di locazione è esclusa l'autonoma tassabilità della stessa trattandosi di negozio complesso contrassegnato da una causa unica. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 21

639. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 394 del 25 giugno 2019.**
Presidente: Spartà, Estensore: Spartà

Contratto di locazione – Clausola penale – Risoluzione del contratto – Clausola autonoma – Tassazione autonoma – Non sussiste.

La clausola che disciplina la risoluzione del contratto per il mancato pagamento dei canoni, pattuita in un contratto di locazione, non è una clausola penale in senso tecnico e non costituisce una clausola autonoma, ma è correlata alla scadenza del pagamento dovuto e rimasto insoluto quale effetto del ritardo stesso. La clausola non contiene, quindi, una liquidazione anticipata del danno, quale stretta clausola penale nella sua funzione anticipatoria della liquidazione del danno, bensì l'effetto tipico del ritardo nell'adempimento. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21; art. 1382 c.c.

640. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 399 del 26 giugno 2019.**
Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini

Contratto di locazione – Clausola penale – Tassazione autonoma – Sussiste.

La clausola penale con cui si determina convenzionalmente la misura degli interessi moratori, pur collegata ad un contratto di locazione, rispetto al quale ha natura accessoria, costituisce

negozio dotato di oggetto e causa propri e deve essere, quindi, assoggetta all'imposta di registro ai sensi dell'art. 21 del Testo unico del d.P.R. 131/1986, art. 21. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

641. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 401 del 26 giugno 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Lamari**

Contratto di locazione – Clausola penale – Tassazione autonoma – Non sussiste.

La clausola penale inserita all'interno di un contratto di locazione, con la quale si pattuisce il pagamento di interessi moratori, non costituisce una clausola autonoma e distinta rispetto all'obbligazione principale del pagamento dei canoni di locazione. Al contrario, tra le due convenzioni sussiste un collegamento connotato da un carattere di oggettività. Si tratta, quindi, di un negozio complesso contrassegnato da un'unica causa e, pertanto, non autonomamente tassabile sulla base dell'art. 21 d.P.R. 131/1986. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

642. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 45 del 18 aprile 2019. Presidente: Deantoni, Estensore: Deantoni**

Obbligo di registrazione della sopravvenuta intesa di riduzione del canone di affitto – Non sussiste – Data certa ottenuta mediante affrancatura e spedizione dell'atto di modifica del canone – Efficacia.

La sopravvenuta intesa con cui le parti riducono la misura del canone di un contratto di affitto in essere non è soggetta a registrazione. Infatti, la mera riduzione del canone non produce alcuna novazione del contratto, attenendo semplicemente a una modifica quantitativa dell'obbligazione tipica del contratto stesso. Quindi il negozio giuridico modificato non rientra tra quelli per i quali l'art. 17 del d.P.R. 131/1986 prescrive la registrazione. L'intesa ha data certa nei confronti dei terzi, fisco incluso, anche se le parti hanno adottato mezzi diversi dalla registrazione, quali, nella specie, l'affrancatura e spedizione dell'atto, con timbratura postale apposta sullo stesso. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 17; c.c., art. 2704

643. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 618 del 13 febbraio 2019. Presidente: Roggero, Estensore: Chiametti**

Locazione immobiliare – Imposta di registro – Tassazione – Clausole penali – Imposta in misura fissa.

La clausola penale è soggetta ad imposta di registro in misura fissa quando derivante dalla libera volontà delle parti; essa è in tal caso equiparabile alla previsione di una prestazione accessoria subordinata al verificarsi di un evento futuro ed incerto e sconta una autonoma tassazione. (M.A.M)

Riferimenti normativi: art. 21 comma 1 d.P.R. 131/1986

644. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 761 del 20 febbraio 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Centurelli**

Locazione immobiliare – Clausola penale – Non assimilabilità a clausola sospensiva.

In tema di imposta di registro su contratti di locazione immobiliare, la clausola risolutiva espressa con previsione di penale, ha natura diversa rispetto a quella della condizione sospensiva, la quale incide sull'efficacia del contratto che resta subordinato all'avverarsi della condizione; per tale ragione essa non va tassata in via autonoma ed ulteriore rispetto alla tassazione già scontata dal contratto di locazione. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 27

645. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 792 del 20 febbraio 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Moro**

Locazione immobiliare – Clausola penale – Non assimilabilità a clausola sospensiva.

In tema di imposta di registro su contratti di locazione immobiliare, la clausola penale che preveda penali in caso di tardato pagamento del canone, avendo carattere di aleatorietà ed essendo intrinsecamente correlata alla disposizione principale del contratto, non rappresenta una disposizione autonoma e non può essere soggetta ad autonoma imposizione. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 27

646. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 894 del 25 febbraio 2019. Presidente: Chiaro, Estensore: Garofalo**

Canone locazione – Penale interessi moratori – obbligazione non autonoma.

La clausola relativa alla penale interessi moratori inclusa nel contratto di locazione non è una pattuizione autonoma ma deriva direttamente dall'obbligazione di pagamento del canone. Non si configura come una penale in senso tecnico-giuridico, e pertanto non è autonomamente tassabile ai fini dell'imposta di registro. (V.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21, Comma 2

647. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1033 del 6 marzo 2019. Presidente: Di Rosa, Estensore: Di Rosa**

Locazioni – Clausola Penale.

Rientra nella nozione di clausola penale ex art. 1382 c.c. anche quella disposizione, contenuta in un contratto di locazione, che preveda a carico del conduttore interessi moratori sulle somme non tempestivamente versate al conduttore. Pertanto la stessa soggiace ad autonoma liquidazione ai fini dell'Imposta di Registro, non potendo trovare applicazione l'art. 21 secondo comma del d.P.R. 131/1986. (M.Pi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21, comma 2

648. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 1319 del 22 marzo 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Centurelli**

Locazione immobiliare – Clausola penale – Intrinseca correlazione alla disposizione principale del contratto – Non tassabile in via autonoma.

In tema di imposta di registro su contratti di locazione immobiliare, la clausola penale – la quale sostanzia una pattuizione priva di effetti immediati, ma destinata ad operare solo per il caso di eventuale futura inadempienza del conduttore all'obbligo di puntuale pagamento del canone - avendo carattere di aleatorietà ed essendo intrinsecamente correlata all'oggetto principale del contratto, non rappresenta una disposizione autonoma e non può essere soggetta ad autonoma imposizione. (G.Za.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

649. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 1495 del 1 aprile 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Uppi**

Ritardata registrazione del contratto di locazione – Sanzione – Canone annuo.

In caso di ritardata registrazione di un contratto di locazione di durata novennale, la sanzione per la mancata tempestiva registrazione deve essere calcolata sul canone del primo anno qualora le parti abbiano esercitato l'opzione di cui all'art. 17 d.P.R. n. 131/1986, ai sensi del quale l'imposta di registro può essere pagata annualmente sull'ammontare del canone annuo. La sanzione calcolata sui canoni pattuiti per l'intera durata del contratto è contraria al senso di giustizia e produrrebbe un ingiustificato arricchimento per l'Erario. (G.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 17

650. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 1748 del 16 aprile 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Bolognesi**

Clausola penale espressa - Negozio giuridico collegato - Imposizione più onerosa.

La clausola penale espressa nel testo di un contratto di locazione costituisce pattuizione autonoma che si inserisce, con funzione accessoria, nelle disposizioni del contratto principale. La stessa è da qualificarsi negozio giuridico collegato a quest'ultimo e, quindi, l'imposta di registro deve essere applicata come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa. (M.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

651. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 2064 del 13 maggio 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Grossi**

Locazione - Registrazione.

Per i contratti di locazione, la base imponibile per il calcolo dell'imposta di registro non può risultare dall'ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto, come invece è previsto per altre tipologie di contratti, in quanto la registrazione deve avvenire per ciascuna delle annualità successive alla prima. (A.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 43

652. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2152 del 13 maggio 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi**

Contratto di locazione - clausola penale – natura giuridica – negozio collegato.

La clausola penale è inquadrata come una pattuizione autonoma, che si inserisce all'interno di un contratto principale, con funzione accessoria rispetto a quest'ultimo; il rapporto che si instaura tra contratto principale e clausola penale servente è quello quindi del collegamento negoziale. (G.Li.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21, comma 2

653. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 2387 del 28 maggio 2019. Presidente: Tucci, Estensore: Squassoni**

Clausola penale – Contratto di locazione – Autonoma tassazione.

La clausola penale inserita in un contratto di locazione sarà soggetta ad autonoma tassazione ex art. 21 TUR al verificarsi della condizione sospensiva. La clausola penale, peraltro, non può essere considerata accessoria, ai fini dell'applicazione dell'art. 21 TUR, nei casi stabiliti dall'art. 1282 c.c., ovvero quando discenda da una previsione normativa. (Gu.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21, comma 2

654. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 2477 del 30 maggio 2019. Presidente: Citro, Estensore: Macchiarola**

Contratto di locazione – Base imponibile – Determinazione – Canoni di locazione pattuiti per l'intera durata contrattuale - Necessità - Sussiste.

Con riferimento al contratto di locazione, ai fini del calcolo dell'imposta dovuta e della conseguente sanzione, trova applicazione l'art. 43, comma 1, lett. H, del d.P.R. 131/1986 che individua la base imponibile nell'ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto. (E.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 43

655. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 2627 del 11 giugno 2019. Presidente: Brichetti, Estensore: Brichetti**

Contratto di locazione – Clausole penali – Negozio collegato.

Ai fini dell'imposta di registro, le clausole penali contenute in un contratto di locazione debbono essere registrate autonomamente in quanto presentano una causa distinta da quella del contratto cui afferiscono e configurano pertanto un'ipotesi di collegamento negoziale e non di negozio complesso. (A.Tu.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. Ord. n. 15774/2017

656. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 2723 del 14 giugno 2019. Presidente: Lo Monaco, Estensore: Chiametti**

Determinazione della sanzione - Tardiva registrazione - Contratto di locazione.

L'imposta di registro per i contratti di locazione può essere assolta in un'unica soluzione sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto ovvero annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno. Nella circostanza in cui il contribuente abbia tardivamente registrato il contratto e optato per la corresponsione annuale della relativa imposta, la relativa sanzione dovrà essere determinata sul canone annuale e non su quello stabilito per l'intera durata del contratto. L'Ufficio dovrà limitarsi a verificare anno per anno la corretta corresponsione dell'imposta dovuta. (F.D.A.)

Riferimenti normativi: artt. 17, 43 e 69, d.P.R. 131/86

657. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 2731 del 14 giugno 2019. Presidente: Lo Monaco, Estensore: Lo Monaco**

Contratto di locazione - Clausola penale.

La clausola, prevista da un contratto di locazione, avente ad oggetto l'obbligo di pagamento di interessi moratori superiori al tasso legale nel caso di mancata corresponsione del canone non può essere considerata una "clausola penale". La previsione di interessi convenzionali moratori deve essere considerata riproduttiva di quanto previsto dal comma 4 dell'art. 1284 c.c. e, pertanto, non possono individuarsi i presupposti per l'applicazione dell'imposta di registro. (F.D.A.)

Riferimenti normativi: l. 162/2014 e art. 1284, comma 4, c.c.

658. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 48 del 17 gennaio 2019. Presidente: Novik, Estensore: Novik**

Clausola penale – Contratto di locazione – Autonoma tassazione – Condizione sospensiva.

Nei contratti di locazione, la clausola penale assolve la duplice funzione di rendere oneroso l'inadempimento di una delle parti e di predeterminare la misura del risarcimento nel caso di avvenuto inadempimento. Tuttavia, pur riconoscendo a tale clausola una propria causa, distinta da quella del contratto nel cui contesto si inserisce, essa è complementare all'accordo di locazione. Sicché, ai sensi dell'art. 21, comma 2, TUR, questa singola clausola non può ritenersi assoggettabile ad autonoma tassazione. (A.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21, comma 2

659. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 96 del 12 febbraio 2019. Presidente: Leotta, Estensore: Greco**

Atti contenenti più disposizioni – Contratto di locazione – Clausola penale – Elemento accidentale – Soggettività ad imposizione.

Ai sensi del combinato disposto degli artt. 21, comma 1 e 22 d.P.R. n. 131/1986, le clausole penali sono soggette ad autonoma imposizione ai fini dell'imposta di registro in quanto configurano una disposizione autonoma che non deriva necessariamente da quella relativa all'obbligazione principale dedotta nell'atto. (F.Lo.)

Riferimenti normativi: artt. 21 e 22, d.P.R. 131/1986

660. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 170 del 12 marzo 2019. Presidente: Petrucci, Estensore: Petrucci**

Clausola penale collegata e complementare a contratto di locazione – Imposta si applica come se l'atto contenga la sola disposizione con imposizione più onerosa.

In presenza di una clausola penale collegata e complementare a un contratto di locazione, la cui invalidità o inefficacia travolge anche la clausola penale medesima, deve affermarsi che l'anzidetta clausola deriva dal contratto cui accede e non può esistere prescindendo da esso. La sua pattuizione rientra pertanto nell'ambito applicativo dell'art. 21, comma 2 del D.P.R. n. 131/1986 secondo il quale l'imposta di registro si applica come se l'atto contenga la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art.21, comma 2

661. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 36 del 3 gennaio 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Antonioli**

Clausola penale collegata e complementare a contratto di locazione – Imposta si applica come se l'atto contenga la sola disposizione con imposizione più onerosa.

In relazione alla locazione di immobili strumentali, l'imposta di registro è dovuta non già nella misura proporzionale, pari all'1%, ma in quella fissa, in ragione del principio di alternatività tra IVA e registro previsto dall'art. 40 del d.P.R. 131/1986. La proporzionalità del tributo contrasta infatti con l'art. 401 della Direttiva n. 2006/112/CE. Il c.d. "Decreto Bersani" (art. 35 del d.l. 223/2006, convertito dalla l. 248/2006) non ha del resto modificato – né circoscritto l'ambito – del principio di alternatività. Né avrebbe potuto farlo, vista la prevalenza del diritto dell'Unione europea sul diritto nazionale. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: art. 401, Direttiva 2006/112/CE; art. 40, d.P.R. 131/1986; art. 35, d.l. 223/2006

Riferimenti giurisprudenziali: CTR Lombardia, 30 ottobre 2012, n. 138/48/12 e CTR Lombardia, 4 luglio 2014, n. 3663/2014

662. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 1627 del 9 aprile 2019. Presidente: Martorelli, Estensore: Baldi**

Locazione immobiliare pluriennale – Sanzione per la tardiva registrazione – È commisurata all'imposta dovuta per l'intera durata del contratto.

Per i contratti di locazione immobiliare pluriennale, l'imposta di registro può essere assolta con adempimento unitario o annualmente sul canone pattuito per ciascun anno, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, d.P.R. 131/1986, il quale, tuttavia, introduce solo una modalità di assolvimento rateizzato dell'imposta che è parametrata, in base all'art. 43, comma 1, lett. h, ai corrispettivi dovuti per l'intera durata del contratto e a tale intera imposta è commisurata la sanzione per la tardiva registrazione, ai sensi del successivo art. 69. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 17, comma 3, art. 43, comma 1, lett. h, art. 69

663. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1674 del 11 aprile 2019. Presidente: Paganini, Estensore: Crisafulli**

Locazione immobiliare pluriennale – Opzione per il pagamento annuale dell’imposta – Sanzione per la tardiva registrazione – È commisurata all’imposta dovuta per ciascun anno – Registrazione tardiva con ravvedimento operoso – Ammissibilità – Sussiste.

In caso di registrazione tardiva di contratto di locazione o sublocazione di tipo urbano, in virtù del fatto che il contribuente ha optato per il pagamento annuale dell’imposta sull’ammontare del canone relativo a ciascun anno, la sanzione non è ragguagliata all’imposta determinata sulla base del corrispettivo pattuito per la intera durata del contratto, dato che l’art. 69, d.P.R. 131/86, non contiene alcun rimando o collegamento con l’art. 43 dello stesso testo unico, norma diretta unicamente a disciplinare le diverse basi imponibili, e la norma di riferimento è data invece dall’art.17, comma 3, che stabilisce che l’imposta può assolversi sull’intero corrispettivo, ovvero quello annuale; la circostanza che si possa procedere nell’uno o nell’altro modo, evidenzia una facoltà del contribuente e pertanto non è contestabile la possibilità di procedere tardivamente con il ravvedimento operoso. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, artt. 17, 69

LOCAZIONI FINANZIARIE

664. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1323 del 21 marzo 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Sacchi**

Locazioni finanziarie – Immobili ceduti da banche o intermediari autorizzati.

La cessione di un immobile concesso in locazione finanziaria effettuata da una banca o intermediario finanziario autorizzato non preclude l’applicazione dell’imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa anche a seguito di risoluzione del contratto di locazione finanziaria per inadempimento dell’utilizzatore. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.l. 223/2006, art. 35, comma 10 ter.1

ATTI SOCIETARI ED AFFINI

665. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 14 del 15 marzo 2019. Presidente: Mottola, Estensore: Rosina**

Cessione ramo d’azienda – Scissione.

La cessione di ramo d’azienda è sostanzialmente differente dalla scissione. Nella prima, l’acquirente è un soggetto terzo, formalmente e sostanzialmente, sicché si verifica quel trasferimento di ricchezza che costituisce il presupposto d’imposta. Nella seconda, la società attribuisce una parte della propria attività ad un soggetto formalmente diverso, ma facente capo alla medesima proprietà. In questo caso, la fattispecie è traslativa ma non comporta un trasferimento di ricchezza. La scissione non può dunque essere trattata al pari di una cessione di ramo d’azienda. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, Tariffa, Parte Prima, art. 4

666. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 28 del 11 aprile 2019. Presidente: Platania, Estensore: Platania**

Aumento di capitale – Conferimento in denaro - Compensazione poste creditorie.

Le operazioni di aumento (o conferimento di capitale), qualunque siano le modalità operative concretamente scelte (nel caso di specie conferimento in denaro mediante compensazione di poste creditorie), sono in ogni caso soggette a registrazione a tassa fissa. (M.An.)

Riferimenti normativi:

667. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2449 del 29 maggio 2019. Presidente: Di Rosa, Estensore: Curami**

Operazioni infragruppo – Cessione di ramo d'azienda - Riqualficazione da parte dell'Ufficio – Possibilità – Non sussiste.

L'imposta di registro è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati. Se è indubitabile che l'Amministrazione, in forza di tale disposizione, non è tenuta ad accogliere acriticamente la qualificazione prospettata dalle parti, ovvero quello della forma apparente, è indubbio che in tale attività riqualficatoria essa non può travalicare lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, pena l'artificiosa ricostruzione di una fattispecie diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici. (E.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20; l. 205/2017, art. 1, comma 87 lett. a)

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 20154/2016

FIDEIUSSIONI

668. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 2796 del 18 giugno 2019. Presidente: Beretta, Estensore: Arista**

Fidejussione nel contratto di locazione – Cedolare secca.

In regime di cedolare secca alla fideiussione prestata in favore del conduttore, al fine di garantire meglio il locatore, non si applicano l'imposta di registro e di bollo. La fidejussione è, infatti, una garanzia strettamente connessa al rapporto principale locatizio, e non un'ulteriore pattuizione autonoma da questo. (G.Pi.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 3 comma 2

669. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 228 del 17 aprile 2019. Presidente: Fazio, Estensore: Bertolo**

Contratti di fideiussione enunciati in decreto ingiuntivo-Misura proporzionale - Sussiste.

In caso di enunciazione di contratti di fideiussione in un decreto ingiuntivo emesso a favore del creditore contro la società debitrice e i garanti, è legittima la soggezione di tali atti ad imposta di registro proporzionale, ai sensi dell'art. 22, comma 1 del d.P.R. 131 del 1986, considerata, da un lato, l'identità delle parti dei contratti di garanzia e di quelle evocate nel provvedimento monitorio che tali contratti ha enunciato e considerato, dall'altro, che gli atti costitutivi delle fideiussioni erano da registrare *ex se* in termine fisso ex art. 5 del d.P.R. 131 del 1986, in quanto compresi nella tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 131 del 1986 (art. 6). Non ha alcuna rilevanza la natura accessoria del contratto di fideiussione in campo civilistico (artt. 1939 e 1941 c.c.) in quanto la stessa non può essere riportata nell'ambito tributario e, segnatamente, nell'ambito dell'imposta di registro, per la quale, ai sensi dell'art. 22, comma 1 del d.P.R. 131/1986, vale invece il principio dell'autonomia dei singoli negozi. È da escludere che la

relativa tassazione possa essere attratta nella disciplina tributaria IVA per il solo fatto che il creditore sia soggetto a tale imposta (*ex multis*, cfr. Cass., Sez. V, n. 17237 del 2013). In presenza di una pluralità di fideiussioni enunciate a fondamento della condanna solidale, conformemente all'art. 6 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 131 del 1986, l'imposta proporzionale è dovuta su un'unica fideiussione, salva l'imposta in misura fissa per le altre eccedenti l'unica soggetta ad imposta proporzionale (Cass. 10347/07). In presenza di sanzioni tributarie illegittime o troppo onerose, la Commissione Tributaria non può limitarsi ad enunciarlo ma è tenuta a rideterminarle. Ciò discende dal fatto che il processo tributario non rientra tra quelli di "impugnazione-annullamento" bensì tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto non diretto unicamente all'eliminazione dell'atto impugnato ma a una pronuncia di merito sostitutiva. (M.Lo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art.22

Riferimenti giurisprudenziali: Cass., sent. n. 26263 del 29 dicembre 2010

670. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2810 del 24 giugno 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Decreto ingiuntivo – Fideiussione omnibus – obbligazioni solidali – Confideiussione – Imposta in misura fissa.

Nel caso di fideiussioni prestate con atti separati da più persone per un medesimo debitore ed a garanzia del medesimo debito, enunciate in un unico decreto ingiuntivo riferito unitariamente al debitore principale ed ai garanti, si configura una "confideiussione" con applicazione del regime fiscale agevolato previsto dall'art. 6 Tariffa parte prima allegata al d.P.R. 131/1986, la quale dispone per le garanzie reali e personali a favore di terzi l'aliquota proporzionale dello 0,50%, precisando che le garanzie personali prestate in solido da più soggetti danno luogo all'applicazione di una sola imposta in misura fissa. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 6 Tariffa parte I

TRUST

671. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 2567 del 6 giugno 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Bertolo**

Trust autodichiarato – Imposta proporzionale – Non soggetto.

Nell'ipotesi di trust autodichiarato il trasferimento di beni e diritti deve esser tassato unicamente al momento del concretizzarsi dell'effettivo arricchimento in capo al beneficiario. In particolare, non realizzandosi un trasferimento di beni e diritti, si deve applicare unicamente l'imposta fissa, dal momento che i beni apportati rimangono all'interno della sfera giuridica del disponente. Venendo meno un reale arricchimento mediante un reale trasferimento di beni e diritti è, pertanto, dovuta l'imposizione unicamente in misura fissa, e non quella in misura proporzionale. (C.Sg.)

Riferimenti normativi: d.l. 262/2006, art. 2

672. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2679 del 12 giugno 2019. Presidente: Di Rosa, Estensore: Pavone**

Trasferimento di beni in trust – Costituzione di vincolo di destinazione – Non sussiste.

Il trasferimento di beni in *trust* da parte del disponente in vista di una futura assegnazione degli stessi ai beneficiari, tra i quali figura lo stesso disponente per una quota pari al cinquanta per cento, non costituisce arricchimento in favore di terzi e, pertanto, non è soggetto ad imposta di donazione. (E.B.)

Riferimenti normativi: d.l. 262/2006, art. 2, co. 47

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 31445/2018

673. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 312 del 22 gennaio 2019. Presidente: Paganini, Estensore: Paganini**

Imposte ipotecarie e catastali – Atti di trasferimento dei beni dal settlor al trustee – Tassazione in misura fissa – Si applica.

Il trasferimento del bene dal settlor al trustee avviene a titolo gratuito e non determina effetti traslativi, poiché non ne comporta l'attribuzione definitiva al secondo, che è tenuto solo ad amministrarlo ed a custodirlo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del suo ritrasferimento ai beneficiari del trust; tale atto, pertanto, è soggetto a tassazione in misura fissa, sia per quanto attiene all'imposta di registro che alle imposte ipotecaria e catastale. (F.Tam.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 347/90, art. 10

674. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1895 del 29 aprile 2019. Presidente: Marini, Estensore: Antonioli**

Conferimento di beni – Effettivo trasferimento o arricchimento – Non sussiste – Imposta proporzionale – Inapplicabilità.

Il trust auto-dichiarato costituisce una forma di donazione indiretta con cui il disponente beneficia i suoi discendenti non già direttamente, ma a mezzo del trustee, che non ne diviene proprietario, in esecuzione di un diverso programma negoziale; il conferimento di beni in un trust, dunque, non può dare luogo ad alcun effettivo trasferimento o arricchimento, se non contravvenendosi al programma negoziale di donazione indiretta, in funzione del quale il trust è stato predisposto e non trova applicazione l'imposta proporzionale. (F.A.V.)

Riferimenti normativi: l. 364/89

INTERPRETAZIONE ATTO DA REGISTRARE (art. 20)

675. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 3, sentenza n. 76 del 9 gennaio 2019. Presidente: De Petris, Estensore: De Petris**

Conferimento di ramo d'azienda e successiva compravendita di partecipazioni – Riqualificazione come cessione di azienda – Legittima.

L'Amministrazione finanziaria, in considerazione del breve lasso temporale intercorso tra le singole operazioni, ha correttamente qualificato come cessione di azienda l'articolata operazione realizzata dalle parti attraverso più negozi tra loro collegati. Il giudice tributario, nel suo ragionamento, ha evidenziato che le modifiche apportate all'art. 20 del d.P.R. 131/1986 dall'art. 1, comma 87, lett. a), l. 205/2017 non esplicano effetto retroattivo perché hanno natura innovativa e non interpretativa. Le stesse, pertanto, non possono essere applicate al caso oggetto di disamina. (L.S.)

Riferimenti normativi: art. 20 d.P.R. 131/1986; art. 1, comma 87, lett. a), l. 205/2017

676. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 282 del 30 aprile 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Spartà**

Interpretazione atto – Clausola penale – Interessi.

Ai fini della liquidazione e pagamento dell'imposta di registro, l'interesse di mora correlato al ritardo nel pagamento del canone di locazione deve considerarsi strettamente connesso al ritardo. Non è, quindi, clausola autonoma. Infatti, non si tratta di una liquidazione anticipata del danno quale stretta clausola penale nella sua funzione anticipatoria della liquidazione del danno

bensì rappresenta l'effetto tipico del ritardo nell'adempimento con il conseguente calcolo dell'importo degli interessi variabile secondo la durata del ritardo e la misura dell'interesse previsto. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20

677. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 309 del 14 maggio 2019.**
Presidente: Spartà, Estensore: Lamari

Atti conferenti più disposizioni – Unicità della causa o collegamento negoziale – Accertamento – Necessità – Fattispecie in tema di negozio di messa in comunione di masse plurime – Effetti traslativi e non meramente dichiarativi.

Il negozio di messa in comunione, successiva divisione e conguaglio di beni immobili, non è qualificabile quale atto dichiarativo, ma rientra nella fattispecie degli atti traslativi, con applicazione delle relative imposte. Ciò in quanto la messa in comunione è in fatto e in diritto un trasferimento della proprietà, ancorché di quote, pervenendo ad una proprietà di quote indivise ed uguali. Ne consegue che l'atto, ancorché unico, contiene più negozi giuridici con relativa tassazione. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 20, 21 e 46

678. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 318 del 16 maggio 2019.**
Presidente: Vitali, Estensore: Vitali

Riqualificazione atto cessione – Cessione di azienda – Motivazione dell'avviso di liquidazione.

In fattispecie di riqualificazione come cessione di azienda di un atto di cessione totalitaria delle quote sociali, la motivazione dell'avviso di liquidazione deve fare riferimento ai criteri normativi di cui all'art. 20 d.P.R. n. 131/1986, tali da consentire al contribuente il pieno esercizio del diritto di difesa. L'avviso di liquidazione deve indicare specificamente i criteri di indagine sulla comune intenzione dei contraenti, sulla natura dell'atto e dei suoi effetti giuridici rispetto al titolo e alla sua forma apparente. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 20 e 51

679. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 332 del 31 maggio 2019.**
Presidente: Caristi, Estensore: Repossi

Atti conferenti più disposizioni – Interpretazione del contratto di locazione – Assenza di clausola penale – Autonoma tassabilità.

La clausola, contenuta in un contratto di locazione, con cui le parti convengono la misura degli interessi moratori (art. 1224 cod. civ.) dovuti in caso di ritardo nel pagamento dei canoni non integra, di per sé, una clausola penale suscettibile di imposta di registro. Non è, dunque, ammessa l'autonoma tassabilità della clausola *de qua*, in quanto trattasi di negozio complesso contrassegnato da una causa unica. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 20; c.c. art. 1224

680. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 334 del 29 maggio 2019.**
Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini

Contratto di locazione ad uso abitativo – Determinazione somma per ritardo – interpretazione – Clausola penale – Imposta di registro.

La previsione contenuta in un contratto di locazione ad uso abitativo con la quale si determina in via preventiva e forfettaria il danno per il ritardo nella restituzione del bene locato, prevedendo che, oltre al pagamento di una somma corrispondente al canone, sia dovuta anche una somma ulteriore pari al 50% del canone stesso, va qualificata alla stregua di una clausola

penale, assoggettata all'imposta id registro ex art. 9 Tariffa parte Prima del Testo unico dell'imposta di registro. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 20 e 21; Tariffa, Parte prima, art. 9

681. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 353 del 7 giugno 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Alessi**

Interpretazione – Cessione quote di partecipazione – Riqualificazione Cessione d'azienda – Art. 20 TUR.

In tema di imposta di registro, la riqualificazione degli atti di cessione di quote di partecipazione in cessione d'azienda non è più autonomamente consentita, posto che la legge di bilancio 2018 ha modificato l'art. 20 del d.P.R. 181/86 in modo da renderlo non più diversamente interpretabile e la successiva legge di bilancio 2019 ha confermato la natura interpretativa, e non meramente novativa, della predetta modifica, conferendole altresì efficacia retroattiva. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20

682. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 507 del 6 febbraio 2019. Presidente: Tucci, Estensore: Dolci**

Applicazione imposta – Riqualificazione – Dati extratestuali – Abuso del diritto.

A seguito della modifica legislativa dell'art. 20 del d.P.R. n. 131/1986, ad opera dell'art. 1, comma 87, l. 23 dicembre 2017, è evidente che il potere di riqualificazione dell'Amministrazione finanziaria deve ritenersi limitato al singolo atto portato alla registrazione e che detta riqualificazione non possa essere operata sulla base di effetti giuridici diversi da quelli dell'atto oggetto di valutazione. I negozi giuridici collegati e gli altri elementi extra-testuali possono ora avere rilievo solo nell'ambito del sindacato attribuito all'Amministrazione Finanziaria dalla norma generale antiabuso di cui all'art. 10-bis della L. n. 212/2000. L'art. 1, comma 87, l. 23 dicembre 2017 ha natura interpretativa, come chiarito dall'art. 1, comma 1084 della l. 145/2018, ed il disposto del novellato art. 20 del d.P.R. n. 131/1986 ha dunque efficacia retroattiva. (F.Li.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20

683. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 539 del 8 febbraio 2019. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani**

Riqualificazione – Conferimento di azienda – Cessione di partecipazioni.

L'art. 20 del d.P.R. n. 131/1986, come modificato dall'art. 1, comma 87, lettera a), l. 27 dicembre 2017, n. 205 (norma di interpretazione autentica, come chiarito dall'art. 1, comma 1084, l. 145/2018) attribuisce rilievo unicamente al dato testuale del singolo atto scrutinato. Tale opzione ermeneutica, dunque, esclude la possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di procedere alla riqualificazione di un atto fondandosi su elementi esorbitanti dal perimetro del dato testuale del singolo atto negoziale scrutinato. È dunque illegittima la riqualificazione della sequenza negoziale, conferimento d'azienda e successiva cessione di partecipazioni sociali, in cessione diretta d'azienda, in quanto tale riqualificazione si fonda sull'esame degli effetti giuridici del complesso degli atti esaminati (che, pertanto, esorbitano dal mero dato testuale del singolo atto scrutinato dall'Amministrazione Finanziaria). (F.Li.)

Riferimenti normativi:

684. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 714 del 18 febbraio 2019. Presidente: De Sapia, Estensore: Astegiano**

Riqualificazione atti.

La nuova formulazione dell'art. 20 del testo unico dell'imposta di registro introdotta con la legge di bilancio 2018 non ha natura interpretativa bensì innovativa pertanto la limitazione alla riqualificazione giuridica degli atti non può avere efficacia retroattiva. (M.Mot.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20

685. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 722 del 18 febbraio 2019. Presidente: Bichi, Estensore: Grassi**

Deduzione quote ammortamento - Affitto.

Ai sensi dell'art. 102 comma 8 TUIR nell'ambito di un affitto di azienda, la deducibilità delle quote di ammortamento dei beni materiali compete all'affittuario stesso, in quanto sullo stesso ai sensi dell'art. 2561 codice civile grava l'onere di conservare del livello di efficienza dei beni aziendali. Solo nella misura in cui le parti decidano convenzionalmente di derogare alla previsione di cui all'articolo 2561 comma 2 del codice civile, la titolarità del diritto di deduzione degli ammortamenti è esercitata dal concedente. (M.Mot.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 20

686. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 1058 del 7 marzo 2019. Presidente: Pilello, Estensore: Chiametti**

Imposta di registro – Caratteri e natura dell'imposta – Cessione di azienda seguita da cessione di immobile – Riqualificazione degli atti come unitaria cessione di azienda – Articolo 20 d.P.R. 131/1986 – Non sussiste.

L'avviso di liquidazione dell'imposta di registro fondato sull'art. 20 del d.P.R. 131/1986 e volto a valorizzare il collegamento funzionale tra una cessione di azienda alberghiera seguita dalla cessione del relativo immobile nel quale l'azienda, è illegittimo allorquando le parti non conseguono un indebito vantaggio fiscale che peraltro è onere dell'ufficio dimostrare. Nel caso di specie non si è in presenza di comportamenti che integrano gli estremi di un comportamento abusivo in quanto la finalità elusiva non è stata posta come elemento predominante e assorbente. Sicché, anche considerato che il l'imposta di registro è una imposta d'atto, è illegittimo il comportamento dell'ufficio che pretende di riqualificare distinti atti giuridici come una unitaria cessione di azienda, dovendo gli stessi essere visti come momenti di una più generale riorganizzazione aziendale. Stante il chiarimento introdotto dalla legge 145/2018, l'articolo 20 nella sua versione post Legge Bilancio 2018, ha natura retroattiva e pertanto è applicabile anche agli atti precedenti al 1° gennaio 2018. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20

687. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1068 del 7 marzo 2019. Presidente: Saresella, Estensore: Grossi**

Caratteri e natura dell'imposta – Cessione di azienda seguita da cessione di immobile – Riqualificazione degli atti come unitaria cessione di azienda – Articolo 20 d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 – Non sussiste.

Con le modifiche apportate all'art. 20 per effetto della Legge Bilancio 2018, il legislatore ha recepito ed enunciato nel testo normativo il principio secondo cui quando l'orientamento prevede più forme giuridiche tra loro sostanzialmente alternative per i risultati pratici perseguibili, l'Amministrazione finanziaria non può sostituire una forma giuridica legittima con un'altra soltanto perché fiscalmente più onerosa. Poiché sulla base della nuova formulazione della norma, la natura dell'atto deve essere determinata solo in considerazione degli elementi

contenuti nell'atto stesso e non possono essere presi in considerazione, a tal fine, altri elementi o altri atti, non rilevano per la corretta tassazione dell'atto gli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti, non può essere assimilata ad una cessione di azienda la cessione totalitaria di partecipazioni. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/1986, art. 20

688. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1909 del 8 maggio 2019. Presidente: Di Rosa, Estensore: Di Rosa**

Interpretazione atto da registrare.

In tema di imposta di registro, l'art. 20 d.P.R. n. 131/1986, così come modificato dall'art. 87, lett. a), l. n. 205/2017, vieta all'Amministrazione finanziaria di procedere alla riqualificazione di un atto fondandosi su elementi esorbitanti dal perimetro del dato testuale dell'atto esaminato e si applica anche agli atti sottoposti a registrazione anteriormente alla data di entrata in vigore della novella, qualificandosi, la stessa, per espressa disposizione normativa, come norma di interpretazione autentica. (G.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 20; l. n. 205/2017, art. 87, lett. a)

689. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 2755 del 17 giugno 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli**

Registro – Negozio complesso – Tassazione unica.

La clausola penale e la clausola che determina la permanenza, la debenza e l'entità degli interessi moratori sono da considerare un negozio complesso, connotato da unicità della causa. Pertanto, ai fini dell'imposta di registro, trova applicazione l'art. 21 d.P.R. 131/1986, in forza del quale si applica la sola tassazione della disposizione soggetta al regime più oneroso. (M.K.P.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 21

690. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2779 del 17 giugno 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Garofalo**

Riqualificazione dell'atto - Cessione di quote - Cessione di ramo d'azienda.

Attesa la nuova formulazione dell'art. 20 d.P.R. n.131/1986, che ha valore retroattivo, perché norma di interpretazione autentica secondo il disposto dell'art. 1, comma 1084, l. n. 145/2018, la cessione di quote societarie non può essere riqualificata, ai fini dell'imposta di registro, come cessione di ramo di azienda sulla base di una successiva operazione di fusione per incorporazione. L'Ufficio, nell'esercizio del suo potere di accertamento, dovrà limitarsi soltanto alla riqualificazione dell'atto sottoposto a registrazione, senza poter attribuire alcuna rilevanza ad elementi da esso non risultanti. (S.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 20; l. n. 145/2018, art. 1, comma 1084

691. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2828 del 19 giugno 2019. Presidente: Clemente, Estensore: Clemente**

Interpretazione degli atti – Art. 20 – Efficacia retroattiva.

A seguito dell'inserimento nella Legge di Bilancio per il 2019 dell'art. 1, comma 1084, che statuisce la natura sostanziale di disposizione contenente una norma d'interpretazione autentica dell'art. 1, comma 87, lett. a), della legge n. 205/2017, si deve ritenere che tale ultima norma abbia un effetto retroattivo, potendosi applicare anche ad un atto stipulato in un momento antecedente l'entrata in vigore della legge n. 205/2017. (F.Po.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 131/1986, art. 20

692. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1447 del 28 marzo 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Alberti**

Interpretazione atto da registrare – Ordinanza assegnazione somme del giudice dell'esecuzione – Imposta fissa.

L'atto di registrazione dell'ordinanza di assegnazione somme del Giudice dell'Esecuzione all'esito di procedura esecutiva di pignoramento presso terzi non è soggetta a imposta proporzionale di registro. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 20

693. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2659 del 18 giugno 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

Atti sottoposti a condizione sospensiva – Lodo arbitrale – Tassazione in misura fissa.

Ai sensi dell'art. 27 d. P.R. 131/86 gli atti sottoposti a condizione sospensiva sono registrati nel termine ordinario con il pagamento dell'imposta fissa di registro, salva la riscossione, a seguito del verificarsi della condizione sospensiva, della differenza tra l'imposta dovuta e quella pagata in sede di registrazione. Nel caso in cui attraverso un lodo arbitrale, gli arbitri sottopongano il trasferimento di un immobile alla condizione del pagamento del prezzo e alla cancellazione delle ipoteche gravanti sull'immobile, il mancato avveramento della condizione entro il termine pattuito costituisce una condizione sospensiva voluta e disposta dagli arbitri per cui il lodo arbitrale deve essere sottoposto all'imposta di registro in misura fissa. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 27

694. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 919 del 28 febbraio 2019. Presidente: Fanizza, Estensore: Candido**

Art. 20 – Interpretazione autentica – Retroattività - Sussiste.

L'art. 1, comma 1084, della legge n. 145/2018, qualifica espressamente come interpretazione autentica, così conferendogli efficacia retroattiva, l'art. 1, comma 87, lett. a), della legge n. 205/2017, che ha modificato l'articolo 20 del testo Unico dell'imposta di registro: di conseguenza, la modifica non si applica a decorrere dal 1° gennaio 2018, ma ha portata retroattiva anche per gli atti registrati prima dell'entrata in vigore della norma modificativa. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 20; l. 205/17, art. 1, comma 87; l. 145/18, art. 1, comma 1084

695. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 1352 del 25 marzo 2019. Presidente: Zevola, Estensore: Ramondetta**

Interpretazione degli atti – Contraddittorio endoprocedimentale – Non sussiste.

L'applicazione dell'art. 20, d.P.R. n. 131/86, che detta una regola interpretativa e non antielusiva, non è soggetta al contraddittorio endoprocedimentale previsto per l'utilizzazione delle disposizioni antielusive (d.P.R. n. 600/73, art. 37-bis, oggi l. n. 212/00, art. 10 bis), traducendosi nella qualificazione oggettiva degli atti secondo la causa concreta dell'operazione negoziale complessiva, a prescindere dall'eventuale disegno o intento elusivo delle parti. (R.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 20

ATTI GIUDIZIARI DI TRASFERIMENTO O COSTITUZIONE DI DIRITTI REALI

696. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 594 del 12 febbraio 2019. Presidente: Bricchetti, Estensore: Ramondini**

Cessione cubatura – Requisito impositivo – Aliquota applicabile alla cessione di ditti reali – Sussiste.

La cessione di cubatura, ossia il trasferimento di una facoltà inerente al diritto di proprietà, è assimilabile al diritto reale di servitù, essendo una compressione del godimento del fondo servente a favore di altro fondo dominante. In tal senso è anche il diritto positivo che inquadra sistematicamente la fattispecie della cessione di cubatura tra i diritti reali. Si rende quindi applicabile al relativo negozio ai fini dell'imposta di registro l'aliquota del 9%. (M.A.M.)

Riferimenti normativi: art. 3 ter d.lgs. 463/97

697. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 2287 del 28 maggio 2019. Presidente: Proietto, Estensore: Ghinetti**

Sentenza ex art. 2932, c.c. – Trasferimento immobiliare – Subordinazione al pagamento del corrispettivo pattuito – Condizione meramente potestativa – Imposta proporzionale – Applicabilità - Sussiste.

In materia d'imposta di registro, la sentenza ex art. 2932 c.c., che abbia disposto il trasferimento di un immobile in favore del promissario acquirente, subordinatamente al pagamento del corrispettivo pattuito, è soggetta ad imposta proporzionale e non in misura fissa, anche se ancora impugnabile, trovando applicazione l'art. 27, d.P.R. n. 131/1986, alla stregua del quale non sono considerati sottoposti a condizione sospensiva gli atti i cui effetti dipendano, in virtù di condizione meramente potestativa, dalla mera volontà dell'acquirente, ovvero, nella specie, dall'iniziativa unilaterale del promittente acquirente. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 2932; d.P.R. 131/86, art. 27

698. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2472 del 7 giugno 2019. Presidente: Sbrizzi, Estensore: Scarcella**

Decreto di omologa del concordato fallimentare con intervento di terzo assuntore – Effetti immediatamente traslativi dei beni fallimentari – Imposizione in misura proporzionale – Applicabilità - Sussiste.

In tema d'imposta di registro, il decreto di omologa del concordato fallimentare con intervento di terzo assuntore deve essere tassato in misura proporzionale ai sensi della lett. a) dell'art. 8 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, in ragione degli effetti immediatamente traslativi del provvedimento, con il quale il terzo assuntore acquista i beni fallimentari, senza che assuma conseguentemente rilevanza il generico e nominalistico riferimento agli atti di omologazione contenuto nella lett. g) del detto articolo. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, Tariffa Parte prima, art. 8, lett. a)

ATTI GIUDIZIARI DI CONDANNA AL PAGAMENTO

699. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 9 del 15 febbraio 2019. Presidente: Mottola, Estensore: Mottola**

Atti giudiziari di condanna al pagamento – Decreto ingiuntivo – Fideiussione – Enunciazione.

In ipotesi di decreti ingiuntivi emessi nei confronti del debitore e del suo fideiussore, si applica in aggiunta all'imposta fissa sul decreto, l'imposta di registro in misura proporzionale, a nulla rilevando la natura accessoria del contratto di fideiussione né l'essere l'ente creditore un soggetto iva. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 22

700. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 2197 del 17 maggio 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Moro**

Riconoscimento del debito – Imposta su decreto ingiuntivo – Applicazione in misura fissa.

L'atto di riconoscimento del debito, la cui enunciazione emerge dal decreto ingiuntivo emesso dal Tribunale, sconta l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e non proporzionale, in quanto la ricognizione del debito costituisce una mera dichiarazione di scienza dalla quale non nascono obbligazioni, ma solo la conferma di un rapporto giuridico preesistente nascente da pregressi contratti stipulati tra le parti. (S.Lo.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 4 della Tariffa Parte seconda

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 481/2018

701. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 170 del 15 gennaio 2019. Presidente: Gravina, Estensore: Gravina**

Azione di regresso del fideiussore – Decreto ingiuntivo – Imposta sul valore aggiunto – Non si applica – Principio di alternatività – Non si applica – Imposta di registro – Proporzionale.

Il decreto ingiuntivo ottenuto dalla compagnia assicurativa nei confronti dell'assicurato, per effetto di un'azione di regresso esperita per ottenere il rimborso di quanto pagato per adempiere alla fideiussione prestata, è soggetto a imposta proporzionale di registro nella misura del 3%. Ciò in quanto il rapporto, i connessi regolamenti finanziari sono estranei all'ambito IVA: il garante non fa valere corrispettivi o prestazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, e non si applica pertanto il principio di alternatività tra IVA e imposta di registro. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 40

702. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 193 del 15 gennaio 2019. Presidente: Buono, Estensore: Missaglia**

Fideiussione – Enunciazione in decreto ingiuntivo – Imposta di registro – Si applica – Operazione soggetta a IVA – Principio di alternatività – Si applica – Imposta in misura fissa – Sussiste.

Nell'ambito dell'imposta di registro vale il principio di autonomia dei singoli negozi, come si desume dall'art. 22 del d.P.R. 131/1986, e quindi gli stessi, se enunciati, devono essere autonomamente tassati. Tuttavia, nell'ipotesi in cui il negozio sottostante rientri tra le operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sarà dovuta l'imposta di registro nella misura fissa, in applicazione del principio di alternatività di cui all'art. 40 dello stesso d.P.R. 131/1986. La fidejussione enunciata in un decreto ingiuntivo, pertanto, se prestata da un soggetto IVA e quindi rilevante ai fini di tale imposta, è soggetta a imposta di registro in misura fissa. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, artt. 22 e 40

ATTI GIUDIZIARI DI ACCERTAMENTO DI DIRITTI PATRIMONIALI

703. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 765 del 20 febbraio 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Cozzi**

Decreto ingiuntivo – Riconoscimento del debito – Assenza natura negoziale.

Il decreto ingiuntivo con il quale si rileva la ricognizione del debito non ha natura di atto negoziale ma è mero atto confermativo e, in quanto tale, non è assoggettato all'imposta di registro in misura proporzionale. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 8, Tariffa Parte I

704. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 1571 del 5 aprile 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Miceli**

Enunciazione – Scrittura privata non registrata– Contenuto patrimoniale autonomo.

L'enunciazione, in un decreto ingiuntivo, di scrittura privata non registrata avente ad oggetto un debito, costituisce un'obbligazione autonoma rispetto all'effettivo riconoscimento del debito stesso. In questo senso, l'enunciazione di una scrittura privata non registrata dovrà comunque essere sottoposta ad imposta di registro, configurandosi come autonoma prestazione a contenuto patrimoniale rispetto alla effettiva restituzione delle somme in oggetto. (G.Ba.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 22

705. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 1775 del 16 aprile 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Duchi**

Assegnazione del credito pignorato - Imposizione proporzionale.

L'ordinanza che dispone l'assegnazione del credito pignorato presso il terzo debitore è soggetta ad Imposta di registro in misura proporzionale, con aliquota dello 0,5 per cento. Le disposizioni di legge in materia, infatti, equiparano i provvedimenti di aggiudicazione e assegnazione a quelli che definiscono il giudizio. (M.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. 16022/2005

DECADENZA DELL'AZIONE FISCALE E PRESCRIZIONE DEL DIRITTO ALL'IMPOSTA

706. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 173 del 14 marzo 2019. Presidente: Leotta, Estensore: Renzi**

Decadenza dell'azione dell'amministrazione – Notifica dell'avviso ad un solo condebitore – Effetto impeditivo della decadenza - Sussiste.

La notifica dell'avviso anche ad uno solo dei condebitori determina l'effetto di impedire la decadenza dell'azione dell'amministrazione anche nei confronti degli altri condebitori. (A.Q.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 76

707. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 120 del 9 gennaio 2019. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Aondio**

Avviso di rettifica e liquidazione – Termine triennale – Dies a quo – Data di registrazione dell'ultimo atto riqualificato.

Il termine triennale di cui all'art. 76, comma 2 del d.P.R. 131/1986 per la notifica di eventuali avvisi di rettifica e liquidazione non decorre dalla data di notificazione del negozio ai sensi dell'art. 20 del d.P.R. 131/1986, ma dalla data di registrazione dell'ultimo atto oggetto di riqualificazione. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 76, comma 2 e art. 20

DISCIPLINA SANZIONATORIA

708. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 61 del 14 gennaio 2019.**
Presidente: De Sapia, Estensore: Guidi

Tardiva registrazione del contratto di locazione immobiliare – Ravvedimento – Sussiste.

La base imponibile su cui calcolare la sanzione amministrativa dovuta in ipotesi ravvedimento della tardiva registrazione del contratto di locazione a durata pluriennale è costituita dal corrispettivo complessivamente pattuito per l'intera durata del contratto; a nulla rilevando le modalità di pagamento dell'imposta e quindi la possibilità di assolvere la stessa annualmente sull'ammontare del canone annuo, piuttosto che una tantum sull'intero corrispettivo pattuito. (L.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 43

709. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 490 del 5 febbraio 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Pavone**

Locazione pluriennale – Registrazione tardiva - Sanzioni.

L'art. 17, comma 3, del d.P.R. n. 131/1986 dispone che, nei contratti di locazione di immobili urbani di durata pluriennale, l'imposta di registro possa essere versata con riferimento alla durata complessiva del contratto ovvero annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno. In caso di tardiva registrazione del contratto, pertanto, le sanzioni vanno calcolate sull'imponibile relativo alla singola annualità, essendo invece illegittima la parametrizzazione delle sanzioni sull'ammontare dei canoni previsti dall'intera durata del contratto. (F.Li.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 17

710. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1610 del 14 marzo 2019.**
Presidente: Pilello, Estensore: Grossi

Contratto di locazione – Tardiva registrazione – Sanzioni – Annualità successive alla prima.

In materia di imposta di registro, la norma che prevede la sanzione e gli interessi in caso di tardiva registrazione, per le annualità del contratto di locazione successive alla prima, ossia l'art. 43, comma 1, lett. h, d.P.R. n. 131/1986, che dispone che *"per i contratti diversi da quelli indicati nelle lettere precedenti, aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, la base imponibile per il calcolo dell'imposta di registro è costituita (ndr) dall'ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto"* non può trovare applicazione per i contratti, come quello di locazione, che sono soggetti a registrazione per ciascuna delle annualità successive alla prima. (B.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 43, comma 1, lett. h)

711. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 1639 del 10 aprile 2019.**
Presidente: Picone, Estensore: Civardi

Contratto di locazione – Registrazione tardiva – Commisurazione della sanzione.

La sanzione per la tardiva registrazione di un contratto di locazione deve essere commisurata sulla base dell'ammontare della somma dei canoni dovuti per la durata del contratto, piuttosto che sul canone previsto per la prima annualità. Ciò discende dal combinato disposto degli artt. 69 e 43 lett. h), d.P.R.131/1986. (B.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 69 e 43 lett. h)

712. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1994 del 9 maggio 2019. Presidente: Saresella, Estensore: Grossi**

Contratti di locazione - Sanzione da tardiva registrazione di contratti di locazione.

La sanzione per la ritardata registrazione non si applica a contratti soggetti a registrazione per annualità successive alla prima, a maggior ragione se per le annualità ancora a scadere non si è verificato alcun ritardo. Per i contratti di locazione non trova quindi applicazione l'art. 43, comma 1, lett. h, d.P.R. n. 131/1986 secondo cui la base imponibile per il calcolo dell'imposta di registro è costituita (ndr) *dall' ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto.* (M.L.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 43

IPOTECARIE E CATASTALI

713. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 252 del 3 aprile 2019. Presidente: Macca, Estensore: Portieri**

Esenzioni a favore dello Stato.

Le disposizioni normative che, in tema di imposta di registro, di imposta ipotecaria e catastale e di imposta di bollo prevedono l'esenzione dello Stato od usano, sempre ai fini di esenzione, l'espressione "a favore dello Stato", la parola "Stato" deve intendersi riferita allo "Stato-persona", e non a qualsiasi soggetto, pubblico o privato, che svolga attività amministrativa oggettiva, anche se trattasi di società di capitali in mano pubblica. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 57; d.lgs. n. 347/1990, art. 1; d.P.R. n. 642/1972

714. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 1629 del 10 aprile 2019. Presidente: Picone, Estensore: Nicolardi**

Catasto – Avviso di liquidazione – Rettifica del classamento.

La rettifica del classamento intervenuta oltre i dodici mesi stabiliti dal d.m. n. 701/1994, assume efficacia solo dopo la notifica dell'atto di accertamento – tanto che esso sia intervenuto a seguito di presentazione di variazione, quanto che esso abbia la finalità di correggere un errore – ma non può mai dispiegare alcun effetto in senso retroattivo ai fini fiscali. (B.B.)

Riferimenti normativi: d.m. 701/1994, art. 1

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 17818/2007

715. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2162 del 13 maggio 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista**

Immobili – Attribuzione di rendita catastale – Procedura DOCFA – Accertamento catastale – Attività commerciale – Destinazione funzionale – Attribuzione nuova rendita.

Il provvedimento di attribuzione della rendita catastale di un immobile è un atto tributario che inerisce al bene che ne costituisce l'oggetto, secondo una prospettiva di tipo "reale", riferita alle caratteristiche oggettive (costruttive e tipologiche in genere), che costituiscono il nucleo sostanziale della c.d. "destinazione ordinaria", sicché l'idoneità del bene a produrre ricchezza va ricondotta, prioritariamente, non al concreto uso che di esso venga fatto, ma alla sua destinazione funzionale e produttiva, che va accertata in riferimento alle potenzialità d'utilizzo purché non in contrasto con la disciplina urbanistica. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.l. 16/93, art. 2, conv. in l. 75/93; d.m. 701/94

ALTRO

716. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 212 del 26 marzo 2019.**
Presidente: Spartà, Estensore: Di Giorgio

Mediazione civile - Accordo - Decorrenza termine registrazione.

Il termine di venti giorni prescritto per la registrazione dell'accordo conciliativo raggiunto in sede di mediazione civile, ai sensi del d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28, decorre dalla data della sua sottoscrizione, a nulla rilevando che il contenuto del medesimo sia poi formalizzato in successivo atto notarile. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 69

717. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 615 del 13 febbraio 2019. Presidente: Roggero, Estensore: Faranda**

Deducibilità mutuo – Attivo ereditario – Base imponibile – Deduzione legittima.

È deducibile ai fini dell'imposta di registro il mutuo fondiario stipulato dal defunto per la ristrutturazione di un complesso immobiliare di proprietà di terzi, venendo in rilievo esclusivamente la titolarità del debito in capo allo stesso e non anche la titolarità del bene ovvero la destinazione del mutuo all'acquisto di beni o di diritti non compresi nell'attivo. (M.A.M.)

Riferimenti normativi: art. 22 comma 1 d.lgs. 346/1990

718. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1566 del 4 aprile 2019.**
Presidente: Mainini, Estensore: Mainini

Immobili – Valore venale.

Ai fini della sottoposizione ad imposizione della cessione dell'intera proprietà di un immobile, deve essere preso in considerazione il valore venale. Nel caso di specie, non deve essere accolta la diversa determinazione del valore dell'immobile operata, da parte dell'Ufficio accertatore, tramite la tecnica estimativa indiretta del valore di trasformazione, da intendersi come la differenza tra il valore di mercato dei manufatti ed i costi necessari per la loro trasformazione. In questo senso, deve essere, invece, accolto il criterio di determinazione fondato sul valore venale, ossia il valore di scambio dato dall'incontro della domanda e dell'offerta di mercato nella libera contrattazione (i.e. il c.d. "valore pattuito"). (G.Ba.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 51

719. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 1933 del 8 maggio 2019.**
Presidente: Pilello, Estensore: Donvito

Imposta di registro per atti sottoposti a condizione sospensiva – Imposta in misura fissa.

Il regime di tassazione per gli atti sottoposti a condizione sospensiva è disciplinato dall'art. 27 del d.P.R. 131/86 (TUR), che stabilisce che, al momento della registrazione, tali atti scontano l'imposta in misura fissa. In pendenza della condizione, infatti, le parti si trovano in una situazione di aspettativa e gli effetti finali del contratto si produrranno solo al verificarsi della condizione. Ai sensi dell'art. 19 del TUR, quando la condizione si verifica, l'evento dovrà poi essere denunciato all'Ufficio, che procederà a riscuotere l'imposta dovuta, deducendo quella fissa scontata al momento della registrazione da quella dovuta al momento della formazione dell'atto. (P.Cu.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, artt. 19 e 27

720. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1181 del 12 marzo 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Nocerino**

Divisione – Animus donandi – Conguaglio tassabile – Non sussiste.

In sede divisionale, l'attribuzione ad alcuni comunisti di un valore eccedente la quota di diritto loro spettante, allorquando sorretta dall'*animus donandi*, non fa sorgere alcun conguaglio fiscalmente rilevante da assoggettare alla disciplina prevista per gli atti di trasferimento a titolo oneroso. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 34

721. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 300 del 22 gennaio 2019. Presidente: Chindemi, Estensore: Aondio**

Atti giudiziari – Ordinanza di assegnazione dei beni ai creditori – Non definisce un giudizio – Registrazione – Imposta fissa – Applicabilità.

L'ordinanza di assegnazione di beni ai creditori esecutanti è soggetta a imposta di registro in misura fissa e non a tassazione proporzionale, perché non definisce un giudizio, e quindi non rientra in alcuna delle ipotesi disciplinate dall'articolo 8 della Tariffa citata, allorché il giudice dell'esecuzione non abbia risolto contestazioni tra i creditori, ma si sia limitato a compiere una mera verifica del consenso sul piano di riparto. (F.Tam.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 37, Tariffa Parte I, art. 8

722. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1780 del 16 aprile 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Bragho**

Unico atto contenente più disposizioni in rapporto di derivazione necessaria – Imposizione unitaria – Condizioni.

Il regime della tassazione unica in caso di disposizioni contenute nell'atto e fra loro in rapporto di derivazione necessaria, con la conseguente applicazione dell'imposta in via esclusiva alla disposizione che dia luogo a quella più onerosa, è condizionato dal riscontro dell'esistenza di un vincolo reciproco di connessione immediata ed inscindibile fra le disposizioni medesime, ad esempio imposto da una statuizione legislativa, od in alternativa derivante da esigenze obiettive del negozio giuridico, non essendo per contro bastante ed idonea a determinare quell'esito unitario la mera volontà delle parti di apporre l'addietizia condizione contrattuale in discorso; la compenetrazione che viene a denotare le singole convenzioni nelle due prime ipotesi suaccennate si risolve nella positiva verifica di un effetto legale necessariamente correlato, ovvero di un intercorrente vincolo di derivazione delle une dalle altre, che valga a configurare in sostanza un negozio complesso, anziché far sorgere una connessione solo soggettiva ed occasionale fra più patti negoziali aventi ciascuno una propria autonoma causa. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/1986, art. 21, comma 2

723. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1789 del 16 aprile 2019. Presidente: Paganini, Estensore: Borsani**

Versamento dell'imposta da parte del Notaio – Necessità di evitare un ulteriore pregiudizio economico e l'applicazione della sanzione per ritardato adempimento – Conseguenze – Rinuncia alla proposizione del ricorso – Non sussiste.

Il versamento dell'imposta effettuato dal Notaio, necessario per evitare un ulteriore pregiudizio economico e l'applicazione della sanzione per ritardato adempimento, non comporta alcuna rinuncia alla proposizione del ricorso. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 463/97, art. 3

724. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 1805 del 17 aprile 2019. Presidente: Alparone, Estensore: Crespi**

Agevolazioni – Agevolazioni in favore dell'acquirente dell'immobile inserito in un piano di recupero di iniziativa pubblica o privata convenzionato – Spettanza – Conservazione – Completamento del progetto di recupero – Necessità – Sussiste.

In materia di imposta di registro, le agevolazioni tributarie previste dall'articolo 5 della legge 168/1982, in favore dell'acquirente dell'immobile inserito in un piano di recupero di iniziativa pubblica o privata convenzionato, possono essere conservate a condizione che il contribuente realizzi i lavori di restauro entro il termine triennale di decadenza previsto per l'esercizio del potere di accertamento dell'ufficio e non è fondato l'argomento relativo alla irrilevanza dell'effettivo completamento dei lavori giacché la norma fa riferimento all'attuazione del recupero e non all'inizio dei lavori; ciò sta a significare che il progetto di recupero deve essere portato a termine entro il termine previsto dall'art. 76, d.P.R. 131/86. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: l. 168/82, art. 5; d.P.R. 131/86, art. 76

725. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 5, sentenza n. 2239 del 23 maggio 2019. Presidente: Cusumano, Estensore: Conconi**

Atto di ricognizione di debito – Non esprime volontà innovativa – Imposta fissa – Si applica.

Ai fini dell'imposta di registro, la ricognizione del debito rappresenta una pura dichiarazione di scienza che non esprime alcuna volontà innovativa, certificando solo una situazione preesistente e avente il solo scopo di dispensare il creditore dall'onere di provare il rapporto sottostante, senza modificarlo, né variare la sfera patrimoniale delle parti, cristallizzando un'obbligazione già esistente; ne consegue l'applicazione dell'imposta in misura fissa, ai sensi dell'art. 11, Tariffa Parte prima, d.P.R. n. 131/1986. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, Tariffa Parte prima, art. 11

726. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2377 del 4 giugno 2019. Presidente: Sbrizzi, Estensore: Monfredi**

Ricognizione del debito – Mera dichiarazione di scienza in relazione alla sussistenza di un rapporto preesistente – Scrittura privata non autenticata non avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale – È tale – Registrazione in caso d'uso – Applicabilità – Sussiste – Imposta in misura fissa – Applicabilità – Sussiste.

La ricognizione del debito costituisce una mera dichiarazione di scienza in relazione alla sussistenza di un rapporto preesistente, nascente da pregressi contratti stipulati tra le parti, per cui non crea una nuova obbligazione, ma semplicemente riconosce ex posi gli effetti economici di quegli atti; ad essa si applica l'art. 4 della Tariffa parte seconda allegata al d.P.R. 131/86, concernente le scritture private non autenticate non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, le quali soggiacciono all'imposizione in solo caso d'uso e comunque in misura fissa. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 16/93, conv. in l. 75/93, art. 2

727. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 2418 del 5 giugno 2019. Presidente: Malaspina, Estensore: Ramondetta**

Esecuzione presso terzi – Assegnazione del credito al creditore procedente – Imposta proporzionale – Atti di cessione di crediti – Si applica – Determinazione dell'imponibile – Importo del credito vantato dal creditore procedente – Non è tale.

Il provvedimento di assegnazione del credito, essendo un atto conclusivo della procedura esecutiva presso terzi, realizza la cessione del credito dal debitore esecutato al creditore procedente, con effetti traslativi della titolarità del credito medesimo ed è, quindi, assoggettato

ad imposta di registro in misura proporzionale dello 0,50% prevista per gli atti di cessione di crediti dall'articolo 6, Tariffa Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986; tuttavia, ai fini della determinazione dell'imposta di registro dovuta, nella quantificazione della somma assegnata non può non tenersi conto di quanto verosimilmente il creditore potrà incassare, invece dell'importo meramente ipotetico dell'intero credito vantato, ma di fatto non assegnatogli dal Tribunale. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, Tariffa Parte prima, art. 6

Titolo V SUCCESSIONI E DONAZIONI

TRASFERIMENTI NON SOGGETTI ALL'IMPOSTA	pag. 447
SOGGETTIVITÀ PASSIVA	pag. 448
BASE IMPONIBILE	pag. 448
DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA	pag. 449
ACCERTAMENTO	pag. 450
DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag. 450
ALTRO	pag. 450

Titolo V SUCCESSIONI E DONAZIONI

TRASFERIMENTI NON SOGGETTI ALL'IMPOSTA

728. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1451 del 28 marzo 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Alberti**

Patti di famiglia – Collegamento negoziale – Esclusione dall'imposta.

La valutazione circa l'esistenza dei presupposti per l'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta per i trasferimenti a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni in presenza di più atti deve essere effettuata considerando la sussistenza e l'intensità del collegamento negoziale intercorrente tra i distinti negozi stipulati dai contribuenti. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 346/1990, art. 3, comma 4-ter

729. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 46 del 3 gennaio 2019. Presidente: Buono, Estensore: Missaglia**

Trust autodichiarato – Costituzione o conferimento – Presupposto impositivo – Non sussiste – Imposta di successione e donazione – Non si applica.

In caso di costituzione o conferimento in un trust autodichiarato (nel quale cioè coincidono il disponente e il trustee), pur dopo l'entrata in vigore dell'art. 2, comma 47 della l. 286 del 2006, deve restare fermo il principio secondo il quale la mera segregazione di beni e diritti conferiti in trust non può realizzare il presupposto impositivo dell'imposta di successione e donazione, che, anche con l'estensione ai vincoli di destinazione, in coerenza con i principi costituzionali di cui all'art. 53 Cost., è rimasto quello dell'arricchimento (gratuito) del patrimonio del beneficiario, sì che l'imposta proporzionale sarà se mai dovuta da detti beneficiari al momento dell'ingresso dei beni nel loro patrimonio. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: art. 2, comma 4, l. 286/2006

730. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 2015 del 9 maggio 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Vicuna**

Trasferimenti non soggetti all'imposta – Trasferimenti di aziende, rami di aziende, quote sociali e azioni a favore dei discendenti e del coniuge – Applicabilità dell'esclusione dall'imposta – Condizioni.

In materia di imposta di successione, la dichiarazione con la quale il contribuente si impegna a proseguire l'esercizio dell'attività di impresa del *de cuius*, ovvero a detenerne il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dal trasferimento, da presentarsi contestualmente alla dichiarazione di successione, costituisce condizione di ammissione al beneficio della non soggezione all'imposta di cui all'art. 3, comma 4-ter, d.lgs. n. 346/1990, stante la necessità della collaborazione del contribuente in relazione a circostanze non altrimenti conosciute o conoscibili dall'Amministrazione ed alle quali la legge ricollega detto beneficio. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 346/90, art. 3, comma 4-ter

731. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 2322 del 30 maggio 2019. Presidente: Chindemi, Estensore: Missaglia**

Trust autodichiarato – Conferimento di immobili e partecipazioni sociali – Presupposto impositivo – Non sussiste – Imposte ipotecarie e catastali – Applicabilità – Misura fissa.

All'istituzione di un trust cosiddetto autodichiarato, con conferimento di immobili e partecipazioni sociali, con durata predeterminata o fino alla morte del disponente-trustee, con beneficiari i discendenti di quest'ultimo, non è applicabile l'imposta sulle successioni e sulle

donazioni della quale manca il presupposto impositivo della liberalità, alla quale può dar luogo soltanto un reale arricchimento mediante un reale trasferimento di beni e diritti, ed è soggetta all'imposta ipotecaria e quella catastale in misura fissa e non proporzionale, perché la fattispecie si inquadra in quella di una donazione indiretta cui è funzionale la segregazione quale effetto naturale del vincolo di destinazione, una segregazione da cui non deriva quindi alcun reale trasferimento di beni e arricchimento di persone, trasferimento e arricchimento che dovrà invece realizzarsi a favore dei beneficiari, i quali saranno perciò nel caso successivamente tenuti al pagamento dell'imposta in misura proporzionale. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 262/06, conv. in l. 286/06, art. 2, commi 47, ss

SOGGETTIVITÀ PASSIVA

732. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 172 del 17 gennaio 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Squassoni**

Affidamento fiduciario testamentario – Interposizione temporanea – Qualifica di erede – Non sussiste.

Con la l. n. 112/16 è stato riconosciuto il contratto di affidamento fiduciario mediante il quale i beni dell'affidante vengono solo formalmente intestati all'affidatario, ma sostanzialmente appartengono al beneficiario in quanto beni gestiti nell'interesse del beneficiario al quale andranno successivamente trasferiti. L'istituto dell'affidamento fiduciario è del tutto simile al Trust e produce i medesimi effetti di interposizione temporanea e limitata con cui si realizza un vincolo di destinazione. L'affidatario dei beni che sostanzialmente appartengono al beneficiario non può essere qualificato quale erede. (V.C.)

Riferimenti normativi: l. 112/16

BASE IMPONIBILE

733. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 3, sentenza n. 112 del 7 febbraio 2019. Presidente: De Petris, Estensore: De Petris**

Donazione – Donazione quote societarie – Valore della cessione in presenza di bilancio o inventario – Valore del Patrimonio Netto – Cessione per un corrispettivo pari alla metà del valore del Patrimonio Netto – Vendita mista a donazione – Sussiste.

Per le azioni e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società nonché per le quote di società non azionarie (comprese le società semplici e le società di fatto) la base imponibile è determinata assumendo il valore proporzionalmente corrispondente al valore del patrimonio netto dell'ente o della società risultante dall'ultimo bilancio pubblicato o dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato e non, quindi, sulla scorta del valore di mercato (che rileva unicamente in caso di assenza di un bilancio approvato o di un inventario). Nel caso di specie, la cessione pari alla metà del patrimonio netto della società emergente dal bilancio configura una vendita mista a donazione. (R.S.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 346/1990, art. 16, comma 1

734. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 653 del 14 febbraio 2019. Presidente: Ortolani, Estensore: Ortolani**

Imposta di successione e donazione – Franchigia.

L'art 13 della l. 383/2001 aveva abrogato l'imposta di successione e donazione di cui al d.lgs. 346/1990. Detta imposta è stata reintrodotta dal d.l. 262/2006 le cui previsioni trovano applicazione per le successioni aperte dopo il 3 ottobre 2006 e per le donazioni presentate per la registrazione a far data dal 28 novembre 2006. Il periodo di vigenza della norma impositiva

incide anche sull'applicazione della disciplina di cui all' art.8, comma 4, del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346. Nel caso di specie è stata ritenuta non rilevante ai fini del superamento della franchigia una donazione effettuata nel periodo in cui l'imposta risultava abrogata. (M.Mo.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 8, comma 4

735. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 3 del 2 gennaio 2019.**
Presidente: La Salvia, Estensore: Lamberti

Vincolo di pertinenzialità – Immobile – Definizione.

In tema di imposta sulle successioni, il vincolo di pertinenzialità va ricondotto alla nozione di pertinenza fornita, in via generale, dall'art. 817 c.c., secondo cui "*sono pertinenze le cose destinate in modo durevole al servizio o ad ornamento di un'altra cosa*". (J.R.)

Riferimenti normativi:

736. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 6 del 24 gennaio 2019.**
Presidente: La Salvia, Estensore: Barraco

Vincolo di pertinenzialità – Immobile – Definizione.

Se è vero che la sussistenza della cosiddetta "graffatura", che per prassi catastale unisce l'area di pertinenza al fabbricato bene principale, certifica il principio di pertinenzialità e semplifica l'attività di controllo da parte dell'Ufficio, essa tuttavia non costituisce necessariamente unico presupposto di certezza di pertinenzialità, essendo facoltà della parte provare l'esistenza del vincolo di pertinenzialità *aliunde*. (J.R.)

Riferimenti normativi:

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA

737. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 994 del 6 marzo 2019.**
Presidente: Nobile De Santis, Estensore: Caterbi

Imposta di successione – Beni mobili – Presunzione.

Ove l'erede dichiari in via puntuale e analitica la consistenza dei beni mobili che compongono l'attivo ereditario, deve ritenersi esclusa l'applicabilità della presunzione di cui all'art. 9 del T.U.S. (M.Pi.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 346/90, art. 9

738. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 2501 del 4 giugno 2019.**
Presidente: Bolognesi, Estensore: Cozzi

Imposta di successione – Determinazione asse ereditario – Aliquota applicabile.

Non si può ritenere che l'art. 8, comma 4, del d.lgs. n. 346 del 1990, abrogato dall'art. 68 della l. n. 342 del 2000, sia divenuto nuovamente applicabile a seguito dell'entrata in vigore del d.l. n. 262 del 2006, convertito con l. n. 286 del 2006 giacché, come ha chiarito la Suprema Corte, tale articolo – in base al quale l'asse ereditario è maggiorato di un importo pari a quello delle donazioni – aveva l'esclusiva funzione di consentire l'individuazione della aliquota applicabile (e non delle franchigie, come vorrebbe l'Amministrazione), e deve considerarsi dunque norma già superata a seguito del venire mero del sistema delle aliquote progressive". (C.Ro.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 346/1990, art. 8, comma 4; l. 342/2000, art. 68; d.l. 262/2006 convertito con legge 286/2006

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 24940/2016

ACCERTAMENTO

739. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 746 del 18 febbraio 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Barbata**

Dichiarazione di successione – Esistenza debiti deducibili.

La dichiarazione di successione non può considerarsi a priori esaustiva circa l'esistenza di debiti deducibili, posto che questa può essere dimostrata entro tre anni dall'apertura della successione e, per i debiti verso la Pubblica Amministrazione, entro sei anni dalla data di definitività del provvedimento amministrativo o giurisdizionale. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 346/1990, art. 2, comma 4

DECADENZA E PRESCRIZIONE

740. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 623 del 14 febbraio 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Chiametti**

Procedura di collaborazione volontaria – Termini di decadenza – Sanzioni.

Ai fini della notifica dell'avviso di rettifica e liquidazione di una dichiarazione di successione, la presentazione dell'istanza di accesso alla procedura di voluntary disclosure costituisce, ai sensi dell'art. 26 comma 6 del d.lgs. 346/1990, un evento diverso sopravvenuto dopo la presentazione della dichiarazione di successione e pertanto il contribuente dovrà procedere con la presentazione di una dichiarazione integrativa recante menzione delle attività finanziarie detenute all'estero e procedere con il versamento delle maggiori imposte dovute anche se la dichiarazione è presentata oltre il termine di decadenza. (M.A.M.)

Riferimenti normativi: artt. 27, 28 d.lgs. 346/1990

ALTRO

741. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 277 del 19 aprile 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Caldarelli**

Accettazione dell'eredità con beneficio di inventario.

L'accettazione dell'eredità con beneficio di inventario deve avvenire entro dodici mesi dalla data del decesso e, nei dodici mesi successivi (decorrenti dall'accettazione con beneficio di inventario), deve essere presentata denuncia di successione. (F.Ca.)

Riferimenti normativi:

Titolo VI IVA

OPERAZIONI IMPONIBILI	pag. 451
Cessioni di beni	pag. 451
Prestazione di servizi	pag. 452
OPERAZIONI ESENTI	pag. 452
BASE IMPONIBILE E ALIQUOTE	pag. 453
IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE	pag. 455
DEBITORE D'IMPOSTA/SOLIDARIETÀ	pag. 456
SPLIT PAYMENT – REVERSE CHARGE	pag. 456
DETRAZIONE E RIVALSA	pag. 457
FATTURAZIONE E REGISTRAZIONE	pag. 460
DICHIARAZIONI E PAGAMENTI	pag. 461
ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE	pag. 462
PROCEDURA E MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO	pag. 462
SETTORI PARTICOLARI E REGIMI SPECIALI	pag. 463
RIMBORSI/CREDITI D'IMPOSTA	pag. 463
IVA INTRACOMUNITARIA	pag. 469
Territorialità	pag. 469
Non imponibilità-esenzione	pag. 469
Obblighi (VIES)	pag. 470
ALTRO	pag. 470

Titolo VI IVA

OPERAZIONI IMPONIBILI

Cessioni di beni

742. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 323 del 21 maggio 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Di Giorgio**

Accertamenti e verifiche – Proventi illeciti – Cessione beni usati – Regime IVA – Onere della prova.

Qualora in sede di accertamenti e verifiche fiscali emergano proventi illeciti conseguiti dalla Società attraverso l'utilizzo indebito, nella compravendita di autoveicoli usati di provenienza comunitaria, dello speciale regime IVA del margine di cui agli artt. da 36 a 40 del d.l. n. 41/1995 (convertito con modificazioni nella l. n. 85/1995), l'Ufficio deve fornire elementi probatori sia documentali che presuntivi circa l'irregolarità e gli illeciti fiscali contestati. Assolto tale onere, grava sul ricorrente la prova contraria in ordine alla sua buona fede, dovendo questi dimostrare che "non sapeva" o "non poteva sapere". (S.Ma.)

Riferimenti normativi: c.c. artt. 2729 e 2697; d.l. n. 41/1995, artt. da 36 a 40

743. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 146 del 14 gennaio 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Rentiis**

Cessione di bracciali in oro e acciaio – Lavorazione e cessione acciaio di proprietà – Operazione principale – Lavorazione oro di proprietà di terzi – Prestazione accessoria – Regime dell'operazione principale – Applicabilità.

Ai fini IVA, ai sensi dell'art. 12, comma 1 del d.P.R. 633/1972, i corrispettivi per l'operazione principale e i corrispettivi per l'operazione accessoria costituiscono un'unica base imponibile assoggettata ad un unico trattamento IVA, vale a dire, segnatamente, quello previsto per l'operazione principale. Di conseguenza, le operazioni di vendita di bracciali "bicolore" composti di oro e acciaio possono essere legittimamente qualificate come operazioni di cessioni all'esportazione soggette al regime di non imponibilità ex art. 8, comma 1, lett. a) del d.P.R. 633/1972, anche se per la parte in oro del bracciale la contribuente si avvaleva di materiale non acquisito in proprietà, ma solo lavorato per unirlo alla parte in acciaio, di cui la contribuente era invece anche fornitrice (nella specie, infatti, il prezzo pattuito per ciascun bracciale era determinato unitariamente, senza distinguere la parte per la lavorazione della componente in oro e la parte per la fornitura e la lavorazione della componente in metallo). (M.Fas.)

Riferimenti normativi: art. 12, co. 1, d.P.R. 633/1972, art. 8, co. 1, lett. a), d.P.R. 633/1972

744. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1983 del 8 maggio 2019. Presidente: Sbrizzi, Estensore: Monfredi**

Imponibilità – Cessioni relative a diritti d'autore effettuate dagli autori – Esclusione – Condizioni – Caratteri di originalità e creatività – Riconoscimento – Requisiti.

Quanto ai caratteri di originalità e creatività che devono connotare un'opera affinché possa legittimamente invocarsi a sua tutela la normativa del diritto d'autore, presupposto per potere invocare l'esclusione dall'IVA in caso di cessione dei relativi diritti di sfruttamento (anche economico) da parte del suo autore, il concetto di creatività non coincide necessariamente ed esclusivamente con quello di creazione e novità assoluta dell'opera, ma si riferisce anche alla personale, individuale e originale espressione di una oggettività, per cui, ai fini della tutela invocata, rileva la semplice sussistenza di un atto creativo; oggetto di tutela non è, allora, solo

il contenuto intrinseco dell'opera, ma anche la rappresentazione formale e originale in cui essa si realizza ai fini della comunicazione a terzi. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 3, comma 4

Prestazione di servizi

745. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 304 del 28 gennaio 2019.**

Presidente: De Sapia, Estensore: De Sapia

Operazioni imponibili – Commissioni di delega – Non imponibilità – Sussiste.

Nell'ambito dei rapporti di coassicurazione tra compagnie di assicurazione ("delegatarie" e "deleganti") che si ripartiscono i rischi assicurati, le commissioni di delega, riconosciute all'impresa coassicuratrice che conclude e gestisce il contratto in virtù di un mandato con rappresentanza, non sono imponibili ai fini IVA in quanto la prestazione non è qualificabile come prestazione di servizi diversa ed autonoma rispetto a quella assicurativa, dovendosi ravvisare nella stessa un *unicum* con il contratto di assicurazione. (A.D.)

Riferimenti normativi: art. 5, comma 32, d.l. n. 953/82; art. 7, comma 2, l. n. 99/09; art. 9, comma 9-bis, d.l. n. 78/15; art. 10, d.l. n. 133/16

746. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1449 del 28 marzo 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Alberti**

Prestazioni imponibili – Compensazione – Corrispettivo.

L'adozione della causale "anticipazione temporanea" nell'ambito di bonifici bancari comprova l'esistenza di un prestito in denaro da restituirsi ed esclude in via di principio la dazione della somma di denaro a scopo di compensazione di corrispettivi rilevanti ai fini dell'IVA. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/1972, art. 3

OPERAZIONI ESENTI

747. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 35 del 19 aprile 2019.**

Presidente: Mottola, Estensore: Mottola

Mandato senza rappresentanza.

Ai fini iva, le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario. Ne consegue che se l'operazione effettuata dal commissionario per conto del committente rientra tra le ipotesi di esenzione previste dalla normativa iva, il medesimo trattamento deve essere applicato nel rapporto tra il commissionario e il committente. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 3, comma 3; art. 13, comma 2, lett. b)

748. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2151 del 13 maggio 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi**

Soggetto produttore di oro da investimento – Lavorazioni effettuate da impresa terza - Regime di esenzione – Inapplicabilità – Esistenza dell'atto amministrativo - Delega di funzioni – Validità atti meramente interni – Irrilevanza.

Non può essere riconosciuta la qualifica di soggetto produttore di oro da investimento al titolare della licenza per la fabbricazione di oggetti preziosi che non pone in essere direttamente alcuna operazione di trasformazione e produzione di oro da investimento. Per i principi di conservazione dell'atto amministrativo e di certezza del diritto, ai fini della legittimità dell'atto amministrativo, è sufficiente che lo stesso provenga dall'ufficio che lo ha emanato,

indipendentemente dalla presenza e/o validità di atti meramente interni di delega delle funzioni. (G.Li.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art.10, comma 1 ed art. 19

749. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 1817 del 17 aprile 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Gatti**

Oro da investimento – Dichiarazione in dogana dei beni importati – Omissione – Esenzione – Spettanza – Non sussiste – IVA all'importazione – È dovuta.

L'esenzione dall'IVA applicabile all'oro da investimento non è più applicabile laddove il soggetto non adempia all'obbligo della dichiarazione in Dogana del possesso dei beni importati, con conseguente obbligo del pagamento dell'IVA all'importazione. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 10, comma 1, n. 11, art. 68

BASE IMPONIBILE E ALIQUOTE

750. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2127 del 13 maggio 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Determinazione della base imponibile – Oneri fiscali – Accise – Inclusione.

A mente dell'art. 13, d.P.R. 633/1972, la base imponibile delle cessioni e prestazioni di servizi comprende gli oneri e le spese inerenti, includendo quindi gli oneri fiscali quali le accise. Nel corrispettivo finale su cui applicare l'Iva vanno inclusi, dunque, tutti i tributi di ogni genere e, in particolare, quelli che gravano la produzione e la vendita dei beni, il cui importo, come per le accise, sia posto a carico del destinatario. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 13; Direttiva 2006/112/CE, art. 78

751. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 214 del 26 marzo 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Di Giorgio**

Impianti termici preposti al fabbisogno personale - Aliquota ridotta - Non applicabile.

La cessione di impianti preposti alla produzione di energia termica, se rivolti a soddisfare il fabbisogno personale di una limitata cerchia di persone, deve scontare l'aliquota IVA ordinaria, non potendo simile fattispecie essere ricondotta nell'alveo di quelle agevolabili di cui al punto 127-quinquies, Tabella A, Parte III, d.P.R. 633/72, ossia tra gli "impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia". (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, Tabella A, Parte III, punto 127-quinquies

752. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 106 del 15 gennaio 2019. Presidente: Gaballo, Estensore: Ercolani**

Iva agevolata – Contratti di scrittura connessi con gli spettacoli di cui al n. 123 – Unitarietà prestazioni – Applicabile.

Il complesso delle prestazioni artistiche in senso stretto ed il necessario supporto organizzativo e logistico danno luogo ad un servizio unitario, non scindibile, in quanto funzionalmente orientato a rendere possibile lo svolgimento dell'evento.

L'unitarietà della prestazione determina infatti l'attrazione delle prestazioni nell'ambito dell'art. 199, parte III, Tabella A del d.P.R. 633/1972, e, quindi, l'applicazione dell'IVA agevolata al 10%. (S.Be.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 199, Parte III, Tabella A

753. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 2526 del 5 giugno 2019. Presidente: Nobile De Santis, Estensore: Nobile De Santis**

Aliquota agevolata al 10% – Cessioni di moduli fotovoltaici cablati.

Ai fini della applicazione dell'IVA agevolata ai sensi del n. 127 *quinquies* della Tabella A, parte III, del d.P.R. 633/72 è sufficiente che il bene venduto possa essere definito "impianto di produzione di energia elettrica di fonte solare fotovoltaica". Al riguardo, dal punto di vista ingegneristico, il modulo fotovoltaico si configura come un generatore di energia elettrica che, seppur di piccola potenza e bassa tensione, ha già dignità di impianto di generazione e conversione di energia, che non può avere altra utilizzazione se non quella di produzione di energia pulita. Conseguentemente, si deve ritenere che vi sia diritto all'applicazione dell'IVA agevolata al 10% a prescindere dal rilascio, da parte dei cessionari, della dichiarazione di utilizzo prevista dalla Risoluzione n. 269/2007. (C.Ro.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72 Tabella A, parte III, nn. 127 quinquies e 127 sexies

754. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 2736 del 17 giugno 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Moroni**

Iva agevolata - Attività agricole - Ricerche sperimentali svolte da soggetto terzo.

Le aliquote Iva agevolate sono riservate all'imprenditore agricolo inteso come colui che esercita direttamente la coltivazione del fondo. Le prestazioni rese da una società specializzata (attività di estrazione di un principio attivo), se pur a servizio dell'attività agricola, non possono pertanto usufruire delle aliquote agevolate. (F.D.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 228/2001

755. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 13 del 06 febbraio 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Aliquote – Impianto solare – Caratteristiche – Non determinate.

Agli impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica si applica, ai sensi del n. 127 *quinquies* della parte III - Tabella A allegata al d.P.R. 633/72, l'aliquota IVA del 10%. Ciò perché la norma in esame non fissa alcuna caratteristica strutturale o funzionale dell'impianto affinché sia possibile beneficiare dell'aliquota ridotta. Peraltro, la medesima disposizione non pone alcun vincolo di natura soggettiva ed è, quindi, invocabile non solo dagli utilizzatori finali, bensì anche dagli operatori commerciali (produttori, importatori, grossisti o installatori). (J.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, Tabella A

756. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1178 del 12 marzo 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

Attività di intrattenimento - Aliquota ordinaria.

I corrispettivi percepiti a fronte dello svolgimento di prestazioni di lap dance in locali definiti "prive" scontano l'aliquota IVA ordinaria e non già quella speciale prevista per la somministrazione di bevande e alimenti, atteso che quest'ultima non solo è subordinata rispetto all'attività di intrattenimento, ma è peraltro in tali contesti del tutto eventuale. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 12, commi 1 e 2

757. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1676 del 11 aprile 2019. Presidente: Paganini, Estensore: Crisafulli**

Base imponibile – È il corrispettivo pagato – Ipotesi di pagamento con utilizzo di buoni – Corrisponde al valore nominale dei buoni diminuito dello sconto eventualmente praticato al momento della vendita dei medesimi.

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

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 13

758. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2038 del 13 maggio 2019. Presidente: Sbrizzi, Estensore: Scarcella**

Base imponibile – Oneri accollati al cessionario – Accise gravanti sui prodotti ceduti – Soggezione ad IVA – Necessità della traslazione al cessionario - Sussiste.

Le maggiori accise gravanti sui prodotti ceduti mai traslate sul cessionario e mai corrisposte da questi, non concorrono alla formazione della base imponibile dell'IVA, imposta che si applica sul prezzo corrisposto e non su oneri teorici, mai accollati al cessionario; al fine di integrare il presupposto dell'IVA, dunque, deve aversi una traslazione del costo sul cessionario, in assenza della quale detto costo rimane a carico del cedente e non entra a far parte della base imponibile di tale tributo. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 13

IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE

759. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 610 del 13 febbraio 2019. Presidente: Pilello, Estensore: Chiametti**

Operazioni imponibili senza addebito IVA – Dichiarazioni di intento mendaci – Esportatore abituale - Frode IVA – applicabilità dell'IVA.

Per accedere al trattamento di non imponibilità IVA, non è sufficiente la sola buona fede, ma occorre che il venditore dia prova di aver adottato tutte le misure cui poteva ragionevolmente ricorrere per evitare il proprio coinvolgimento in una frode volta all'evasione dell'IVA. Tale onere probatorio ricade sul venditore che ha emesso fatture non imponibili. (M.A.M.)

Riferimenti normativi: art. 8 comma 1 lettera c) del d.P.R. 633/1972

760. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1109 del 11 marzo 2019. Presidente: Ingino, Estensore: Mambriani**

Operazioni non imponibili – Cessioni all'esportazione - Dichiarazioni d'intento false - Assolvimento dell'IVA da parte del cedente – Diligenza del cedente – Condizioni.

In tema di IVA, la non imponibilità delle cessioni di beni destinati all'esportazione è subordinata all'esistenza di una dichiarazione scritta di responsabilità del cessionario in ordine alla destinazione del bene fuori dalla Comunità Europea e al possesso dei requisiti soggetti ed oggettivi chiesti dalla norma. Ove tale dichiarazione sia ideologicamente falsa, il cedente è tenuto all'assolvimento dell'IVA a meno che non dimostri di aver adottato tutte le misure ragionevolmente a lui richiedibili, onde assicurarsi di non essere parte di una frode. Nel caso di specie, l'omesso deposito dei bilanci da parte del cessionario (circostanza facilmente ravvisabile anche da una mera visura camerale) costituisce indizio di grave disagio organizzativo cui può corrispondere la mancanza dei requisiti di esportatore abituale. Questo è quindi da qualificarsi

quale indicatore che impone al fornitore o di rinunciare alla commessa o di fare altri approfondimenti, pena l'obbligo di assolvimento dell'IVA. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: art. 8 del d.P.R. 633/1972

DEBITORE D'IMPOSTA/SOLIDARIETÀ

761. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 202 del 28 marzo 2019. Presidente: Fischetti, Estensore: Della Vecchia**

Società di capitali – Cancellazione - Socio – Responsabilità – Non sussiste.

Il socio di società di capitali, cessata e cancellata dal Registro delle Imprese, non è responsabile per Iva, sanzioni e interessi dovuti dalla società. Infatti, dopo la cancellazione delle società a responsabilità limitata dal registro delle imprese, i creditori sociali non soddisfatti possono fare valere i loro crediti nei confronti dei soci fino a concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione. Se il socio nulla ha percepito a seguito dell'approvazione del bilancio finale di liquidazione e della conseguente cancellazione della società, la causa del creditore insoddisfatto si estingue. (M.B.)

Riferimenti normativi: art. 2462 c.c.; art. 2495, comma 2, c. c.

SPLIT PAYMENT – REVERSE CHARGE

762. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 1395 del 27 marzo 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Gatti**

Reverse charge - Modalità alternativa di assolvimento dell'imposta - Natura agevolativa - Non sussiste.

La sesta direttiva, conformemente al principio di neutralità dell'Iva, osta ad una normativa nazionale in forza della quale uno Stato membro richiede il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione sebbene la medesima sia già stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione, mediante un'autofatturazione e una registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite del soggetto passivo. (E.M.)

Riferimenti normativi:

763. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 2188 del 21 maggio 2019. Presidente: Paganini, Estensore: Crisafulli**

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

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

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 17

DETRAZIONE E RIVALSA

764. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 217 del 27 marzo 2019.**
Presidente: Macca, Estensore: Andreozzi

Frode carosello - Operazioni soggettivamente inesistenti - Detrazione - Onere della prova.

L'Amministrazione finanziaria, a fronte di una c.d. "frode carosello" perpetrata attraverso l'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, deve provare la frode del cedente e la partecipazione, anche a titolo di mera connivenza, del cessionario. Quest'ultimo, allorquando la suddetta connivenza risulti da presunzioni gravi, precise e concordanti, per non vedersi negato il diritto alla detrazione dell'IVA versata, deve dimostrare di aver adottato tutti quegli accorgimenti tipici dell'operatore medio del settore tali da poter escludere che l'effettivo fornitore fosse, non il fatturante, ma altri. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

765. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 221 del 27 marzo 2019.**
Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini

Operazioni oggettivamente inesistenti - Detrazione - Onere della prova.

In tema di onere probatorio, l'inesistenza delle operazioni può essere desunta dall'Amministrazione finanziaria anche sulla base di presunzioni semplici (purché dotate dei caratteri della gravità, precisione e concordanza) quali possono essere circostanze di fatto attinenti al ruolo di "cartiera" del cedente (quali, nel caso di specie, lo svolgimento particolarmente breve dell'attività, l'elevato numero di prestazioni fatturate sin dal primo anno, l'assenza tanto di personale dipendente quanto di contratti relativi alle utenze elettriche e idriche, nonché l'omissione degli adempimenti fiscali). In tali ipotesi, sarà quindi il contribuente, che non voglia vedersi negato il diritto alla detrazione dell'IVA versata, a dover fornire elementi atti a corroborare l'effettività delle prestazioni ricevute. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

766. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 265 del 11 aprile 2019.**
Presidente: Chiappani, Estensore: Romano di Vieto

Detrazione – Frodi – Onere della prova.

In caso di frodi, l'onere della prova è posto a carico del contribuente; mentre, l'Amministrazione finanziaria può fornire la prova anche mediante presunzioni semplici. A tal fine la mancanza di operatività delle società prestatrici di un servizio, costituiscono di per sé presunzioni che consentono l'inversione dell'onere della prova e pongono l'onere della prova a carico del contribuente. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 17

767. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 268 del 11 aprile 2019.**
Presidente: Vitali, Estensore: Romano di Vieto

Detrazione – Requisiti sostanziali e formali.

Un soggetto che opera nell'ambito della propria attività economica ha in via di principio diritto di fruire della detrazione se sono stati rispettati tutti i requisiti sostanziali anche ove non sia stata presentata la dichiarazione annuale d'imposta per il periodo di maturazione. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 17

768. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 294 del 7 maggio 2019.**
Presidente: Spartà, Estensore: Serena

Operazioni soggettivamente inesistenti – Detrazione.

Affinché il cessionario possa legittimamente far valere il diritto alla detrazione dell'IVA assolta "a monte", è necessario e sufficiente il rispetto delle condizioni sostanziali (soggettività passiva dell'acquirente, impiego dei beni e dei servizi in operazioni soggette a imposta e possesso della fattura), nonché il ricevimento di una fattura formalmente corretta. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 17

769. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 397 del 25 giugno 2019.**
Presidente: Spartà, Estensore: Perini

Indebita detrazione – Operazioni in frode Iva – Detraibilità – Non sussiste.

In tema di indebita detrazione IVA, qualora il fisco dimostri adeguatamente, secondo elementi oggettivi, che il soggetto passivo al quale sono stati ceduti i beni, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione in frode all'Iva, il diritto alla detrazione può essere legittimamente negato. Tuttavia, per sostenere che il soggetto passivo non poteva non sapere della frode attuata dai fornitori è necessaria una presunzione grave, precisa e concordante idonea a dare fondamento alla responsabilità del soggetto passivo. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 8, comma 1, lett. c)

770. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 36 del 7 gennaio 2019.**
Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani

Detrazione e rivalsa – Tardiva presentazione dichiarazione – Spettanza del credito – Sussiste.

La neutralità che caratterizza l'imposta sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, l'eccedenza d'imposta, che risulti da dichiarazioni periodiche, regolari versamenti e sia dedotta entro i termini di legge, va riconosciuta dal giudice tributario, nel caso in cui il contribuente provi in concreto di aver rispettato tutti i requisiti sostanziali per la detrazione. (L.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19

771. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 2402 del 27 maggio 2019.**
Presidente: Nocerino, Estensore: Salvo

Contratto di appalto – Riqualificazione – Somministrazione di manodopera – Irap – Costi Indeducibili – Iva – Indetraibile.

È legittima la (ri)qualificazione giuridica come intermediazione di manodopera del contratto di appalto di servizi nell'ipotesi in cui l'appaltatore procuri soltanto "pura prestazione lavorativa", il personale sia inserito nel ciclo produttivo stabile del committente, l'organizzazione e le attrezzature siano fornite dall'appaltante e questi paga, ad ore, il personale messo a disposizione dall'appaltatore. Conseguentemente, ai fini IRAP, l'ineducibilità dei relativi costi (del personale) sopportati dall'appaltante e, ai fini IVA, l'indetraibilità dell'IVA assolta. (M.N.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19; d.lgs. n. 446/1997

772. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 2791 del 18 giugno 2019.**
Presidente: Giucastro, Estensore: Giucastro

Detraibilità del credito ceduto in capo al cessionario.

La detraibilità del credito Iva in capo al cessionario non è contemplata dalla normativa, in quanto inscindibilmente legata alla posizione fiscale del soggetto che ha maturato il credito. Il

cessionario non potrà pertanto utilizzare il credito Iva in detrazione nella propria dichiarazione, ma dovrà necessariamente richiederlo a rimborso. (G.Pic.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 30

773. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 2938 del 24 giugno 2019. Presidente: Cappabianca, Estensore: Cappabianca**

Insussistenza del diritto alla detrazione – Prestazioni non assoggettabili a Iva – Dichiarazione Iva.

La detrazione dell'imposta pagata "a monte" per l'acquisto o l'importazione di beni, o per conseguire la prestazione di servizi necessari all'impresa, non è ammessa in ogni caso, in quanto non è sufficiente, ai fini della detrazione, che tali operazioni attengano all'oggetto dell'impresa e siano fatturate, ma è altresì indispensabile che esse siano assoggettabili ad Iva nei limiti della misura dovuta. Di conseguenza, ove l'operazione sia stata erroneamente assoggettata ad Iva, restano privi di fondamento, per la misura non dovuta, non solo il pagamento dell'imposta da parte del cedente – che ha, perciò, diritto di chiedere all'Amministrazione il rimborso dell'imposta versata – e la rivalsa effettuata dal cedente nei confronti del cessionario – che può, quindi, chiedere al cedente la restituzione dell'imposta corrisposta in rivalsa – ma anche la detrazione operata dal cessionario nella sua dichiarazione Iva, con conseguente potere dovere dell'amministrazione di escludere la detrazione. (E.Ze.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 24001/2018; Cass. n. 15178/2014

774. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1694 del 12 aprile 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Detrazione – Fatture oggettivamente inesistenti.

Per quanto riguarda le contestazioni relative a c.d. fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria può contestare indebite detrazione di IVA e deduzione di costi fatturati fornendo elementi anche semplicemente presuntivi (purché oggettivi, atti ad asseverare l'emissione di fatture in assenza di corrispondente prestazione). È onere del contribuente, che rivendichi la legittimità della deduzione d'imposta e della detrazione dell'IVA correlativamente indicata fornire la prova dell'effettiva esistenza delle operazioni. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 17

775. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 296 del 21 gennaio 2019. Presidente: Catania, Estensore: Salvo**

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

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

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 19

776. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1148 del 13 marzo 2019. Presidente: Clemente, Estensore: Clemente**

Determinazione dell'imposta - Detrazione – Inerenza – Presupposti.

In tema di IVA, ai fini della detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e sulle operazioni passive occorre accertarne l'effettiva inerenza rispetto alle finalità imprenditoriali, senza che sia tuttavia richiesto il concreto svolgimento dell'attività di impresa, potendo la detrazione dell'imposta spettare anche in assenza di operazioni attive, con riguardo alle attività di carattere preparatorio, purché finalizzate alla costituzione delle condizioni d'inizio effettivo dell'attività tipica. (E.Q.)

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

FATTURAZIONE E REGISTRAZIONE

777. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 320 del 21 maggio 2019. Presidente: Spartà, Estensore: Perini**

Operazioni inesistenti - Prova presuntiva da parte dell'Amministrazione - Sussistenza - Prova contraria del contribuente – Fattura – Sufficienza – Esclusione.

In tema di IVA, una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova, anche mediante elementi indiziari, dell'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente dimostrarne, di contro, l'effettiva esistenza. A tal fine non è sufficiente l'esibizione della fattura, documentazione di solito utilizzata proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72

778. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 328 del 24 maggio 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Trevisani**

Costi inesistenti – Indebita detrazione IVA – Richiesta di documentazione – Onere di produzione.

In fattispecie di costi oggettivamente inesistenti e indebita detrazione IVA, alla richiesta dell'Ufficio di produrre le fatture di acquisto/vendita, il registro dei beni ammortizzabili e i registri IVA acquisti/vendite, la società non può opporre l'asserito intervenuto sequestro della documentazione. Anche quando la documentazione richiesta è stata acquisita dalla Procura nell'ambito del procedimento penale a carico del legale rappresentante della società, l'onere di reperirla e produrla grava in ogni caso sul contribuente. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72

779. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 690 del 14 febbraio 2019. Presidente: Saresella, Estensore: Saresella**

Dichiarazione Omessa – Detrazione.

In materia di IVA l'eccedenza d'imposta, che risulti da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno può essere dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto. Tale diritto non viene meno nella misura in cui per detto anno non sia stata presentata la dichiarazione. (M.Mot.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19

780. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1188 del 18 marzo 2019.**
Presidente: Bichi, Estensore: Mambriani

Regolarizzazione operazione – Valutazione nel merito – Non sussiste.

L'obbligo in capo al cessionario di un bene o il committente di un servizio di regolarizzare l'operazione relativa a fatture irregolari implica unicamente l'obbligo di supplire alle mancanze commesse dall'emittente in ordine all'identificazione dell'atto negoziale ed alla notizia dei dati di fatto fiscalmente rilevanti, e non invece anche quello di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche espresse dall'emittente medesimo, ancorché quest'ultimo, in una fattura recante l'esatta annotazione di tutti i suddetti estremi, inserisca l'esplicita dichiarazione di non debenza dell'imposta. È erroneo dunque ritenere sussistente in capo al cessionario un obbligo di verifica in ordine alla regolarità del regime fiscale applicato dal prestatore e di individuare a carico del detto cessionario un autonomo titolo di responsabilità. (E.Q.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 21

781. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 172 del 15 gennaio 2019. Presidente: Gravina, Estensore: Gravina**

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

La registrazione di fatture di acquisto (e il loro utilizzo in una dichiarazione integrativa), avvenuta in data successiva al termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo alla effettuazione della operazione commerciale generatrice di imposta, ma precedente al termine di 90 giorni per la presentazione di valide dichiarazioni fiscali relative a quest'ultimo periodo d'imposta, non preclude l'esercizio del diritto alla detrazione. Sarebbe infatti irrazionale l'interpretazione che restringesse l'effetto sanante della presentazione delle dichiarazioni fiscali entro 90 giorni dal termine di legale di scadenza - ex art. 2 co. 7 d.P.R. 322/1998 - ai soli casi in cui il termine ordinario non sia rispettato e nessuna dichiarazione sia stata presentata. Non sarebbe conforme a ragionevolezza premiare condotte di completa evasione dell'obbligo di dichiarazione nel termine prescritto con il riconoscimento dei successivi 90 giorni di franchigia per la presentazione di dichiarazioni parimenti valide e, d'altra parte, negare effetti integrativi a dati esposti in dichiarazioni complementari presentate entro gli stessi 90 giorni dal termine di scadenza pur rispettato dalla presentazione di dichiarazione soltanto incompleta. L'interpretazione ed applicazione delle norme rilevanti, in situazione in cui è incontrovertibile la sostanziale regolarità dei presupposti dell'imposta, è pertanto conforme ai principi costituzionali di ragionevolezza ed eguaglianza nella regolazione dei rapporti tributari, nella specifica declinazione, in materia IVA, del funzionamento del diritto di detrazione in linea con il principio di neutralità dell'imposta, così come consolidato nella giurisprudenza della CGUE. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: artt. 19 e 25, d.P.R. 633/1972, art. 2, co. 7, d.P.R. 322/1998

DICHIARAZIONI E PAGAMENTI

782. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 375 del 18 giugno 2019.**
Presidente: Spartà, Estensore: Di Giorgio

Credito – Compensazione – Dichiarazione – Professionista non abilitato – Visto di conformità – Non produce effetti giuridici.

Il ruolo assegnato al professionista, dall'ordinamento giuridico e dalle norme applicabili, non è solo formale, ma anche sostanziale, attraverso un rigoroso controllo di legalità, per cui la

dichiarazione non vistata da soggetto abilitato al rilascio del visto di conformità deve essere ritenuta, agli effetti giuridici, “non vistata”, con le conseguenze previste dalla legge. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.m. 164/99, art. 21; d.m. 12 luglio 1999, art. 1

783. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 1732 del 15 aprile 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi**

Cessione del credito – Compensazione – Operazioni inesistenti.

Nel caso in cui il contribuente abbia utilizzato un credito IVA in compensazione, acquistato tramite operazione di compravendita con un soggetto terzo, non potrà essere utilizzato in sede di dichiarazione IVA qualora alla base del credito ceduto è stata accertata la presenza di operazioni inesistenti o in frode alla norma tributaria. In questi casi il contribuente dovrà procedere al versamento dell'imposta sul valore aggiunto maturata nell'esercizio di riferimento. (G.Ca.)

Riferimenti normativi: l. 311/2004, art. 1, comma 421

ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE

784. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1929 del 30 aprile 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

Verifica guardia di finanza – PVC – Qualifica dell'ente – Onere della prova – Fattispecie.

In seguito alla verifica effettuata dalla Guardia di Finanza conclusa con PVC, se l'Agenzia delle entrate disconosce la qualifica di ente non commerciale, è onere della parte dimostrare la natura sostanziale di tale associazione. (Nel caso di specie, la CTR constatava l'assenza dei requisiti formali e sostanziali per l'applicazione del regime agevolato previsto dalla l. 398/91 e nello Statuto non risultava né il divieto di distribuzione di utili né l'intrasmissibilità della quota associativa, condizioni essenziali per potere usufruire delle agevolazioni. Oltre a ciò, vi erano irregolarità nei verbali di assemblea, nell'elenco soci e non erano state riscontrate prove di attività previste dallo scopo e dall'oggetto sociale. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: l. 16/12/1991, n. 398

PROCEDURA E MOTIVAZIONE ACCERTAMENTO

785. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 301 del 8 maggio 2019. Presidente: Macca, Estensore: Di Giorgio**

Operazioni oggettivamente inesistenti – Riparto onere della prova - Fattispecie.

In fattispecie di operazioni oggettivamente inesistenti, l'Amministrazione può provare il meccanismo di frode fiscale attraverso elementi gravi, precisi e concordanti (ex art. 2729 c.c.) e a fronte di plurimi indizi di falsità delle fatture spetta alla parte ricorrente fornire valida prova della loro veridicità e corrispondenza ad operazioni effettivamente svolte. (Nel caso di specie, la società ricorrente aveva stipulato vari contratti di accollo di debiti fiscali altrui attraverso la compensazione, ma i crediti utilizzati dovevano ritenersi fittizi in quanto era provato il loro collegamento con operazioni oggettivamente inesistenti, rispetto alle quali la ricorrente non aveva fornito prova contraria). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: c.c. 2729

SETTORI PARTICOLARI E REGIMI SPECIALI

786. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1421 del 26 marzo 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Aliquota.

L'aliquota ridotta IVA del 4% è applicabile alle prestazioni relative alla composizione, montaggio, duplicazione, legatoria e stampo dei giornali e notiziari, quotidiani, libri e periodici, esclusione dei giornali e periodici pornografici e dei cataloghi diversi da quelli di informazione libraria, edizioni musicali a stampa, carte geografiche atti e pubblicazioni della Camere dei Deputati e del Senato della Repubblica. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/1972, nn. 11 e 35 della Tabella A, parte II

RIMBORSI/CREDITI D'IMPOSTA

787. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 207 del 21 marzo 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Repossi**

Diniego - Motivazione.

Il provvedimento con il quale l'Amministrazione finanziaria nega il rimborso di un credito IVA deve, pena la sua nullità, essere compiutamente motivato al fine di consentire al contribuente l'intelligibile comprensione dei presupposti di fatto e di diritto posti alla base del provvedimento. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

788. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 248 del 03 aprile 2019. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini**

Mancata osservanza obblighi formali - Diritto al rimborso - Sussiste.

In materia di IVA, atteso che detrazione e rimborso, pur assolvendo alla medesima funzione (*id est* garantire la neutralità dell'imposta), sono istituti diversi aventi diversa disciplina, l'inosservanza degli adempimenti cartolari condizionanti la prima, non necessariamente né automaticamente determinano il sacrificio del diritto ad ottenere il secondo. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 19 e art. 30

789. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 356 del 11 giugno 2019. Presidente: Caristi, Estensore: Alessi**

Indebita compensazione – Crediti esistenti ma non spettanti – Sanzioni – Omesso o ritardato pagamento – Definizione agevolata.

Il legislatore ha escluso la definizione agevolata prevista dagli artt. 16, comma 3 e 17, comma 2, d.lgs. n. 472/97, per le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, con ciò non espressamente escludendo la possibilità di avvalersi di tale trattamento di favore nel caso in cui il maggiore importo compensato si riferisca a crediti realmente esistenti. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 471/97, art. 13; d.lgs. 472/97, artt. 16, comma 3 e 17, comma 2

790. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 64 del 14 gennaio 2019. Presidente: Biancospino, Estensore: Guidi**

Operatività – Diniego – Non Sussiste.

È illegittimo il diniego del rimborso IVA sul presupposto che la società istante sarebbe stata una società non operativa, per erronea applicazione delle disposizioni in tema di società di comodo. Nella determinazione del reddito minimo deve essere assunto il valore avente rilevanza fiscale dei singoli beni che compongono il patrimonio aziendale, pertanto non deve essere considerato

l'avviamento iscritto in bilancio per effetto del conferimento d'azienda ricevuto dalla contribuente all'atto della sua costituzione, non avendo questo rilevanza fiscale, ma solo contabile. (L.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72 art. 30, comma 3 lett. c); l. 724/94, art.30

791. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 525 del 7 febbraio 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Mainini**

Rimborso interessi – Dies a quo – Calcolo interessi – Garanzia fideiussoria.

In caso di rimborso di eccedenza IVA a credito derivante da dichiarazione, la maturazione degli interessi rimborsabili non è sospesa, salvo concorrano altre ipotesi sospensive, nelle more della consegna della polizza fideiussoria *sine die* per carichi pendenti. Il diritto al rimborso degli interessi spetta in forza della norma sull'esecuzione dei rimborsi, art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, non rilevando a tal fine i giorni intercorrenti tra la richiesta della garanzia fideiussoria da parte dell'Ufficio e la sua consegna da parte del contribuente. La polizza fideiussoria, pur rappresentando elemento necessario per l'esecuzione del rimborso e sospendendone nelle more l'erogazione, per sua natura e scopo, non fa parte integrante dei documenti di cui all'art. 38-*bis* per la verifica del diritto e non costituisce dunque motivo da cui trarre, in caso di tardività della consegna, la non maturazione di interessi compensativi *debendi* per la mancata disponibilità della somma chiesta a rimborso. (F.Li.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/1972, art. 38-bis

792. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 1184 del 15 marzo 2019. Presidente: Lo Monaco, Estensore: Chiametti**

Polizza fideiussoria – Tutela integrità patrimoniale - Sussiste.

Ai fini della legittimità del rimborso dei costi sostenuti dal contribuente per l'emissione delle polizze fideiussorie per l'ottenimento del rimborso dell'IVA, è irrilevante la circostanza che la società abbia discrezionalmente optato per una richiesta anticipata o meno del rimborso stesso. L'accezione di cui all'art. 8, comma 4, l. 212/2000, "*che il contribuente ha dovuto richiedere*" non può essere intesa nel senso dell'esistenza di un ipotetico obbligo normativo, bensì con riferimento alla necessità della richiesta della fideiussione in rapporto allo scopo perseguito, ossia ottenere la sospensione del pagamento dei tributi o la rateizzazione o il rimborso. Di conseguenza, la norma si basa sul principio di tutela dell'integrità patrimoniale. Secondo tale disposizione non possono gravare sulla contribuente le spese sostenute in favore dell'amministrazione finanziaria. (E.Q.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 8, comma 4

793. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 1303 del 18 marzo 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Martinelli**

Mancata indicazione in dichiarazione annuale – Non disconoscibilità del credito.

Il credito IVA che risulti da dichiarazione annuale debitamente presentata (non palesandosi la circostanza di omessa dichiarazione), ma che poi non venga indicato nelle dichiarazioni successive non può essere disconosciuto, né può essere imposto il rimborso nei 48 mesi, laddove un mero errore formale non può portare alla perdita di un credito IVA legittimamente spettante. (G.Za.)

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

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. ordinanza n. 2922 del 3 febbraio 2017

794. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 1448 del 1 aprile 2019.**
Presidente: De Sapia, Estensore: Martinelli

Spettanza del credito – Omessa dichiarazione – Violazione formale - Sussiste.

Dall'applicazione del principio di neutralità dell'IVA deriva che, pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, il credito d'imposta, che sia dedotto entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, deve essere riconosciuto in caso di rispetto di tutti i requisiti sostanziali per la detrazione. Pertanto, nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa a seguito di controllo automatico non può essere negato il diritto alla detrazione se sia dimostrato in concreto, ovvero sia un fatto pacifico ai fini del giudizio, che si tratti di un credito realmente esistente. (R.Sg.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/1972, art. 19

795. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 1573 del 5 aprile 2019.**
Presidente: Centurelli, Estensore: Miceli

Fideiussioni bancarie.

L'Amministrazione finanziaria non è tenuta, ai sensi dell'art. 8 l. 212/2000, a rimborsare i costi sostenuti per ottenere fideiussioni bancarie ai sensi dell'art. 38 *bis* d.P.R. 633/1972. In particolare, in conformità col disposto di cui all'art. 8 l. 212/2000, l'Amministrazione è tenuta al rimborso dei costi delle fideiussioni solo laddove il contribuente le abbia dovute richiedere per ottenere la sospensione del pagamento e non anche quando questi abbia volontariamente optato per la procedura, ex art. 38 *bis* d.P.R. 633/1972, all'esclusivo fine di ottenere un rimborso in tempi più rapidi rispetto all'ordinaria procedura. Inoltre, tale conclusione non lede il principio della neutralità dell'IVA, nei limiti in cui il contribuente ha ricevuto il rimborso dell'IVA richiesto, ma non anche i costi della garanzia che ha dovuto corrispondere per la modalità di rimborso che ha prescelto. (G.Ba.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 8; d.P.R. n. 633/1972, art. 38 bis

796. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 1688 del 10 aprile 2019.**
Presidente: Centurelli, Estensore: Innocenti

Rimborso annuale IVA a credito – Fideiussioni presentate per ottenere il rimborso.

L'istanza di rimborso relativa agli oneri di fideiussione sostenuti dal contribuente può essere presentata dallo stesso solo con riferimento alle fideiussioni prestate in conseguenza di attività accertative ex art 8 comma 4 della l. n. 212/2000 (Statuto del Contribuente) e non anche per quelle presentate al fine di ottenere il rimborso annuale dell'IVA a credito, ai sensi dell'art. 38 bis del d.P.R. n. 633/1972. (R.Ca.)

Riferimenti normativi: l. n. 212/2000 (Statuto del Contribuente), art. 8 comma 4; d.P.R. n. 633/1972 art. 38 bis.

797. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 1730 del 15 aprile 2019.**
Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi

Indicazione delle somme richieste nel quadro RX/VX - Prescrizione biennale.

Nel caso in cui il contribuente abbia compilato il quadro RX/VX della dichiarazione annuale ma non il campo specifico concernente l'indicazione delle somme richieste a rimborso, la Cassazione ha affermato la legittimità del diniego da parte dell'ufficio. Inoltre, la Suprema Corte ha ribadito che il diritto al rimborso soggiace al termine prescrizione biennale. (G.Ca.)

Riferimenti normativi: art. 21, comma 2, del d.lgs n.° 546 del 1992

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. Ordinanza n. 6986/2014 e 11652/2017

798. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 2157 del 16 maggio 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Dorigo**

Termine di decadenza biennale.

La richiesta di rimborso IVA, soggetta al termine di decadenza biennale, deve ritenersi già presentata con la compilazione, nella dichiarazione annuale, del quadro relativo al credito, mentre la presentazione del modello di rimborso costituisce esclusivamente presupposto per l'esigibilità del credito e quindi adempimento necessario solo per avviare il processo di esecuzione del rimborso. Una volta effettuata la richiesta di rimborso in dichiarazione, il diritto al rimborso è poi soggetto al termine di prescrizione ordinario decennale. (G.Li.)

Riferimenti normativi: art. 21, d.lgs n. 546 del 1992

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 4145/2016

799. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 2556 del 6 giugno 2019. Presidente: Gaballo, Estensore: Gaballo**

Sospensione del rimborso – Annullamento atto impositivo – Annullamento provvedimento di sospensione.

Va annullato il provvedimento di sospensione del rimborso IVA, emesso ai sensi dell'art. 23 del d.lgs. n. 472/1997, se il controcredito vantato dall'Amministrazione finanziaria è contenuto in un atto impositivo già annullato anche con sentenza non ancora passata in giudicato. L'art. 23 del d.lgs. n. 472/1997 è norma generale, mentre ai fini della regolamentazione dei rimborsi IVA, il legislatore ha inteso dedicare una specifica normativa, contenuta nell'art. 38-bis del d.P.R. n. 633/1972, che è dunque prevalente in materia IVA. (C.Sg.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/1997, art. 23; d.P.R. 633/1972, art. 38-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 2893/2018

800. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 73 del 26 febbraio 2019. Presidente: Calia, Estensore: Balba**

Società non operative – Diritto al rimborso - Prova.

Le società non operative o in perdita sistematica non possono richiedere il rimborso o la compensazione dell'iva a meno che il soggetto non si attenga alle disposizioni previste dall'articolo 30 della l. 724/1994. Tuttavia, anche in assenza del rispetto della disciplina formale di cui sopra, il contribuente può legittimamente offrire le prove delle condizioni per cui spetta il rimborso anche direttamente nel corso del giudizio avanti la Commissione tributaria. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: d.l. 138/2011; l. 724/1994 art. 30

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione 18807/2017

801. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 76 del 23 gennaio 2019. Presidente: Petrucci, Estensore: Greco**

Eccedenza di versamento derivante da dichiarazione omessa – Principio di contiguità - Divieto di detrazione – Richiesta di rimborso.

In materia di IVA e con riferimento alla disciplina della detrazione o del rimborso della eccedenza d'imposta prevista dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 30, comma 2, il credito d'imposta eventualmente esposto nella dichiarazione considerata omessa, anche se formatosi anteriormente e derivante da precedenti dichiarazioni ritualmente presentate, non può essere riportato nella dichiarazione annuale IVA relativa all'anno successivo, ostando all'utilizzo di detto credito in detrazione il principio di contiguità temporale dei periodi di imposta. Ad esso, infatti, è subordinata dal predetto d.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, comma 2, la operatività della

compensazione tra il credito ed il debito tributario. Pertanto, il recupero avrebbe potuto essere azionato esclusivamente secondo la procedura della richiesta di rimborso. (F.Lo.)

Riferimenti normativi: art. 30 d.P.R. 633/1972

802. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 164 del 20 marzo 2019. Presidente: Santangelo, Estensore: Zambelli**

Operazioni di acquisto con corrispettivo superiore a quello pattuito - Disconoscimento detrazione IVA assolta in Dogana - Collaborazione volontaria - Rimborso - Ammissibile.

L'accertamento con adesione finalizzato al perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria di cui all'art. 5-quater del d.l. 167/1990, nel quale è stata disconosciuta la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto versata in Dogana, a fronte di acquisti di merce con corrispettivo superiore a quello pattuito, non preclude il diritto al rimborso della medesima imposta versata in Dogana. Nel procedimento *de quo* non viene infatti contestata la qualificazione dell'imposta come non dovuta, che l'Agenzia delle Entrate ha operato in sede di procedura di collaborazione volontaria, bensì il diniego all'istanza di rimborso dell'imposta versata in Dogana con l'effetto di riesumare il credito, delle cui sorti in procedura nulla si è definito, ed ottenere la restituzione dell'imposta corrisposta in Dogana, di cui l'Agenzia ha negato la detraibilità. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.l. 167/1990, art. 5-quater

803. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1448 del 28 marzo 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Garanzie – Costo della fideiussione.

L'Amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere il rimborso dell'IVA a prescindere che il rilascio della fideiussione fosse o meno obbligatorio per legge. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: l. n. 212/2000, art. 8

804. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2153 del 13 maggio 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Fideiussione – Oneri – Natura tributaria – Rimborso – Prescrizione ordinaria – Inapplicabilità – Termine decadenziale – Applicabilità.

A mente dell'art. 8 della l. 212/2000, l'amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha l'onere di richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi. Stante la natura tributaria del costo sostenuto per le fideiussioni atte a garantire il rimborso del credito di imposta vantato nei confronti dell'erario, deve trovare applicazione nella fattispecie il termine decadenziale della domanda di rimborso che l'art. 21, d.lgs. 546/1992, stabilisce in due anni e non la prescrizione ordinaria decennale richiamata per i rapporti non aventi natura tributaria. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 21; l. 212/00, art. 8

805. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2787 del 24 giugno 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra**

Compensazione Crediti Iva – Compensazione orizzontale – Canale di pagamento dedicato – Dichiarazione – Omessa dichiarazione – Sanzione – Sussiste.

In materia di compensazione di crediti Iva, l'utilizzo del canale di pagamento dedicato (entratel, fisconline) a prescindere dalla mancanza di uno specifico *nomen iuris* costituisce una dichiarazione che mette a sistema le informazioni dichiarative sottese alla compensazione, così sollevando l'Amministrazione finanziaria dal dover operare controlli mirati, per cui la

compensazione operata attraverso un normale servizio di home-banking con modello F24, senza cioè utilizzare gli specifici servizi telematici dedicati, comporta la sanzione di cui all'art. 11 d.P.R. 471/97 che punisce l'omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 471/97, art. 11, comma 1, Lett. a)

806. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1499 del 2 aprile 2019. Presidente: Siniscalchi, Estensore: Arcieri**

Compensazione – Condizioni.

L'art 17, d.lgs. 241/1997, stabilisce che il credito annuale o trimestrale può essere utilizzato in compensazione per importi superiori a € 10.000,00 a partire dal 16 del mese successivo alla data di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui emerge il credito. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 241/97, art. 17

807. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 1690 del 12 aprile 2019. Presidente: Chindemi, Estensore: Fucci**

Istanza – Termine – Credito maturato in favore di una società che ha cessato la propria attività – Termine biennale ex art. 21, d.lgs. 546/92 – Inapplicabilità.

Il termine biennale di cui all'art. 21, d.lgs. n. 546/1992, trova applicazione solo in mancanza di disposizioni specifiche e tale è l'art. 30, d.P.R. 633/1972, norma che prevede termine di prescrizione decennale per il caso del rimborso del credito maturato in favore di una società che ha cessato la propria attività. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 30; d.lgs. 546/92, art. 21

808. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 1728 del 15 aprile 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Baldi**

Termine – È quello biennale di cui all'art. 21, d.lgs. 546/92 – Istanza – Necessità di una chiara manifestazione della volontà di ottenere il rimborso – Mera indicazione del credito nella dichiarazione – Non è tale.

In materia di istanza di rimborso del credito iva, si applica il termine di decadenza biennale di cui all'art. 21, d.lgs. 546/92, che può ritenersi rispettato in presenza di una chiara manifestazione di volontà di ottenere il rimborso del credito di imposta e, in tale situazione, trova poi applicazione l'ordinario termine di prescrizione decennale; non costituisce, peraltro, idonea manifestazione di volontà di ottenere il rimborso l'evidenziazione in dichiarazione di un credito, indicandone l'utilizzo in compensazione e/o detrazione. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 21

809. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 2012 del 9 maggio 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita**

Fideiussioni per il rimborso delle eccedenze IVA – Spettanza – Non sussiste.

L'ambito di applicazione dell'art. 8, comma 4, l. 212/2000 – che prevede, testualmente, l'obbligo dell'Amministrazione di rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi, precisando che il rimborso va effettuato quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore di quella accertata – è circoscritto ai rimborsi scaturenti dall'acclarimento di un inesistente e/o minore debito di imposta rispetto a quello accertato e non può essere esteso alla diversa ipotesi di rimborso delle eccedenze IVA richiesto ai sensi degli artt. 30 e 38-bis, d.P.R. n. 633/1972. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 633/72, artt. 30, 38-bis; l. 212/00, art. 8, comma 4

810. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 2541 del 13 giugno 2019. Presidente: Cusumano, Estensore: Chiametti**

Ritrattabilità della dichiarazione - Limiti – Opzioni – Esclusione.

Ai fini del rimborso, la ritrattabilità della dichiarazione Iva non può estendersi alle ipotesi in cui, con la compilazione di un dato dichiarativo, il contribuente manifesti la propria volontà negoziate, come nel caso di esercizio di una facoltà di opzione riconosciutagli dalle norme tributarie, ossia di una libera scelta del cittadino o dell'imprenditore. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546/1992, art. 21

IVA INTRACOMUNITARIA

Territorialità

811. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 1441 del 1 aprile 2019. Presidente: Craveia, Estensore: Maffey**

Cessione di beni intracomunitaria - Territorialità dell'imposta - Non imponibilità - Vendita con clausola "franco fabbrica" - Diritto esenzione Iva - Onere della prova del cedente.

In tema di Iva e nelle fattispecie di cessione intracomunitaria ai sensi dell'art. 41 del d.l. n. 331 del 1993, conv. dalla l. n. 427 del 1993, il cedente ha l'onere di dimostrare l'effettività dell'esportazione della merce nel territorio dello Stato in cui risiede il cessionario o, in mancanza, di fornire adeguata prova della propria buona fede, potendo essere negata l'esenzione, solo ove risulti, in base ad elementi oggettivi, che il contribuente sapeva (o avrebbe dovuto sapere) che l'operazione effettuata rientrava in un'evasione posta in essere dall'acquirente e non abbia adottato tutte le misure ragionevoli per evitare di parteciparvi. In caso di vendita con clausola "franco fabbrica", il cedente ha diritto all'esenzione Iva ove fornisca la prova documentale rappresentativa dell'effettiva dislocazione della merce nel territorio dello Stato membro di destinazione o di "fatti secondari", da cui desumere la presenza delle merci in un territorio diverso dallo Stato di residenza ovvero, se la documentazione sia in possesso di terzi non collaboranti e non sia acquisibile da altri soggetti, di aver espressamente concordato, nei contratti stipulati con vettore, spedizioniere e cessionario, l'obbligo di consegna del documento e, a fronte dell'altrui inadempimento, di aver esperito ogni utile iniziativa giudiziaria. (E.M.)

Riferimenti normativi: d.l. 331/93, art. 41

Non imponibilità-esenzione

812. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 2154 del 16 maggio 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Chiametti**

Cessione di beni con clausola "franco fabbrica" – Uscita delle merci dal territorio nazionale - Prova – Obblighi di controllo e vigilanza del cedente dopo la cessione - Inesistenza.

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

Riferimenti normativi: d.l. 331/1993, art. 41

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. nn. 8132/2011 e 13457/2012

Obblighi (VIES)

813. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 24 del 4 gennaio 2019.**

Presidente: Locatelli, Estensore: Chiametti

Imponibilità – Non sussiste.

Le operazioni di scambio intracomunitario devono essere tassate prendendo in considerazione le loro caratteristiche oggettive; l'applicazione della specifica normativa di riferimento non può essere esclusa dal mancato rispetto degli obblighi formali, quale l'iscrizione al VIES del soggetto passivo IVA comunitario. (L.B.)

Riferimenti normativi: d.l. 78/10, art. 27

814. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 266 del 24 gennaio 2019.**

Presidente: Giucastro, Estensore: Giucastro

Iscrizione VIES – Presupposto – Non sussiste.

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

Riferimenti normativi: art. 41, comma 1, d.l. n. 331/93

815. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 331 del 28 gennaio 2019. Presidente: D'Andrea, Estensore: Moroni**

Registro VIES- operazioni intracomunitarie.

La mancata iscrizione VIES non rappresenta motivo di preclusione all'esenzione dell'Iva relativa alle operazioni intracomunitarie. (A.D.A.)

Riferimenti normativi: art 35,35 ter e quater del d.lgs. n. 633/1972

ALTRO

816. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 906 del 27 febbraio 2019. Presidente: Celletti, Estensore: Chiametti**

Esportatori abituali - Sanzioni.

L'emissione di una fattura in regime di non imponibilità IVA prima della ricezione della dichiarazione di intento da parte dell'esportatore abituale comporta l'irrogazione della sanzione fissa ai sensi dell'art. 7, comma 4-bis, del d.lgs. 471/1997. (V.P.)

Riferimenti normativi: art. 8 del d.P.R. 633/1973, art. 7, comma 4-bis del d.lgs. 471/1997

817. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 1520 del 2 aprile 2019. Presidente: Beretta, Estensore: Zucchini**

Operazioni soggettivamente inesistenti – Prova contraria – Diligenza specifica.

Laddove l'Ufficio abbia fornito la prova del carattere soggettivamente inesistente delle operazioni compiute, il contribuente non può limitarsi ad affermare la propria buona fede allorché la pluralità di elementi sull'esistenza di società c.d. "cartiere" avrebbero dovuto indurlo

a una condotta prudente, nel rispetto dell'obbligo di diligenza che ciascuno deve porre nell'adempimento dei propri obblighi e quindi nella cura dei propri affari, ai sensi dell'art. 1176 c.c. e, in particolare, del secondo comma sulla diligenza "specificata" richiesta agli operatori professionali. (G.An.)

Riferimenti normativi: art. 1176 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Conf., Corte di Giustizia, cause riunite C-459/2017 e C-460/2017

818. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 2860 del 19 giugno 2019. Presidente: Raimondi, Estensore: Petrone**

Acquisto credito IVA – Istanza di rimborso – Fallimento – Non spettanza.

Il contribuente che acquista da un Fallimento un credito IVA formatosi in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento e che pertanto, ai sensi e per gli effetti degli articoli 56 e 169 della l.f., è stato già compensato dalla Società in procedura fallimentare con i debiti di questa verso l'Erario, non ha diritto ad ottenere il rimborso del credito acquistato. (F.Po.)

Riferimenti normativi: r.d. 267/1942, artt. 56 e 169

819. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 595 del 7 febbraio 2019. Presidente: Catania, Estensore: Rota**

Agevolazione - art. 38-quater d.P.R. 633/72 - Apposizione "visto uscire" - Condizione di applicabilità.

Ai fini dell'applicazione dell'agevolazione prevista dall'art. 38-quater del d.P.R. 633/72, la prova dell'uscita dei beni nei bagagli personali fuori dal territorio comunitario entro il terzo mese successivo all'effettuazione dell'operazione, è fornita dall'apposizione del "visto uscire" sull'esemplare della fattura da restituire al cedente entro il quarto mese successivo alla cessione. L'apposizione del "visto uscire" rappresenta una condizione imprescindibile per fruire dello sgravio dell'IVA ai sensi dell'art. 38-quater del d.P.R. 633/72. (E.M.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 38-quater

Titolo VII RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI

RUOLO (ISCRIZIONE)	pag. 473
A titolo definitivo	pag. 473
Straordinario	pag. 473
Esecutorietà	pag. 473
CARTELLA	pag. 474
Forma/Contenuto/Motivazione/Impugnabilità	pag. 474
Conservazione/Ostensione	pag. 480
Notificazione	pag. 481
Pagamento/Dilazione/Compensazione	pag. 493
Responsabilità	pag. 494
Rimborso/Esecuzione/Recupero	pag. 494
AFFIDAMENTO DEI CARICHI (D.L. 78/2010)	pag. 495
Presa in carico (impugnabilità)	pag. 495
Inizio dell'esecuzione (art. 50 d.P.R. 602/1973)	pag. 496
Rateazione/Interessi	pag. 496
MISURE CAUTELARI	pag. 496
Presupposti	pag. 496
Fermo di beni mobili registrati e preavviso	pag. 497
Ipoteca e avviso d'iscrizione	pag. 497
ESECUZIONE FORZATA (art. 2, C. 1, d.lgs. 546/1992)	pag. 499
G DECADENZA E PRESCRIZIONE	pag. 500
ALTRO	pag. 504

Titolo VII RISCOSSIONE E MISURE CAUTELARI

RUOLO (ISCRIZIONE)

A titolo definitivo

820. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 488 del 4 febbraio 2019. Presidente: Pilello, Estensore: Pilello**

Concordato preventivo – Illegittimità sanzioni.

È parzialmente illegittima l'iscrizione a ruolo e la successiva cartella, notificata ad una società dopo l'avvio della procedura concordataria, nella misura in cui siano previste anche sanzioni. La società ammessa alla procedura di concordato preventivo non può effettuare alcun pagamento dovuto a fronte di debiti sorti in data anteriore alla presentazione della domanda per accedere alla procedura concorsuale, in forza del principio della *par condicio creditorum*. Trovandosi pertanto la società nell'impossibilità di effettuare pagamenti spontanei, non sono dovute le sanzioni addebitate dall'Ufficio. È invece legittima l'iscrizione a ruolo delle imposte, ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. n. 602/1973, necessaria all'Ufficio per compiere i successivi atti esecutivi. (F.Li.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973, art. 25

Straordinario

821. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 2310 del 22 maggio 2019. Presidente: Raimondi, Estensore: Petrone**

Presupposti per iscrizione – Reiterata omissione di versamenti.

L'omesso versamento delle imposte dovute derivanti dalla dichiarazione, reiterato per due periodi di imposta consecutivi, è sufficiente a motivare l'iscrizione del credito erariale nei ruoli straordinari, in quanto questi ultimi si legittimano in presenza di un giustificato timore di perdita del quantum dovuto, in presenza di una situazione economico-finanziaria del contribuente tale da non assicurare adeguate garanzie. (G.Man.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 11

Esecutorietà

822. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2820 del 19 giugno 2019. Presidente: Clemente, Estensore: Curami**

Ruolo esattoriale – Omessa sottoscrizione – Nullità della cartella – Non sussiste.

Il ruolo esattoriale è atto interno dell'Amministrazione finanziaria, destinato ad acquisire rilevanza esterna solo attraverso la notifica della cartella. In mancanza di sanzione espressa di nullità, non rinvenendosi essa nel disposto dell'ultimo comma dell'art. 12 d.P.R. n. 602/1973, tale sanzione, in forza del principio di tassatività della nullità, non può trovare applicazione con specifico riferimento all'omessa sottoscrizione del ruolo. (F.Po.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 27561/2018

CARTELLA***Forma/Contenuto/Motivazione/Impugnabilità***

823. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 238 del 1 aprile 2019.**

Presidente: Maddalo, Estensore: Repossi

Mancata sottoscrizione digitale - Illegittimità - Non sussiste.

La cartella di pagamento inviata con modalità telematiche all'indirizzo PEC del contribuente, poiché redatta conformemente al modello approvato con decreto dal Ministero delle Finanze e avente, quindi, natura vincolata, non necessita dell'apposizione della firma digitale, potendo pertanto essere trasmessa in formato PDF, anziché P7M. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 25

824. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 315 del 16 maggio 2019.**

Presidente: Chiappani, Estensore: Seddio

Atto di intimazione - Delega di firma – Funzionario sprovvisto di qualifica – Sottoscrizione legittima – Fattispecie.

L'atto di intimazione sottoscritto da un funzionario della Riscossione sprovvisto di qualifica poiché non vincitore di concorso è legittimo. Gli atti emessi da Equitalia, società per azioni con capitale azionario interamente in mano pubblica, i cui rapporti di lavoro sono disciplinati da contratti di tipo privatistico, non soggiacciono ai principi delineati da Corte cost. n. 37/2015 in tema di dirigenza pubblica. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

825. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 392 del 25 giugno 2019.**

Presidente: Sparta, Estensore: Lamari

Avviso di accertamento –Sanzioni– Ingiunzione fiscale –Non sussiste.

Il contribuente non può opporsi alle sanzioni applicate dall'avviso di accertamento impugnando la successiva ingiunzione fiscale. Nel caso di specie, il contribuente, posto che ogni atto può essere impugnato per vizi propri, avrebbe dovuto impugnare la sentenza che lo condannava al pagamento delle sanzioni. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d. l.gs. 546/1992, art. 19

826. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 72 del 21 giugno 2019.**

Presidente: Zangrossi, Estensore: Fornoni

Vizio di Motivazione – Esplicitazione delle causali e delle modalità di calcolo degli interessi e delle sanzioni – Non sussiste

Non sussiste il vizio di motivazione della cartella di pagamento impugnata se essa precisa con sufficiente chiarezza, da un lato, le causali delle singole pretese erariali, dall'altro, le modalità di calcolo sia degli interessi che delle sanzioni. (Da.C.)

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

827. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 8 del 15 febbraio 2019.**

Presidente: Mottola, Estensore: Cantoni

Forma – Sottoscrizione digitale.

L'atto redatto in conformità al modello approvato con decreto ministeriale, in assenza di prova contraria, si presume riferibile all'autorità da cui promana, anche in mancanza di sottoscrizione. In ogni caso, tale vizio comporterebbe la nullità dell'atto, sanabile per raggiungimento dello

scopo (tempestiva impugnazione dell'atto da parte del ricorrente) ex art. 156, comma 3, c.p.c.(M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 25, comma 2

828. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 21, sentenza n. 48 del 11 gennaio 2019. Presidente: Biancospino, Estensore: Biancospino**

Motivazione – Obbligato in solido - Mancanza atto presupposto - Sussiste.

La supposta natura fittizia di un'operazione di scissione, ritenuta provata dal solo riscontro che sia la società scissa che la beneficiaria fossero partecipate dai medesimi soci e nelle identiche quote, non legittima l'Ufficio a richiedere alla beneficiaria, attraverso la notifica della sola cartella di pagamento, non preceduta da avviso di accertamento, il pagamento di somme dovute a seguito di sentenza definitiva nel procedimento promosso dalla società scissa. La società beneficiaria, in quanto soggetto del tutto autonomo e potenziale obbligato in solido, ha diritto a ricevere formale notificazione dell'avviso di accertamento, onde poter esercitare il proprio diritto di difesa. (L.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 917/86, art. 173, comma 13

829. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 364 del 29 gennaio 2019. Presidente: Nobile De Santis, Estensore: Nobile De Santis**

IVA.

La mancata sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del responsabile del procedimento e del legale rappresentante dell'Ente emittente non è motivo di nullità della stessa. (A.D.A.)

Riferimenti normativi:

830. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 704 del 1 febbraio 2019. Presidente: Bichi, Estensore: Mambriani**

Accertamento – Raddoppio dei termini- Non si applica.

Il Trust rappresenta esclusivamente un rapporto giuridico volto alla costituzione di un patrimonio separato ed è privo di soggettività giuridica. Nel caso di specie è stato rilevato che una cartella esattoriale che indichi come destinatario un Trust deve considerarsi priva di destinatario e pertanto illegittima, eventuali atti di riscossione avrebbero dovuto infatti essere indirizzati al Trustee. (M.Mot)

Riferimenti normativi: d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, art. 25

831. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 1113 del 11 marzo 2019. Presidente: D'Antonio, Estensore: Petrone**

Omessa comunicazione di irregolarità – Controllo automatico – Omessi versamenti – Illegittimità della cartella – Esclusione.

Nei casi in cui dal controllo automatico della dichiarazione non emerga un errore del contribuente ma unicamente un omesso o tardivo versamento di imposta rispetto a quanto indicato in dichiarazione, non è necessario l'invio della comunicazione di irregolarità in quanto il controllo non investe incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione.

Ad ogni modo, l'omesso invio della comunicazione, anche quando dovuta, non determina l'invalidità della cartella di pagamento potendo il contribuente sulla base della stessa, corrispondere quanto dovuto con riduzione della sanzione, sempre che non si tratti di omessi o tardivi versamenti per i quali la riduzione non sarebbe in ogni caso applicabile. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: Art. 2 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462.

832. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 1507 del 3 aprile 2019.**
Presidente: Bolognesi, Estensore: Cozzi

Accertamento – Mancanza di sottoscrizione – Validità dell'atto.

L'art. 25, comma 2, d.P.R. n. 602/1973 non prevede l'obbligo di sottoscrizione della cartella di pagamento, ma solamente che la predetta cartella debba essere redatta in conformità al modello ministeriale; ne consegue che la mancanza di sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non implica l'invalidità dell'atto, ciò anche nel caso in cui l'atto non sia redatto su supporto cartaceo ma in formato digitale. (G.An)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973, art. 25

833. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 1576 del 8 aprile 2019.**
Presidente: Biancospino, Estensore: Salvo

Motivazione cartella di pagamento – Nullità – Genericità della documentazione.

Non può essere fatta valere la mancanza di motivazione di una cartella di pagamento laddove al contribuente sia stata richiesta opportuna documentazione, volta ad accertare la (non) sussistenza del tributo, e questi abbia prodotto una documentazione generica (*i.e.* documentazione che non comprovi la certezza del titolo in oggetto). (G.Ba.)

Riferimenti normativi: L. 212/2000, art. 7

834. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1705 del 11 aprile 2019.**
Presidente: Saresella, Estensore: Saresella

Notifica a mezzo PEC – Firma digitale documento allegato.

In tema di processo telematico, la Corte di Legittimità con sentenza del 29.11.2018 n. 30927 ed in conformità delle disposizioni tecniche previste dal regolamento UE n. 910/2014, ha affermato che le firme digitali di tipo CAdES e di tipo PAdES sono entrambe ammesse ed equivalenti sia pure con le differenti estensioni .p7m e pdf, posto che il certificato di firma, inserito nella busta crittografica, è presente in entrambi gli standard, parimenti abilitati. (G.Ca.)

Riferimenti normativi: Reg. UE n.910/2014 decisione di esecuzione n.1506/2015

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 30927/2018

835. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 2493 del 4 giugno 2019.**
Presidente: Ercolani, Estensore: Mazzotta

Estratto del ruolo – Omessa notificazione della cartella di pagamento – Impugnabilità estratto del ruolo – Sussiste.

Relativamente all'ammissibilità dell'impugnazione dell'estratto di ruolo si richiama la recente sentenza della Cass. SS.UU. n. 19704 del 2 ottobre 2015 secondo cui è ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19, d.lgs. 546/1992, posto che una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato, non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza, e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale invalidità anche prima, nel doveroso rispetto del diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale, quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione. (E.Re.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. SS.UU. n. 19704/2015

836. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 2575 del 7 giugno 2019.

Presidente: Bichi, Estensore: Bichi

Nullità – Genericità – Assenza di indicazione.

Per la validità della cartella esattoriale è sufficiente l'indicazione di elementi idonei ai fini dell'individuazione della pretesa tributaria (codice fiscale esatto e riferimento conoscibile). Questo non è in contrasto con la necessità d'indicazione dettagliata dell'atto, ai sensi dell'art. 1, comma 2, e 6, comma 1, del d.m. Finanze n. 321 del 1999, in quanto deve essere interpretata prima in modo generale, secondo lo Statuto del Contribuente, e poi, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a, del d.lgs. n. 32 del 2001. Pertanto, in assenza di riferimento all' eventuale precedente atto di accertamento, è sufficiente dimostrare la motivazione della pretesa tributaria. (L.M.R.R.)

Riferimenti normativi: d.m. Finanze n. 321/1999, art. 1, comma 2, e 6, comma 1; L. 212/2000, art. 7, comma 3; d.lgs. 32/2001, art. 8, comma 1, lett. a.

837. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 2685 del 13 giugno 2019.

Presidente: Saresella, Estensore: Bertolo

Vizi della cartella di pagamento – Vizi del ruolo - Elementi necessari.

La mancata indicazione analitica del calcolo degli interessi non determina un vizio della cartella di pagamento e del ruolo, in quanto tale indicazione non rientra nel contenuto minimo della cartella di pagamento né tra gli elementi che ai sensi dell'art. 1 del d.m. n. 321/1999 devono necessariamente essere indicati nel ruolo. (G.Da.)

Riferimenti normativi: d.m. n. 321/1999, art. 1.

838. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 2695 del 14 giugno 2019. Presidente: Ingino, Estensore: Ingino

Omessa sottoscrizione – Illegittimità – Non sussiste.

La mancata sottoscrizione da parte del pubblico ufficiale addetto alla formazione delle cartelle di pagamento, non è causa di illegittimità, in conformità con le previsioni di legge che richiedono unicamente ai fini dell'esatta individuazione della provenienza del documento, la stampigliatura della società a cui è dato l'incarico di riscuotere e non la sottoscrizione del direttore e/o del legale rappresentante dell'Agente della Riscossione. Posto che la nullità degli atti deve essere prevista espressamente dal legislatore, ne consegue che la cartella esattoriale è valida, pur mancante di sottoscrizione. (G.Da.)

Riferimenti normativi: d.m. 26/06/1999 e d.m. 25/03/07

839. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 2843 del 20 giugno 2019. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani

Disconoscimento sottoscrizione prodotta in copia – Requisiti – Validità probatoria della fotocopia.

L'espresso disconoscimento del contribuente della conformità con l'originale delle copie fotostatiche di ricezione delle cartelle di pagamento deve essere compiuto in modo specifico ed inequivoco. Difetta, pertanto, del requisito della specificità, l'affermazione del ricorrente laddove genericamente dichiara di disconoscere la sottoscrizione prodotta in giudizio, senza indicare il documento specifico e tutti gli aspetti che lo rendono differente e quindi non conforme all'originale. (F.Po.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 2719; c.p.c., artt. 214 e 215

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 882/2018

840. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 2, sentenza n. 47 del 19 febbraio 2019.**
Presidente: Pargoletti, Estensore: Barraco

Mancata sottoscrizione - Nullità - Non sussiste.

Ai sensi dell'articolo 25 del d.P.R. 602/1072 la cartella esattoriale, quale documento per la riscossione degli importi contenuti nei ruoli, deve essere predisposta secondo il modello approvato con Decreto del Ministero delle Finanze che, tuttavia, non prevede tra gli elementi necessari la sottoscrizione della cartella. Di conseguenza l'assenza di sottoscrizione non comporta l'invalidità e nemmeno l'annullabilità della cartella impugnata. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973 art 25

841. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 156 del 12 marzo 2019.**
Presidente: Petrucci, Estensore: Boschetto

Mancata sottoscrizione - Invalidità - Non sussiste - Notifica a mezzo posta elettronica certificata – Equivalenza firme digitali di tipo CADES e PAdES- Onere di produrre in giudizio copia della cartella - Non sussiste.

La mancanza della sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, quando non è in dubbio la riferibilità di questo all'autorità da cui promana. L'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia prevista dalla legge, mentre, ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, la cartella va predisposta secondo il modello approvato con decreto del ministero competente, che non prevede la sottoscrizione ma solo la sua intestazione (Cass. sent. 13 maggio 2016, n. 9872 e Cass. sent. n. 24018 del 24 novembre 2016). In materia di firma digitale, occorre fare riferimento al principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, sent. n. 10266 del 27/04/2018: "secondo il diritto dell'UE e le norme, anche tecniche, di diritto interno, le firme digitali di tipo CADES e di tipo PAdES sono entrambe ammesse ed equivalenti, sia pure con le differenti estensioni <*.p7m> e <*.pdf>, e devono, quindi, essere riconosciute valide ed efficaci, anche nel processo civile di cassazione, senza eccezione alcuna". È da escludere che nei giudizi in cui è in contestazione la notifica della cartella di pagamento sussista un onere in capo all'ente della riscossione di produrre in giudizio anche la copia integrale della cartella. Ciò consegue al fatto che la cartella esattoriale consiste nella stampa del ruolo, in unico originale, notificata alla parte, mentre il titolo esecutivo è costituito dal ruolo stesso. L'Agente della Riscossione non è pertanto in grado di produrre le cartelle esattoriali, il cui unico originale è in possesso della parte debitrice. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, artt.25 e 26; d.P.R. 68/05.

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. Ordinanza n. 3212 del 7 febbraio 2017

842. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 157 del 12 marzo 2019.**
Presidente: Petrucci, Estensore: Boschetto

Mancata sottoscrizione - Invalidità - Non sussiste - Notifica a mezzo posta elettronica certificata – Equivalenza firme digitali di tipo CADES e PAdES.

La mancanza della sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, quando non è in dubbio la riferibilità di questo all'autorità da cui promana. L'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia prevista dalla legge, mentre, ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, la cartella va predisposta secondo il modello approvato con decreto del ministero competente, che non prevede la sottoscrizione ma solo la sua intestazione (Cass. sent. 13 maggio 2016, n. 9872 e Cass. sent. n. 24018 del 24 novembre 2016).

In materia di firma digitale, occorre fare riferimento al principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, sent. n. 10266 del 27/04/2018: “secondo il diritto dell'UE e le norme, anche tecniche, di diritto interno, le firme digitali di tipo CAdES e di tipo PAdES sono entrambe ammesse ed equivalenti, sia pure con le differenti estensioni <*.p7m> e <*.pdf>, e devono, quindi, essere riconosciute valide ed efficaci, anche nel processo civile di cassazione, senza eccezione alcuna”. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, artt.25 e 26; d.P.R. 68/05.

843. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1216 del 11 marzo 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Impugnazione - Censure afferenti all'atto presupposto – Inammissibile.

La cartella di pagamento, quando segua e scaturisca da un atto impositivo ormai divenuto definitivo, può essere censurata esclusivamente per vizi propri, non potendo la sua notificazione rappresentare l'occasione per contestare il merito della pretesa. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

844. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1918 del 30 aprile 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

Diritto di difesa del contribuente.

L'Agenzia delle Entrate è tenuta a motivare la cartella di pagamento e non può limitarsi ad indicare l'importo riqualificato senza alcuna spiegazione. L'assenza di motivazione viola il diritto di difesa della parte contribuente, la quale deve essere in grado di capire l'atto e di esperire una difesa adeguata. (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

845. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2432/2433/2434 del 4 giugno 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Marcellini**

Vizi propri – Vizi formali – Impugnabilità – Vizi dell'atto prodromico – Preclusione.

La mancata impugnazione dell'atto prodromico comporta l'inammissibilità della successiva opposizione al ruolo, ove rivolta a far valere profili attinenti a tale atto prodromico e non esclusivamente i vizi propri dell'atto impugnato, non essendo consentita l'impugnazione per motivi che avrebbero dovuto essere proposti contro l'atto prodromico medesimo, se non eludendo surrettiziamente il termine per ricorrere contro tale ultimo atto. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 25

846. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2808 del 24 giugno 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Esattore ed esazione delle imposte – Interessi e sanzioni – Indicazione del tasso e del metodo di calcolo degli interessi.

Nella cartella di pagamento è indicata la normativa riguardante l'indicazione del tasso e del metodo di calcolo degli interessi sulle imposte, in particolare l'art. 20 e l'art. 30 del d.P.R. 602/1973. Inoltre, il tasso degli interessi è noto e conoscibile perché determinato con decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze, di talché il richiamo contenuto negli atti dell'Agente della Riscossione realizza per il contribuente la condizione di conoscere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa fiscale anche ai fini del controllo dell'esattezza delle somme richieste per interessi indicate nell'atto impugnato. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 20; d.P.R. 602/1973, art. 30

847. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 570 del 6 febbraio 2019. Presidente: Sbrizzi, Estensore: Scarcella**

Mancata sottoscrizione - Nullità - Non sussiste.

La mancanza di sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non determina l'invalidità dell'atto, dal momento che la sua esistenza non dipende dall'apposizione di una sottoscrizione leggibile ma dal fatto che lo stesso sia redatto in conformità al modello ministeriale e che sia inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo. (I.B.)

Riferimenti normativi:

848. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 574 del 6 febbraio 2019. Presidente: Borgonovo, Estensore: Monfredi**

Mancata indicazione dell'Autorità Giudiziaria competente - Nullità - Non sussiste.

La mancata o erronea indicazione, all'interno della cartella di pagamento, dei termini e degli strumenti da adire per l'impugnazione dell'atto (commissione tributaria competente, forme e termini per proporre ricorso) non determina una nullità dell'atto stesso ma una mera irregolarità, dal momento che tali indicazioni hanno solo lo scopo di agevolare il contribuente, cui spetta in via esclusiva l'onere di individuare l'organismo giurisdizionale competente a prescindere da eventuali obblighi di specificazione posti a carico di altri. (I.B.)

Riferimenti normativi:

849. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 1974 del 7 maggio 2019. Presidente: Taddei, Estensore: Taviano**

Primo ed unico atto con il quale si esercita la pretesa tributaria – Requisiti.

La cartella che non segua ad uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, ma costituisca il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria, deve essere motivata alla stregua di un atto propriamente impositivo, e contenere, quindi, gli elementi indispensabili per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione (fattispecie concernente una cartella emessa a seguito di liquidazione dell'imposta ai sensi dell'art. 36-bis, d.P.R. n. 600/73). (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 36-bis

Conservazione/Ostensione

850. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 406 del 28 giugno 2019. Presidente: Vitali, Estensore: Bellotti**

Notificazione – Ricevuta – PEC – Legittimità – Sussiste.

La ricevuta della notifica della cartella di pagamento mediante posta elettronica certificata fa piena fede della notifica stessa. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: art. 140 c.p.c.

851. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 1833 del 17 aprile 2019. Presidente: Giordano, Estensore: Gentili**

Obblighi del Concessionario – Produzione di copia integrale in giudizio – Non sussiste.

Non sussiste un onere, in capo al Concessionario, di produrre in giudizio la copia integrale della cartella; in particolare, tale obbligo, non discende dall'art. 26, comma 4, d.P.R. n. 602/1973, che prevede, ai fini amministrativi, la conservazione della cartella in alternativa alla matrice. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26, comma 4

Notificazione

852. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 94 del 21 gennaio 2019. Presidente: Oldi, Estensore: Oldi**

Notifica a mezzo PEC – Mancata apposizione firma elettronica – Non rileva.

Estratto di ruolo - Attestazione di conformità all'originale – Firma elettronica in formato PAdES anziché in formato CAdES – Non rileva.

L'art. 26, comma 2, d.P.R. 602/73, come modificato dall'art. 38 del d.l. 78/2010, consente all'agente della riscossione di provvedere alla notifica della cartella di pagamento mediante posta elettronica certificata (PEC), con la conseguenza (che si evince dal combinato disposto di cui all'art. 6, comma 3 e art. 9, comma 1, del d.P.R. 68/2005 sul *Regolamento recante disposizioni per l'utilizzo della posta elettronica certificata*) che non è dato al mittente negare di aver trasmesso il messaggio ed i relativi allegati, mentre il destinatario non può contestare di averli ricevuti. Ulteriore corollario del sistema così disegnato è la superfluità del ricorso alla firma digitale da parte del mittente posto che l'art. 9, comma 2, d.P.R. 68/2005, nello stabilire che sia il gestore a sottoscrivere la busta di trasporto con propria firma elettronica avanzata, basata su chiavi asimmetriche a coppia, precisa che tale sistema «*garantisce la provenienza, l'integrità e l'autenticità del messaggio di posta elettronica certificata*».

Ferma restando l'irrelevanza della apposizione della firma elettronica sono equivalenti le firme digitali di tipo CAdES e PAdES (con le differenti estensioni .p7m e .pdf), entrambe dotate dei prescritti requisiti di sicurezza, integrità, immodificabilità del documento e di sua riconducibilità all'autore. (R.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26, comma 2; d.P.R. 68/2005, art. 3 e art. 9

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. SS. UU., n. 10266/2018

853. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 219 del 27 marzo 2019. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini**

Notificazione in costanza di concordato preventivo – Legittima.

La cartella di pagamento notificata nei confronti di una società ammessa alla procedura di concordato preventivo non è illegittima, poiché con essa non vengono iniziate ovvero proseguite azioni esecutive sul suo patrimonio in violazione dell'art. 168, co. 1, L. f. Ciò posto, al debitore deve essere concessa la possibilità di avvalersi del trattamento sanzionatorio ridotto, esercitando la relativa opzione entro trenta giorni dal momento in cui l'omologa del concordato diventa definitiva, rinviando invece il pagamento del *quantum* preteso al tempo indicato nella proposta concordataria. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

854. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 225 del 28 marzo 2019. Presidente: Chiappani, Estensore: Romano Di Vieto**

Notificazione a mezzo posta - Raccomandata con avviso di ricevimento – Legittima.

È immune da vizi la notifica della cartella effettuata mediante l'utilizzo di raccomandata con avviso di ricevimento, poiché l'art. 26, co. 1, d.P.R. 602/73 legittima il Concessionario a procedere senza l'ausilio degli Ufficiali giudiziari. In tal caso la notifica si considera perfezionata, per il destinatario, con la ricezione della raccomandata, alla data risultante dall'avviso di ricevimento. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26

855. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 278 del 26 aprile 2019.**
Presidente: Caristi, Estensore: Trevisani

Estratto di ruolo.

Nei giudizi concernenti la notifica della cartella di pagamento non sussiste un onere in capo all'ente della riscossione di produrre in giudizio anche la copia integrale della cartella stessa. Del resto, l'ente non è in grado di produrre le cartelle esattoriali, il cui unico originale è in possesso della parte debitrice e la produzione dell'estratto di ruolo è idonea a individuare univocamente gli elementi essenziali contenuti nella cartella e a documentare la pretesa fiscale. (F.Ca.)

Riferimenti normativi:

856. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 319 del 16 maggio 2019.**
Presidente: Vitali, Estensore: Bellotti

Regolare notificazione – Presunzione di conoscenza – Termine di impugnazione – Vizi non tempestivamente opposti.

In tema di esecuzione esattoriale, qualora il destinatario contesti esclusivamente di avere ricevuto la notificazione e l'agente della riscossione ne dimostri la ritualità e correttezza (non sussistendo, tuttavia, l'onere di produrre in giudizio la copia integrale), resta preclusa la deduzione di vizi non tempestivamente opposti. Le cartelle, una volta pervenute all'indirizzo del destinatario, si considerano ritualmente consegnate stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c. e il contribuente ha l'onere di impugnarle nel termine perentorio di sessanta giorni dalla notifica, pena l'inammissibilità del ricorso tardivo. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: c.c.133; d.lgs. 546/1992, art. 21; d.P.R. n. 602/1973, art. 26

857. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 322 del 21 maggio 2019.**
Presidente: Spartà, Estensore: Di Giorgio

Regolare notificazione – Presunzione di conoscenza – Termine di impugnazione – Vizi non tempestivamente opposti.

Va dichiarata inammissibile l'impugnazione tardiva delle cartelle esattoriali di cui è stata fornita adeguata prova dell'avvenuta regolare notificazione. In merito all'iscrizione ipotecaria, l'art. 26 del d.P.R. n. 602/1973 accorda la possibilità all'Agente della riscossione di eseguire la notificazione avvalendosi del servizio postale tramite invio "diretto" (cioè senza intermediazione di un ufficiale notificatore) della cartella in plico chiuso mediante raccomandata con avviso di ricevimento. In tal caso, la notifica si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal destinatario o da una delle altre persone abilitate alla ricezione. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 21; d.P.R. n. 602/1973, art. 26

858. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 382 del 21 giugno 2019.**
Presidente: Maddalo, Estensore: Maddalo

Notificazione a mezzo PEC – Formato pdf – Estensione p7m – Nullità – Non sussiste – Mera irregolarità.

La sanzione della nullità e, prima ancora, quella della inesistenza giuridica, non è ricollegabile a qualsiasi discrasia rispetto allo schema legale ma deve essere espressamente prevista dall'ordinamento giuridico. Nel caso di specie, la notifica della cartella di pagamento a mezzo PEC con formato pdf privo dell'estensione p7m costituisce una mera irregolarità formale. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 26

859. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 60 del 10 maggio 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Fornoni**

Notifica a mezzo PEC – Legittimità – Utilizzo del formato .pdf in luogo di quello.p7m – Vizio di inesistenza della notifica – Non sussiste.

È legittima la notifica della cartella di pagamento a mezzo PEC. E in ogni caso la costituzione del contribuente, che abbia impugnato l'atto anche per questioni di merito, sana l'eccepito vizio di inesistenza della notifica anche se il file consegnato è in formato .pdf e non p7m. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26

860. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 432 del 30 gennaio 2019. Presidente: Picone, Estensore: Moroni**

Notifica a mezzo PEC – Legittima.

È legittima la notifica al contribuente di una cartella di pagamento a mezzo PEC in quanto l'art. 14 del d.lgs. n. 159/2015, al fine di potenziare la diffusione dell'utilizzo della PEC nel contesto delle procedure di notifica, ha introdotto la possibilità che la notifica avvenga con le modalità di cui al d.P.R. n. 68/2005, a mezzo PEC, all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge. Inoltre, in caso di notifica a mezzo PEC, le firme digitali di tipo CADES e di tipo PAdES sono equivalenti, sia pure con le differenti estensioni e devono, quindi, essere riconosciute valide ed efficaci entrambe, senza alcuna eccezione. (U.I.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 68/2005

861. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 491 del 5 febbraio 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Pavone**

Notifica con servizio postale.

Il concessionario della riscossione può certamente avvalersi del servizio postale per la notificazione dei propri atti, in forza dell'art. 26 del d.P.R. n. 602/1973. In tema di notificazione a mezzo del servizio postale della cartella esattoriale emessa per la riscossione di imposte o sanzioni amministrative, la notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso si ha per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal ricevente o dal consegnatario, senza necessità di redigere un'apposita relata di notifica. (F.Li.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973, art. 26

Riferimenti giurisprudenziali: cfr. Cass. n. 16949/2014

862. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 708 del 15 febbraio 2019. Presidente: Celletti, Estensore: Galli**

Notifica a mezzo PEC - Atti sottoscritti digitalmente.

In materia di atti sottoscritti digitalmente e notificati a mezzo PEC l'irritualità della consegna ovvero del suo formato non determina la nullità dell'atto stesso laddove la consegna abbia comunque determinato la conoscenza dell'atto da parte del destinatario. Nel caso di specie è stata ritenuta legittima una cartella di pagamento notificata a mezzo PEC sottoscritta utilizzando una firma digitale di tipo PAdES, nonostante la normativa di riferimento preveda l'utilizzo di firme di tipo CADES. (M.Mot.)

Riferimenti normativi: d.l. 7 marzo 2005, n. 82

863. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 974 del 4 marzo 2019.**
Presidente: D'Andrea, Estensore: D'Andrea

Notificazione – Cartella esattoriale – Firma digitale.

Va respinto il ricorso avverso una cartella esattoriale, ove la doglianza riguardi esclusivamente l'assenza di sottoscrizione digitale con firma CAdES. Si deve, infatti, escludere che le disposizioni tecniche tuttora vigenti comportino in via esclusiva l'uso della firma digitale in formato CAdES (che dà luogo a un file con estensione finale <*.p7m>), laddove il diritto dell'UE e la normativa interna certificano l'equivalenza dei due formati digitali PAdES e CAdES. (M.Pi.)

Riferimenti normativi:

864. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1045 del 7 marzo 2019.**
Presidente: Pilello, Estensore: Grassi

Intimazione di pagamento – Notifica – Firma digitale.

In aderenza alla giurisprudenza di legittimità, va concluso che le firme digitali di tipo CAdES e di tipo PAdES sono ormai entrambe ammesse ed equivalenti e devono essere riconosciute valide ed efficaci senza eccezione alcuna. Di conseguenza è valida l'intimazione di pagamento recante estensione “.pdf” (formato PAdES), anziché quella “.p7m” (formato CAdES). (M.Pi.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 82/05, art. 22

865. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1301 del 21 marzo 2019.**
Presidente: Bichi, Estensore: Bichi

Intimazione di pagamento – Notifica – Firma digitale.

La notifica effettuata a mezzo PEC risulta sostanzialmente equipollente a quella realizzata tramite il servizio postale per raccomandata con avviso di ricevimento in quanto anche essa fornisce certezza in ordine al giorno ed orario esatto della spedizione e della ricezione, nonché in merito all'integralità del contenuto e degli eventuali allegati. (G.Za.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 26

866. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 1649 del 10 aprile 2019.**
Presidente: Roggero, Estensore: Chiametti

Omesso versamento IRPEF e IVA – Prescrizione e illegittimità della procedura di riscossione.

La materia del contendere riguarda il ricorso in opposizione avverso l'intimazione di pagamento notificata tardivamente al contribuente, avente ad oggetto due cartelle per omesso versamento dell'imposta Irpef e dell'imposta IVA. Dagli atti emerge che il concessionario, oltre a non aver risposto alle richieste del contribuente entro i termini previsti dalla legge, ha dichiarato di poter fornire un riscontro parziale e non totale. È evidente che il ricorrente, nonostante gli sforzi e le istanze, non è stato messo in grado di conoscere nel dettaglio gli atti sulla base dei quali il concessionario intendeva procedere alla riscossione, con gravissima lesione del diritto di difesa. Pertanto, il giudice ha accolto il ricorso del contribuente, rilevando la violazione del principio di correttezza e lealtà, statuita dall'art. 10 Statuto del contribuente, secondo cui il contribuente e il fisco hanno il dovere di collaborare fattivamente, adottando un comportamento che, a pari efficacia, è meno pregiudizievole per la controparte. Il ricorrente ha altresì dato prova che la cartella esattoriale, riportata nell'intimazione di pagamento, era stata notificata all'indirizzo di residenza errato. Inoltre, dopo la presunta irregolare notifica delle cartelle, nessun atto interruttivo era mai stato notificato al contribuente fino all'intimazione impugnata. *In primis*, non è possibile verificare quale sia la data in cui il ruolo era divenuto esecutivo, in violazione dell'art.12 del d.P.R. n. 602/1973, *in secundis* nel ruolo deve essere indicata “la data in cui il ruolo diviene definitivo”, oltre al riferimento al precedente atto di accertamento e alla

motivazione della pretesa. In mancanza di tali requisiti il ruolo è nullo e di conseguenza la procedura di riscossione risulta illegittima. (B.Bi.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973 art. 12

867. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1679 del 10 aprile 2019. Presidente: Clemente, Estensore: Clemente**

Cittadino italiano residente all'estero – Iscrizione all'AIRE - Indirizzo di vecchia residenza – Notifica degli atti presupposti – Nuovo termine dilatorio di trenta giorni.

Nel caso di trasferimento all'estero di cittadino italiano, con iscrizione all'AIRE, la notifica delle cartelle in Italia e non all'indirizzo straniero indicato dallo stesso contribuente sono nulle per la mancata notifica degli atti presupposti. Nel caso di specie, le suddette notifiche erano state eseguite presso la vecchia residenza del contribuente oltre i 30 giorni successivi al trasferimento, in violazione del nuovo termine dilatorio introdotto dalla l. n. 248/2006. (T.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 32; d.P.R. 600/73, artt. 58 e 60; d.P.R. 602/73, art. 26 ultimo comma; c.p.c., art. 142; l. 248/2006

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 20256/2017 e 26542/2008

868. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2416 del 27 maggio 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Perrucci**

Notifica a mezzo PEC – Legittimità – Sussiste.

È legittima la notifica della cartella di pagamento a mezzo posta elettronica certificata, senza necessità che essa sia munita di attestazione di conformità e di sottoscrizione, essendo sufficiente constatare che provenga dall'Ufficio competente. (M.N.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973, art. 6; d.lgs. n. 159/2015, art. 14

869. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 2587 del 10 giugno 2019. Presidente: Nobile De Sanctis, Estensore: Clerici**

Assenza di notificazione – L'onere della prova – Principio della presunzione generale di riferibilità dell'atto amministrativo.

Alla luce del principio della presunzione generale di riferibilità dell'atto amministrativo dell'organo da cui promana, l'onere della prova contraria alla riferibilità delle cartelle di pagamento alla pubblica amministrazione titolare del potere di emetterle è posto a carico del contribuente (Conf. Cass. n. 6416/2019). In questo senso, presentati i documenti che comprovano la notificazione di tutte le cartelle nel rispetto dei termini di prescrizione e decadenza previsti nella legge, l'attività difensiva del contribuente risulta gravata dell'onere di specificare i motivi della contestazione, non essendo sufficiente una generica dichiarazione di impugnazioni dei documenti prodotti in copia. (Conf. Cass. n. 14893/2014). Le cartelle debitamente notificate diventano definitive per mancata impugnazione nei termini, talché è inammissibile la contestazione delle stesse per il motivo della tardività dell'esercizio del potere impositivo. La richiesta di rateizzazione del debito contributivo proposta del debitore dopo l'inadempimento della prima costituisce condotta obiettivamente incompatibile con la volontà di disconoscere la pretesa del credito e come tale idoneo ad interrompere la prescrizione. (L.M.R.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 60; C.C., art. 2944

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. ord. n. 24555/2010

870. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 2610 del 10 giugno 2019. Presidente: D'Antonio, Estensore: Petrone**

PEC – Originale – Sottoscrizione – Non necessaria.

La cartella esattoriale notificata in allegato a messaggio trasmesso a mezzo PEC non è copia bensì originale della cartella stessa e non necessita di alcuna attestazione di conformità né sottoscrizione. In ogni caso, anche per la PEC vale il principio secondo il quale eventuali nullità in tema di notifiche non possono essere invocate se l'atto ha raggiunto il suo scopo. (A.Tu.)

Riferimenti normativi: d.lgs., 82/2005; art. 20 c.p.c., art. 156

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. 12888/2015; Cass. SS.UU. n. 7885/2016

871. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2677 del 12 giugno 2019. Presidente: Di Rosa, Estensore: Pavone**

Notifica a mezzo PEC – Assenza di firma digitale – Illegittimità della cartella – Non sussiste.

È legittima la notificazione a mezzo PEC di una cartella di pagamento priva di sottoscrizione digitale e trasmessa in formato .pdf, senza estensione.p7m. (E.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 82/2005, artt. 20 e 71; d.P.R. 602/1973, art. 26

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 10266/2018

872. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 2686 del 14 giugno 2019. Presidente: Picone, Estensore: Picone**

Notifica a mezzo PEC - Vizi della notifica.

È valida la notifica della cartella di pagamento effettuata in formato PDF, non essendo necessario che il documento informatico notificato in allegato alla PEC, abbia estensione p7m. Tuttavia, in caso di contestazione relativa alla predetta notifica, resta fermo l'obbligo in capo all'agente della riscossione di dimostrare di aver provveduto alla regolare notifica di tale cartella di pagamento in forma di documento informatico, nonché di documentare la corrispondenza tra il messaggio originale e quello trasmesso via PEC e la regolarità della trasmissione telematica dell'atto. (G.Da.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 16173/2018

873. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 2914 del 25 giugno 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Maellaro**

Omessa notificazione – Istanze di rateizzazione.

Di nessun pregio appaiono le eccezioni sollevate dal ricorrente in relazione alla omessa notificazione delle cartelle di pagamento e alla loro irrituale notificazione qualora le istanze di rateizzazione dimostrano, senza ombra di dubbio, la piena conoscenza degli atti impositivi ed il parziale pagamento anche il riconoscimento della legittimità del relativo contenuto e l'accettazione del debito tributario. (D.St.)

Riferimenti normativi: L. 225/2016

874. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 83 del 13 marzo 2019. Presidente: Rabai, Estensore: Balba**

Firma elettronica – Assenza – Non rileva.

La mancanza di firma digitale del file in cui è contenuta la cartella notificata via PEC (rilevabile dall'estensione del file, semplice pdf e non pdf con estensione p7m) non comporta l'invalidità dell'atto, la cui esistenza non dipende da una sottoscrizione leggibile quanto dal fatto che l'atto sia inequivocabilmente riferibile all'organo titolare del potere di emetterlo. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 82/2005 (CAD)

Giurisprudenza: Cassazione 9872/2016

875. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 1, sentenza n. 84 del 13 marzo 2019.**
Presidente: Rabai, Estensore: Pirola

Notifica via PEC – Assenza firma– Nullità – Non sussiste.

La cartella di pagamento è un atto che non necessita di essere firmato, ed è di conseguenza valido l'invio via PEC di file pdf contenente la cartella, non essendo necessario file in formato p7m. In ogni caso, anche ove si volesse considerare l'atto viziato, la tempestiva presentazione del ricorso avrebbe sanato il vizio, secondo l'applicazione dell'istituto della sanatoria per raggiungimento dello scopo di cui all'articolo 156 c.p.c. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 82/2005 (CAD)

Giurisprudenza: Cassazione 18807/2017

876. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 131 del 28 febbraio 2019.**
Presidente: Novik, Estensore: Surano

Notifica - Art. 36-bis - Assenza di comunicazione preventiva- Legittima.

La notifica della cartella di pagamento a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione è legittima anche se non è stata emessa la comunicazione preventiva prevista dall'art. 36-bis, comma 3, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, qualora la pretesa derivi dal mancato versamento di somme esposte in dichiarazione dallo stesso contribuente o da una divergenza tra le somme dichiarate e quelle effettivamente versate. La comunicazione preventiva all'iscrizione a ruolo è necessaria solo quando vengono rilevati degli errori nella dichiarazione, mentre in caso di riscontrata regolarità dichiarativa (qualora non "sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", ai sensi dell'art. 6, comma 5 della Legge 27 luglio 2000, n. 212) non vi è alcun obbligo di preventiva informazione. La necessità, a pena di nullità, di inviare l'avviso bonario sussiste invece in caso di redditi soggetti a tassazione separata. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art.6, comma5; d.P.R. 600/73, art. 36-bis

Riferimenti normativi: da ultimo, cfr. Cass. civ. Sez. V, 12/07/2018, n. 18402

877. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 159 del 12 marzo 2019.**
Presidente: Petrucci, Estensore: Greco

Legittimazione passiva – Spetta all'ente titolare del diritto di credito in assenza di vizi che riguardano gli atti esecutivi – Litisconsorzio necessario tra ente creditore e concessionario- Non sussiste - Costituzione in giudizio - Termine di sessanta giorni - Carattere ordinatorio- Notifica a mezzo posta elettronica certificata- Invalidità formato ".pdf".

È da escludere una ipotesi di litisconsorzio necessario tra l'Agente delle entrate-Riscossioni e l'Ente creditore in quanto, secondo l'art. 39 del d.lgs. 112/1999, l'Agente della riscossione – nelle liti promosse contro di esso che non riguardano esclusivamente la regolarità o validità degli atti esecutivi – è tenuto a chiamare in causa l'ente creditore interessato. In difetto di tale incombente, è l'agente della riscossione a rispondere delle conseguenze della lite (Cass., SS.UU., n. 16412/2007). La costituzione in giudizio della parte resistente deve avvenire, ai sensi degli artt. 23 e 54 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, entro sessanta giorni dalla notifica del ricorso, a pena di decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi. Qualora tali difese non siano concretamente esercitate, nessun'altra conseguenza sfavorevole può derivare alla resistente, dovendo riconoscersi a quest'ultima il diritto, garantito all'art. 24 della Costituzione, sia di difendersi, sia di produrre documenti, ai sensi degli artt. 24, 32 e 58 del d.lgs. n. 546 del 1992

(cfr. Cass. n. 18962 del 2005). In materia di atti formati dall'INPS, è da escludere la giurisdizione tributaria quando oggetto dell'impugnazione non è la cartella di pagamento in sé, a causa di un vizio di notifica, bensì il *petitum* che sta alla base della stessa, risultando in questo caso la materia devoluta alla giurisdizione del giudice ordinario (giudice del lavoro) (ex multis, Cass., SS.UU., 8 febbraio 2008, n. 3001). È da escludere la validità della notifica di una cartella di pagamento, con la conseguente illegittimità della stessa, qualora la cartella sia notificata a mezzo posta elettronica certificata in formato “.pdf”, senza l'estensione “.p7m”. Ciò in quanto la notifica della cartella secondo le modalità previste dal D.P.R. 11 febbraio 2005, n. 68, richiamato dall'art. 26, comma 2 del D.P.R. n. 602/1973, richiede la presenza di un documento informatico che l'art. 21 del d.lgs. 7 marzo 2005, n. 82 definisce quale documento “cui è apposta una firma elettronica. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt.23 e 54; d.lgs. 112/99, art. 39; d.P.R. 602/73, art. 26; d.P.R. 68/05; d.lgs. 82/05, art. 21.

878. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 229 del 17 aprile 2019. Presidente: Fazio, Estensore: Bertolo

Notifica a mezzo posta elettronica certificata - Ammessa - Obbligo della firma digitale - Non sussiste - Obbligo di produrre l'originale della cartella - Non sussiste.

È ammessa la notifica della cartella di pagamento a mezzo posta elettronica certificata, secondo le modalità previste dal d.P.R. 11 febbraio 2005, n. 68, ai sensi dell'art. 26, comma 2 del d.P.R. 602/73. È consentita all'Agente della riscossione la notifica elettronica del solo documento informatico, essendogli preclusa la notifica di una copia informatica del documento precedente emesso in forma cartacea. Ai fini della correttezza della cartella di pagamento, non è richiesta la sottoscrizione dell'esattore in quanto il modello approvato con decreto ministeriale prevede unicamente la sua intestazione e l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia prevista dalla legge. È pertanto escluso l'obbligo della sottoscrizione digitale della cartella esattoriale inviata a mezzo posta elettronica certificata. È escluso l'onere di produzione dell'originale della cartella in quanto viene emessa in unico esemplare il quale viene inviato al destinatario. L'Agente della riscossione non può pertanto che rimanere in possesso di una copia della cartella medesima. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art.26, comma 2

879. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 252 del 22 maggio 2019. Presidente: Fazio, Estensore: Cagnoli

Notificazione a mezzo posta elettronica certificata - Legittima – Firma digitale - Equivalente a firma autografa - Prescrizione della cartella - Artt. 36-bis e 36-ter – Termine quinquennale.

In materia di cartelle esattoriali, la notificazione effettuata a mezzo posta elettronica certificata è espressamente consentita e ha valore pari a quella direttamente realizzata tramite il servizio postale con raccomandata con ricevuta di ritorno o a mezzo ufficiale giudiziario e fornisce l'assoluta certezza del giorno e dell'ora della spedizione e della consegna, nonché in merito alla integrità del contenuto e degli eventuali allegati. La responsabilità per la mancata lettura di una notificazione avvenuta a mezzo posta elettronica certificata è da attribuire al destinatario. La firma digitale degli atti non è altro che l'equivalente informatico di una tradizionale firma autografa apposta su carta. L'avviso allegato al messaggio di posta elettronica certificata non è altro che l'originale e non si rende quindi necessaria alcuna altra attestazione di conformità in quanto il contribuente ha ricevuto l'unico originale della cartella di pagamento, generata in via informatica dallo stesso ente eminente a ciò tenuto per legge. I crediti derivanti da cartelle esattoriali si prescrivono nel termine quinquennale tutte le volte che questa sia l'unico titolo esecutivo sul quale si fonda la pretesa. La prescrizione ordinaria decennale è riferibile a titoli di

accertamento o di condanna divenuti definitivi e non già alle cartelle esattive notificate ai sensi dell'articolo 36 bis e dell'articolo 36 ter del d.P.R. 600/1973 in quanto queste ultime sono state adottate in virtù di procedure che prescindono da un vero e proprio accertamento circa l'esistenza del titolo (atto di accertamento emesso direttamente dall'Ente impositore) e, quindi, non hanno lo stesso valore di definitività dell'accertamento. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art.26; art. 2948 c.c.

880. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2137 del 13 maggio 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista**

Notificazione – Servizio postale ordinario – Ammissibilità.

La notifica della cartella esattoriale può avvenire anche mediante invio diretto, da parte del concessionario, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento. In tal caso, trovano applicazione le norme concernenti il servizio postale ordinario e non quelle della l. n. 890/1982. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26

881. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 9 del 2 gennaio 2019. Presidente: Ceccherini, Estensore: Ceccherini**

Relata di notifica – Produzione in giudizio in copia fotostatica – Generica contestazione di conformità all'originale – Non produce effetti.

In tema di prova dell'avvenuta notifica di una cartella di pagamento, il ricorrente non può limitarsi a contestare genericamente la conformità delle copie delle relate di notifica all'originale. In aderenza a un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, si deve infatti ritenere che il disconoscimento della conformità di una copia fotostatica all'originale di una scrittura non ha gli stessi effetti del disconoscimento previsto dall'art. 215, comma secondo c.p.c., perché mentre quest'ultimo, in mancanza di richiesta di verifica e di esito positivo di questa, preclude l'utilizzazione delle scritture, il primo non impedisce che il giudice possa accertare la conformità all'originale anche attraverso altri mezzi di prova, comprese le presunzioni. Da ciò deriva la conseguenza che l'avvenuta produzione in giudizio della copia fotostatica di un documento, se impegna la parte contro la quale il documento è prodotto a prendere posizione sulla conformità della copia all'originale, tuttavia, non vincola il giudice all'avvenuto disconoscimento della riproduzione, potendo egli apprezzarne l'efficacia rappresentativa. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: art. 215 c.p.c., art. 2719 c.c.

882. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza 352 n. del 24 gennaio 2019. Presidente: Craveia, Estensore: Mietto**

Produzione di copie fotostatiche - Legittimità - Onere specifico di disconoscimento – Sussiste.

La mancata produzione in giudizio degli originali delle cartelle di pagamento e delle relative ricevute di invio non è sufficiente a determinare la nullità delle stesse in assenza di uno specifico e motivato disconoscimento espresso da parte del destinatario (che non può avvenire con clausole di stile o generiche), dal momento che a norma dell'art. 2179 c.c. le copie fotografiche di scritture hanno la stessa efficacia delle autentiche, se la loro conformità all'originale è attestata da pubblico ufficiale competente ovvero non è espressamente disconosciuta. (I.B.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 2179

883. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 384 del 25 gennaio 2019. Presidente: Rollero, Estensore: Crisafulli**

Impugnabilità dell'estratto di ruolo per omessa notifica della cartella – Tassatività.

Gli estratti di ruolo sono autonomamente impugnabili dinnanzi al giudice tributario solo ove venga dimostrato che alla formazione del ruolo non ha fatto seguito la notifica della cartella di pagamento. (I.B.)

Riferimenti normativi:

884. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 570 del 6 febbraio 2019. Presidente: Sbrizzi, Estensore: Scarcella**

Notifica c.d. "diretta" della cartella di pagamento - Consegna al portiere - Obbligo invio raccomandata informativa - Non sussiste.

Ai sensi dell'art 26 del d.P.R. 602/73 non si applica alla notifica c.d. "diretta" della cartella di pagamento, eseguita mediante consegna del plico nelle mani del portiere dello stabile di residenza, l'obbligo di invio della raccomandata informativa di cui all'art. 7 della l. 890/82. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, artt. 25, 26; l. 890/82, art. 7

885. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 586 del 7 febbraio 2019. Presidente: Targetti, Estensore: Malacarne**

Notifica cartella a persona giuridica - Legittimazione a ricevere gli atti - Soggetto rinvenuto nella sede sociale - Presunzione - Sussiste - Cessazione rapporto lavoro - Prova contraria – Insufficiente.

Ai fini della prova del perfezionamento della notifica nei confronti di una persona giuridica opera una presunzione in base alla quale, salvo prova contraria, la persona rinvenuta nella sede della società deve ritenersi addetta alla ricezione degli atti diretti a quest'ultima. La prova contraria deve essere fornita dalla destinataria della notifica ed il relativo onere non è adempiuto con la sola dimostrazione dell'insussistenza di un rapporto di lavoro subordinato attesa la configurabilità di altri rapporti idonei a conferire la richiesta qualità. (I.B.)

Riferimenti normativi:

886. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 599 del 7 febbraio 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita**

Deposito avviso di ricevimento postale - Onere della prova - Soddisfatto - Indicazione numero cartella - Sufficiente - Prova contraria - Grava sul contribuente.

L'indicazione del numero della cartella di pagamento sull'avviso di ricevimento della raccomandata, in quanto atto sottoscritto dal destinatario ai sensi dell'art. 12 del d.P.R. 655/82, ha valore sul piano presuntivo ed ai fini del riparto dell'onere della prova. Pertanto, stante la presunzione di conoscenza del contenuto del plico postale ex art. 1335 c.c., incombe sul destinatario l'onere di provare che il plico ricevuto a mezzo raccomandata non contiene alcun atto al suo interno ovvero che contiene un atto di contenuto diverso da quello indicato dal mittente. Per tali ragioni, per provare la rituale notifica della cartella esattoriale, l'Agente della riscossione deve depositare in giudizio solo l'avviso di ricevimento e non anche la copia della cartella di pagamento, atteso che tale documento non è altro che la stampa del ruolo in unico originale notificato alla parte. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26; l. 890/82; d.P.R. 655/82, art. 12; c.c., art. 1335

887. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 926 del 1 marzo 2019. Presidente: Malaspina, Estensore: Ramondetta**

Prova – Perfezionamento.

La cartella - siccome emessa in unico originale spedito al contribuente - non può essere conservata in copia; ciò comporta, in tema di notifica della cartella esattoriale ex art. 26 comma 1, seconda parte, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che la prova del perfezionamento del procedimento di notificazione e della relativa data deve essere assolta mediante la produzione dell'avviso di ricevimento. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 21

888. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 966 del 4 marzo 2019. Presidente: Servetti, Estensore: Colavolpe**

Raccomandata con avviso di ricevimento – Prova.

Qualora il concessionario della riscossione si avvalga del servizio postale, ai fini della prova dell'avvenuta notifica della cartella il cui contenuto non sia stato contestato dal contribuente in giudizio, è sufficiente l'esibizione della copia dell'avviso di ricevimento, non essendo invece necessaria la produzione integrale della cartella stessa. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26

889. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 1057 del 8 marzo 2019. Presidente: Martorelli, Estensore: Baldi**

Modalità.

La cartella esattoriale può essere notificata, ai sensi del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 29, anche direttamente da parte del concessionario mediante raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso trovano applicazione le norme concernenti il servizio postale ordinario e non quelle della legge n. 890/1982, senza necessità di redigere un'apposita relata di notifica, rispondendo tale soluzione al disposto di cui al d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 26, che prescrive l'onere per l'esattore di conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione di notifica o l'avviso di ricevimento, in ragione della forma di notificazione prescelta. (R.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26, art. 29

890. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 3, sentenza n. 1340 del 22 marzo 2019. Presidente: Rollero, Estensore: Chiametti**

Invio diretto - Legittimità – Sussiste.

La notifica della cartella di pagamento può avvenire anche mediante invio diretto, da parte del concessionario, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, in quanto la seconda parte del comma 1 dell'art. 26 del d.P.R. 602/1973 prevede una modalità di notifica, integralmente affidata al concessionario stesso e all'ufficio postale, alternativa rispetto a quella della prima parte della medesima disposizione e di competenza esclusiva dei soggetti indicati. (R.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26, comma 1

891. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 1383 del 27 marzo 2019. Presidente: Zevola, Estensore: Ramondetta**

Validità notifica della cartella di pagamento - Deposito avviso di ricevimento postale - Onere della prova - Soddisfatto - Deposito copia della cartella - Non è richiesto.

Non sussiste un onere in capo all'Agente della riscossione di produrre in giudizio la copia integrale della cartella di pagamento. Tale obbligo, infatti, non si rinviene nell'art. 26, co. 4 del d.P.R. 602/73. Pertanto, ove il concessionario opti per la notificazione a mezzo posta, deve

ritenersi ammissibile la prova della stessa mediante produzione della sola relata di notifica, purché quest'ultima contenga i riferimenti all'atto notificato. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26

892. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1410 del 27 marzo 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Del Monaco**

Validità notifica della cartella di pagamento - Deposito avviso di ricevimento postale - Necessario - Deposito copia della cartella - Non è richiesto - Presunzione conoscenza - Sussiste.

La prova del perfezionamento del procedimento di notificazione della cartella di pagamento e della relativa data è assolta mediante la produzione dell'avviso di ricevimento, non essendo necessario che l'agente della riscossione produca la copia della cartella, la quale, una volta pervenuta all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnata a quest'ultimo, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., superabile solo se il medesimo provi di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26; c.c., art. 1335

893. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, sentenza n. 1487 del 2 aprile 2019. Presidente: Malaspina, Estensore: Botteri**

Vizi – Proposizione del ricorso – Sanabilità – Sussiste.

Le eccezioni relative alla notifica della cartella si intendono sanate dalla presentazione del ricorso. (J.R.)

Riferimenti normativi:

894. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1530 del 3 aprile 2019. Presidente: Sbrizzi, Estensore: Manfredi**

A mezzo PEC – Validità – Requisiti.

L'invio a mezzo PEC della cartella esattoriale ben può essere qualificato come invio del documento informatico originale, o di una sua copia informatica e la validità della notifica presuppone solamente che l'atto sia messo a disposizione del destinatario e la disponibilità nella sua casella di posta elettronica certificata soddisfa questo requisito. Quanto al formato telematico del file, la sua eventuale irritalità non comporta la nullità della notifica perché essa ha comunque prodotto il risultato della conoscenza dell'atto e quindi garantito il raggiungimento dello scopo legale, inoltre il carattere .p7m - che riguarda la procedura di notificazione di atti giudiziari che prevedono la firma digitale, trattandosi del formato che presiede alla firma e che rende l'atto unico e non modificabile, rispondendo all'esigenza di garantire la provenienza certa del documento tramite l'apposizione della firma digitale, ed assicurare la non modificabilità del medesimo - non si applica alla cartella di pagamento che non è atto oggetto di sottoscrizione. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 26; d.P.R. 68/05, art. 3; d.lgs. 82/05, artt. 22, 23

895. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 1724 del 15 aprile 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Baldi**

A società fallita – Va eseguita nei confronti della procedura, in persona del curatore e nel suo domicilio.

Con il fallimento la società non viene meno ma i suoi organi perdono la legittimazione sostanziale e processuale che viene assunta dalla curatela la quale, per tale ragione, subentra nella posizione della fallita: ciò comporta che sono opponibili alla curatela gli atti formati nei confronti della fallita prima del fallimento mentre, dopo la dichiarazione di fallimento, gli

ulteriori atti del procedimento tributario debbono indicare quale destinataria l'impresa in procedura e quale legale rappresentante della stessa il curatore e, in particolare, la notifica della cartella deve avvenire in persona del curatore e presso il suo domicilio. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: r.d. 267/42, artt. 43, 44

896. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 1863 del 18 aprile 2019. Presidente: Taddei, Estensore: Taviano**

Emissione e notifica – Concessionario/Agente – Competenza territoriale – Determinazione – Riferimento – Domicilio fiscale del contribuente iscritto a ruolo – Violazione – Nullità della cartella – Consegue.

La competenza territoriale ad emettere la cartella di pagamento si determina inderogabilmente in base al criterio di correlazione tra l'ambito territoriale di operatività del concessionario (ora agente della riscossione) e il domicilio fiscale del contribuente iscritto a ruolo, criterio coerente con il sistema della riscossione coattiva a mezzo ruolo in considerazione delle esigenze di speditezza ed efficienza dell'azione amministrativa, tenuto conto che nella fase successiva alla notifica della cartella di pagamento, si instaura un rapporto diretto tra il contribuente e l'organo della riscossione competente a ricevere i pagamenti ed a rilasciare le relative quietanze, nonché ad iniziare l'espropriazione in caso di mancato pagamento: ne consegue che la cartella può essere emessa e notificata solo dall'agente del luogo in cui il contribuente iscritto a ruolo ha il domicilio fiscale, e che l'atto notificato da parte di agente fuori zona è da ritenere nullo. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 12, comma 1, art. 24, comma 1

897. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 2389 del 4 giugno 2019. Presidente: Micheluzzi, Estensore: Vicuna**

Richiesta di rateizzazione – Non costituisce acquiescenza del contribuente – Interruzione del decorso della prescrizione – Si determina – Incontestabilità dell'avvenuta notifica – Consegue.

In materia tributaria, non può costituire di per sé acquiescenza da parte del contribuente l'avere chiesto ed ottenuto, senza riserva alcuna, la rateizzazione degli importi indicati nelle cartelle di pagamento: nondimeno tale richiesta comporta l'interruzione del decorso del termine di prescrizione e si pone in maniera incompatibile con l'allegazione del contribuente di non avere ricevuto notifica delle cartelle. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: c.c., artt. 1988, 2937, 2944

Pagamento/Dilazione/Compensazione

898. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 2457 del 29 maggio 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Petrone**

Lieve tardivo versamento prima rata – Decadenza dalla rateazione – Non sussiste.

L'espressione "mancato pagamento" ai sensi dell'art. 3 bis, comma 4 del d.lgs. n. 462/1992 determinante la decadenza della rateazione non ricomprende l'ipotesi in cui il pagamento sia avvenuto con un lieve ritardo: la norma richiede infatti che l'inadempimento si sia prolungato nel tempo in modo grave, travalicando la scadenza della successiva rata ovvero, qualora si tratti dell'ultima rata, il termine tra le varie rate fissato nel piano di riparto. Non vi è dubbio che il tardivo versamento di pochi giorni non può essere equiparato ad un omesso versamento, in modo particolare quando il ritardo sia di lieve entità, in quanto la contribuente non ha evaso alcunché nell'assolvimento di tutte le rate, incappando in errori certamente "scusabili", da considerare come una "mera violazione formale, senza alcun debito d'imposta". (E.Re.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 462 del 18 dicembre 1997, art. 3 bis

899. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2903 del 26 giugno 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Vanore**

Interessi di sospensione – Revoca sospensione – Obbligo di motivazione.

In tema di riscossione, la cartella di pagamento relativa agli interessi di sospensione maturati su un debito tributario deve essere motivata indicando a quale titolo viene esercitata la pretesa tributaria. La revoca della sospensione, sia amministrativa che giudiziale, comporta l'obbligo di corrispondere gli interessi nella misura del 4,5 per cento annuo relativamente al periodo per il quale si è fruito del beneficio. (A.Se.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73 art. 39, comma 2; l. 212/2000, art. 7 comma 3

Responsabilità

900. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1798 del 15 aprile 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Arcieri**

Estinzione di società - cancellazione dal registro delle imprese - effetti - prosecuzione del processo - soci.

La cancellazione della società dal Registro delle imprese determina un fenomeno di tipo successorio, per cui il rapporto giuridico non si estingue, ma si trasferisce ai soci i quali rispondono di quei crediti maturati dalla società nei limiti di quanto riscosso a seguito di liquidazione o anche illimitatamente a seconda che la società risultasse limitatamente o illimitatamente responsabile dei debiti sociali. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 2/2003; c.c. art. 2312

901. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 9, sentenza n. 1973 del 7 maggio 2019. Presidente: Taddei, Estensore: Tavano**

Società estinta per cancellazione – Notifica della cartella all'ex liquidatore – Nullità – Sussiste – Responsabilità dei soci per i debiti sociali insoddisfatti – Prova – È a carico dell'Amministrazione.

Atteso l'effetto estintivo della società conseguente alla cancellazione, con trasferimento dei rapporti giuridici pendenti in capo ai soci anche con riferimento ai debiti tributari, sono da ritenere nulle le cartelle notificate all'ex liquidatore della società estinta; ciononostante, verificandosi un fenomeno di tipo successorio sui generis in cui la responsabilità dei soci è limitata alla parte da ciascuno di essi conseguita nella distribuzione dell'attivo risultante dal bilancio di liquidazione, non si determina il venir meno dei debiti insoddisfatti nei confronti dei terzi: l'effettiva percezione delle somme da parte dei soci, in base al bilancio finale di liquidazione, e la loro entità, vanno provate dall'Amministrazione finanziaria che agisce contro i soci per i pregressi debiti tributari della società, secondo il normale riparto dell'onere della prova.. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 36, comma 3

Rimborso/Esecuzione/Recupero

902. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 2467 del 29 maggio 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Di Gennaro**

Versamento dell'imposta – Ottemperanza del termine – Necessità – Sussiste.

Nei casi in cui l'atto impositivo è costituito dal ruolo, come a seguito di liquidazione in base alla dichiarazione ex art. 36 bis del d.P.R. n. 600/1973, solo la tempestiva impugnazione della cartella consente al contribuente di rimettere in discussione la debenza del tributo: non

vertendosi in una ipotesi di “versamento diretto”, ma di adempimento della cartella esattoriale in difetto di impugnazione della cartella risulta precluso il rimborso previsto dal d.P.R. 29 settembre n. 1973, n. 602, art. 38. Il pagamento dell'imposta richiesta con l'atto di riscossione (la cartella) non permette più di riaprire, attraverso l'istituto del successivo rimborso, il termine ormai definitivamente scaduto rispetto ad un rapporto tributario ormai esaurito. (E.Re.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. Ord. n. 23928 /2016; sent. n. 17587/2010; sent. n. 17718/2004; sent. n. 2249/2003; sent. 13173/2000

903. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1798 del 15 aprile 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Arcieri**

Società di persone fisiche - rapporti con i terzi - responsabilità dei soci - escussione preventiva del patrimonio sociale - beneficio limitato alla fase esecutiva - emissione di cartella di pagamento.

In tema di società di persone, il beneficio d'escussione del patrimonio sociale disciplinato dall'art. 2304 cod. civ. opera solo in favore dei soci illimitatamente responsabili limitatamente alla fase esecutiva. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: c.c. art. 2304

904. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2218 del 22 maggio 2019. Presidente: Borgonovo, Estensore: Scarcella**

Impugnabilità – Per far valere errori od omissioni commessi in dichiarazione – Sussiste – Dichiarazione integrativa – Presentazione – Necessità – Non sussiste.

Il contribuente, in presenza di errori od omissioni che hanno cagionato un indebito aggravio di imposta, può sempre opporsi alla pretesa anche in sede di ricorso contro la cartella di pagamento, emendando il contenuto della dichiarazione; non è pertanto necessario, per emendare l'errore, presentare una dichiarazione integrativa nei termini e con le modalità dell'art. 2, comma 8-bis, d.P.R. n. 322/98. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 322/98, art. 2, comma 8-bis

AFFIDAMENTO DEI CARICHI (D.L. 78/2010)

Presa in carico (impugnabilità)

905. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 1064 del 7 marzo 2019. Presidente: Saresella, Estensore: Bertolo**

Preavviso di fermo amministrativo – Impugnazione – Pendenza di un giudizio sull'atto presupposto – Soggetto legittimato a contraddire – Scelta del ricorrente – Rapporti fra concessionario ed ente impositore.

Il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato, se non vuole rispondere dell'esito eventualmente sfavorevole della lite. La circostanza che il contribuente individui nel legittimato passivo il solo concessionario non determina l'inammissibilità del ricorso né l'obbligo del giudice di ordinare l'integrazione del contraddittorio, non sussistendo in tali casi una ipotesi di litisconsorzio necessario. Il fermo amministrativo che trova fondamento in un atto impositivo annullato dalle Commissioni di merito di primo e secondo grado è illegittimo avendo le dette sentenze fatto venir meno gli effetti del titolo sul quale si fonda la pretesa tributaria. Questo, indipendentemente dal

passaggio in giudicato delle sentenze e dalla circostanza che la decisione sia *sub judice* innanzi alla Corte di Cassazione. (M.A.P)

Riferimenti normativi: Art. 39 del d.lgs. 13 aprile 1999 n. 112

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 10266/2018

Inizio dell'esecuzione (art. 50 d.P.R. 602/1973)

906. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 61 del 10 maggio 2019.**

Presidente: Zangrossi, Estensore: Fornoni

Intimazione di pagamento – Obbligo di allegare le cartelle di pagamento richiamate – Non sussiste.

È legittima l'intimazione di pagamento che si limiti a richiamare, senza allegare, le cartelle di pagamento in relazione alle quali è stata emessa. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 50

Rateazione/Interessi

907. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 2615 del 6 giugno 2019.**

Presidente: Mainini, Estensore: Mainini

Piano straordinario di rateizzazione – Comprovata grave difficoltà economica – Diniego – Illegittimo – Discrezionalità – Non ammessa.

In sede di riscossione, il diniego della richiesta di autorizzazione al pagamento con piano di rateizzazione straordinario in presenza di elevati importi dovuti e comprovata grave difficoltà economica del contribuente non rientra nella mera discrezionalità dell'Agenzia in quanto la rateizzazione è da considerarsi modalità ordinaria e automatica per l'adempimento dell'obbligazione tributaria. (A.Tu.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 19, comma 1-quinquies, L. 212/2000, art. 7

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. SS.UU. n. 20778/2010

MISURE CAUTELARI

Presupposti

908. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1446 del 1 aprile 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini**

Ipoteca esattoriale - Non costituisce atto espropriativo - Preventiva notifica di intimazione - Non necessaria - Contraddittorio preventivo – Richiesto.

In tema di riscossione coattiva delle imposte, l'iscrizione ipotecaria prevista dall'art. 77 del d.P.R. 602/73 non costituisce atto di espropriazione forzata e può, pertanto, essere effettuata senza la previa notifica dell'intimazione di cui al precedente art. 50, comma 2, ma, in ossequio al principio del contraddittorio endoprocedimentale, deve essere preceduta, pena la sua nullità, dalla comunicazione e dalla concessione di un termine di trenta giorni al contribuente per il pagamento o la presentazione di osservazioni dovendosi ritenere che l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, fermo restando che, attesa la natura

reale dell'ipoteca, l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale di illegittimità. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 77

Fermo di beni mobili registrati e preavviso

909. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2425 del 27 maggio 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi**

Preavviso di fermo – Obbligo di motivazione – Non sussiste.

Il preavviso di fermo non soggiace all'obbligo motivazionale previsto per gli atti amministrativi in quanto trattasi di misura cautelare adottata dall'Ente di riscossione in sede di esazione a mezzo ruolo. Ciò vale altresì per il *quantum* dovuto a titolo di interessi, dal momento che il tasso annuo è noto e conoscibile siccome determinato con provvedimento generale ed i limiti temporali di riferimento (*dies a quo* e *dies ad quem*) necessari per il calcolo sono anch'essi fissati in elementi cronologici ben individuati. (M.N.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973, art. 86.

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 8613 del 2011

910. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 2464 del 27 maggio 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Cosentino**

Impugnabilità – Sussiste – Omessa notificazione degli atti presupposti e prodromici – Necessità – Sussiste.

È da riconoscere l'impugnabilità del preavviso del fermo amministrativo, quale atto recante una pretesa impositiva determinata nei suoi contenuti, ancorché non tipizzato nell'elenco di cui all'art. 19 d.lgs 546/1992: l'omessa notificazione dell'atto presupposto comunica all'atto successivo un vizio invalidante che conduce al suo annullamento. (E.Re.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992 art. 19

Ipoteca e avviso d'iscrizione

911. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 84 del 15 gennaio 2019. Presidente: Giucastro, Estensore: Giucastro**

Misure cautelari – Fondo patrimoniale – Ipoteca – Debiti tributari.

L'ipoteca può essere iscritta su beni conferiti in un fondo patrimoniale anche per debiti tributari a condizione che la sottostante obbligazione sia inerente e strumentale ai bisogni della famiglia. L'accertamento relativo alla riconducibilità dei debiti ad esigenze familiari è rimesso al giudice di merito, gravando sul contribuente l'onere di dimostrare il contrario. (S.Be.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 170; d.P.R. 602/1973, art. 77

912. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 770 del 20 febbraio 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli**

Misure cautelari – Avviso di avvenuta iscrizione d'ipoteca – Comunicazione Preventiva – Obbligo di contraddittorio endoprocedimentale.

L'avviso di avvenuta iscrizione di ipoteca deve essere obbligatoriamente preceduto da una comunicazione con la quale si fornisce al contribuente notizia della futura suddetta iscrizione e gli si concede la possibilità di presentare osservazioni o effettuare il pagamento, attivando il contraddittorio endoprocedimentale, la cui assenza comporta la nullità dell'iscrizione ipotecaria. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 77

913. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2166 del 15 maggio 2019. Presidente: Di Rosa, Estensore: Mazza**

Comunicazione preventiva di ipoteca – Mera indicazione del codice numerico degli atti presupposti – Mancata allegazione atti richiamati – Difetto di motivazione - Insussistenza – Legittimità atto – Sussiste.

La comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria è un atto a contenuto vincolato con il limitato scopo di invitare al pagamento del dovuto in forza di titoli esecutivi già formati. L'obbligo di motivazione si esaurisce con il richiamo a tali titoli e comporta soltanto l'indicazione di tutti gli elementi idonei ad identificare la pretesa, non essendo previsto dalla legge l'obbligo di allegazione delle cartelle di pagamento precedentemente notificate. (G.Li.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 602/1973, artt. 49 e 77; L. n. 212/2000, art. 7; L. n. 241/1990, art. 3.

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 19667/2014

914. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 2670 del 10 giugno 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Martinelli**

Prescrizione ordinaria – Versamenti rateali – Interruzione – sussiste.

Costituisce riconoscimento di debito e, in quanto tale, evento interruttivo della prescrizione ordinaria decennale della pretesa erariale, ai sensi dell'art. 2944 c.c., la circostanza secondo cui, a seguito dell'iscrizione di ipoteca legale a fronte del mancato pagamento della cartella relativa a maggiori IRPEF e ILOR, il contribuente effettui una serie di versamenti rateali nei confronti dell'Ufficio che aveva iscritto le somme a ruolo. (E.B.)

Riferimenti normativi: art. 2944 c.c.

915. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 234 del 10 maggio 2019. Presidente: Leotta, Estensore: Renzi**

Iscrizione ipotecaria - Obbligo di preventiva comunicazione - Sussiste.

L'iscrizione ipotecaria prevista dall'art. 77 del d.P.R. 602/1973, in quanto atto destinato ad incidere in modo negativo sui diritti e gli interessi del contribuente, deve essere a quest'ultimo comunicata prima di essere eseguita, in ragione del dovuto rispetto del diritto di difesa mediante l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale, che costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa, e la cui violazione determina la nullità dell'atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, artt. 50 e 77

Riferimenti giurisprudenziali: ex multis, cfr. Cass. civ. SS.UU., 18 settembre 2014, 19667

916. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1206 del 11 marzo 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Sacchi**

Preavviso di iscrizione ipotecaria - Notifica Irregolare - Illegittimità iscrizione - Non sussiste.

L'irrituale notifica del preavviso di iscrizione ipotecaria (effettuata per il tramite della procedura prevista per i soggetti irreperibili, nonostante la residenza svizzera del contribuente, peraltro iscritto all'A.I.R.E., fosse nota all'Amministrazione finanziaria), contrariamente a quanto pacificamente sostenuto dalla Suprema Corte di Cassazione, non pregiudica la legittimità della successiva iscrizione, allorquando quest'ultima si fondi su un atto impositivo divenuto definitivo. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973, art. 77

917. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2022 del 9 maggio 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini**

Misure cautelari – Iscrizione ipotecaria – Intimazione ad adempiere – Espropriazione forzata – Obbligo – Non sussiste.

Poiché l'iscrizione ipotecaria è solo preordinata e strumentale all'espropriazione forzata, essa non deve essere preceduta dalla notifica dell'intimazione ad adempiere ex art. 50, comma 2, d.P.R. 602/1973, in quanto tale atto è obbligatorio solo nell'ambito della procedura esecutiva. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 50, comma 2

918. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2277 del 27 maggio 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Vicini**

Misure cautelari – Iscrizione ipotecaria – Fermo amministrativo – Preavviso – Prescrizione – Interruzione – Idoneità.

Il preavviso di iscrizione ipotecaria, così come il preavviso di fermo amministrativo, hanno natura di atto interruttivo della prescrizione decennale di cui all'art. 2946 c.c. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 77; art. 2946 c.c.

919. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2653 del 18 giugno 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

Iscrizione ipotecaria – Esecuzione – Fondo patrimoniale – Funzione di Garanzia.

L'iscrizione ipotecaria ha funzione di garanzia in vista di una eventuale vendita e/o fuoriuscita dei beni dal fondo patrimoniale e, a differenza dell'esecuzione vera e propria, può essere iscritta anche sui beni vincolati al fondo patrimoniale. L'iscrizione ipotecaria, infatti, può essere iscritta a prescindere dell'esecuzione anche quando il debito sia iscritto per scopi estranei alla famiglia. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 77

ESECUZIONE FORZATA (art. 2, C. 1, d.lgs. 546/1992)

920. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 407 del 27 giugno 2019. Presidente: Vitali, Estensore: Belotti**

Notificazione – Cartella di pagamento – Esecuzione forzata – Pignoramento presso terzi – Presupposti – Nullità – Illegittimità – Sussiste.

Qualora al contribuente non venga notificata la cartella di pagamento, il pignoramento eseguito successivamente è nullo per carenza dei presupposti essenziali. Ai sensi dell'art. 50 d.P.R. n. 602/1973 la procedura esecutiva avviata dalla società di riscossione è del tutto illegittima per mancata notifica delle cartelle esattoriali presupposte all'atto di pignoramento. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: art. 617 c.p.c.; d.lgs. 546/1992, art. 2; d.P.R. 602/1973, art. 50

921. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 1, sentenza n. 19 del 6 marzo 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Esecuzione forzata – Intimazione di pagamento – Notifica – Autonoma impugnazione.

L'intimazione di pagamento, atto che anticipa l'intenzione dell'Agenzia delle Entrate – Riscossione di procedere al prelievo coatto degli importi iscritti a ruolo e non pagati, va notificato al debitore qualora l'Agente non inizi alcuna procedura di esecuzione forzata nell'anno decorrente dalla notifica della cartella. L'intimazione può essere impugnata solo per

far valere vizi propri: solamente la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'intimazione di pagamento notificata, consente l'impugnazione degli atti prodromici unitamente a quest'ultima. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

922. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2114 del 13 maggio 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Concordato preventivo – Creditori anteriori – Azioni esecutive – Precluse.

In pendenza della procedura di concordato preventivo, è precluso ai creditori per titolo anteriore al decreto di ammissione alla procedura esclusivamente l'esercizio delle azioni esecutive, al contrario di quelle di accertamento e di condanna, le quali restano proponibili dinanzi al giudice competente e ciò anche tenendo conto degli interessi moratori il cui corso non è sospeso per effetto della procedura. Tale orientamento è applicabile anche alle sanzioni e ai compensi di riscossione. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: r.d. 267/42, artt. 55 e 169

DECADENZA E PRESCRIZIONE

923. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 289 del 6 maggio 2019. Presidente: Pianta, Estensore: Portieri**

Prescrizione – Termine decennale.

Con riferimento agli atti emessi da Equitalia, la comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria così come i preavvisi di fermo amministrativo non sono idonei a interrompere il termine di prescrizione decennale. (F.Ca.)

Riferimenti normativi:

924. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 389 del 20 giugno 2019. Presidente: Chiappani, Estensore: Bellotti**

Compensazione – Prescrizione – Rimborso Iva – Non sussiste.

Ai sensi dell'art. 2946 c.c. il versamento del debito prescritto non può essere chiesto a rimborso. Nel caso di specie, la Commissione Tributaria Provinciale ha annullato la "Comunicazione di compensazione ruoli e sospensione per carichi pendenti" avendo appurato l'intervenuta prescrizione dei debiti tributari essendo trascorsi più di dieci anni tra la data di notifica delle cartelle esattoriali e la data di notifica della "comunicazione compensazione". (M.Sap.)

Riferimenti normativi: art. 2940 c.c.; art. 2946 c.c.

925. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 1166 del 11 marzo 2019. Presidente: Maiga, Estensore: Benedetti**

Termine di prescrizione – Termine ordinario decennale - Sussiste.

Il credito erariale per la riscossione dell'imposta (a seguito di accertamento divenuto definitivo) è soggetto non già al termine di prescrizione quinquennale previsto all'art. 2948 c.c., n. 4, per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi, bensì all'ordinario termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2946 c.c., in quanto la prestazione tributaria, attesa l'autonomia dei singoli periodi d'imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il debito, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivo. (E.Q.)

Riferimenti normativi: art. 2948 c.c.

926. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 1446 del 1 aprile 2019. Presidente: De Sapia, Estensore: De Sapia**

Crediti erariali.

I crediti erariali si prescrivono nel termine “breve” di cinque anni, salvo il caso di accertamento con sentenza passata in giudicato o decreto ingiuntivo definitivo. (G.A.)

Riferimenti normativi: art. 2953 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. SS.UU. n. 23397/2016

927. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 1940 del 8 maggio 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Miceli**

Prescrizione dei crediti erariali.

La scadenza del termine – pacificamente perentorio – per proporre opposizione a cartella di pagamento, pur determinando la decadenza dalla possibilità di proporre impugnazione, produce solo l’effetto sostanziale della irretrattabilità del credito contributivo, senza determinare la conversione del termine di prescrizione breve in quello ordinario decennale di cui all’art. 2953 c.c. (P.Cu.)

Riferimenti normativi: art. 2953 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. SS. UU. sent. n. 23397/2016

928. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 2381 del 24 maggio 2019. Presidente: Lo Monaco, Estensore: Napoleone**

Prescrizione crediti erariali – Termine di prescrizione.

In mancanza di una disposizione speciale che contempli un termine di prescrizione più breve, deve ritenersi che quello previsto per i crediti erariali sia corrispondente al termine ordinario decennale. Come più volte ribadito dalla Suprema Corte, non potendosi considerare come periodica la prestazione tributaria, il credito erariale per la riscossione dell’imposta è soggetto all’ordinario termine di prescrizione decennale ex art. 2946 c.c. (Gu.P.)

Riferimenti normativi: art. 2946 c.c.

929. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 2595 del 10 giugno 2019. Presidente: Maiga, Estensore: Benedetti**

Atto di recupero – Termine per la notifica.

In relazione all’atto di recupero per la riscossione di crediti asseritamente vantati dal contribuente e da lui indebitamente utilizzati, il termine per la notifica è individuato nel dicembre dell’ottavo anno successivo all’utilizzo: pertanto, ai fini della decorrenza del termine, a nulla rileva l’anno di presentazione della dichiarazione a cui il credito si riferisce, assumendo viceversa rilevanza il momento dell’effettivo utilizzo. (S.R.)

Riferimenti normativi: d.l. 185/2008, art. 27, comma 16.

930. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 161 del 20 marzo 2019. Presidente: Santangelo, Estensore: Cagnoli**

Artt. 36-bis e 36-ter – Prescrizione quinquennale.

I crediti derivanti da cartelle esattoriali si prescrivono nel termine quinquennale tutte le volte che questo sia l’unico titolo esecutivo sul quale si fonda la pretesa. La prescrizione ordinaria decennale è riferibile a titoli di accertamento o di condanna divenuti definitivi e non già alle cartelle esattive notificate ai sensi dell’art. 36-bis e dell’art. 36-ter del d.P.R. n. 600/1973, in quanto queste ultime sono state adottate in virtù di procedure che prescindono da un vero e proprio accertamento circa l’esistenza del titolo (atto di accertamento emesso direttamente

dall'Ente impositore) e, pertanto, non hanno lo stesso valore di definitività dell'accertamento. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: art. 2948 c.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Corte di Cassazione, ordinanza n. 20213/2015

931. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 225 del 16 aprile 2019. Presidente: Petrucci, Estensore: Boschetto**

Prescrizione decennale – Regola generale – Diritti Camerali – Prescrizione quinquennale.

In materia di prescrizione delle cartelle di pagamento, per i Diritti Camerali la prescrizione è quinquennale, mentre per il Canone Rai è decennale. Anche per quanto riguarda le cartelle di pagamento ai fini IRPEF, IVA e IRAP la prescrizione è decennale in quanto la prestazione tributaria, attesa l'autonomia dei singoli periodi di imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il debito, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: art. 2946 c.c.

932. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2032 del 9 maggio 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Alberti**

Eccezione di prescrizione – Modalità – Onere della prova.

L'eccezione di prescrizione genericamente formulata al cospetto di tributi eterogenei e diversi tra loro è inconferente laddove non accompagnata ad una precisa allegazione mirata all'indirizzo di ogni singola pretesa tributaria della quale s'intenda far valere la sopravvenuta prescrizione. Nel caso di specie l'appellante avrebbe dovuto richiamare ogni singola cartella contestata identificando il relativo tributo e, di poi, precisare per ciascuno di essi il riferimento normativo comprovante l'operatività di un termine prescrizionale breve già decorso. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 112/99, artt. 19 e 20; art. 2946 c.c.

933. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 283 del 21 gennaio 2019. Presidente: Secchi, Estensore: Fazzini**

Crediti tributari – Termini – Necessità di distinguere fra tributi erariali e locali – Sussiste.

È necessario distinguere il termine prescrizionale a seconda che la cartella abbia a oggetto un tributo erariale o un tributo locale, atteso che solo per i tributi erariali è applicabile il termine prescrizionale decennale, mentre per i tributi locali vale il termine di prescrizione quinquennale previsto dall'art. 2948, n. 4, c.c.: per i primi ogni periodo d'imposta fa sorgere un'obbligazione del tutto autonoma che rende inapplicabile il suddetto art. 2948, n. 4, c.c., riferito alle prestazioni periodiche connesse a un'unica obbligazione, mentre i secondi rappresentano elementi strutturali di un rapporto sinallagmatico caratterizzato da una causa debendi di tipo continuativo, suscettibile di adempimento solo con decorso del tempo, in relazione al quale l'utente è tenuto a una erogazione periodica, dipendente dal prolungarsi sul piano temporale della prestazione erogata dall'ente impositore, o del beneficio dallo stesso concesso. (F.Tam.)

Riferimenti normativi: c.c., artt. 2946, 2948, n. 4

934. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 348 del 23 gennaio 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Bragho**

Notifica intimazione di pagamento - Richiesta di rateizzazione del debito - Effetto interruttivo – Sussiste.

L'istanza di rateizzazione del debito iscritto a ruolo, pur non comportando l'automatico riconoscimento del debito, determina tuttavia l'effetto interruttivo della prescrizione in modo equipollente alla notifica di ogni atto interruttivo proveniente dall'Agente della riscossione; del

pari anche l'intimazione di pagamento, che non è idonea a mutare l'originario regime prescrizione del tributo, è un atto idoneo a interrompere il decorso della prescrizione. (I.B.)

Riferimenti normativi:

935. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1416 del 27 marzo 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Palma**

Rettifica spese pluriennali per restauri edilizi - Termine di decadenza - Dies a quo - Anno di sostenimento della spesa.

Ai fini della rettifica delle spese pluriennali relative a interventi di recupero del patrimonio edilizio, in ossequio ai principi di buona fede e affidamento incolpevole del contribuente, il termine di quattro anni stabilito dall'art. 25, co. 1, lett. b) del d.P.R. n. 602/73 per la notifica della cartella di pagamento non può essere computato dalla presentazione della dichiarazione oggetto di rettifica formale, ma dall'anno (rectius: dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale) in cui la spesa è stata sostenuta e ha generato un credito decennale nei confronti dell'erario. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 25, co. 1, lett. b).

936. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 1529 del 3 aprile 2019. Presidente: Sbrizzi, Estensore: Manfredi**

Avviso di accertamento – Codice fiscale – Mancata indicazione – Conseguenze.

Il termine di prescrizione entro cui deve farsi valere l'obbligazione tributaria principale e quella accessoria relativa alle sanzioni non può che essere di tipo unitario, applicandosi l'art. 24 del d.lgs. n. 472/1997; l'art. 20 del d.lgs. n. 472/1997, che prevede la prescrizione quinquennale del diritto a riscuotere la sanzione irrogata, regola invece l'ipotesi in cui si mettano in riscossione le sanzioni in via autonoma e non connessa alla ripresa di alcun tributo. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 472/97, art. 20, comma 3, art. 24, comma 1

937. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 1594 del 8 aprile 2019. Presidente: Targetti, Estensore: Malacarne**

Si applica al credito complessivo di cui alla cartella – Decorso – Dalla notifica della cartella.

Occorre distinguere il termine di prescrizione previsto per il credito tributario oggetto della cartella di pagamento rispetto al termine di prescrizione del rapporto obbligatorio scaturente dal titolo esecutivo, che abilita l'Ente della riscossione all'esercizio dell'azione di recupero coattivo, termine quest'ultimo che, in assenza di espressa previsione, deve ritenersi quello decennale ordinario; il contribuente è dunque tenuto al pagamento di un unico importo per il quale non operano più le singole scadenze originarie, essendo unico il momento di esigibilità, sicché non può più farsi riferimento ai singoli termini di prescrizione previsti per ciascuno dei crediti portati nel ruolo, bensì all'ordinaria prescrizione per l'unico credito nel quale sono confluite le singole voci e con l'unitaria decorrenza a far tempo dalla notifica della cartella. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 2953

938. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 1636 del 9 aprile 2019. Presidente: Pezza, Estensore: Blandini**

TARSU – Notifica della cartella di pagamento – Termine – Prescrizione quinquennale.

In tema di riscossione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), la notifica della cartella di pagamento non è sottoposta ad alcun termine di decadenza, posto che quello fissato dall'art. 72, comma primo, del d.lgs. 15 novembre 1993 n. 507, si riferisce esclusivamente alla formazione e alla notifica del ruolo, ma deve comunque avvenire nel termine di prescrizione

di cinque anni; infatti la TARSU, la TOSAP e i contributi ai consorzi di bonifica sono tributi locali che, a differenza di quelli erariali, si strutturano come prestazioni periodiche, con connotati di autonomia nell'ambito di una causa debendi di tipo continuativo, in quanto l'utente è tenuto al pagamento di essi in relazione al prolungarsi, sul piano temporale, della prestazione erogata dall'ente impositore o del beneficio da esso concesso, senza che sia necessario, per ogni singolo periodo contributivo, un riesame dell'esistenza dei presupposti impositivi e quindi vanno considerati come obbligazioni periodiche o di durata, sottoposti alla prescrizione quinquennale di cui all'art. 2948, n. 4 cod. civ.. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 2948, n. 4

939. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 1772 del 16 aprile 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Capuzzi**

Prescrizione decennale ex art. 2953 – Presupposto – Passaggio in giudicato di sentenza di condanna – Decreto di ammissione al passivo fallimentare – Non è tale.

L'art. 2953 c.c. prevede la conversione del termine di prescrizione più breve di dieci anni in quello decennale quando riguardo al credito è intervenuta sentenza di condanna passata in giudicato, ma analogo effetto non può essere prodotto dal decreto di ammissione allo stato passivo fallimentare poiché il suddetto decreto, munito della formula di esecutività, ha un grado di stabilità assimilabile al giudicato solo all'interno della procedura concorsuale, al fine di evitare successive contestazioni sulla esistenza del credito. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 2953

940. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1889 del 29 aprile 2019. Presidente: D'Agostino, Estensore: Colavolpe**

Tributi locali – Crediti – Si applica.

Ai crediti di natura tributaria si rende applicabile la prescrizione ordinaria decennale di cui all'art. 2946, c.c., e non la prescrizione breve quinquennale prevista dall'art. 2948, n. 4, c.c.: il termine di prescrizione decennale è altresì applicabile alla TARSU, atteso che non è previsto alcun termine per la notifica della cartella di pagamento relativa ai tributi locali. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: c.c., artt. 2946, 2998, n. 4

ALTRO

941. **Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 2, sentenza n. 106 del 28 gennaio 2019. Presidente: Fischetti, Estensore: Della Vecchia**

Notifica a mezzo PEC – Mancata apposizione firma elettronica – Non rileva.

La commisurazione degli oneri di riscossione è prevista dall'art. 17 d.lgs. n. 112/1999 e dall'art. 9 d.lgs. n. 159/2015 (richiamato dall'art. 1, co. 7, d.l. n. 193/2016), consentendo di affermare che si tratti di remunerazione fissata dalla legge e, quindi compatibile con la Costituzione. Ad analoghe conclusioni deve giungersi per quanto riguarda il calcolo degli interessi di mora, previsto dall'articolo 30 del d.P.R. n. 602/1973. (R.S.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/1973; art. 30; d.lgs.112/1999; art. 17; d.lgs.159/2015; art. 9

942. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 209 del 25 marzo 2019. Presidente: Pianta, Estensore: Bonamartini**

Intimazione di pagamento - Errata indicazione codice fiscale del contribuente - Non rileva.

L'errata indicazione del codice fiscale del contribuente non pregiudica la validità dell'intimazione di pagamento, purché l'identità del soggetto destinatario dell'atto possa

desumersi con incontrovertibile certezza dalla considerazione di altri elementi, quali, a mero titolo esemplificativo, il suo nome, cognome, data di nascita, residenza. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

943. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 343 del 5 giugno 2019. Presidente: Pianta, Estensore: Di Giorgio**

Tributi locali – Soggetti abilitati – Iscrizione nell'albo ex art. 53, d.lgs. n. 446/1997 – Legittimazione del concessionario – Sussistenza – Fondamento.

Le società di riscossione dei tributi, quali concessionari privati della riscossione iscritti all'albo ministeriale di cui all'art. 53, d.lgs. n. 446/1997, sono legittimate ad emettere ingiunzioni fiscali e ad effettuare attività di liquidazione, di accertamento e di riscossione dei tributi, a norma dell'art. 3, comma 24, d.l. n. 203/2005. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 446/19, art. 53; d.l. 203/05, art. 3, comma 24

944. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 1449 del 1 aprile 2019. Presidente: De Sapia, Estensore: Martinelli**

Intimazione di pagamento – ricorso – inammissibile.

É inammissibile il ricorso avverso l'intimazione di pagamento per prescrizione del credito erariale (e non per vizi propri dell'atto impugnato) in caso di mancata impugnazione tempestiva della cartella di pagamento ad essa sottesa. (G.A.)

Riferimenti normativi: art. 2953 c.c.

945. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1452 del 1 aprile 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Ingiunzione di pagamento – Affidamento a terzi – Procedura ad evidenza pubblica – Assenza prova – Illegittimità.

Qualora il Comune non fornisca prova di aver esperito la procedura ad evidenza pubblica prevista dal Codice dei contratti pubblici per l'effettuazione della riscossione coattiva a mezzo di un ente privato esterno, l'ingiunzione fiscale deve ritenersi illegittima. (G.A.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 193/2016

946. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 1519 del 2 aprile 2019. Presidente: Beretta, Estensore: Zucchini**

Accertamento – Notifica via PEC – Documento informatico – Originale.

La notifica via P.E.C. di un'intimazione di pagamento ha ad oggetto non una copia, bensì l'originale del documento informatico e rispetta pertanto le modalità di notificazione previste dalla legge. (G.An.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. SS. UU. n. 10266/2018; Cass. n. 3989/2018

947. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2300 del 22 maggio 2019. Presidente: Clemente, Estensore: Curami**

Mancanza di valida sottoscrizione del ruolo — Nullità dell'atto.

L'assenza di valida sottoscrizione del ruolo non può costituire vizio di radicale nullità dello stesso. L'articolo 12, comma quarto, del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 infatti, pur indicando la sottoscrizione quale parte del contenuto del ruolo, non commina espressamente alcuna sanzione in caso di omissione della stessa; pertanto la predetta sanzione, in ossequio al principio di tassatività delle fattispecie di nullità, non potrà trovare applicazione. Inoltre, ai sensi dell'articolo 21 *octies* della l. 241 del 1990, costituendo il ruolo atto a natura vincolata, non

possono rilevare i vizi di invalidità del provvedimento. Opera invece la presunzione generale di riferibilità dell'atto amministrativo all'organo da cui promana, salva la prova contraria da parte del contribuente. (G.Man.)

Riferimenti normativi d.P.R. 602/1973, art. 12, comma quarto; l. 241/1990, art. 21 octies:

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 27561/2018

948. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 2841 del 20 giugno 2019. Presidente: Ercolano, Estensore: Caterbi**

Impugnabilità dell'estratto di ruolo – Interesse di agire – Opposizione all'esecuzione.

L'impugnazione dell'estratto di ruolo è ammissibile solo se il debitore alleggi di non aver mai avuto conoscenza della cartella per un vizio di notifica e, quindi, esclusivamente in funzione recuperatoria. L'impugnazione diretta del ruolo da parte del debitore, che chieda di procedersi ad un accertamento negativo del credito dell'Ente impositore, va ritenuta inammissibile per difetto di interesse ad agire essendo indispensabile che la pretesa creditoria, avverso la quale il debitore si è opposto, affermandone l'intervenuta prescrizione, sia stata azionata dall'Amministrazione, poiché, in tal caso, a fronte dell'iniziativa esecutiva intrapresa in forza di un credito asseritamente prescritto, lo strumento a disposizione del debitore sarebbe quello dell'opposizione all'esecuzione. Ove il contribuente intenda eliminare il provvedimento affittivo ancora esistente la cui esecuzione a suo avviso non sia più esigibile per intervenuta prescrizione del credito dell'amministrazione, ben può lo stesso attivarsi in via amministrativa, ovvero richiedere lo sgravio in via di autotutela del credito dell'amministrazione ormai prescritto. (F.Po.)

Riferimenti normativi:

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. SS.UU. n. 19704/2015

949. **Commissione tributaria provinciale di Pavia, Sezione 3, sentenza n. 19 del 8 febbraio 2019. Presidente: Ferrari, Estensore: Barraco**

Legge 44/1999 – Sospensione adempimenti fiscali – Decorrenza.

Ai sensi dell'articolo 20, comma secondo, della l. n. 44/1999 recante "disposizioni concernenti il fondo di solidarietà per le vittime di richieste estorsive e dell'usura", in caso di denuncia e successivo provvedimento di accoglimento da parte del Procuratore della Repubblica, i termini di scadenza degli adempimenti fiscali che ricadono entro un anno dall'evento lesivo sono prorogati per tre anni. La decorrenza dei termini di avvio della sospensione va ricondotta alla data della pronuncia del Procuratore della Repubblica e non dalla data di commissione del reato di usura né da quella di presentazione della denuncia. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: l. 44/1999 art 20

950. **Commissione tributaria provinciale di Sondrio, Sezione 2, sentenza n. 2 del 2 gennaio 2019. Presidente: La Salvia, Estensore: Lamberti**

Agevolazioni fiscali – Riqualficazione energetica.

La norma che contempla il beneficio fiscale per riqualficazione energetica non individua alcun limite applicativo con riferimento ai soli immobili strumentali utilizzati nell'esercizio dell'attività imprenditoriale; né una tale limitazione può essere introdotta in via amministrativa dall'Ufficio: invero, la finalità del beneficio è indipendente dall'utilizzo che di fatto viene effettuato dell'immobile. (J.R.)

Riferimenti normativi: l. 296/2006, art. 1, commi da 344 a 349

951. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1218 del 11 marzo 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Compensazione - Pendenza di giudizio - Ammissibile.

Il credito (certo, liquido ed esigibile) che il contribuente vanta nei confronti dell'Erario può essere utilizzato in compensazione anche in pendenza di giudizio. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

952. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 380 del 25 gennaio 2019. Presidente: Punzo, Estensore: Calà**

Notifica degli atti presupposto - Risultanze probatorie - Onere specifico contestazione - Sussiste - Mancata contestazione – Soccombenza.

Qualora sia dedotta in giudizio l'omessa notifica di un atto prodromico alla formazione del ruolo (e alla notifica della relativa cartella di pagamento) incombe sul contribuente, a pena di soccombenza in giudizio, l'onere processuale di contestare specificatamente le risultanze probatorie avversarie: trova infatti applicazione in questo caso il principio di non contestazione secondo cui, in assenza di specifica doglianza di parte, il giudice deve basare la propria decisione su tutti gli elementi di prova forniti dalle parti. (I.B.)

Riferimenti normativi: c.p.c., art. 115

953. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 1003 del 6 marzo 2019. Presidente: Giordano, Estensore: Bianchi**

Liquidazione dei tributi – Obbligo contraddittorio preventivo – Non sussiste.

In tema di riscossione delle imposte, l'art. 6, comma 5, della legge n. 212/2000 non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo, ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/1973, ma soltanto qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti alla disposizione appena indicata, la quale implica un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo; se il Legislatore avesse voluto imporre il contraddittorio preventivo in tutti i casi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi risultanti dalla dichiarazione non avrebbe posto la condizione di cui al citato inciso.. (R.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, art. 36-bis; l. 212/00, art. 6, comma 5

954. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 1317 del 20 marzo 2019. Presidente: Liguoro, Estensore: Sacchi**

Notifica cartella di pagamento – Prova – Mancanza – Impugnabilità del ruolo – Sussiste.

Il ruolo è atto impugnabile pur essendo atto interno dell'Amministrazione finanziaria, costituendo esso strumento fondamentale della riscossione poiché contiene l'indicazione del periodo d'imposta, cui l'iscrizione tributaria si riferisce, dell'imponibile, dei versamenti e dell'imposta effettivamente dovuta, oltre che degli interessi e delle sanzioni pecuniarie eventualmente irrogate: il rapporto giuridico della riscossione si instaura nel momento della formazione del ruolo e non in quello successivo della notifica della cartella di pagamento, che costituisce lo strumento col quale la pretesa tributaria viene portata a conoscenza del contribuente debitore d'imposta e degli accessori. Nella fattispecie, stante, secondo il contribuente, la mancata notifica delle cartelle di pagamento, il ruolo è il primo atto con cui il contribuente, debitore nei confronti dell'erario, viene a conoscenza delle pretese fiscali, avverso le quali lo stesso contribuente può opporsi esercitando il proprio diritto di difesa. (R.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73

955. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2471 del 7 giugno 2019. Presidente: Sbrizzi, Estensore: Scarcella**

Credito d'imposta – Utilizzazione in compensazione tramite F24– Inserimento in dichiarazione - Necessità – Sussiste.

Sussiste assoluta inscindibilità tra l'inserimento del credito in dichiarazione e l'effettiva fruizione dello stesso tramite compensazione in F24, non rilevando l'assenza di danno per l'Erario: anche se il contribuente dimostra la sostanziale spettanza del credito, non ne è possibile l'utilizzo ove il credito da compensare non risulti dalla dichiarazione annuale della società. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 241/97, art. 17

Titolo VIII PROCESSO TRIBUTARIO

GIURISDIZIONE/ATTI IMPUGNABILI	pag. 509
POTERI DEL GIUDICE/ASTENSIONE-RICUSAZIONE	pag. 516
LEGITTIMAZIONE AD CAUSAM E AD PROCESSUM	pag. 517
LITISCONSORZIO ED INTERVENTO	pag. 520
ATTO INTRODUTTIVO DEL GIUDIZIO (REQUISITI)	pag. 522
COSTITUZIONE DEL RESISTENTE (REQUISITI)	pag. 524
TERMINI PROCESSUALI (D'IMPUGNAZIONE/DEPOSITO)	pag. 526
COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI	pag. 530
MOTIVI AGGIUNTI E NUOVI DOCUMENTI	pag. 530
TUTELA CAUTELARE	pag. 532
Sentenza impugnata (litispendenza CTR)	pag. 532
Sentenza impugnata (litispendenza Corte di Cassazione)	pag. 533
SPESE DI LITE	pag. 537
ESTINZIONE DEL PROCESSO	pag. 539
GIUDIZIO DI RINVIO	pag. 540
RICORSO PER REVOCAZIONE	pag. 540
ESECUTIVITÀ IMMEDIATA/RISCOSSIONE FRAZIONATA/GIUDICATO INTERNO E ESTERNO	pag. 541
RICORSO PER OTTEMPERANZA	pag. 543
Giudice competente	pag. 543
ALTRO	pag. 543

Titolo VIII PROCESSO TRIBUTARIO

GIURISDIZIONE/ATTI IMPUGNABILI

956. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 255 del 9 aprile 2019.**

Presidente: Caristi, Estensore: Alessi

Rapporti processo penale e tributario.

I processi penale e tributario, sono autonomi e indipendenti; e l'accertamento tributario non può che fare riferimento alla normativa fiscale, a prescindere dall'accertamento di fatti e responsabilità penali che, tuttalpiù, possono essere oggetto solo di apprezzamenti, quali semplici indizi. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 74/2000, art. 20

957. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 325 del 24 maggio 2019.**

Presidente: Maddalo, Estensore: Caldarelli

Difetto di giurisdizione – Cartella di pagamento - Quote latte non versate – Provvedimento amministrativo – Giurisdizione A.G.A.

La controversia avente ad oggetto il prelievo supplementare previsto nel settore delle quote latte e dei prodotti lattiero caseari è devoluta alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo ed esula dalla giurisdizione delle Commissioni tributarie. (Nel caso di specie, la CTP dichiara il proprio difetto di giurisdizione in ragione della natura amministrativa del provvedimento, che non può qualificarsi alla stregua di un tributo). (S.Ma.)

Riferimenti normativi:

958. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 340 del 5 giugno 2019.**

Presidente: Pianta, Estensore: Belotti

Processo tributario – Riscossione – Estratto di ruolo – Impugnazione – Interesse ad impugnare – Proponibilità – Esclusione.

L'estratto di ruolo non può essere impugnato, in quanto è inidoneo a contenere qualsivoglia autonoma e/o nuova pretesa impositiva, diretta o indiretta, e per l'assoluta mancanza di interesse del debitore a richiedere ed ottenere il suo annullamento giurisdizionale, non potendo incidere su quanto in esso rappresentato. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19; art. 100 c.p.c.

959. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 344 del 5 giugno 2019.**

Presidente: Pianta, Estensore: Pianta

Autotutela – Diniego espresso o tacito – Impugnazione – Sindacato giurisdizionale.

In tema di contenzioso tributario, il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19

960. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 412 del 26 giugno 2019.**
Presidente: Pianta, Estensore: Pianta

Quote latte – Giurisdizione – Giurisdizione tributaria – Non sussiste.

In materia di disciplina delle c.d. quote latte, sono devolute alla giurisdizione del giudice amministrativo le controversie relative all'applicazione del prelievo nei confronti del produttore per il conferimento di latte a soggetto non incluso nell'albo degli acquirenti riconosciuti; spetta al giudice ordinario, invece, la cognizione delle opposizioni ai provvedimenti con cui vengono irrogate sanzioni in dipendenza della violazione di norme comportamentali. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: l. 119/13, art. 5, comma 2; d.m. 31 luglio 2003, art. 6, comma 7; d.l. 63/2005, art. 2-sexies; l. 689/1981

961. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 44 del 12 aprile 2019.**
Presidente: Zangrossi, Estensore: Fornoni

Estratto di ruolo – Impugnazione in mancanza di azioni esecutive – Inammissibile – Difetto di interesse – Sussiste – Azione di mero accertamento – Inammissibile.

È inammissibile, per difetto di interesse, il ricorso con cui il contribuente ha impugnato estratti di ruolo senza avere subito azioni esecutive da parte dell'agente della riscossione. Non è infatti legittimo promuovere dinanzi al giudice tributario un'azione di mero accertamento per far dichiarare l'estinzione della pretesa erariale per intervenuta decadenza e/o prescrizione. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19

962. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 61 del 10 maggio 2019.**
Presidente: Zangrossi, Estensore: Fornoni

Giurisdizione – Giurisdizione tributaria su controversia concernente la debenza dell'aggio – Non sussiste.

Non sussiste la giurisdizione del giudice tributario in relazione all'aggio, sostanziandosi lo stesso in un pagamento di natura retributiva. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 2

963. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 65 del 17 maggio 2019.**
Presidente: Massa, Estensore: Fornoni

Ruolo – Impugnazione in mancanza di azioni esecutive – Inammissibile – Difetto di interesse – Sussiste – Azione di mero accertamento – Inammissibile.

È inammissibile, per difetto di interesse, il ricorso con cui il contribuente ha impugnato estratti di ruolo senza avere subito azioni esecutive da parte dell'agente della riscossione. Non è infatti legittimo promuovere dinanzi al giudice tributario un'azione di mero accertamento per far dichiarare l'estinzione della pretesa erariale per intervenuta decadenza e/o prescrizione. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19

964. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 257 del 24 gennaio 2019.**
Presidente: Bichi, Estensore: Correrà

Estratto di ruolo – Autonoma impugnazione – Non sussiste.

Nell'ambito del contenzioso tributario l'estratto di ruolo non può essere oggetto di autonoma impugnazione in quanto atto interno all'Amministrazione, ma deve essere impugnato unitamente all'atto impositivo, solitamente notificato con la cartella di pagamento. Il contenzioso tributario ha struttura oppositiva di manifestazioni di volontà fiscali esternate al contribuente, in difetto delle quali non può procedersi ad alcun accertamento di carattere preventivo. (A.D.)

Riferimenti normativi: art. 100 c.p.c.

965. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 483 del 31 gennaio 2019. Presidente: Ingino, Estensore: Ingino**

Contributi AGCOM – Natura tributaria – Giurisdizione tributaria – Sussiste.

Il contributo dovuto all'Autorità garante della concorrenza e del mercato (AGCM) sulla base dell'art. 10, commi 7 ter e 7 quater non è giustificato da alcun rapporto negoziale con l'Autorità indipendente, ha carattere coattivo e prescinde completamente da qualsiasi rapporto sinallagmatico con l'Autorità, alla quale è dovuto indipendentemente dal fatto che il contribuente sia stato destinatario dei poteri dell'Ente o abbia beneficiato della sua attività. Inoltre, la contribuzione è connessa a un presupposto economico, essendo commisurata al volume di fatturato che viene assunto ad indice di capacità contributiva. Infine, il contributo è destinato a finanziare una pubblica spesa, quale è quella di funzionamento dell'AGCM in relazione ai servizi che essa è istituzionalmente chiamata a svolgere.

Devono pertanto ritenersi integrati tutti i requisiti indefettibili e necessari al riconoscimento della natura tributaria del contributo in questione e conseguentemente sussiste la piena giurisdizione del giudice tributario. (U.I.)

Riferimenti normativi: d.l. 546/1992, art. 2

966. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 996 del 6 marzo 2019. Presidente: Nobile De Santis, Estensore: D'Arcangelo**

Intimazione di pagamento – Impugnabilità.

Una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 19 del d.lgs. 546/1992 impone di ritenere impugnabili anche atti non ivi espressamente contemplati, ove questi portino il contribuente a conoscenza di una specifica pretesa tributaria. Nondimeno, tuttavia, non è autonomamente impugnabile, se non per vizi propri, una intimazione di pagamento allorché la stessa non rechi una pretesa tributaria nuova e diversa rispetto a quella contenuta nella precedente cartella di pagamento. (M.Pi.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

967. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 1130 del 13 marzo 2019. Presidente: Picone, Estensore: De Rosa**

Avviso di presa in carico – Esclusione.

L'avviso di presa in carico ha natura meramente informativa nel senso che con tale atto l'Agenzia delle Entrate – Riscossione comunica al contribuente, non avendo quest'ultimo pagato quanto dovuto, di essere stata incaricata di procedere in via esecutiva nei suoi confronti. Con tale comunicazione, pertanto, si dà al contribuente la possibilità di provvedere spontaneamente al pagamento e di evitare l'esecuzione.

Trattandosi di un atto che non incide in alcun modo sulla sfera del contribuente, non può essere oggetto di impugnazione, potendo eventualmente il contribuente impugnare solo l'atto impositivo presupposto. (M.A.P.)

Riferimenti normativi: art. 29 del d.l. 31 maggio 2010 n. 78 convertito l. 30 luglio 2010 n. 122

968. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1285 del 21 marzo 2019. Presidente: Bichi, Estensore: Grassi**

Tassatività atti impugnabili – Controllo formale – Impugnazione avviso bonario – Ammissibilità - Non sussiste.

L'avviso bonario di irregolarità non rientra tra gli atti autonomamente impugnabili trattandosi di una comunicazione che porta a conoscenza di errori e/o omissioni contenuti nella dichiarazione dei redditi e rilevabili da un controllo formale. La sua funzione è quella di

permettere al contribuente di attivarsi di fronte all'ufficio per fornire i chiarimenti e la documentazione idonei ad una corretta valutazione del contenuto della dichiarazione e quindi non incide direttamente sulla sua sfera patrimoniale ed economica, come ad esempio un avviso di accertamento, una cartella esattoriale o una ingiunzione di pagamento. (M.Ve.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n.1791/2005, n. 16293/2007, n. 16428/2007, n. 326/2009

969. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 1975 del 9 maggio 2019. Presidente: Ercolani, Estensore: Clerici**

Avviso di accertamento – Impugnazione – Notificazione – Contraddittorio.

L'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate non può essere impugnato per motivi che attengono unicamente a vizi di legittimità degli atti ovvero del procedimento ma devono riguardare anche il merito delle controversie. Quanto al tema della notificazione degli atti impositivi, la disciplina generale della notificazione degli atti tributari ammette la notificazione a mezzo posta. Quanto infine al tema del contraddittorio, è stato più volte ribadito alla suprema Corte che l'onere della prova contraria è a carico del contribuente. (C.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 60, l. 890/1982, d.l. 78/2010, art. 29, d.l. 78/2010 art. 29, d.P.R. 602/1973 art. 30, d.l. 78/2010 art. 29, l. 212/2000 art. 12 comma 7

970. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 2414 del 27 maggio 2019. Presidente: Ortolani, Estensore: Uppi**

Avviso bonario – Immediata impugnabilità – Sussiste.

In tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 ha natura tassativa ma, in ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., ogni atto adottato dall'Ente impositore che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa, con la conseguenza che è immediatamente impugnabile dal contribuente anche la comunicazione d'irregolarità, ex art. 36-bis, comma 3, d.P.R. n. 600/73. (M.N.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 36-bis, d.lgs. n. 546/92, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 3315/2016

971. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 117 del 25 febbraio 2019. Presidente: Fazio, Estensore: Zambelli**

Estratto di ruolo – Impugnazione - Ammissibile in assenza di valida notifica della cartella.

Nel giudizio tributario, l'impugnazione dell'estratto di ruolo è ammissibile qualora la cartella non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato, su sua richiesta, dal Concessionario della Riscossione. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19

Riferimenti giurisprudenziali: cfr. Cass. n. 1302 del 19 gennaio 2018; Cass. n. 22946 del 10 novembre 2016; Cass. SS.UU. n. 19704 del 2 ottobre 2015

972. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 120 del 25 febbraio 2019.**
Presidente: Fazio, Estensore: Bertolo

Estratto di ruolo - Impugnazione - Ammissibile in assenza di valida notifica della cartella-Legittimazione passiva – Spetta all’ente titolare del diritto di credito in assenza di vizi degli atti esecutivi – Litisconsorzio necessario tra ente creditore e concessionario - Non sussiste.

È ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato, su sua richiesta, dal concessionario (Cass. SS.UU., Sent. 19704/2015). Nel caso di specie, la legittimazione passiva resta in capo all'ente titolare del diritto di credito e non al concessionario il quale, se fatto destinatario dell'impugnazione, è tenuto a chiamare in giudizio il predetto ente, se non vuole rispondere dell'esito della lite, ai sensi dell'art. 39 del d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112, non trattandosi nella specie di vizi che riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi. È da escludere che il giudice debba ordinare *ex officio* l'integrazione del contraddittorio, in quanto non sussiste tra ente creditore e concessionario una fattispecie di litisconsorzio necessario, anche in ragione dell'estraneità del contribuente al rapporto di responsabilità tra l'esattore e l'ente impositore. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19; d.lgs. 112/99, art. 39

973. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 121 del 25 febbraio 2019.**
Presidente: Fazio, Estensore: Zambelli

Estratto di ruolo - Impugnazione - Ammissibile in assenza di valida notifica della cartella - Notifica a mezzo posta elettronica certificata – Equivalenza firme digitali di tipo CAdES e PAdES.

È ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo, rilasciato, su sua richiesta, dall'Agente della Riscossione. La notifica delle cartelle può essere eseguita, giusto disposto dell'art. 26 del d.P.R. 602/1073, anche a mezzo posta elettronica certificata, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68. Secondo il diritto dell'UE e le norme, anche tecniche, di diritto interno, le firme digitali di tipo CAdES e di tipo PAdES sono entrambe ammesse ed equivalenti, sia pure con le differenti estensioni <.p7m> e <.pdf>, e devono quindi essere riconosciute valide ed efficaci. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19; d.P.R. 602/73, art. 26; d.P.R. 68/05

Riferimenti giurisprudenziali: Cassazione, Sent. 10266 del 27/04/2018

974. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 207 del 10 aprile 2019.**
Presidente: Sant'Angelo, Estensore: Bertolo

Riscossione delle imposte – Dilazione di pagamento – Diritto soggettivo – Diniego di rateazione – Impugnabilità - Sussiste.

La rateizzazione dei tributi iscritti a ruolo costituisce un vero e proprio diritto soggettivo che il contribuente può far valere nei confronti dell'agente della riscossione e il provvedimento di rigetto della relativa domanda rientra tra gli atti impugnabili ex art. 19, lett. h), d.lgs. n. 546/92, concretandosi in un diniego di agevolazione. (A.Q.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19, comma 1, lett. h)

975. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 1, sentenza n. 231 del 3 maggio 2019. Presidente: Mazzeo Rinaldi, Estensore: Mazzeo Rinaldi**

Estratto di ruolo - Impugnazione - Ammissibile in assenza di valida notifica della cartella - Onere in capo all'Agente della riscossione di produrre in giudizio copia integrale della cartella - Non sussiste - Notificazione a mezzo posta elettronica certificata della cartella di pagamento - Ammessa – Obbligo di sottoscrizione della cartella esattoriale – Non sussiste.

È ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato, a sua richiesta, dall'Agente della riscossione, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 (cfr. Suprema Corte, SS.UU., Sent. del 2 ottobre 2015, n. 19704). In materia di notifica della cartella di pagamento, non sussiste un onere in capo all'Agente della riscossione di produrre in giudizio la copia integrale della cartella in quanto la cartella esattoriale non è altro che la stampa del ruolo in unico originale notificata alla parte e il titolo esecutivo è costituito dal ruolo medesimo (da ultimo, cfr. Cass. n. 17291 del 2 luglio 2018). Quanto alla modalità telematica di notifica delle cartelle, la notificazione a mezzo posta elettronica certificata è espressamente consentita dall'art. 26 del d.P.R. n. 602/1973. Conseguentemente, la notifica della cartella effettuata a mezzo posta elettronica certificata, al pari di quella relativa all'avviso di accertamento direttamente realizzata tramite il servizio postale per raccomandata con avviso di ricevimento, fornisce certezza in ordine al giorno ed orario della spedizione e della avvenuta ricezione, nonché in merito all'integrità del contenuto e degli eventuali allegati. La responsabilità per la mancata lettura di una comunicazione o notifica ricevuta a mezzo posta elettronica certificata è da attribuire al destinatario, se conseguente a una sua carenza relativamente alla manutenzione e al controllo della casella di posta (*ex multis*, cfr. Cass. 7 luglio 2016, n. 13917). È da escludere l'obbligo della sottoscrizione della cartella esattoriale. L'Agente della riscossione può pertanto validamente procedere alla notifica della cartella di pagamento in forma digitale, a mezzo posta elettronica certificata, ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. 602/1973, senza che l'atto notificato necessiti della sottoscrizione con firma digitale del funzionario preposto, essendo espressamente esclusa l'applicabilità dell'art. 149-bis, comma 2, c.p.c., il quale, viceversa, la prescrive con riferimento alla notifica effettuata da parte dell'ufficiale giudiziario. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19; d.P.R. 602/73, art. 26

976. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1237 del 11 marzo 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Calà**

Interpello disapplicativo - Risposta negativa - Giurisdizione – Sussiste.

Il provvedimento con il quale l'Agenzia delle Entrate fornisce risposta negativa all'istanza di interpello disapplicativo (nel caso di specie concernente la normativa sulle c.d. società di "comodo") rientrando nel novero del "ogni altro atto" di cui all'art. 19, co. 1, lett. i). d.lgs. 546/92, è autonomamente impugnabile. Pertanto, la pronuncia, passata in giudicato, che smentisca la legittimità del diniego, esplica efficacia esterna anche in eventuali giudizi collegati. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 19, co. 1

977. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2339 del 27 maggio 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Calà**

Istanza di rimborso – Rimborso parziale – Diniego tacito – Obbligo di impugnativa – Termine decadenziale.

Qualora a fronte di una istanza di rimborso d'imposta l'amministrazione finanziaria si limiti, puramente e semplicemente, ad emettere un provvedimento di rimborso parziale, senza

evidenziare alcuna riserva o indicazione nel senso di una sua eventuale natura interlocutoria, il provvedimento medesimo si configura, per la parte relativa all'importo non rimborsato, come atto di rigetto - sia pure implicito - della richiesta di rimborso originariamente presentata dal contribuente. Ne consegue che detto provvedimento costituisce un atto impugnabile quale rifiuto espresso nel termine di sessanta giorni dalla notificazione, ai sensi degli artt. 19 e 21 d.lgs. 546/1992, e che deve invece ritenersi improponibile una seconda istanza di rimborso (per il mancato accoglimento integrale della prima) con conseguente inidoneità della stessa alla formazione di un silenzio impugnabile. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt. 19 e 21

978. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2655 del 18 giugno 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

Notificazione – Atti autonomamente impugnabili – Impugnabilità – Sussiste.

La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo. Nel caso di specie il contribuente avrebbe potuto impugnare l'intimazione di pagamento successiva alla notifica della cartella. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt. 19

979. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 68 del 4 gennaio 2019. Presidente: D'Agostino, Estensore: Malanetto**

Avviso bonario – Impugnazione – Carenza di interesse ad agire – Inammissibilità.

L'avviso bonario ex art. 36-ter del d.p.r. 600/1973 – contrariamente all'indirizzo della giurisprudenza di legittimità – non può essere considerato atto impugnabile dinanzi alle commissioni tributarie, perché l'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c. deve concretarsi in un'effettiva utilità alla pronuncia giurisdizionale da parte del ricorrente, che non è configurabile in riferimento ad un atto non definitivo e che, anzi, apre una fase interlocutoria tra amministrazione e contribuente. L'immediata impugnazione della comunicazione formale non risponde neppure all'esigenza di una lettura costituzionalmente orientata delle norme poiché la tutela giurisdizionale dei diritti è, comunque, assicurata dall'impugnabilità dell'atto conclusivo del procedimento. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 600/1973, art. 36-ter

980. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 140 del 14 gennaio 2019. Presidente: Lamanna, Estensore: Ruta**

Comunicazioni di presa in carico – Autonomia impugnabilità – Non sussiste.

Anche a voler accedere all'argomento secondo cui vige nel sistema processuale tributario un principio di atipicità - il cui perimetro deve ricomprendere tutti quelli comunque idonei ad incidere nella sfera soggettiva dei terzi in quanto manifestazione della pretesa impositiva dell'Erario - va evidenziato come le comunicazioni di presa in carico non assolvano comunque a tale funzione. Si tratta invero di atti interni all'amministrazione, la cui comunicazione al contribuente assolve al più ad una funzione di trasparenza, per consentire a questi di interloquire nei confronti dell'amministrazione riguardo alle modalità di pagamento del debito tributario. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19

981. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 22, sentenza n. 304 del 22 gennaio 2019. Presidente: Gravina, Estensore: Di Mario**

Risposte ad istanze di interpello – Non sono tali – Risposte ad istanze di interpello disapplicativo – Impugnabilità unitamente all’atto impositivo – Sussiste.

In tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 ha natura tassativa, ma, in ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., ogni atto adottato dall'ente impositore che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa; tuttavia, le risposte alle istanze di interpello non sono impugnabili, salvo quelle alle istanze di interpello disapplicativo di cui all'art. 11, 2 comma, legge n. 212/2000, avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo, come chiarito dall'art. 6, comma 1, d.lgs. n. 156/2015, con norma di valore interpretativo. (F.Tam.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 11; d.lgs. 156/15, art. 6, comma 1

982. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 1590 del 8 aprile 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Ruggiero**

Diniego di autotutela – Motivi – Non possono riguardare il merito del rifiuto.

Nel processo tributario il sindacato sull'atto di diniego dell'Ufficio in sede di autotutela può riguardare soltanto profili di illegittimità del rifiuto, ma non il merito delle valutazioni, ampiamente discrezionali, rimesse all'amministrazione; poiché, dunque, tale potere non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente, il diniego è impugnabile solo allegandone e dimostrandone la contrarietà rispetto a quelle ragioni di rilevante interesse generale che devono pur sempre presiedere all'esercizio dell'autotutela. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt. 18, 19

983. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 2480 del 11 giugno 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Silocchi**

Silenzio-rigetto, con cui l'amministrazione conferma la precedente rendita catastale – Atto tacito riguardante le operazioni catastali di attribuzione di rendita – Impugnabilità – Sussiste.

In tema di processo tributario, il silenzio-rigetto, con cui l'amministrazione conferma la precedente rendita catastale, respingendo l'istanza di variazione presentata dal contribuente, deve considerarsi atto tacito riguardante le operazioni catastali di attribuzione di rendita ed è, quindi, impugnabile dinanzi al giudice tributario ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. f), d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, norma che si riferisce a tutti gli atti catastali, in qualsiasi forma adottati, idonei a produrre effetti giuridici negativi in capo al proprietario di un bene immobile. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 19, comma 1, lett. f

POTERI DEL GIUDICE/ASTENSIONE-RICUSAZIONE

984. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 2220 del 23 maggio 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: Ruta**

Formazione del convincimento – Prova – Utilizzabilità di prove raccolte in altri giudizi anche civili – Sussiste.

Nel processo tributario il giudice di merito può utilizzare, in mancanza di qualsiasi divieto di legge, le prove raccolte in un diverso giudizio tra le stesse ed anche tra altre parti, come qualsiasi altra produzione delle parti stesse, al fine di trarne non solo semplici indizi o elementi di

convincimento, ma anche di attribuire loro valore di prova esclusiva; il che vale anche per una consulenza tecnica svolta in sede civile, a prescindere dal passaggio o meno in giudicato della sentenza resa nel diverso giudizio. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 7

LEGITTIMAZIONE AD CAUSAM E AD PROCESSUM

985. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 205 del 21 marzo 2019.**
Presidente: Caristi, Estensore: Caristi

Legittimazione *ad causam* – Assenza.

L'Amministrazione comunale, nel cui territorio l'unità immobiliare si viene a trovare, non può autonomamente impugnare il provvedimento di classamento poiché trattasi di atto rivolto ad altro soggetto (*id est* il proprietario del bene per cui è causa) il solo dotato della necessaria legittimazione processuale attiva. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 18

986. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 211 del 26 marzo 2019.**
Presidente: Caristi, Estensore: Caristi

Procura *ad litem* - Soggetto privo dei poteri di rappresentanza - Inammissibilità - Sussiste.

Ragioni di economia processuale consentono al giudice di spogliarsi della *potestas iudicandi*, dichiarando l'inammissibilità del ricorso, allorquando la procura *ad litem* sia stata reiteratamente rilasciata da soggetto privo dei poteri di rappresentanza legale del contribuente, persona giuridica, ancorché tale vizio sia stato al fine sanato in udienza, prima della trattazione del merito. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 12, co. 7; c.p.c. art. 85

987. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 267 del 11 aprile 2019.**
Presidente: Vitali, Estensore: Romano Di Vieto

ICA/IMU – Comune - Concessionario.

Nei casi in cui un Comune si avvale di un concessionario per la gestione di ICI e IMU e a cui compete la qualità di parte del processo quale ufficio che ha emanato gli atti impugnati, eventuali ricorsi devono essere notificati al concessionario. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 10

988. **Commissione tributaria provinciale di Lodi, Sezione 2, sentenza n. 10 del 11 aprile 2019.**
Presidente: Chiodaroli, Estensore: Sciurpa

Rappresentanza tecnica – Improcedibilità del ricorso - Sussiste.

In caso di lite con valore superiore ad € 3.000,00 è indispensabile l'assistenza tecnica prestata da uno dei soggetti individuati dall'articolo 12 d.lgs 546/92; il collegio con ordinanza deve fissare un termine per permettere alla parte privata di sanare il difetto di rappresentanza.

Se il difetto di rappresentanza persiste il ricorso deve essere dichiarato improcedibile. (F.D.T.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 12

989. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 375 del 29 gennaio 2019.**
Presidente: Duchi, Estensore: Ramondini

Nullità della costituzione in giudizio - Nullità della procura – Agenzia delle Entrate – Riscossione.

Il mandato rilasciato dall'Agenzia delle Entrate – Riscossione ad un avvocato del libero foro senza che vi sia stata preliminarmente l'approvazione di una delibera dell'Ente e senza che

ricorra un caso di urgenza, è nullo. La delibera dell'organo deliberante è infatti un requisito indispensabile per la validità del mandato difensivo, senza il quale il difensore risulta sfornito dello *jus postulandi* in nome e per conto dell'Ente. Il vizio è rilevabile anche d'Ufficio. (A.D.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 11

990. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 795 del 21 febbraio 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli**

Cartella di pagamento – Ricorso su pretesa impositiva – Ente riscossore non può essere citato in giudizio.

In caso di impugnazione di una cartella di pagamento in cui il ricorso abbia avuto per oggetto esclusivamente la contestazione della pretesa impositiva e non un vizio proprio della cartella o della sua notificazione, l'agente della riscossione non ha titolo per essere citato in giudizio, né tantomeno è tenuto alla chiamata in causa dell'ente creditore o a rispondere in proprio della lite. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 112/1999, art. 39

991. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 187 del 21 marzo 2019. Presidente: Novik, Estensore: Vitelli**

Processo tributario – Rappresentanza in giudizio – Agente della riscossione – Difesa da avvocati di libero foro – Esclusione.

Agenzia delle Entrate – Riscossione non può ricorrere, per la rappresentanza nel processo tributario, ad avvocati del libero foro, poiché l'art. 1, comma 8, l. n. 193/16 fa salvo l'art. 11, comma 2, d.lgs. n. 546/92, in forza del quale, tra gli altri, l'Agenzia delle Entrate e l'Agente della riscossione stanno in giudizio direttamente. (A.Q.)

Riferimenti normativi: l. 193/16, art. 1, comma 8 - d.lgs. 546/92, art. 11, comma 2

992. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 254 del 21 maggio 2019. Presidente: Petrucci, Estensore: Boschetto**

Agenzia delle entrate - Riscossione-Patrocinio da parte di Avvocati del libero foro – Possibile sulla base degli specifici criteri definiti negli atti di carattere generale deliberati ai sensi dell'art. 1, comma 5, d.l. 193/16- Patrocinio davanti alle Commissioni Tributarie da parte di Avvocati del libero foro - Ammissibile.

In materia di patrocinio in favore dell'Agenzia delle entrate - Riscossione, l'art. 1, comma 8, del d.l. 193/2016 prevede un particolare regime di patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, diverso da quello degli altri Enti ad oggi autorizzati ad avvalersene, ai sensi dell'art. 43 del R.D. 1611/1933. In particolare, per questi ultimi, di norma è possibile derogare al patrocinio "autorizzato" dell'Avvocatura, oltre ai casi di conflitto di interessi, soltanto in casi speciali, previa adozione di apposita motivata delibera da sottoporre agli organi di vigilanza. Per l'Agenzia delle entrate – Riscossione, invece, è la stessa disposizione che l'autorizza ad avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura a prevedere che la Agenzia possa:

a) avvalersi del patrocinio di avvocati del libero foro "sulla base di specifici criteri definiti negli atti di carattere generale deliberati ai sensi del comma 5" che disciplinano l'organizzazione e il funzionamento dell'ente e, comunque, nel rispetto delle previsioni del codice degli appalti;

b) stare in giudizio personalmente (tramite propri dipendenti delegati) nelle cause davanti al tribunale o al Giudice di pace. Con riguardo al patrocinio davanti alle Commissioni Tributarie, l'art. 12 del d.lgs. n. 546/1992, che consente all'Agente della riscossione di stare in giudizio personalmente, non impedisce di avvalersi anche di un difensore (Cass. 25625/2018); dall'altro, la difesa deve ritenersi affidabile anche ad avvocati del libero foro, dal momento che il citato art. 1, comma 8 non pone limitazioni diverse dal rispetto dei criteri definiti negli atti di carattere

generale sopra richiamati. In ogni caso, l'impossibilità per l'Avvocatura dello Stato di assumere il patrocinio al di fuori dei casi concordati nell'ambito del Protocollo d'intesa costituisce circostanza idonea a configurare un "caso speciale", anche ai sensi dell'art. 43, comma 4, del R.D. n. 1611/1933, che legittimerebbe pertanto, in ogni caso, la deroga al patrocinio dell'Avvocatura. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.l. 193/16, art. 1, comma 8; r.d.1611/33, art. 43; d.lgs. 546/92, art. 12

993. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 2657 del 18 giugno 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

Ricorso in appello – Statuto comunale – Regolamento Comunale in materia di ICI – Rappresentanza in giudizio – Sindaco – Nullità – Sussiste.

Qualora il Regolamento Comunale in materia di Imposta Unica Comunale preveda che la difesa e la rappresentanza in giudizio siano affidate al responsabile dell'area finanziaria, è nullo il ricorso in appello proposto e sottoscritto dal sindaco. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: Regolamento Comunale in materia di Imposta Unica Comunale, art. 3

994. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 340 del 22 gennaio 2019. Presidente: Ceccherini, Estensore: Vicuna**

Cartella – Impugnazione – Motivi – Tardività della notificazione – Legittimazione passiva – Dell'ente titolare del credito tributario – Sussiste – Litisconsorzio necessario con il concessionario – Non sussiste.

In materia di impugnazione della cartella, la tardività della notificazione della cartella, rispetto ad eventuali termini di decadenza o prescrizione, non costituisce poi un vizio proprio di questa, tale da legittimare in via esclusiva il concessionario a contraddire nel relativo giudizio. La legittimazione passiva spetta, pertanto, all'ente titolare del credito tributario e non già al concessionario, al quale, se è fatto destinatario dell'impugnazione, incombe l'onere di chiamare in giudizio l'ente predetto, se non vuole rispondere all'esito della lite, non essendo il giudice tenuto a disporre d'ufficio l'integrazione del contraddittorio, in quanto non è configurabile nella specie un litisconsorzio necessario. (F.Tam.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 112/99, art. 39

995. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, sentenza n. 1054 del 8 marzo 2019. Presidente: Martorelli, Estensore: Baldi**

Agenzia delle Entrate Riscossione - Capacità processuale - Procuratore speciale - Inefficacia del mandato - Conseguenze.

In difetto di capacità processuale o di stare in giudizio dall'Agenzia delle Entrate Riscossione che si sia costituita per mezzo di un avvocato del libero foro può trovare applicazione l'articolo 182, comma 2, c.p.c. a mente del quale il giudice, quando rileva un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione ovvero un vizio che determina la nullità della procura al difensore, assegna alle parti un termine perentorio per la costituzione della persona alla quale spetta la rappresentanza, o l'assistenza, o per il rilascio delle necessarie autorizzazioni, ovvero per il rilascio della procura alle liti o per la rinnovazione della stessa. L'osservanza del termine sana i vizi, e gli effetti sostanziali e processuali della domanda si producono fin dal momento della prima notificazione". (R.T.)

Riferimenti normativi:

996. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 2481 del 11 giugno 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Rota**

Avviso di liquidazione in materia di imposta di registro e imposte ipotecarie e catastali – Notaio rogante – Legittimazione – Sussiste – Pagamento dell'imposta – Non rappresenta acquiescenza.

Il notaio rogante, responsabile d'imposta con riguardo alle imposte di registro e ipocatastali, è legittimato a impugnare l'avviso di liquidazione nel caso in cui l'atto venga emesso direttamente nei suoi confronti, né alcuna acquiescenza si verifica per il fatto di avere il predetto soggetto assolto l'imposta nelle more del processo di impugnazione in quanto, lungi dall'adeguarsi ai dictat dell'amministrazione finanziaria, il notaio ha soltanto voluto evitare le ulteriori conseguenze pregiudizievoli scaturenti dal mancato pagamento nei confronti di se stesso e dei propri clienti. (F.V.A.)

Riferimenti normativi:

LITISCONSORZIO ED INTERVENTO

997. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 1136 del 13 marzo 2019. Presidente: Pilello, Estensore: Faranda**

Legittimazione attiva e passiva – Società estinta – Soci – Rapporti obbligatori.

L'estinzione della società non determina l'estinzione dei debiti insoddisfatti nei confronti dei terzi, verificandosi un fenomeno di tipo successorio sui generis, in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono - il che sacrificerebbe ingiustamente i diritti dei creditori sociali - ma si trasferiscono ai soci, i quali possono in quanto tali essere chiamati a risponderne - però secondo le ordinarie regole di legittimazione attiva e passiva, e senza il litisconsorzio necessario con la società, ove questa sia già estinta - e nei limiti di quanto riscosso in sede di liquidazione, ovvero illimitatamente, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui era soggetta la società. (E.Q.)

Riferimenti normativi: art. 110 c.p.c.

998. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1829 del 18 aprile 2019. Presidente: Di Rosa, Estensore: Di Rosa**

Chiamata in causa dell'Ufficio da parte dell'Agente della riscossione – Termini – Perentorietà del termine ex art. 23 d.lgs. n. 546/1992.

Ai sensi dell'art. 39 del d.lgs. 112/1999, il concessionario (oggi Agente) della riscossione, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite. L'art. 23 del d.lgs. 546/1992 fissa per la costituzione in giudizio della parte resistente il termine di sessanta giorni dalla notifica del ricorso. Il mancato rispetto di tale termine da parte dell'Agente della Riscossione, convenuto in giudizio dal contribuente - e, dunque, l'intempestiva costituzione in giudizio - implica la decadenza della facoltà di chiamare in causa l'Ente impositore. (N.Ca.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 23

999. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2557 del 13 giugno 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Alberti**

Rimborso credito Iva – Litisconsorzio necessario – Agenzia delle entrate – Agenzia delle entrate riscossione – Sussistenza.

Nel caso in cui il contribuente abbia diritto agli interessi per il ritardo nella corresponsione di un rimborso rispetto ad un credito Iva, l'agenzia delle entrate non può essere estromessa dal

giudizio per carenza di legittimazione passiva, al contrario è litisconsorte necessario insieme all'Agenzia delle entrate Riscossione. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 38 bis, comma 4; l. 413/91, art. 78, comma 33

1000. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2696 del 20 giugno 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Arcieri**

Rimborso credito Iva – Litisconsorzio necessario – Agenzia delle entrate – Agenzia delle entrate riscossione – Sussistenza.

Nell'ipotesi di rifiuto tacito di rimborso interessi su rimborso Iva, l'agenzia delle entrate non può essere estromessa dal giudizio per carenza di legittimazione passiva, al contrario è litisconsorte necessario insieme all'Agenzia delle entrate Riscossione. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 633/72, art. 38 bis, comma 4; l. 413/91, art. 78, comma 33

1001. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2716 del 20 giugno 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Alberti**

Litisconsorzio necessario– Notificazione– Chiamata di terzo – Sentenza – Nullità – Sussiste.

È nulla la sentenza emessa in violazione dell'art. 14, comma 4, d.lgs. 546/92 laddove prevede che, se non viene fissato un termine per la notifica e/o costituzione in giudizio del terzo chiamato in causa, le parti chiamate si costituiscono in giudizio nelle forme prescritte per la parte resistente, in quanto applicabili. Nel caso di specie l'agenzia delle entrate, terzo chiamato in causa, aveva depositato le proprie controdeduzioni nel termine dei 60 giorni ma la commissione provinciale, non avvedutasi della tardiva notifica dell'atto di chiamata e del mancato rispetto del termine dilatorio di 60 giorni, ha celebrato l'udienza dando atto della mancata costituzione del terzo. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 14, comma 4

1002. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 1373 del 26 marzo 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Crespi**

Riscossione - Impugnazione - Litisconsorzio necessario - Non sussiste.

Non sussiste alcuna ipotesi di litisconsorzio necessario tra l'Agente della riscossione e l'ente creditore dal momento che tra i medesimi non è ravvisabile alcun rapporto giuridico di diritto sostanziale plurisoggettivo e che, in base all'art. 39 del d.lgs. 112/99, il concessionario, nelle liti promosse contro di lui, che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato e che, in mancanza, risponde della lite. (I.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 112/99, art. 39

1003. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1764 del 15 aprile 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Bragho**

Intervento volontario – Condizioni – Possibilità di eludere il termine perentorio d'impugnazione – Non sussiste.

È principio generale dell'ordinamento processuale consentire, a chiunque vi abbia interesse, di intervenire in giudizio per sostenere le ragioni di una delle parti; l'ammissibilità dell'intervento in giudizio deve essere, peraltro, coniugata con la perentorietà dei termini processuali previsti a termini di decadenza nel processo tributario a carattere impugnatorio, al fine di evitare che il successivo ingresso di una parte eluda i termini concessi per impugnare il provvedimento. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: c.p.c., art. 105; d.lgs. 546/92, art. 14, commi 3, 6

ATTO INTRODUTTIVO DEL GIUDIZIO (REQUISITI)

1004. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 847 del 22 febbraio 2019. Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto**

Mancanza di procura alle liti nel ricorso – Sanabilità ex art. 182 c.p.c. – Non sussiste.

È inammissibile, non trovando applicazione la sanatoria di cui all'art. 182 c.p.c., il ricorso introduttivo proposto da difensore sprovvisto di procura alle liti debitamente sottoscritta dal contribuente qualora a tale lacuna non sia posto rimedio entro il termine di decadenza di cui all'art. 21 d.lgs. 546/1992. (G.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 12

1005. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 1459 del 1 aprile 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Bolognesi**

Errata notificazione – Mancata costituzione – Liquidazione spese.

L'errata notificazione causata esclusivamente da un errore imputabile al notificante, e la mancata costituzione spontanea in giudizio del resistente, comportano l'inammissibilità del ricorso non sanabile. La mancata costituzione in giudizio del resistente impone di non provvedere alla liquidazione delle spese del giudizio. (M.Al.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 15

1006. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 1634 del 10 aprile 2019. Presidente: Picone, Estensore: Nicolardi**

Notificazione documento informatico – Assenza estensione P7m – Legittimità.

In giudizio si deve esclusivamente provare a cura di parte, al fine di stabilire la legittimità del processo di notificazione, l'effettiva eventuale avvenuta modifica del documento, e che, in mancanza di tale prova, ovvero in presenza di documento pervenuto integro, l'atto deve essere comunque ritenuto autentico, quindi legittimo e lo scopo in ogni caso raggiunto. Pertanto i procedimenti di firma digitale, tanto con modalità CADES e PAdES, nonché delle estensioni PDF e P7m, devono ritenersi entrambi validi e legittimi, tralasciando pertanto le oggettive differenze tra le due tipologie di file, in termini di sicurezza e immodificabilità. (M.Al.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 82/2005, artt. 20, 21 e 22

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 10266/2018

1007. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2306 del 22 maggio 2019. Presidente: Clemente, Estensore: Clemente**

Costituzione del ricorrente – Requisiti – Ammissibilità del ricorso.

Concordemente con quanto prescritto dall'articolo 22 del d.lgs. 22 dicembre 1992 n. 546 il ricorrente, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, deve depositare, oltre l'originale notificato di quest'ultimo (o sua copia), idonei elementi di riscontro dell'avvenuta spedizione o consegna a mani dell'atto introduttivo, elementi tra cui può individuarsi anche l'eventuale avviso di ricevimento dello stesso ricorso, laddove sia rinvenibile la stampigliatura meccanografica della data di spedizione. In difetto dei predetti elementi, anche l'eventuale costituzione in giudizio del resistente non può avere efficacia sanante. (G.Man.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 22

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 7645/2014 e 1901/2016

1008. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 2349 del 24 maggio 2019. Presidente: Biancospino, Estensore: Barbata

Ricorso - Oggetto della domanda - Inammissibilità del ricorso.

Il difetto del *petitum*, anche sotto il profilo della semplice insufficienza, determina l'inammissibilità del ricorso per violazione dell'art 18, d.lgs. 546/92. (M.L.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 18

1009. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 2609 del 10 giugno 2019. Presidente: D'Antonio, Estensore: Petrone

Ricorso – Notifica a mezzo posta – Mancata produzione avviso di ricevimento - Inammissibilità.

La notifica a mezzo del servizio postale non si esaurisce con la spedizione dell'atto ma si perfeziona con la consegna del relativo plico al destinatario e l'avviso di ricevimento. La mancata produzione dell'avviso di ricevimento comporta non la mera nullità ma l'inammissibilità del ricorso. (A.Tu.)

Riferimenti normativi: c.p.c. art. 149, l. 890/1982

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. 13639/2010

1010. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 2, sentenza n. 137 del 28 febbraio 2019. Presidente: Novik, Estensore: Ferrari

Reclamo ex art. 17-bis – Ricorso - Costituzione in giudizio - Mancato rispetto del termine di novanta giorni - Ammissibile.

È ammissibile il ricorso anche se depositato prima dello spirare del termine di novanta giorni dalla presentazione dell'istanza, a norma dell'art. 17-bis del d.lgs. 546/92, in quanto l'inammissibilità è una sanzione eccezionale da comminare solo nelle ipotesi tassativamente previste (Cass., Sent. n. 9301/1999 e n. 16092/2012). In tema di reclamo, non essendo prevista espressamente l'inammissibilità per i casi di mancato rispetto del termine di novanta giorni per la costituzione in giudizio, essa non può sussistere. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art.17-bis

1011. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1202 del 13 marzo 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna

Impugnazione - Specificità dei motivi - Mancanza - Inammissibilità - Non sussiste.

Nel processo tributario, atteso il carattere devolutivo totale del secondo grado di giudizio, l'atto di appello che non muova specifiche censure alla sentenza di prime cure, ma si limiti alla mera riproposizione delle ragioni di impugnazione avanzate nei riguardi del provvedimento impositivo, non è inammissibile. In tal caso, tuttavia, non sussistendo argomentazioni inedite cui reagire, il giudice del gravame potrà limitarsi a decidere facendo propria la motivazione della sentenza impugnata. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 53, comma 1

1012. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2276 del 27 maggio 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini

Reclamo/Mediazione – Documenti – Mancata produzione – Decadenza – Non sussiste.

La mancata allegazione di documenti in sede di reclamo/mediazione non preclude al ricorrente la facoltà di produrre documenti nell'ambito processuale fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione. Il procedimento amministrativo di reclamo/mediazione non può difatti comportare alcuna decadenza in materia di produzioni documentali non previste dal legislatore,

dovendosi altrimenti ravvisare una evidente lesione del diritto alla difesa costituzionalmente garantito. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt. 17-bis e 32

1013. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 380 del 25 gennaio 2019. Presidente: Punzo, Estensore: Calà

Riscossione - Notifica degli atti presupposto - Risultanze probatorie - Onere specifico contestazione - Sussiste - Mancata contestazione - Soccombenza.

Qualora sia dedotta in giudizio l'omessa notifica di un atto prodromico alla formazione del ruolo (e alla notifica della relativa cartella di pagamento) incombe sul contribuente, a pena di soccombenza in giudizio, l'onere processuale di contestare specificatamente le risultanze probatorie avversarie. Trova infatti applicazione in questo caso il principio di non contestazione secondo cui, in assenza di specifica doglianza di parte, il giudice deve basare la propria decisione su tutti gli elementi di prova forniti dalle parti. (I.B.)

Riferimenti normativi: c.p.c., art. 115

COSTITUZIONE DEL RESISTENTE (REQUISITI)

1014. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 387 del 21 giugno 2019. Presidente: Maddalo, Estensore: Maddalo

Termine – Decadenza – Tardiva costituzione – Sanzione di inammissibilità – Non sussiste.

In tema di contenzioso tributario, la costituzione in giudizio della parte resistente deve avvenire, ai sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 23, entro sessanta giorni dalla notifica del ricorso, a pena di decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi. Peraltro, qualora tali difese non siano concretamente esercitate, nessun'altra conseguenza sfavorevole può derivarne al resistente, sicché deve escludersi qualsiasi sanzione d'inammissibilità per il solo fatto della tardiva costituzione della parte resistente, cui deve riconoscersi il diritto, garantito dall'art. 24 Cost., sia di difendersi, negando i fatti costitutivi della pretesa attrice o contestando l'applicabilità delle norme di diritto invocate dal ricorrente, sia di produrre documenti ai sensi del d.lgs. n. 546 del 1992, artt. 24 e 32, facoltà esercitabile anche in appello ai sensi del medesimo d.lgs., art. 58. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt. 23, 24, 32, 58

1015. Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 44 del 12 aprile 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Fornoni

Obbligo di avvalersi dell'Avvocatura dello Stato – Sussiste – Facoltà di avvalersi di un avvocato del libero foro – Sussiste – Onere di allegazione delle fonti del potere di rappresentanza – Sussiste.

In ossequio a quanto dispone il d.l. 193/2016, l'Agenzia delle entrate-Riscossione quando si costituisce in un nuovo processo deve avvalersi, a pena di nullità della stessa costituzione ed inutilizzabilità dei documenti allegati, del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato. Diversamente, nel caso in cui si dovesse avvalere di un avvocato del libero foro, ha l'onere di indicare ed allegare le fonti del potere di rappresentanza ed assistenza di quest'ultimo, nonché il motivo per il quale abbia scelto di conferire il mandato ad un libero professionista. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.l. 193/16, art. 1

1016. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 528 del 6 febbraio 2019. Presidente: Zamagni, Estensore: Zamagni

Costituzione in giudizio – Agenzia delle Entrate Riscossione – Difensore del libero foro.

È nulla la costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate Riscossione mediante difensore del libero foro qualora venga allegata solo una ordinaria procura alle liti e non vengano indicati né l'atto organizzativo di Agenzia delle Entrate Riscossione, contenente gli specifici criteri legittimanti il ricorso ad avvocati del libero foro, né la specifica e motivata deliberazione di tale nuovo ente che indichi le ragioni che, nella concretezza del caso, giustificerebbero il ricorso al difensore privato in deroga alla regola generale dell'assistenza da parte dell'Avvocatura dello Stato. (F.Li.)

Riferimenti normativi: r.d. n. 1611/1933, art. 43

1017. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1044 del 6 marzo 2019. Presidente: Di Rosa, Estensore: Pavone

Processo tributario – Controdeduzioni – Motivazione tardiva.

L'assenza di una comprensibile motivazione rende illegittimo l'atto impositivo, senza che sia possibile per l'Ufficio illustrare in sede di controdeduzioni le ragioni poste a fondamento della pretesa erariale. Tale motivazione sarebbe infatti tardiva, in quanto il contribuente conoscerebbe le ragioni di fatto e di diritto sottese alla pretesa tributaria solo dopo la proposizione del ricorso. (M.Pi.)

Riferimenti normativi:

1018. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 2515 del 4 giugno 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Dorigo

Tardiva costituzione in giudizio – Deposito documenti – Esame documenti prodotti.

In ossequio alle indicazioni offerte dalla giurisprudenza di legittimità, il termine di venti giorni liberi anteriori all'udienza previsto dall'art. 32 del d.lgs. 546/1992 per il deposito documentale deve ritenersi perentorio, in considerazione della funzione e dello scopo che il rispetto dei termini svolge all'interno del processo, a tutela del diritto di difesa e del contraddittorio. Dalla tardiva costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate deriva pertanto la impossibilità di procedere all'esame della documentazione dalla stessa prodotta, con la conseguenza che non risulta provata la legittimità dell'iscrizione a ruolo a carico del ricorrente. (C.Ro.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 32, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. 12783/2015

1019. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 2834 del 20 giugno 2019. Presidente: D'Andrea, Estensore: Petrone

Tardiva costituzione del resistente – Conseguenze – Diritto di difesa.

Nel processo tributario, i termini di costituzione e di produzione documentale hanno natura ordinatoria e non perentoria. Ne consegue, dunque, che la tardiva costituzione in giudizio della parte convenuta, con riferimento agli artt. 23 e 32 del d.lgs. n. 546/92, non impedisce alla stessa l'esposizione delle proprie difese prendendo posizione sui motivi dedotti nel ricorso, così pure di produrre i propri documenti, in quanto non sussiste alcuna decadenza di carattere perentorio. Non può essere negato al soggetto resistente il diritto, costituzionalmente garantito dall'art. 24, sia di difendersi, sia di produrre documenti ai sensi degli artt. 24 e 32 del d.lgs. n. 546/92. (F.Po.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, artt. 23, 24 e 32

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 16119/2007 e n. 18962/2005

1020. Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 3, sentenza n. 110 del 19 febbraio 2019.
Presidente: Petrucci, Estensore: Greco

Costituzione in giudizio - Termine di sessanta giorni - Carattere ordinatorio.

Il termine di sessanta giorni dalla notifica del ricorso per la costituzione in giudizio della parte resistente, ai sensi degli artt. 23 e 54 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, è previsto a pena di decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi. Qualora tali difese non siano concretamente esercitate, nessun'altra conseguenza sfavorevole può derivare alla resistente, dovendo riconoscersi a quest'ultima il diritto, garantito all'art. 24 della Costituzione, sia di difendersi, sia di produrre documenti, ai sensi degli artt. 24, 32 e 58 del d.lgs. n. 546 del 1992. (A.Sa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt. 23 e 54

Riferimenti giurisprudenziali: cfr. Cass. n. 18962 del 2005

1021. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, sentenza n. 1736 del 15 aprile 2019. Presidente: Chindemi, Estensore: Chindemi

Parte resistente – Costituzione in giudizio – Tardività – Conseguenze.

Nel sistema del contenzioso tributario introdotto con il d.lgs. 546/1992, la costituzione in giudizio della parte resistente deve avvenire entro sessanta giorni dalla notifica del ricorso, altrimenti la parte decade dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi in causa; qualora tali difese non siano concretamente esercitate, nessun'altra conseguenza sfavorevole può derivarne alla resistente, cui deve riconoscersi il diritto, garantito dall'art. 24 della Costituzione, sia di difendersi, negando i fatti costitutivi della pretesa attrice o contestando l'applicabilità delle norme di diritto invocate dal ricorrente, sia di produrre documenti, anche in appello. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt. 23, 24, 32, 58

TERMINI PROCESSUALI (D'IMPUGNAZIONE/DEPOSITO)

1022. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 261 del 15 aprile 2019.
Presidente: Pianta, Estensore: Pianta

Deduzioni difensive – Termini.

Avverso l'atto di contestazione delle sanzioni, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido possono, entro lo stesso termine, produrre deduzioni difensive. In tal eventualità, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità. (F.C.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 472/1997, art. 16 e 16-bis

1023. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 300 del 8 maggio 2019.
Presidente: Macca, Estensore: Di Giorgio

Cartella di pagamento – Regolare notifica – Mancata impugnazione – Decorso del termine perentorio – Inammissibilità del successivo ricorso – Tardività.

Va dichiarata inammissibile l'impugnazione tardiva dell'estratto di ruolo e dalla cartella di pagamento (per recupero a tassazione di IRAP) nel caso in cui è stata fornita adeguata prova dell'avvenuta regolare notifica e la pretesa erariale è divenuta definitiva per mancata impugnazione entro il termine perentorio di cui all'art. 21 d.lgs. n. 546/1992. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 31/12/1992 n. 546 art. 21

1024. **Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 369 del 18 giugno 2019.**
Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini

Mediazione tributaria – Esito negativo – Perentorietà del termine per l'iscrizione a ruolo – Rigetto dell'istanza per la rimessione in termini.

Qualora, contestualmente alla proposizione del ricorso avverso un atto impositivo, sia altresì presentata istanza di mediazione tributaria e, quest'ultima, abbia un esito negativo, il ricorrente è tenuto a costituirsi in giudizio provvedendo all'iscrizione a ruolo del ricorso stesso, secondo quanto disposto dall'art. 22, d.lgs. n. 546/1992 ed entro il termine perentorio di trenta giorni, integrato da quello di cui alla procedura di mediazione. Né, in alcun caso, può valere alla rimessione in termini l'eventuale rinvio della procedura di mediazione, né tantomeno la mancata indicazione nel verbale di "termini precisi per la conclusione della stessa oppure di conseguenze pregiudizievoli per il contribuente". (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt. 17-bis e 22

1025. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 19, sentenza n. 1316 del 22 marzo 2019. Presidente: Lo Monaco, Estensore: Salvo**

Deposito documentale – Violazione del diritto di difesa.

Il termine previsto dall'art. 32, comma 1, d.lgs. 546/1992 in materia di deposito documentale deve essere quale termine perentorio, poiché l'inosservanza dello stesso comporta una violazione del diritto di difesa costituzionalmente garantito, determinando l'inutilizzabilità della documentazione prodotta in giudizio. (G.Za.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 32, comma 1

1026. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 1626 del 10 aprile 2019.**
Presidente: Picone, Estensore: Nicolardi

Rimborso Iva – Rifiuto tacito – Termine impugnazione.

Il combinato disposto dell'art. 19 comma 2 e dell'art. 21 del d.lgs. 546/92 fissa il termine d'impugnazione avverso il rifiuto tacito. Infatti, trattandosi di un atto che non ha una sua reale esistenza e tantomeno una data di notificazione da cui computare i termini per la proposizione del ricorso, il Legislatore si è preoccupato di fissare il *dies ad quem*, più che uno specifico *dies a quo*, prevedendo che il ricorso possa essere presentato dopo il novantesimo giorno dalla data di presentazione dell'istanza di restituzione che, a sua volta, deve essere presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta. Il termine ultimo entro il quale proporre ricorso, corrisponde quindi al termine prescrizione del diritto alla restituzione che, in assenza di specifiche disposizioni relative alla singola imposta, è quello ordinario. In conformità con la giurisprudenza maggioritaria in materia, si deve ritenere che il termine di prescrizione del diritto al rimborso Iva sia determinato in dieci anni dalla data in cui andava presentata la dichiarazione. (B.B.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, artt. 19 e 21

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 4145/2016

1027. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 8, sentenza n. 1760 del 16 aprile 2019.**
Presidente: Duchi, Estensore: Martinelli

Termine perentori - Deposito tardivo.

Il termine dei venti giorni precedenti l'udienza ai fini della produzione di documenti nel giudizio di primo grado è, per lo scopo che persegue e la funzione che adempie, di natura perentoria. I documenti tardivamente depositati si ritengono prodotti in grado di appello e possono essere esaminati da tale giudice in quanto proposti entro i termini previsti per il giudizio di secondo grado. (M.Ca.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 564/92, art. 32, comma 1

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. 3661/2015

1028. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 2538 del 5 giugno 2019. Presidente: Clemente, Estensore: Clemente

Deposito tardivo – Termini a ritroso e tardività memoria - Utilizzabilità.

Secondo il costante orientamento giurisprudenziale il quarto comma dell'art. 155 c.p.c. (diretto a prorogare al primo giorno non festivo il termine che scada in un giorno festivo) e il successivo comma del medesimo articolo (introdotto dall'art. 2, comma 1, lett. f) della legge 28 dicembre 2005, n. 263, e diretto a prorogare al primo giorno non festivo il termine che scada nella giornata di sabato) operano anche con riguardo ai termini che si computano "a ritroso", quale è anche quello previsto dall'art. 32 d.lgs. 546/1992 per il deposito della seconda memoria; diversamente, si produrrebbe l'effetto di una abbreviazione dell'intervallo concesso dal legislatore, in pregiudizio per le esigenze garantite dalla previsione del termine medesimo. Conseguentemente, la seconda memoria depositata oltre il termine previsto dall'art. 32 d.lgs. 546/1992 deve essere stralciata e non può essere considerata ai fini della decisione. (C.Ro.)

Riferimenti normativi: c.p.c., art. 155; l. 263/2005, art. 2, c. 1, lett. f); d.lgs. 546/1992, art. 32

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. Ord. n. 21335/2017

1029. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1105 del 11 marzo 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Marcellini

Termine breve impugnazione - Notificazione sentenza attraverso modalità telematiche - Data anteriore entrata in vigore PTT - Irrilevante.

La notifica della sentenza di prime cure effettuata, al fine di far decorrere il termine breve di 60 giorni per presentare impugnazione, tramite posta elettronica certificata è nulla, quindi inidonea al raggiungimento dello scopo, se intervenuta in data anteriore all'entrata in vigore del processo tributario telematico. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 21; d.P.R. 68/2005, art. 16

1030. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1199 del 12 marzo 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Marcellini

Deposito oltre i 30 giorni - Inammissibilità - Sussiste.

Il termine di trenta giorni concesso al ricorrente per depositare l'originale del ricorso presso la cancelleria della Commissione tributaria adita e decorrente dalla data di effettuazione della notifica deve considerarsi perentorio ed il suo spirare è causa di inammissibilità per tardiva costituzione. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 22

1031. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 571 del 6 febbraio 2019. Presidente: Sbrizzi, Estensore: Sbrizzi

Procedimento - Parte resistente - Costituzione in giudizio - Tardività - Conseguenze - Decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni e di fare istanza di chiamata di terzi.

In tema di contenzioso tributario, la costituzione in giudizio della parte resistente deve avvenire ai sensi dell'art. 23 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, entro sessanta giorni dalla notifica del ricorso, a pena di decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi. Qualora tali difese non siano state concretamente esercitate, nessun altro pregiudizio può derivare al resistente, al quale va riconosciuto il diritto di negare i fatti costitutivi della pretesa attrice, di contestare l'applicabilità delle norme di diritto invocate, nonché di produrre documenti ai sensi degli artt. 24 e 32 del

d.lgs. 546/1992, facoltà esercitabile anche in appello ai sensi dell'art. 58 del d.lgs. medesimo. (E.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 23, 24, 32, 58

1032. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 589 del 7 febbraio 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita

Appello - Notifica tentata presso domicilio non più attuale - Rinnovazione della notifica - Termine - Mancato rispetto - Inesistenza della notifica.

È inammissibile l'appello notificato presso il vecchio indirizzo dello studio della parte vittoriosa; è possibile rinnovare la notifica, con effetto sanante, solo qualora non siano già decorsi i termini di impugnazione; in caso contrario, la notifica dell'appello è inesistente e non può essere sanata neppure dalla costituzione dell'appellato. (E.M.)

Riferimenti normativi:

1033. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 1230 del 15 marzo 2019. Presidente: Servetti, Estensore: Servetti

Atti della riscossione - Scadenza del termine di impugnazione - Prescrizione - Effetti.

La scadenza del termine perentorio stabilito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito ma non determina anche l'effetto della c.d. "conversione" del termine di prescrizione breve eventualmente previsto in quello ordinario decennale, ai sensi dell'art. 2953 cod. civ. Tale principio si applica con riguardo a tutti gli atti - comunque denominati - di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva di crediti relativi ad entrate dello Stato nonché di crediti delle Regioni e degli altri enti locali nonché delle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie o amministrative, con la conseguenza che, qualora per i relativi crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del termine concesso al debitore per proporre l'opposizione non consente di fare applicazione dell'art. 2953 cod. civ., tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo. (R.T.)

Riferimenti normativi: c.c. art. 2953

1034. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 2112 del 16 maggio 2019. Presidente: Catania, Estensore: Catania

Computo - Criterio ex nominatione dierum - Applicabilità - Sussiste - Termine di decadenza dall'impugnazione - Sospensione feriale dei termini - Incidenza.

Per i termini mensili o annuali, fra i quali è compreso quello di decadenza dall'impugnazione ex art. 327, c.p.c., si osserva, a norma degli artt. 155, comma 2, c.p.c., e 2963, comma 4, c.c., il sistema della computazione civile, non ex numero bensì ex nominatione dierum, nel senso che il decorso del tempo si ha, indipendentemente dall'effettivo numero dei giorni compresi nel rispettivo periodo, allo spirare del giorno corrispondente a quello del mese iniziale. Analogamente si deve procedere quando il termine di decadenza interferisca con il periodo di sospensione feriale dei termini e, in tal caso, al termine annuale di decadenza dal gravame, di cui all'art. 327, comma 1, c.p.c., devono aggiungersi 46 giorni computati ex numeratione dierum, ai sensi del combinato disposto dell'art. 155, primo comma, stesso codice e dell'art. 1, comma 1, legge 7 ottobre 1969, n. 742, non dovendosi tenere conto dei giorni compresi tra il primo agosto e il quindici settembre di ciascun anno; conseguentemente, si verifica il doppio computo del periodo feriale nell'ipotesi in cui, dopo una prima sospensione, il termine iniziale non sia decorso interamente al sopraggiungere del nuovo periodo feriale. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: c.p.c. art. 155, comma 2, art. 327; c.c. art. 2963, comma 4; l. 742/69, art. 1, comma 1

COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI

1035. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 1669 del 10 aprile 2019. Presidente: Clemente, Estensore: Salvo

Impugnazione estratto di ruolo – Notificazione – Notifica degli atti presupposti –Termini – Prescrizione – Decadenza.

L'estratto di ruolo non è un atto impugnabile autonomamente laddove sia stata effettuata la notifica delle cartelle di pagamento e la richiesta di definizione agevolata riferita alle cartelle in contestazione (Conf. Cass. n. 1837/2010, Cass. n. 6906/2013, Cass. n. 6610/2013, Cass. n. 6395/2014). Pertanto, laddove risultino in atti le notifiche degli atti presupposti, avvisi di intimazione, istanza di definizione agevolata, non vi è alcun dubbio circa la conoscenza da parte del destinatario delle cartelle e del debito sulle somme richieste. L'eventuale difetto di notifica, prescrizione e decadenza può essere fatto valere eventualmente in sede esecutiva (Conf. Cass. n. 16024/2016). Nel caso di mancata notifica degli atti presupposti, l'impugnazione dell'estratto di ruolo deve avvenire entro i 60 giorni dal loro rilascio. (M.Br.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 600/73, Artt. 20 e 25; l. 156/2005; d.l. 193/2016, Art. 1, convertito con modif. dalla l. 225/16; d.l. 148/17 conv. con modif. dalla l. 172/17; d.lgs. 546/92 art. 21

1036. Commissione tributaria regionale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 411 del 28 gennaio 2019. Presidente: Zevola, Estensore: Ramondetta

Omissa notifica avviso di trattazione a parte non costituita - Lesione del diritto di difesa - Non sussiste.

Nel processo tributario, il diritto della parte all'informazione previsto dall'art. 31 del d.lgs. n. 546 del 1992 è condizionato dalla costituzione in giudizio, la cui omissione, corrispondendo ad una scelta legittima della stessa parte, le impedisce di dolersi della lesione del suo diritto di difesa. (G.D.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 31

MOTIVI AGGIUNTI E NUOVI DOCUMENTI

1037. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 210 del 21 gennaio 2019. Presidente: D'Antonio, Estensore: D'Antonio

Risposta invito – Documentazione non esibita – Preclusione amministrativa e processuale.

I documenti non esibiti in risposta al questionario non possono essere considerati a favore del contribuente né in sede amministrativa né in quella contenziosa se l'ufficio aveva informato l'interessato delle conseguenze dell'inottemperanza (Cass. Sentenza 21271/16).

Il legislatore sanziona l'omissione del contribuente che si sottrae alla dialettica documentale con l'amministrazione, comminando il divieto di allegazione di atti e documenti non forniti nella sede precontenziosa. (V.C.)

Riferimenti normativi: art.32 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

1038. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1220 del 11 marzo 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Giudizio di appello - Produzione nuovi documenti - Ammissibile.

Nel processo tributario è ammissibile la produzione, nel secondo grado di giudizio, di nuova documentazione, a maggior ragione allorquando – come nel caso di specie – abbia una mera funzione di supporto probatorio delle pretese fatte valere. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 58

1039. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 345 del 22 gennaio 2019. Presidente: Ceccherini, Estensore: Franconiero**

Procedimento - Appello - Eccezioni non rilevabili d'ufficio - Definizione - Divieto in appello.

Nel processo tributario il divieto di proporre nuove eccezioni in grado di appello, riguarda unicamente le eccezioni non rilevabili d'ufficio, ossia riservate all'iniziativa di parte, che siano espressamente qualificate come tali dal legislatore. In tale ipotesi non rientra l'eccezione di inammissibilità del ricorso per tardività e per omessa impugnazione di atti impositivi presupposti, ai sensi degli artt. 19 e 21 d.lgs. 546/1992. (E.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, artt. 19, 21

1040. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 593 del 7 febbraio 2019. Presidente: Catania, Estensore: Catania**

Principio di specialità - Produzione documentale in appello - Ammessa - Rispetto dei termini.

In materia di appello nel processo tributario, alla luce del principio di specialità espresso dall'art. 1, comma secondo, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - in forza del quale, nel rapporto fra norma processuale civile ordinaria e norma processuale tributaria, prevale quest'ultima - non trova applicazione la preclusione alla produzione documentale di cui all'art. 345, comma 3, c.p.c., potendo le parti provvedervi anche per documenti preesistenti al giudizio svoltosi in primo grado. Infatti, ai sensi dell'art. 58, comma 2 del d.lgs. 546/1992 non è precluso alle parti in causa allegare i documenti omessi o tardivamente prodotti in primo grado, sempre che ciò avvenga nel rispetto dei termini di cui all'art. 32 del d.lgs. 546/1992. (E.M.)

Riferimenti normativi: c.p.c., art. 354 comma 3; d.lgs. 546/92, art. 32, art. 58 comma 2

1041. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 2, sentenza n. 1376 del 26 marzo 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Lamberti**

Appello - Divieto di "nova" in appello - Applicazione alle domande - Estensione alle eccezioni in senso proprio.

Il divieto di *nova* in appello, ai sensi dell'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992, si applica, oltre che alle domande, alle eccezioni in senso proprio, intese come strumento processuale con cui il contribuente, in qualità di convenuto in senso sostanziale nel giudizio di impugnazione di cartella esattoriale, fa valere un fatto giuridico avente efficacia impeditiva, modificativa o estintiva della pretesa fiscale, da cui derivano il mutamento degli elementi materiali del fatto costitutivo della pretesa ed il conseguente ampliamento del tema della decisione, implicando la deduzione di fatti che richiedono una specifica indagine, non effettuabile per la prima volta in appello. (E.M.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 57

1042. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2216 del 22 maggio 2019. Presidente: Borgonovo, Estensore: Scarcella**

Documenti – Tardiva produzione nel giudizio di primo grado – Giudizio d'appello – Utilizzabilità – Sussiste.

Nel processo tributario, anche nel caso di tardività del deposito dei documenti nel giudizio di primo grado, deve trovare applicazione il principio secondo cui il giudice d'appello può fondare la propria decisione sui documenti tardivamente prodotti in primo grado, purché acquisiti al fascicolo processuale in quanto tempestivamente e ritualmente prodotti in sede di gravame entro il termine perentorio di cui all'art. 32, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, di venti giorni liberi prima dell'udienza, applicabile in secondo grado stante il richiamo, operato dall'art. 61 del citato decreto, alle norme relative al giudizio di primo grado. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt. 32, comma 1, 58 e 61

TUTELA CAUTELARE

Sentenza impugnata (litispendenza CTR)

1043. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, ordinanza n. 158 del 28 gennaio 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Sentenza impugnata in CTR – Gravi e fondati motivi – Danno grave e irreparabile – Non sussiste.

L'art. 52, c. 2, del d.lgs. 546/1992 non richiama congiuntamente i canonici concetti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, ma richiede la sussistenza di “gravi e fondati motivi” per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata, o, comunque, di un “danno grave e irreparabile” per la sospensione dell'esecuzione dell'atto oggetto del giudizio. La sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata e dell'atto condividono il requisito della gravità, rispettivamente configurabile delibazione in diritto (non disgiunta da quella sulla fondatezza della motivazione) e con prognosi in fatto (accompagnata da una valutazione sulla irreparabilità alla luce dell'attività concretamente esercitata dall'intimato-istante). Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove foriero di un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore e i sacrifici dell'esecutato. La gravità del danno deve altresì essere inevitabile, nel senso che non può essere efficacemente ridotta ricorrendo alla rateazione del pagamento richiesto o ad altre misure finanziarie. Costituisce danno irreparabile ciò che l'esecuzione causa con la perdita o con la distruzione delle qualità essenziali o delle funzioni economiche del bene, senza la possibilità di un suo reintegro in natura o per equivalente in caso di accoglimento del ricorso. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 52

1044. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, ordinanza n. 313 del 11 febbraio 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Sentenza impugnata in CTR – Gravi e fondati motivi – Danno grave e irreparabile – Sussiste.

L'art. 52, c. 2, del d.lgs. 546/1992 non richiama congiuntamente i canonici concetti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, ma richiede la sussistenza di “gravi e fondati motivi” per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata, o, comunque, di un “danno grave e irreparabile” per la sospensione dell'esecuzione dell'atto oggetto del giudizio. La sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata e dell'atto condividono il requisito della gravità, rispettivamente configurabile delibazione in diritto (non disgiunta da quella sulla fondatezza della motivazione) e con prognosi in fatto (accompagnata da una valutazione sulla irreparabilità alla luce dell'attività concretamente esercitata dall'intimato-istante). Il collegio è chiamato a

verificare la sussistenza di gravi e fondati motivi o comunque del danno grave e irreparabile sulla base di un bilanciamento che deve avvenire secondo la metafora dei vasi comunicanti, potendo il maggior rilievo di uno compensare il minor rilievo dell'altro. Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove foriero di un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore ed i sacrifici dell'esecutato. La gravità del danno deve altresì essere inevitabile, nel senso che non può essere efficacemente ridotta ricorrendo alla rateazione del pagamento richiesto o ad altre misure finanziarie. Costituisce danno irreparabile ciò che l'esecuzione causa con la perdita o con la distruzione delle qualità essenziali o delle funzioni economiche del bene, senza la possibilità di un suo reintegro in natura o per equivalente in caso di accoglimento del ricorso. Sussiste il presupposto in parola quando l'ammontare dell'importo da pagare, rapportato alla situazione in cui versa il contribuente persona fisica, sia tale da produrre in capo a quest'ultimo effetti irreparabili anche sotto il profilo familiare e sociale. Depone nel senso della ricorrenza del presupposto in questione anche la circostanza che gli interessi (che spetterebbero al contribuente in caso di eventuale successiva restituzione di quanto dalla stessa indebitamente pagato in pendenza del processo) sarebbero comunque inferiori a quelli che lo stesso dovrebbe corrispondere alle banche per ottenere la provvista necessaria. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 52

1045. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, ordinanza n. 777 del 8 aprile 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna

Sentenza impugnata in CTR – Gravi e fondati motivi – Danno grave e irreparabile.

L'art. 52, c. 2, del d.lgs. 546/1992 non richiama congiuntamente i canonici concetti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, ma richiede la sussistenza di "gravi e fondati motivi" per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata, o, comunque, di un "danno grave e irreparabile" per la sospensione dell'esecuzione dell'atto oggetto del giudizio. La sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata e dell'atto condividono il requisito della gravità, rispettivamente configurabile delibazione in diritto (non disgiunta da quella sulla fondatezza della motivazione) e con prognosi in fatto (accompagnata da una valutazione sulla irreparabilità alla luce dell'attività concretamente esercitata dall'intimato-istante). Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove foriero di un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore ed i sacrifici dell'esecutato. La gravità del danno deve altresì essere inevitabile, nel senso che non può essere efficacemente ridotta ricorrendo alla rateazione del pagamento richiesto o ad altre misure finanziarie. Costituisce danno irreparabile ciò che l'esecuzione causa con la perdita o con la distruzione delle qualità essenziali o delle funzioni economiche del bene, senza la possibilità di un suo reintegro in natura o per equivalente in caso di accoglimento del ricorso. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 52

Sentenza impugnata (litispendenza Corte di Cassazione)

1046. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, ordinanza n. 184 del 29 gennaio 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Frangipane

Sentenza impugnata in Corte di Cassazione – Danno grave e irreparabile – Non sussiste.

Il danno grave e irreparabile non sussiste laddove, pur in presenza di una pretesa tributaria di indubbia consistenza e rilevanza, il contribuente istante non fornisca ogni apprezzabile prova del pregiudizio derivante dall'anticipata esecuzione della sentenza. L'eventualità della possibile esecuzione forzata, costituendo un effetto naturale dell'esecutività della sentenza, non integra gli estremi del danno grave e irreparabile se non accompagnata dalla dimostrazione o

allegazione che le effettive condizioni economiche del contribuente precludono allo stesso ogni concreta possibilità di rateizzazione, ricorso al credito o altri interventi esterni sussidiari per sostenere l'anticipato pagamento. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

1047. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, ordinanza n. 449 del 28 gennaio 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Frangipane

Sentenza impugnata in Corte di Cassazione – Danno grave e irreparabile – Sussiste.

Il danno grave e irreparabile cui l'art. 62-bis del d.lgs. 546/1992 subordina la sospensione dell'esecutività della sentenza sussiste quando l'anticipato pagamento risulterebbe impraticabile oltre che insostenibile a causa dell'inadeguatezza del reddito del contribuente persona fisica e dell'indisponibilità da parte di quest'ultimo di altri beni. E ciò tanto più se si considera che l'importo preteso è costituito solamente da sanzioni amministrative, traenti causa da un presupposto avviso di accertamento, relativamente al quale la sentenza di appello, impugnata con ricorso per cassazione, ha già formato oggetto di sospensione cautelare. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

1048. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, ordinanza n. 373 del 20 febbraio 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Ruggiero

Sentenza impugnata in Corte di Cassazione – Danno grave e irreparabile – Non sussiste.

L'ammontare definito "ingente" della pretesa impositiva accertata, a fronte di una non documentata situazione reddituale e patrimoniale del contribuente, non depone nel senso della sussistenza di un danno grave e irreparabile. Ai fini della sospensione dell'esecutività della sentenza deve piuttosto tenersi conto, nel bilanciamento degli interessi delle parti, del pericolo concreto di vanificare la pretesa creditoria dell'erario laddove questa non venga tempestivamente tutelata. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

1049. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 20, ordinanza n. 387 del 25 febbraio 2019. Presidente: Zevola, Estensore: Zevola

Sentenza impugnata in Corte di Cassazione – Danno grave e irreparabile – Sussiste.

Il danno irreparabile cui l'art. 62-bis del d.lgs. 546/1992 subordina la sospensione dell'esecutività della sentenza sussiste quando l'entità della pretesa tributaria, a fronte dell'esposizione debitoria e delle scarse disponibilità liquide della società istante, rischi di arrecare a quest'ultima conseguenze imprevedibili e non altrimenti risarcibili in caso di accoglimento del ricorso per cassazione. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

1050. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, ordinanza n. 409 del 26 febbraio 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Barbaini

Sentenza impugnata in Corte di Cassazione – Danno grave e irreparabile – Non sussiste.

Ai fini della sospensione dell'esecutività della sentenza, l'art. 62-bis del d.lgs. 546/1992 richiede la sussistenza di un danno grave e irreparabile. Questo presupposto, tuttavia, non può ravvisarsi *in re ipsa* nell'entità della pretesa tributaria accertata, né la situazione di difficoltà economica vale di per sé a giustificare il mancato pagamento delle imposte dovute laddove il contribuente non si sia nemmeno attivato per ottenere la rateazione del pagamento. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

1051. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 18, ordinanza n. 487 del 6 marzo 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna

Sentenza impugnata in Corte di Cassazione – Danno grave e irreparabile – Non sussiste.

L'art. 62-bis del d.lgs. 546/1992 non richiama congiuntamente i canonici concetti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, ma richiede solo la sussistenza di un "danno grave e irreparabile" per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata o, comunque, dell'esecuzione dell'atto oggetto del giudizio. Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove foriero di un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore ed i sacrifici dell'esecutato. La gravità del danno deve altresì essere inevitabile, nel senso che non può essere efficacemente ridotta ricorrendo alla rateazione del pagamento richiesto o ad altre misure finanziarie. Costituisce danno irreparabile ciò che l'esecuzione causa con la perdita o con la distruzione delle qualità essenziali o delle funzioni economiche del bene, senza la possibilità di un suo reintegro in natura o per equivalente in caso di accoglimento del ricorso. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

1052. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, ordinanza n. 493 del 6 marzo 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Antonioli

Sentenza impugnata in Corte di Cassazione – Danno grave e irreparabile – Non sussiste.

L'irreparabilità del danno presuppone una lesione effettiva o potenziale dei diritti inviolabili e/o dei doveri fondamentali della persona alla quale non è possibile porre rimedio. L'entità della pretesa erariale, pur dovendo essere rapportata alle disponibilità del contribuente, non depone necessariamente nel senso della sussistenza del presupposto richiesto dall'art. 62-bis del d.lgs. 546/1992, ben potendo, invece, proprio l'entità della pretesa accrescere la possibilità che il patrimonio del contribuente possa, anche solamente in parte, essere sottratto al soddisfacimento dei crediti in violazione dell'art. 2740 c.c. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis; c.c., art. 2740

1053. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, ordinanza n. 608 del 15 marzo 2019. Presidente: Servetti, Estensore: Servetti

Sentenza impugnata in Corte di Cassazione – Danno grave e irreparabile – Non sussiste.

Ai fini della sospensione dell'esecutività della sentenza, l'art. 62-bis del d.lgs. 546/1992 richiede la sussistenza di un danno grave e irreparabile. Il presupposto in parola non è configurabile quando i motivi addotti a sostegno di quest'ultimo integrano mere affermazioni assertive e affatto dimostrate (come, ad esempio, la non titolarità di beni immobili) oppure non costituiscono argomenti esaustivi (come, ad esempio, l'ammontare dei redditi dichiarati nel Paese estero di residenza). (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

1054. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, ordinanza n. 671 del 27 marzo 2019. Presidente: D'Addea, Estensore: D'Addea

Sentenza impugnata in Corte di Cassazione – Danno grave e irreparabile – Sussiste – Sospensione parziale – Garanzia – Necessaria.

Sussiste il danno grave e irreparabile quando, stante l'entità della somma iscritta a ruolo, la società è impossibilitata a farvi fronte con i mezzi ordinari. L'istanza di sospensione può, tuttavia, essere accolta solo parzialmente con riguardo a interessi e sanzioni, poiché, con riferimento alle imposte, la società può sopportare l'onere del pagamento ricorrendo eventualmente alla rateizzazione del debito. La situazione finanziaria della società contribuente e la necessità di tutelare l'interesse dell'Amministrazione finanziaria a riscuotere gli importi

dovuti in caso di rigetto del ricorso per cassazione impongono di subordinare la sospensione alla prestazione di una garanzia da parte della contribuente. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

1055. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, ordinanza n. 796 del 12 aprile 2019. Presidente: De Ruggiero, Estensore: De Ruggiero

Sentenza impugnata in Corte di Cassazione – Danno grave e irreparabile – Non sussiste.

L'ammontare della pretesa impositiva accertata, definita "ingente" rispetto alle asserite disponibilità della società che sia in stato di liquidazione ma non documenti la propria situazione patrimoniale, non depone nel senso della sussistenza di un danno grave e irreparabile. Ai fini della sospensione dell'esecutività della sentenza deve piuttosto tenersi conto, nel bilanciamento degli interessi delle parti, del pericolo concreto di vanificare la pretesa creditoria dell'erario laddove questa non venga tempestivamente tutelata. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

1056. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, ordinanza n. 973 del 15 maggio 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Missaglia

Sentenza impugnata in Corte di Cassazione – Danno grave e irreparabile – Non sussiste.

L'art. 62-bis del d.lgs. 546/1992 richiede la sussistenza di un danno grave e irreparabile per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata, o comunque, dell'atto oggetto del giudizio. Il presupposto in parola non ricorre quando la società contribuente risulti in stato di liquidazione, poiché in tal caso non sussiste il paventato rischio di disgregazione di un'azienda la cui continuità è già cessata. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

1057. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, ordinanza n. 1002 del 20 maggio 2019. Presidente: Borgonovo, Estensore: Borgonovo

Sentenza impugnata in Corte di Cassazione – Danno grave e irreparabile – Prova – Sussiste – Sospensione richiesta dall'Amministrazione finanziaria.

La prova del danno grave e irreparabile cui l'art. 62-bis del d.lgs. 546/1992 subordina la sospensione dell'esecutività della sentenza deve essere motivata con riguardo all'esistenza di una concreta possibilità di non ottenere, in caso di accoglimento del ricorso per cassazione, il risarcimento del pregiudizio subito per effetto dell'esecuzione della sentenza. Il presupposto in questione è ravvisabile in presenza di fatti (quali la cessione di partecipazione e la messa in liquidazione) dai quali emerga il tentativo posto in essere dalla società contribuente di svuotare il proprio patrimonio, così comprimendo le possibilità di recupero del credito da parte dell'Amministrazione finanziaria. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

1058. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, ordinanza n. 1014 del 21 maggio 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Ruta

Sentenza impugnata in Corte di Cassazione – Danno grave e irreparabile – Sussiste – Garanzia – Necessaria.

Ai fini della sospensione dell'esecutività della sentenza, l'art. 62-bis del d.lgs. 546/1992 richiede la sussistenza di un danno grave e irreparabile. Quest'ultimo è configurabile in presenza di uno squilibrio rilevante tra le disponibilità del contribuente e l'entità della pretesa erariale. Tuttavia, il rischio che l'Amministrazione finanziaria veda vanificato il risultato dell'accertamento rende necessaria la prestazione di idonea garanzia da parte del contribuente. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

1059. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 1, ordinanza n. 1188 del 10 giugno 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna

Sentenza impugnata in Corte di Cassazione – Danno grave e irreparabile.

L'art. 62-bis del d.lgs. 546/1992 non richiama congiuntamente i canonici concetti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, ma richiede solo la sussistenza di un "danno grave e irreparabile" per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata o, comunque, dell'esecuzione dell'atto oggetto del giudizio. Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove foriero di un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore ed i sacrifici dell'esecutato. La gravità del danno deve altresì essere inevitabile, nel senso che non può essere efficacemente ridotta ricorrendo alla rateazione del pagamento richiesto o ad altre misure finanziarie. Costituisce danno irreparabile ciò che l'esecuzione causa con la perdita o con la distruzione delle qualità essenziali o delle funzioni economiche del bene, senza la possibilità di un suo reintegro in natura o per equivalente in caso di accoglimento del ricorso. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

1060. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, ordinanza n. 1290 del 19 giugno 2019. Presidente: D'Addea, Estensore: D'Addea

Sentenza impugnata in Corte di Cassazione – Danno grave e irreparabile – Sussiste – Sospensione parziale.

Sussiste il danno grave e irreparabile quando, stante l'entità della somma iscritta a ruolo e la contestuale esistenza di altra azione esecutiva relativa a una diversa annualità, la società è impossibilitata a farvi fronte con i mezzi ordinari. L'istanza di sospensione può, tuttavia, essere accolta solo parzialmente con riguardo a interessi e sanzioni, poiché, con riferimento alle imposte, la società e i soci possono sopportare l'onere del pagamento ricorrendo eventualmente alla rateizzazione del debito. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 62-bis

SPESE DI LITE

1061. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 299 del 8 maggio 2019. Presidente: Macca, Estensore: Portieri

Cessazione materia del contendere – Soccombenza virtuale – Compensazione parziale delle spese.

In tema di processo tributario, nell'ipotesi di cessazione della materia del contendere determinata dall'annullamento in autotutela dell'atto impugnato in fase contenziosa – avendo l'ufficio pienamente riconosciuto la fondatezza della domanda di rimborso della contribuente – vanno liquidate le spese in base al principio di soccombenza virtuale, criterio che nel caso di specie induce ad una parziale compensazione. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 15; c.p.c. artt. 91-92

1062. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 2570 del 6 giugno 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Bertolo

Cessazione materia del contendere – Soccombenza virtuale.

Nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria – dopo la proposizione del ricorso – ritiri ed annulli in autotutela l'atto impositivo impugnato dal contribuente, occorre liquidare le spese secondo il criterio della cosiddetta "soccombenza virtuale", che implica una valutazione figurativa dell'esito della lite ove questa fosse proseguita, tanto a favore che a disfavore della parte che ha conseguito l'annullamento. (C.Sg.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 46;

1063. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1272 del 18 marzo 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini**

Compensazione.

L'annullamento dell'avviso di accertamento mediante autotutela e conseguente rinuncia all'appello determina cessazione della materia del contendere con compensazione delle spese, ma non può essere modificata la statuizione sulle spese del giudizio di primo grado. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 44

1064. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1540 del 4 aprile 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Condanna alle spese.

La condanna alle spese tiene conto della natura e complessità dell'affare; dell'importanza anche economica delle questioni trattate; del pregio dell'opera, dell'urgenza della prestazione, dei risultati del giudizio e dei vantaggi conseguiti, nonché del valore della controversia determinato in conformità all'importo delle imposte, tasse, contributi e relativi accessori oggetto di contestazione, con il limite di un quinquennio in caso di oneri poliennali. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 15, comma 2

1065. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 978 del 5 marzo 2019. Presidente: Secchi, Estensore: Fazzini**

Obbligo di motivazione.

In tema di compensazione delle spese processuali, ai sensi dell'art. 92 c.p.c. (nella formulazione, applicabile *ratione temporis*, modificata dall'art. 2, comma I, lett. a, della l. n. 263 del 2005), il giudice è tenuto a indicare, ove non sussista soccombenza reciproca, i giusti motivi posti a fondamento della stessa, motivi che non possono essere costituiti dal riferimento alla natura o al modesto valore della controversia, ovvero risolversi nell'uso di motivazioni illogiche o meramente apparenti. (J.R.)

Riferimenti normativi: c.p.c., art. 92

1066. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2217 del 22 maggio 2019. Presidente: Borgonovo, Estensore: Scarcella**

Appello – Sentenza che riforma la sentenza appellata – Liquidazione – Sulla base dell'esito complessivo della controversia.

Il giudice di appello che riformi in tutto o in parte la sentenza impugnata, in difetto di una esplicita rinuncia della parte risultata poi vittoriosa, deve procedere, anche d'ufficio, ad un nuovo completo regolamento delle spese processuali, il cui onere va attribuito e ripartito tenendo presente l'esito complessivo dell'intera lite; ciò perché, per l'effetto devolutivo dell'appello, la valutazione della soccombenza opera in base ad un criterio unitario e globale. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 15

1067. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 2306 del 28 maggio 2019. Presidente: Servetti, Estensore: Colavolpe**

Soccombenza totale di una parte – Compensazione totale o parziale – Solo in caso di gravi ed eccezionali ragioni – Formulazione generica – Illegittimità - Sussiste.

Dal 1° gennaio 2016, in caso di soccombenza totale di una parte processuale, è possibile compensare le spese di lite solo nell'ipotesi di sussistenza di gravi ed eccezionali ragioni, da

indicarsi esplicitamente nella motivazione, che legittimano la compensazione totale o parziale delle spese medesime; tali ragioni devono riguardare specifiche circostanze o aspetti della controversia decisa e non possono essere espresse con una formula generica, quali quelle della particolarità della fattispecie o dell'entità della lite, inidonea a consentire il necessario controllo. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 15

ESTINZIONE DEL PROCESSO

1068. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 200 del 14 marzo 2019. Presidente: Chiappani, Estensore: Chiappani

Conciliazione fuori udienza - Cessata materia del contendere.

La presentazione dell'accordo conciliativo formatasi al di fuori del contesto processuale determina, se richiesta, l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 48, comma 1 e 2

1069. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 202 del 20 marzo 2019. Presidente: Pianta, Estensore: Pianta

Versamento del quantum preteso - Cessata materia del contendere.

Il pagamento del tributo preteso dall'Amministrazione finanziaria in pendenza di giudizio determina il venir meno della materia del contendere e giustifica, su richieste delle parti, la conseguenziale estinzione del giudizio. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 48, comma 1 e 2

1070. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 230 del 28 marzo 2019. Presidente: Vitali, Estensore: Bellotti

Annullamento in autotutela - Cessata materia del contendere.

L'annullamento in autotutela del provvedimento impositivo oggetto della vertenza determina il venir meno della materia del contendere e giustifica, su richieste delle parti, la conseguenziale estinzione del giudizio. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 48, comma 1 e 2

1071. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1235 del 11 marzo 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Calà

Definizione agevolata - Estinzione del giudizio - Cessata materia del contendere.

L'intervenuta definizione della controversia tributaria pendente ai sensi dell'art. 50/2011 determina, su richiesta delle parti, una pronuncia di estinzione del giudizio per cessata materia del contendere. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 48, comma 1 e 2

1072. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1739 del 11 aprile 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Vicini

Intervenuto fallimento della società – Riassunzione – Curatore fallimentare – Decorso termini.

In presenza di ordinanza che dispone l'interruzione del giudizio per intervenuto fallimento della società appellante, va dichiarata l'estinzione del processo laddove il curatore fallimentare (cui spetta proseguire, riassumere o integrare il giudizio ai sensi dell'art. 45 d.lgs. n. 546/1992) non abbia provveduto alla riassunzione della procedura nei termini indicati dagli articoli 43 e 44 d.lgs. 546/92. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt. 43, 44, 45

GIUDIZIO DI RINVIO

1073. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 25, sentenza n. 1423 del 28 marzo 2019. Presidente: Ceccherini, Estensore: Capuzzi

Omessa riassunzione della causa - Definitività dell'atto impositivo - "Dies a quo" di decorrenza del termine di prescrizione della pretesa fiscale - Data di scadenza del termine per la riassunzione.

Nel processo tributario, la mancata riassunzione della causa nei termini di legge davanti al giudice del rinvio rende definitivo l'accertamento, consolidandosi con il passaggio in giudicato, sicché il termine *a quo* per l'emissione degli avvisi di liquidazione decorre una volta inutilmente consumato il termine per la riassunzione. (E.M.)

Riferimenti normativi:

RICORSO PER REVOCAZIONE

1074. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2154 del 13 maggio 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini

Revocazione ordinaria – Condizioni – Errore di fatto – Errore percettivo – Immediata rilevabilità.

Il ricorso per revocazione ex art. 395, comma 1, n. 4, c.p.c., è un rimedio straordinario concesso non contro errori di criterio nell'estimazione del fatto, bensì contro l'errore di fatto propriamente detto. Pertanto, è inammissibile il ricorso ex art. 395, comma 1, n. 4, c.p.c., ove vengano dedotti errori di giudizio concernenti i motivi di ricorso esaminati dalla sentenza della quale è chiesta la revocazione, ovvero l'errata valutazione di fatti esattamente rappresentati. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: art. 395, comma 1, n. 4, c.p.c

1075. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 21, sentenza n. 68 del 4 gennaio 2019. Presidente: D'Agostino, Estensore: Malanetto

Presupposti – Meri errori di fatto – Censure relative a errori in iudicando ed errori di valutazione della prova – Inammissibilità.

I presupposti della revocazione (rimedio straordinario nell'ordinamento processuale) sono specifici ed eccezionali; la doglianza può riguardare meri errori di fatto e non di diritto (quali sono anche l'eventuale violazione del principio dell'onere della prova), in relazione a circostanze che siano incontestate tra le parti e chiaramente evincibili dalla sentenza. Risulta pertanto palesemente inammissibile il ricorso che addebita al giudicante errori in iudicando (cui si ascrive anche l'eventuale errata applicazione del principio dell'onere della prova) ed errori di valutazione della prova che nulla hanno a che vedere con la mera erronea percezione di circostanze incontestate, e che possono essere dedotti con ordinario ricorso per cassazione quali ipotesi di violazione di legge o vizio di motivazione. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: art. 395, comma 1, n. 4, c.p.c

ESECUTIVITÀ IMMEDIATA/RISCOSSIONE FRAZIONATA/GIUDICATO INTERNO E ESTERNO**1076. Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 1, sentenza n. 80 del 5 giugno 2019.****Presidente: Maggipinto, Estensore: Maggipinto****Rilievi pluriennali - Giudicato esterno – Rileva.**

Va annullata la cartella notificata a seguito di controllo ex art. 36-ter d.P.R. 600/73 e avente ad oggetto il disconoscimento della detraibilità delle spese di recupero del patrimonio edilizio, allorché la medesima questione era già stata risolta per una precedente annualità con sentenza favorevole alla contribuente, passata in giudicato. Invero *“le detrazioni relative alle spese per il recupero del patrimonio edilizio hanno i medesimi elementi costitutivi della fattispecie per tutti i dieci anni d'imposta in cui essi devono essere presi in considerazione”* e pertanto il giudicato formatosi sull'annualità precedente opera anche per l'anno successivo, restando immutati gli elementi di fatto e di diritto nella pluralità di periodi d'imposta (quindi la situazione già accertata nel precedente giudizio non può formare oggetto di valutazione diversa). (G.Bi.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992; art. 2909 c.c.

1077. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 13 del 11 marzo 2019.**Presidente: Platania, Estensore: Celenza****Sentenza di primo grado che accoglie parzialmente il ricorso.**

In caso di sentenza di primo grado che accoglie parzialmente il ricorso è riscuotibile l'importo stabilito in sentenza purché non ecceda i due terzi dell'originaria pretesa tributaria.

Il limite dei due terzi si riferisce al tributo accertato e non a quello ritenuto in sentenza. Ciò emerge non solo dalla formulazione dell'art. 68, comma 1, lett. b), del d.lgs. 564/1992 ma anche dalla *ratio* che ne sta alla base. Infatti, in caso di accoglimento parziale del ricorso, il sistema non potrebbe certo consentire un recupero maggiore di quello che sarebbe possibile nell'ipotesi di rigetto integrale del ricorso. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 68, comma 1, lett. b)

1078. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 15, sentenza n. 484 del 31 gennaio 2019.**Presidente: Ingino, Estensore: Ingino****Esecutività sentenze – Incidenza sulle misure cautelari - Sussiste.**

In forza dell'efficacia immediata delle sentenze concernenti atti impositivi emesse dalle Commissioni tributarie, la pronuncia del giudice tributario in favore del contribuente, sebbene suscettibile di impugnazione, incide sull'efficacia della misura cautelare di garanzia del credito tributario, costituita dall'iscrizione a ruolo a titolo straordinario effettuata in caso di fondato pericolo per la riscossione.

Per tale ragione, a seguito di pronuncia favorevole per il contribuente, ancorché non definitiva, sorge l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di agire in conformità alla statuizione giudiziaria adottando i consequenziali provvedimenti di sgravio del ruolo e, eventualmente, di rimborso dell'eccedenza versata. (U.I.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 69

1079. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 791 del 20 febbraio 2019.**Presidente: Pilello, Estensore: Faranda****Istanza di sospensione della esecutorietà della sentenza – Cartella di pagamento – Mancata sospensione del termine.**

In caso di notifica di cartella di pagamento recante importi provenienti da un accertamento confermato dal giudice tributario, la presentazione dell'istanza di sospensione dell'esecutorietà

della sentenza impugnata non sospende il decorso del termine di sessanta giorni per ottemperare al pagamento della cartella. (G.Na.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/1992, art. 62-bis

1080. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 2161 del 14 maggio 2019. Presidente: Roggero, Estensore: Simeoli**

Sentenza tributaria di annullamento dell'atto impositivo – effetto immediato – conseguente inidoneità dell'atto impositivo a legittimare l'atto di irrogazione delle sanzioni.

Stante l'efficacia immediata delle sentenze, anche non definitive, delle Commissioni tributarie, concernenti atti impositivi, l'atto impositivo annullato, totalmente o parzialmente, dal giudice tributario perde efficacia, rispettivamente in toto o nei limiti della parte annullata, quale titolo idoneo a legittimare il potere dell'amministrazione di applicare l'atto di irrogazione delle sanzioni, che si fonda sulla medesima violazione finanziaria. (G.Li.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 156/2015, art. 9; d.lgs. n. 546/1992, art. 1, comma secondo, ed art. 68; art. 282 c.p.c.

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. SS.UU. n. 758/2017

1081. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1406 del 26 marzo 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Marcellini**

Giudicato esterno – Ammissibilità.

Il giudicato esterno è ammesso se la sentenza passata in giudicato riguarda il medesimo rapporto giuridico, la stessa annualità ed ha risolto questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, che ne costituisce la premessa logica indispensabile. (F.Ca.)

Riferimenti normativi:

1082. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 1433 del 29 marzo 2019. Presidente: D'Addea, Estensore: Bussani**

Procedimento - Efficacia di giudicato esterno - Sentenza passata in giudicato riferita ad altri periodi d'imposta.

Qualora due giudizi tra le stesse parti facciano riferimento al medesimo rapporto giuridico, l'accertamento compiuto in uno di essi con sentenza passata in giudicato relativamente a situazioni giuridiche o a soluzioni di questioni di fatto o di diritto in ordine ad un punto fondamentale comune ad entrambi, preclude l'esame dello stesso punto nell'altro giudizio non trovando ostacolo l'efficacia di giudicato nella autonomia dei periodi di imposta ove gli elementi costitutivi nella fattispecie, estendendosi a più periodi di imposta assumano carattere tendenzialmente permanente o pluriennale. (E.M.)

Riferimenti normativi:

1083. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 1893 del 29 aprile 2019. Presidente: Marini, Estensore: Antonioli**

Giudicato esterno – Autorità – Limiti.

Nel processo tributario l'efficacia espansiva conferita alla regiudicata non trova ostacolo nell'autonomia dei periodi d'imposta, purché si versi in presenza di fatti costitutivi analoghi, pur afferenti obbligazioni tributarie differenti; l'autorità del giudicato esterno si impone laddove si riscontri la soluzione di questioni di fatto e di diritto comuni ad entrambe le cause, costituenti la premessa, sul piano logico-giuridico, di entrambi i rapporti tributari. (F.V.A.)

Riferimenti normativi:

RICORSO PER OTTEMPERANZA***Giudice competente***

1084. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 281 del 21 gennaio 2019. Presidente: Secchi, Estensore: Secchi

Esecuzione di sentenze di condanna esecutive – Applicabilità – Sussiste.

Con la nuova formulazione dell'art. 69, 5° comma, d.lgs. n. 546/1992, modificato dall'art. 9, 1° c., lett. gg, d.lgs. n. 156/2015, il legislatore ha equiparato la sentenza esecutiva di condanna a quella passata in giudicato ai fini dell'esperimento del giudizio di ottemperanza, consentendo al contribuente di agire a norma dell'art. 70, d.lgs. n. 546/1992 anche in caso di mancata ottemperanza della sentenza di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente medesimo, che lo stesso art. 69, al primo comma, dichiara immediatamente esecutive. (F.Tam.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, artt. 69, 70

ALTRO

1085. Commissione tributaria provinciale di Bergamo, Sezione 1, sentenza n. 93 del 21 gennaio 2019. Presidente: Oldi, Estensore: Oldi

Prova – Disconoscimento conformità ad originale dell'atto – Contestazione generica – Violazione del disposto ex art. 2712 c.c. – Sussiste.

La contestazione della conformità all'originale di un documento prodotto in copia non può essere formulata con clausole di stile e generiche ma va operata, a pena di inefficacia, in modo chiaro e circostanziato, attraverso l'indicazione specifica sia del documento che si intende contestare, sia degli aspetti per i quali si assume differisca dall'originale. Nel processo tributario telematico, appartiene alla natura del rito la produzione dei documenti mediante il ricorso alla riproduzione informatica e ciò comporta che si renda applicabile non già la norma contenuta nell'art. 2719 cod. civ., bensì quella canonizzata nell'art. 2712 cod. civ., con la conseguenza che al disconoscimento debba accompagnarsi l'allegazione circostanziata di elementi attestanti la non corrispondenza tra realtà fattuale e realtà riprodotta. (R.S.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 2712 e art. 2719

1086. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 276 del 17 aprile 2019. Presidente: Macca, Estensore: Bonamartini

Prova documentale – Disconoscimento copia fotostatica.

In tema di prova documentale, l'onere di disconoscere la conformità tra l'originale di una scrittura e la copia fotostatica della stessa prodotta in giudizio - pur non implicando necessariamente l'uso di formule sacramentali - va assolto mediante una dichiarazione di chiaro e specifico contenuto, che consenta di desumere in modo inequivoco gli estremi della negazione della genuinità della copia, senza che possano considerarsi sufficienti, ai fini del ridimensionamento dell'efficacia probatoria, contestazioni generiche o onnicomprensive. La contestazione va operata - a pena di inefficacia - in modo chiaro e circostanziato, attraverso l'indicazione specifica sia del documento che si intende contestare, sia degli aspetti per i quali si assume differisca dall'originale. (F.Ca.)

Riferimenti normativi:

1087. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 10, sentenza n. 988 del 4 marzo 2019.**Presidente: Bolognesi, Estensore: Salvo****Fonti del diritto – Circolari.**

Non trovano ingresso nel processo tributario le Circolari dell'Agenzia delle Entrate, in quanto atti di parte. L'Amministrazione finanziaria non ha, infatti, poteri discrezionali nella determinazione dell'imposta dovuta e, di fronte alle norme tributarie, detta Amministrazione e il contribuente si trovano su un piano di parità. La c.d. interpretazione ministeriale non vincola dunque né i contribuenti né i giudici, né costituisce fonte di diritto. (M.Pi.)

*Riferimenti normativi:***1088. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 1435 del 28 marzo 2019. Presidente: D'Andrea, Estensore: Petrone****Trasmissione senza previa autorizzazione - Inutilizzabilità delle prove irritualmente acquisite – Non sussiste.**

L'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria alla trasmissione di dati e notizie acquisiti in sede di indagini non è richiesta per la garanzia di diritti del contribuente, ma per la mera tutela del segreto delle indagini, cosicché la sua assenza non comporta la illegittimità degli atti di accertamento fondati sulle acquisizioni trasmesse in carenza di autorizzazione. Ove gli uffici vengano in possesso di dati e notizie trasmessi dalla Guardia di finanza in assenza di autorizzazione, ciò non determina l'inutilizzabilità delle prove stesse in quanto l'inutilizzabilità è un istituto giuridico valido solo per il processo penale. (R.Sg.)

*Riferimenti normativi: d.P.R. 600/1973, art. 33***1089. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2710 del 20 giugno 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Vicini****Processo penale – Valore istruttorio elementi indiziari – Libero convincimento del giudice – Valore probatorio – Ammissibilità – Sussiste.**

La deposizione resa nel giudizio penale è ammissibile nel giudizio tributario, con la precisazione che il suo valore istruttorio è quello proprio degli elementi indiziari che, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire da soli il fondamento della decisione. (M.Sap.)

*Riferimenti normativi:***1090. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 13, sentenza n. 589 del 7 febbraio 2019. Presidente: Barbaini, Estensore: Vigorita****Impugnazione incidentale tardiva - Declaratoria inammissibilità impugnazione principale - Dipendenza.**

Ai sensi dell'art. 334, comma 2, c.p.c., applicabile anche al processo tributario, l'efficacia della impugnazione incidentale presentata tardivamente dipende dal destino della impugnazione principale, sicché la declaratoria di inammissibilità di quest'ultima comporta la decadenza della c.d. incidentale tardiva. (E.M.)

*Riferimenti normativi: c.p.c., art. 334, comma 2***1091. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 1004 del 6 marzo 2019. Presidente: Giordano, Estensore: Bianchi****Notificazione in via telematica - Firma digitale - Estensione - Validità.**

Secondo il diritto dell'UE e le norme, anche tecniche, di diritto interno, le firme digitali di tipo CAdES e di tipo PAdES, sono entrambe ammesse ed equivalenti, sia pure con le differenti estensioni '.p7m' e '.pdf', e devono, quindi, essere riconosciute valide ed efficaci. (R.T.)

Riferimenti normativi:

1092. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 17, sentenza n. 1581 del 8 aprile 2019. Presidente: Lamanna, Estensore: Ruta**

Possibilità di opporsi in sede contenziosa alla pretesa dell'Amministrazione fondata sulla erronea dichiarazione di un imponibile superiore – Termine di decadenza per la dichiarazione integrativa – Non rileva.

Il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8 bis d.P.R. 322/1998, vigente *ratione temporis*, sebbene previsto a pena di decadenza, non esclude la possibilità per la parte privata di attivare la richiesta di rimborso ove ancora nei termini, o di opporsi in sede contenziosa alla pretesa della Amministrazione finanziaria che trovi il proprio fondamento nella erronea dichiarazione di una base imponibile superiore a quella effettivamente conseguita. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 322/98, art. 2, comma 8-bis

1093. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1675 del 11 aprile 2019. Presidente: Paganini, Estensore: Crisafulli**

Giudizi di rimborso – Onere della prova del contribuente – Corrisponde a quello dell'attore in senso sostanziale – Possibilità di considerare provati i fatti non contestati dall'Amministrazione – Sussiste.

L'istanza di rimborso di imposta configura un rapporto giuridico nel quale è il contribuente, che assume di essere creditore nei confronti dell'Amministrazione, a rivestire, in giudizio, il ruolo di attore in senso sostanziale, con i conseguenti oneri probatori che a tale parte processuale competono in base all'art. 2697, c.c.; tuttavia, nel contesto processuale l'onere della prova si delinea in concreto anche in base a quello che è l'ambito effettivo della materia controversa, potendosi e dovendosi ritenere provati, in base al disposto di cui all'art. 115, c.p.c., direttamente applicabile anche al contenzioso tributario per il richiamo di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. 546/92, i fatti non specificamente contestati dalla parte costituita. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 2697; c.p.c., art. 115, d.lgs. 546/92, art. 1, comma 2

1094. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2042 del 13 maggio 2019. Presidente: Sbrizzi, Estensore: Scarcella**

Giudizi di rimborso – Onere della prova del contribuente – Corrisponde a quello dell'attore in senso sostanziale – Possibilità di considerare provati i fatti non contestati dall'Amministrazione – Sussiste.

Le disposizioni contenute negli articoli 191, c.p.p., e 220, disp. att. c.p.p., non sono applicabili all'accertamento e al processo tributari, nell'ambito dei quali, ove gli uffici vengano in possesso di elementi, dati e notizie trasmessi dalla Guardia di Finanza o da altri soggetti esterni, sia pure in assenza di autorizzazione, non si determina l'inutilizzabilità delle prove stesse, in quanto l'inutilizzabilità è categoria giuridica valida solo per il processo penale e non per il processo tributario. L'Amministrazione finanziaria può, dunque, porre a fondamento della propria attività conoscitiva ogni dato comunque in suo possesso e ciò che rileva è l'attendibilità delle fonti di prova acquisite, in quanto la prova non subisce gli effetti della illegittimità come conseguenza necessaria della eventuale illiceità dell'acquisizione. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: c.p.p. art. 191; disp. att. c.p.p., art. 220

1095. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 8, sentenza n. 2096 del 16 maggio 2019. Presidente: Secchi, Estensore: Fazzini

Appello – Ricorso cumulativo avverso più sentenze – Ammissibilità – Condizioni.

Nel processo tributario è ammissibile - fermi restando gli eventuali obblighi tributari del ricorrente, in relazione al numero dei provvedimenti impugnati - il ricorso cumulativo avverso più sentenze emesse tra le stesse parti, sulla base della medesima ratio, in procedimenti formalmente distinti, ma attinenti al medesimo rapporto giuridico d'imposta, pur se riferiti a diverse annualità, ove i medesimi dipendano per intero dalla soluzione di una identica questione di diritto comune a tutte le cause, in ipotesi suscettibile di dar vita ad un giudicato rilevabile d'ufficio in tutte le cause relative al medesimo rapporto d'imposta. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 546/92, art. 53

1096. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 16, sentenza n. 2128 del 17 maggio 2019. Presidente: Targetti, Estensore: Malacarne

Sentenza penale irrevocabile – Autorità di cosa giudicata – Non sussiste.

Nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in materia di prova posti dall'art. 7, 4° comma, d.lgs. 546/92, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna; ne consegue che l'imputato assolto in sede penale, anche con formula piena, per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste, può essere ritenuto responsabile fiscalmente, qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario. (F.V.A.)

Riferimenti normativi:

1097. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 19, sentenza n. 2268 del 27 maggio 2019. Presidente: Sbrizzi, Estensore: Sbrizzi

Coobbligazione solidale – Identità dell'atto per tutti i coobbligati - Annullamento dell'atto impositivo – Effetti – Estensione a tutti i coobbligati – Si realizza.

Il processo tributario è processo costitutivo rivolto all'annullamento di atti autoritativi, quindi, considerato che i ricorsi dei condebitori in solido hanno per oggetto un identico atto impositivo, l'annullamento - anche parziale - di un atto, ovvero la espulsione dal mondo del diritto del medesimo, non può che valere *erga omnes*; ciò implica che se un condebitore impugna, ed un altro condebitore non impugna, l'annullamento ottenuto dal condebitore impugnante è annullamento dell'unico atto impositivo ed esso esplica i suoi effetti verso tutti i condebitori cui sia stato notificato, cosicché dell'annullamento può giovare sia il condebitore rimasto processualmente inerte per opporsi alla pretesa di pagamento- secondo la giurisprudenza della Suprema Corte che ritiene applicabile, ex art. 1306 c.c., il giudicato anche a favore del coobbligato che non ha impugnato l'accertamento - sia il condebitore che abbia impugnato l'atto impositivo, con l'unico limite che il giudicato non può esser fatto valere dal coobbligato nei cui confronti si sia direttamente formato un giudicato. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: c.c., art. 1306, comma 2

Titolo IX CONDONI, SANATORIE ED ALTRE MISURE DEFLATTIVE

REQUISITI OGGETTIVI	pag. 547
EFFETTI DELL'ADESIONE	pag. 547
G EFFETTI DEL PERFEZIONAMENTO O MANCATO PERFEZIONAMENTO	pag. 548
ALTRO	pag. 549

Titolo IX CONDONI, SANATORIE ED ALTRE MISURE DEFLATTIVE

REQUISITI OGGETTIVI

1098. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 1713 del 11 aprile 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Alberti

Misure deflattive – Scudo fiscale *ter* – Condizione della “detenzione”.

La condizione per l'operatività del c.d. “scudo fiscale *ter*” prevede la detenzione fuori dal territorio dello Stato delle somme a partire da data non successiva al 31.12.2008. Il termine “detenzione” identifica una situazione concreta in cui vi sia la libera disponibilità della somma passibile di movimentazioni dal conto estero, fatto questo che si scontra ed è del tutto incompatibile con le effettive contabilizzazioni bancarie che, non a caso, individuano sul conto corrente un saldo per valuta ed un saldo disponibile finalizzati appunto ad identificare il momento in cui la somma accreditata può essere concretamente utilizzata e movimentata. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 141/2009, art. 2

EFFETTI DELL'ADESIONE

1099. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 13, sentenza n. 2216 del 20 maggio 2019. Presidente: D'Antonio, Estensore: Gittardi

Definizione agevolata – Riconoscimento del debito – Sussiste.

La richiesta di definizione agevolata presentata dal contribuente ai sensi dell'art. 6, d.l. n. 193/2016 (c.d. “rottamazione delle cartelle di pagamento”), ha valenza di ricognizione del debito tributario e di conseguente rinuncia sul piano della prescrizione del debito oggetto di definizione, di talché la successiva comunicazione dell'Amministrazione finanziaria delle somme dovute contiene solo l'elenco dettagliato delle singole cartelle ed è formulata sulla base dell'istanza presentata dallo stesso contribuente. Non sarebbe coerente con il sistema di accertamento tributario, dopo la presentazione della domanda di definizione agevolata, consentire al contribuente di riproporre in giudizio questioni attinenti alla legittimità della emissione e della notifica delle cartelle di pagamento che sono state oggetto di richiesta di definizione agevolata. (S.Lo.)

Riferimenti normativi: d.l. 193/2016, art. 6

1100. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 1, sentenza n. 2806 del 19 giugno 2019. Presidente: Pilello, Estensore: Chiametti

Definizione agevolata – Effetti dell'adesione – Estinzione interessi da sospensione.

La definizione agevolata della cartella di pagamento relativa all'imposta implica l'estinzione dei relativi interessi di mora, ancorché contenuti in una diversa cartella di pagamento. Per interessi di mora debbono intendersi non solo quelli in senso stretto, ma anche gli interessi da sospensione sostitutivi dei primi. (G.Pic.)

Riferimenti normativi: d.l. 193/2016, art. 6

- 1101. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1419 del 26 marzo 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

Definizione agevolata – Effetti.

L'adesione alla definizione agevolata ex art. 6 d.l. n. 193/2016 con regolare versamento delle rate pattuite e dichiarazione di rinuncia al giudizio di appello consente l'estinzione del giudizio con spese compensate. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 193/2016, art. 6

EFFETTI DEL PERFEZIONAMENTO O MANCATO PERFEZIONAMENTO

- 1102. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 1011 del 6 marzo 2019. Presidente: Centurelli, Estensore: Petrone**

Definizione agevolata – Perfezionamento – Effetti.

La definizione agevolata, perfezionatasi con il versamento delle somme dovute da parte del contribuente, non è successivamente dallo stesso revocabile, neppure ove intervenga una pronuncia giurisdizionale che annulli la pretesa erariale oggetto di definizione.

Ciò in quanto il perfezionamento della definizione mediante tempestivo ed integrale versamento del complessivo dovuto comporta rinuncia alla lite e prevale sugli eventuali giudizi successivi. (M.Pi.)

Riferimenti normativi: d.l. 193/16, art. 6

- 1103. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 18, sentenza n. 1509 del 29 marzo 2019. Presidente: Nobile De Santis, Estensore: Clerici**

Processo tributario – Definizione agevolate – Cessazione della materia del contendere.

Il perfezionarsi della definizione agevolata della controversia di cui all'art. 6, d.l. n. 193/2016 rileva negli eventuali giudizi in cui sono parti l'Agente della Riscossione o l'Agenzia delle Entrate o entrambi, facendo cessar integralmente la materia del contendere qualora il carico definito riguardi l'intera pretesa oggetto della controversia, ovvero superando gli effetti della pronuncia giurisdizionale eventualmente emessa. Ne consegue un effetto estintivo della controversia con conseguente cancellazione di tutti i carichi relativi. (G.An.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 193/2016, art. 6

- 1104. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1638 del 8 aprile 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Evangelista**

Misure deflattive – Definizione agevolata delle controversie – Estinzione del giudizio.

La presentazione della domanda di definizione agevolata della controversia e la presentazione dell'attestazione dell'Ufficio circa la regolarità della domanda, con la prova dell'avvenuto pagamento di quanto dovuto, consentono di ritenere integrati i presupposti per la declaratoria di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, con integrale compensazione delle spese di giudizio. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 50/2017, art. 11

- 1105. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1657 del 9 aprile 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Crisafulli**

Misure deflattive – Definizione agevolata delle controversie – Estinzione del giudizio.

La richiesta della parte contribuente/appellante con la quale dichiara di rinunciare al giudizio in virtù della scelta di aderire alla definizione agevolata dei carichi affidati agli Agenti della Riscossione determina in presenza dei presupposti l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 193/2016, art. 6

1106. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 14, sentenza n. 38 del 3 gennaio 2019. Presidente: Izzi, Estensore: Izzi

Redditi detenuti all'estero – Accertamento – Scudo fiscale – Preclusione all'accertamento delle somme scudate – Sussiste – Portata "globale" dell'importo scudato – Sussiste.

Quanto alle preclusioni in materia di accertamento derivanti dall'utilizzo dello scudo fiscale, l'art. 14, comma 1, lett. a), d.l. n. 350/2001 fa riferimento all'operatività dello scudo limitatamente agli importi rappresentati dalle somme oggetto di rimpatrio, di modo che lo scudo copra le disponibilità estere fino a concorrenza degli importi dichiarati (come traspare anche dal comma 6 dell'art. 14), risultando le eccedenze sottoponibili a tassazione ed operando per le stesse la presunzione legale che le porta ad essere ritenute come somme sottratte a imposizione.

Ciò posto, l'importo scudato deve essere considerato in senso globale, non potendo essere raffrontato alle singole annualità fiscali. In altre parole, la somma scudata dal contribuente deve ritenersi utile a coprire le somme estere ad effettiva disposizione del privato per gli anni oggetto di accertamento, senza poter procedere a un'illegittima e illogica pura somma algebrica degli importi risultanti dal conto per una prima annualità con gli importi risultanti dal conto per l'annualità successiva, arrivando altrimenti a duplicare somme già contestate. A poter essere sommate, al fine di verificare la capienza dello scudo, sono le somme sul conto corrente estero per la prima annualità, con le variazioni (in aumento o eventualmente in diminuzione) di tali somme per l'annualità successiva. (M.Fas.)

Riferimenti normativi: art. 14, comma 1, lett. a) e comma 6, d.l. 350/2001

ALTRO

1107. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 5, sentenza n. 101 del 14 gennaio 2019. Presidente: Ercolani, Estensore: Ercolani

Definizione agevolata – Conoscenza pretese impositive – Idonea.

Il ricorrente non può dedurre di essere venuto a conoscenza delle pretese impositive dell'Erario solo con la richiesta degli estratti di ruolo nel caso in cui abbia aderito alla definizione agevolata. L'istanza di adesione della definizione agevolata è certamente idonea a dimostrare la conoscenza delle pretese e dei relativi atti impositivi dell'Amministrazione finanziaria. (S.Be.)

Riferimenti normativi: l. n. 136/2018

1108. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 512 del 6 gennaio 2019. Presidente: Clemente, Estensore: Clemente

Rimborso – Euroritenuta – Condizioni – Doppia imposizione.

È riconosciuto il diritto al rimborso della c.d. Euroritenuta subita sui redditi oggetto di una c.d. Voluntary Disclosure che si sia già perfezionata. La richiesta di rimborso, infatti, non riguarda la procedura di Voluntary Disclosure e non comporta alcuna modifica degli atti definiti. Non è inoltre applicabile al caso di specie l'art. 165, comma 8, d.P.R. n. 917/1986, che prevede che il credito per le imposte pagate all'estero è riconosciuto esclusivamente se indicato nella dichiarazione dei redditi. Il mancato rimborso dell'Euroritenuta, in definitiva, darebbe luogo ad una doppia imposizione in violazione sia di un principio cardine del diritto comunitario sia dell'art. 169 del d.P.R. n. 917/1986. (F.Li.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 18 aprile 2005, n. 84, art. 10; cfr. Direttiva n. 2003/48/CE

1109. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 3, sentenza n. 649 del 14 febbraio 2019. Presidente: Bolognesi, Estensore: Dorigo**

Voluntary disclosure – Rimborso.

È preclusa tanto l'impugnazione quanto il rimborso degli atti di accertamento definiti in adesione. Detto principio risulta applicabile alle istanze presentate ai sensi della l. 186/2014 nella misura in cui il contribuente non abbia contestato gli importi liquidati dall'Ufficio e abbia provveduto al pagamento degli stessi. Per tale motivo il ricorso avverso il diniego di rimborso delle maggiori somme versate è inammissibile. (M.Mot.)

Riferimenti normativi: l. 186/2014

1110. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1214 del 11 marzo 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Definizione agevolata controversie tributarie - Sospensione termini impugnazione - Accertamento catastale - Non opera.

La sospensione dei termini, di cui all'art. 11 d.l. 50/2011, per proporre impugnazione, attesa la sua preordinazione a consentire la definizione delle controversie pendenti, non opera allorquando l'oggetto del contendere riguarda la legittimità di un accertamento catastale. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.l. 50/2011, art. 11

1111. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1222 del 11 marzo 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Consolidazione crediti d'imposta - Non sussiste.

Il condono fiscale, avendo quale precipuo fine il recupero di risorse finanziarie e non già il perseguimento di finalità transattive, copre la sola posizione debitoria del contribuente, lasciando impregiudicata, e quindi passibile di contestazione, quella creditoria. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: l. 413/1991, art. 57

Titolo X CONTRIBUTO UNIFICATO

REQUISITI OGGETTIVI	pag. 551
DETERMINAZIONE DEL TRIBUTO	pag. 551
ESENZIONE/PRENOTAZIONE A DEBITO	pag. 552
INVITO AL PAGAMENTO	pag. 553
Impugnabilità	pag. 553
SANZIONE	pag. 553
RADDOPPIO (Art.13, c.1-Quater, d.P.R.115/2002)	pag. 553
RIMBORSO	pag. 554
ALTRO	pag. 554

Titolo X CONTRIBUTO UNIFICATO

REQUISITI OGGETTIVI

1112. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 15, sentenza n. 1827 del 17 aprile 2019. Presidente: Craveia, Estensore: Mietto**

Giudizio avanti al T.A.R. – Atto di motivi aggiunti – Ulteriore contributo – Obbligo di versamento – Proposizione di domande nuove – Sussiste – Estensione nei riguardi di nuovi atti delle domande già proposte – Non sussiste.

Per quanto attiene ai processi avanti ai Tribunali amministrativi regionali e al Consiglio di Stato, non è condivisibile l'equiparazione della nozione di "domande nuove" a quella di "atti nuovi", contrariamente al disposto dell'articolo 13, comma 6-bis.1, ultimo periodo, d.P.R. 115/2002, e quindi, ai fini del pagamento di un ulteriore contributo non è sufficiente il presupposto formale dell'impugnazione di un atto nuovo, ma sia altresì necessario il presupposto sostanziale del considerevole ampliamento della controversia con la proposizione di motivi fondamentalmente diversi da quelli già dedotti con il ricorso introduttivo (fattispecie concernente un atto di motivi aggiunti nel processo amministrativo, atto col quale il ricorrente si era limitato ad estendere nei confronti dei provvedimenti successivamente adottati dall'Amministrazione i motivi già articolati nel ricorso introduttivo). (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 115/02, art. 13, commi 6-bis e 6-bis.1

DETERMINAZIONE DEL TRIBUTO

1113. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 69 del 14 giugno 2019. Presidente: Massa, Estensore: Massa**

Determinazione del valore della lite per ciascun atto impugnato – Necessità.

Ai fini del contributo unificato, il valore della lite deve essere determinato distintamente per ciascun atto impugnato, anche nel giudizio di appello, con riferimento dunque al valore dei singoli atti e non alla somma dei valori degli stessi atti. (Da.C.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 115/02, art. 14

1114. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 1550 del 4 aprile 2019. Presidente: Molinari, Estensore: Molinari**

Motivi aggiunti – Ricorso.

Il pagamento del contributo unificato, per l'iscrizione a ruolo di ricorsi per motivi aggiunti al ricorso principale, non è dovuto allorquando il provvedimento impugnato sia il medesimo sia dal punto di vista soggettivo che oggettivo. In merito all'elemento oggettivo, in particolare, il contributo unificato non è dovuto laddove i motivi aggiunti non amplino il *thema decidendum*. (G.Ba.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 115/2002, art. 9

1115. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 2108 del 13 maggio 2019. Presidente: Palestra, Estensore: Palestra**

Ricorso Cumulativo – Valore della controversia – Somma degli atti impugnati – Unico contributo unificato.

In materia di contributo unificato, il valore della controversia deve essere rapportato alla somma del valore degli atti che legittimamente possono essere impugnati con un unico ricorso. Nel caso di specie, invece, i giudici di primo grado avevano preteso di sommare i contributi singolarmente correlati a ciascun atto impugnato. (A.Faz.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 115/02, art. 13, comma 6-quater

1116. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 1158 del 12 marzo 2019. Presidente: Ceccherini, Estensore: Ceccherini

Impugnazioni plurime – Successiva riunione dei ricorsi in primo grado – Appello avverso un'unica sentenza – Determinazione del valore della controversia – Versamento contributo unificato – Insufficienza – Irrogazione sanzioni – Sussiste.

La legge 27 dicembre 2013, n. 147, all'art. 1, comma 598, lett. a, ha modificato il testo dell'articolo 14, comma 3-bis, d.P.R. 115/02, nel modo seguente: "dopo la parola: «determinato» sono inserite le seguenti: «per ciascun atto impugnato anche in appello»". La precisazione, per la quale la norma deve essere applicata con riferimento a ciascun atto indicato, "anche in appello", sembra sia stata determinata con riferimento all'ipotesi frequente nella prassi delle commissioni tributarie – che più ricorsi proposti separatamente in primo grado siano stati poi riuniti e decisi con un'unica sentenza, e dunque impugnati con un solo atto d'appello. Il significato della norma sarebbe dunque quello di chiarire che la riunione dei processi proposti separatamente non fa venir meno l'autonomia delle liti concernenti i singoli atti impugnati, con la conseguenza che in appello il regime del contributo unificato non è diverso da quello applicato in primo grado. Ciò significa, infatti, che nella *mens legis* l'oggetto del giudizio tributario è costituito dal singolo atto impugnato, e quindi a questo è commisurato il valore della (singola) controversia, sicché la proposizione di plurime impugnazioni contro atti impositivi diversi, siano essi sostanzialmente collegati o no, dà luogo ad altrettante controversie, la cui riunione non fa venir meno la loro autonomia. Deriva da queste premesse che il contribuente avrebbe dovuto pagare all'atto dell'iscrizione un contributo unificato commisurato alla somma dei contributi dovuti per l'impugnazione di ciascun atto impugnato, salvo poi a recuperarli, se vincitore, in sede di regolamento delle spese del giudizio. L'irrogazione delle sanzioni per l'evasione del tributo era quindi legittima. (R.T.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 115/02, art. 14, c. 3-bis; l. 147/2013, art. 1, comma 598, lett. a

ESENZIONE/PRENOTAZIONE A DEBITO

1117. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 17, sentenza n. 2924 del 25 giugno 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Duchi

Esenzione contributo unificato – ONLUS.

Le associazioni ONLUS non possono essere esenti dal pagamento del contributo unificato di iscrizione a ruolo in quanto il criterio di interpretazione sistematico consente di ritenere che il d.P.R. 642/72, art. 27-bis, tabella B, laddove indichi il termine "atti", riguardi solo gli atti amministrativi e non comprende anche gli atti giudiziari. Pertanto, in assenza di un espresso riferimento normativo e in mancanza di specificazione alcuna al riguardo, si deve pervenire ad una interpretazione riduttiva che trova giustificazione nella stessa dizione normativa che si riferisce agli atti amministrativi, senza alcun riferimento a quelli giudiziari. (D.St.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n.642/72, art. 27-bis

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 21522/2013.

1118. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1613 del 8 aprile 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini

Esenzione – ONLUS.

LE ONLUS sono tenute al pagamento del contributo unificato di iscrizione a ruolo nel processo civile, amministrativo e tributario in quanto le sezioni previste per taluni atti delle ONLUS si riferiscono esclusivamente agli "atti" amministrativi e non anche a quelli processuali. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: l. n. 115/2002, art. 10

INVITO AL PAGAMENTO

Impugnabilità

1119. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 316 del 16 maggio 2019.

Presidente: Vitali, Estensore: Bellotti

Qualificazione del ricorso – Ricorso ordinario – Contributo unificato – Contratti di natura attiva.

La CTP ha qualificato come ricorso ordinario quello avente ad oggetto il provvedimento di esclusione delle società ricorrenti dalla procedura di assegnazione della concessione di bene demaniale (cava di estrazione di marmo) in quanto avente la caratteristica di contratto di concessione che presenta natura attiva, ove la P.A. ha un'entrata per la concessione dello sfruttamento del bene. Ha pertanto escluso che nella fattispecie vi fossero gli elementi che caratterizzano i contratti di natura passiva (esecuzione lavori, servizi, forniture). (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 115/2002, art. 13, comma 6 bis

SANZIONE

1120. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 372 del 18 giugno 2019.

Presidente: Spartà, Estensore: Spartà

Omissione – Invito al pagamento – Inottemperanza – Sanzione – Procedimento di irrogazione.

In caso di mancato pagamento del contributo unificato tributario, opera correttamente la segreteria della Commissione tributaria adita che, previo invito al pagamento entro un termine di trenta giorni ed avvertimento di futura irrogazione della relativa sanzione (determinata nel suo ammontare) in caso di inadempimento, notifica alla parte inadempiente il conseguente avviso di irrogazione della sanzione. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 115/02, art. 16

1121. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 4, sentenza n. 2549 del 6 giugno 2019.

Presidente: Gaballo, Estensore: Mancini

Ritardato pagamento contributo unificato – Sanzioni – Legittimità.

Il contributo unificato previsto dall'art. 13, c. 1-quater DPR 115/2002 deve necessariamente identificarsi come tributo, come chiarito anche dalle Sezioni Unite della Cassazione. Conseguentemente, lo stesso segue la disciplina prevista per i tributi, anche con riferimento alle sanzioni. (C.Ro.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 115/2002, art. 13, comma 1-quater

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. SS.UU. n. 9938/2014

RADDOPPIO (Art.13, c.1-Quater, d.P.R.115/2002)

1122. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 12, sentenza n. 1852 del 3 maggio 2019. Presidente: Locatelli, Estensore: Locatelli

Raddoppio del contributo – Dovuto dal momento del provvedimento del giudice – Atto di liquidazione non necessario.

A norma dell'art.13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n.115/2002, l'obbligo del pagamento del contributo sorge al momento del deposito del provvedimento del giudice che dà atto della

sussistenza dei presupposti per il raddoppio dello stesso, il cui importo è predeterminato dalla legge e non richiede alcuna ulteriore attività di liquidazione. (V.Cat.)

Riferimenti normativi: d.lgs. n. 471/1997, art. 12, c. 2; d.lgs. n. 472/1997, art. 16, c. 3

RIMBORSO

1123. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 231 del 28 marzo 2019.

Presidente: Vitali, Estensore: Vitali

Versamento eccedente il quantum dovuto - Indebito pagamento – Sussiste.

La corresponsione del contributo unificato in misura superiore al quantum effettivamente dovuto rappresenta un indebito pagamento che il contribuente, in virtù del principio generale sancito dall'art. 2033 c.c., ha diritto di ripetere dall'Amministrazione finanziaria, non ostando all'applicazione di tale regola alcuna specifica disposizione legislativa disciplinante la materia, e a nulla rilevando le modalità in concreto adottate per l'effettuazione del versamento (nel caso di specie assolto mediante contrassegno acquistato presso una tabaccheria). (M.F.R.)

Riferimenti normativi: c.c. art. 2033

1124. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 371 del 12 giugno 2019.

Presidente: Macca, Estensore: Macca

Emissione – Mancato utilizzo – Istanza di rimborso – Diniego – Assolvimento dell'imposta – Non sussiste.

Quanto al Contributo Unificato Tributario, il versamento dell'imposta si attua in due fasi strettamente connesse e interdipendenti: una prima fase, che consiste nell'acquisto presso le rivendite autorizzate del contrassegno; ed una seconda fase, che consiste nell'applicazione sull'atto del medesimo contrassegno il quale, di seguito, viene annullato dalla Segreteria. Ne consegue che solo in seguito a tale procedura si può affermare che l'imposta sia stata assolta e, di conseguenza, è solo a seguito dell'annullamento da parte della Segreteria che sorge il diritto alla restituzione della stessa. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 115/02

ALTRO

1125. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 1740 del 16 aprile 2019.

Presidente: De Sapia, Estensore: Guidi

Processo civile – Litisconsorzio facoltativo – Chiamata in causa di terzo.

Il contributo unificato è sempre dovuto in relazione alla proposizione di una domanda giudiziaria, a prescindere dal fatto che la medesima venga accolta, o anche che non venga ammessa per motivi meramente processuali. Nel caso di specie, il Giudice adito ha operato la scelta discrezionale di non estendere il contraddittorio al terzo. Il rimborso è dovuto in altri casi disciplinati dalla legge, quali per il pagamento doppio o da parte di chi è esente. (G.Ca.)

Titolo XI VARIE

ALTRI ARGOMENTI NON CLASSIFICATI

pag. 555

Titolo XI VARIE

ALTRI ARGOMENTI NON CLASSIFICATI

1126. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 208 del 25 marzo 2019.

Presidente: Pianta, Estensore: Bonamartini

Robin tax - Declaratoria di incostituzionalità - Diritto al rimborso - Non sussiste.

La declaratoria di incostituzionalità (n. 10/2015) della c.d. "Robin Tax" non legittima il rimborso delle somme versate in data anteriore alla sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale ed afferenti rapporti tributari divenuti definitivi. È infatti lo stesso Giudice delle leggi ad aver espressamente disposto che gli effetti di tale decisione debbano valere esclusivamente *pro futuro*. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.l. 112/08, art. 81, co. 16, 17 e 18

1127. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 216 del 27 marzo 2019.

Presidente: Macca, Estensore: Andreozzi

Giochi e lotterie - Soggetto passivo - Obbligazione solidale – Sussiste.

È solidalmente obbligato al pagamento dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse colui che risulta preposto alla gestione del gioco, anche allorquando agisca in nome e per conto di soggetto non residente e l'attività avvenga in assenza della prescritta concessione ministeriale. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.l. 504/98, art. 3

1128. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 218 del 27 marzo 2019.

Presidente: Macca, Estensore: Andreozzi

Catasto - Variazione rendita catastale - Motivazione - Difetto – Sussiste.

L'obbligo di motivare l'avviso di classamento di un'unità immobiliare deve considerarsi immanente all'atto stesso, dovendo essere indicato il criterio utilizzato per giungere al risultato rappresentato nella pretesa fiscale. (M.F.R.)

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

1129. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 220 del 27 marzo 2019.

Presidente: Macca, Estensore: Andreozzi

Giochi e lotterie - Soggetto passivo - Obbligazione solidale – Sussiste.

È solidalmente obbligato al pagamento dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse colui che risulta preposto alla gestione del gioco, anche allorquando agisca in nome e per conto di soggetto non residente e l'attività avvenga in assenza della prescritta concessione ministeriale. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.l. 504/98, art. 3

1130. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 4, sentenza n. 224 del 29 marzo 2019.

Presidente: Macca, Estensore: Andreozzi

Catasto - Categoria catastale - Determinazione - Attività svolta nell'immobile - Rilevanza – Sussiste.

In tema di variazione del classamento e della rendita catastale, nel caso di immobili della medesima tipologia e con identiche caratteristiche strutturali, criterio discrezionale deve individuarsi nella presenza o meno del fine "di lucro" dell'attività espletata al suo interno. Nel caso di specie, accertata tale circostanza, i giudici hanno ritenuto di ricondurre l'immobile nella categoria B/1 anziché nella categoria D/4 proposta dall'Amministrazione finanziaria. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.m. M.E.F. 19 aprile 1994, n. 701

- 1131. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 235 del 1 aprile 2019.**
Presidente: Maddalo, Estensore: Trevisani

Catasto - Procedura DOCFA - Rettifica rendita catastale - Motivazione – Sussiste.

L'avviso di accertamento mediante il quale viene disattesa la rendita proposta dal contribuente nell'ambito della procedura DOCFA, atteso il suo carattere fortemente partecipativo, è compiutamente motivato allorquando l'Amministrazione vi alleggi la relazione di stima dell'unità immobiliare redatta con sopralluogo ed in contraddittorio con la parte. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

- 1132. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 3, sentenza n. 237 del 1 aprile 2019.**
Presidente: Maddalo, Estensore: Trevisani

Catasto - Procedura DOCFA - Variazione della rendita - Difetto di motivazione - Non sussiste.

In tema di classamento di immobili, allorquando l'Amministrazione proceda all'attribuzione della rendita a seguito della procedura DOCFA, atteso il suo carattere fortemente partecipativo, l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento può reputarsi osservato con la semplice indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'Ufficio e conosciuti o quantomeno facilmente conoscibili dal contribuente. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.l. 16/93, art. 2; d.m. 701/94

- 1133. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 305 del 13 maggio 2019.**
Presidente: Caristi, Estensore: Serena

Disciplina delle agevolazioni tributarie - Enti di tipo associativo non commerciale – Associazioni sportive dilettantistiche - Utilizzo di contante puntuale documentazione – Perdita delle agevolazioni – Esclusione.

In fattispecie di associazione sportiva dilettantistica nella quale è dimostrata la reale natura associativa e l'effettiva democraticità del sodalizio, il ricorso diffuso all'utilizzo del contante non comporta la decadenza dalle agevolazioni di cui alla l. n. 398/91. (S.Ma.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 26/10/1972 n. 633 art. 4; d.P.R. 22/12/1986 n. 917 art. 148; l. 16/12/1991 n. 398; d.lgs. 24/09/2015 n. 158; d.lgs. n. 218/1997 art. 6

- 1134. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 2, sentenza n. 388 del 20 giugno 2019.**
Presidente: Vitali, Estensore: Vitali

Crediti Iva altrui – Debiti propri – Obbligazione tributaria – Estinzione – Accollo – Compensazione – Non ammessa.

In materia tributaria la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, riscossione e rimborso ed ogni deduzione sono regolate da specifiche e inderogabili norme di legge. (F.Fa.)

Riferimenti normativi: l. 212/00, art. 8

- 1135. Commissione tributaria provinciale di Brescia, Sezione 1, sentenza n. 405 del 26 giugno 2019.**
Presidente: Caristi, Estensore: Di Giorgio

Compensazione – Debiti tributari – Accollo – Ammissibilità – Non sussiste.

In tema di compensazione dei debiti tributari, non può essere riconosciuto il diritto soggettivo del contribuente di utilizzare in compensazione il debito altrui oggetto di accollo, pur previsto dall'art. 8 della l. 212/2000, a causa della mancata emanazione dei decreti attuativi da parte del governo. Questi ultimi non sono una semplice circolare amministrativa, ma hanno essenziale

natura giuridica di regolamenti e fonti del diritto. Pertanto, tali decreti appaiono indispensabili per dare concretezza all'astratto e programmatico principio enunciato dalla predetta normativa. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art.8

1136. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 2 del 3 gennaio 2019. Presidente: Massa, Estensore: Massa**

Diritti amministrativi in materia di tecnologia digitale terrestre.

L'art. 1-bis, allegato 10, del d.lgs. 259/03 deve essere interpretato nel senso che il contributo annuo è comunque dovuto nella sua interezza a prescindere dal mese dell'anno in cui è ottenuta l'assegnazione del diritto d'uso delle frequenze. (S.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 259/03, allegato 10, art. 1-bis

1137. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 1, sentenza n. 10 del 18 gennaio 2019. Presidente: Zangrossi, Estensore: Fornoni**

Imposta unica sulle scommesse sportive – Soggetti passivi d'imposta – Gestione per conto terzi.

Soggetto passivo dell'imposta unica sulle scommesse sportive è, come il gestore in conto proprio, anche il gestore per conto terzi, dato che questo, pur non partecipando direttamente al rischio connaturato al contratto di scommessa, si avvale, nell'attività di gestione, di una propria organizzazione imprenditoriale, necessaria a consentirgli la trasmissione al *bookmaker* dell'accettazione delle scommesse, dell'incasso e del trasferimento delle somme giocate, nonché del pagamento delle vincite. Le differenze rinvenibili nell'attività prestata dalla ricevitoria e dal *bookmaker* non escludono, quindi, che entrambi partecipino alla complessiva attività di raccolta delle scommesse soggetta ad imposizione. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/98, art. 3

1138. **Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sezione 2, sentenza n. 23 del 21 febbraio 2019. Presidente: Deantoni, Estensore: Deantoni**

Imposta di bollo – Contratto di affitto di ramo d'azienda – Deroga al regime ordinario - Contratti di locazione di immobili.

La disposizione antielusiva di cui all'art. 35, comma 10-quater, del d.l. 223/2006 che consente, a determinate condizioni, di assoggettare un contratto di affitto di ramo d'azienda al regime meno favorevole dell'imposta di registro prevista per la locazione di fabbricati, piuttosto che al naturale regime Iva, non ha conseguenze ai fini dell'imposta di bollo. (M.An.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 642/72, Tariffa, art. 1, comma 1-bis, n. 3)

1139. **Commissione tributaria provinciale di Lecco, Sezione 2, sentenza n. 89 del 10 giugno 2019. Presidente: De Giorgio, Estensore: Secchi**

Trattamento di fine mandato - Rimborso - Termine di decadenza – Decorrenza da liquidazione.

Al diniego di rimborso dell'acconto IRPEF dovuto (in misura del 20%) in relazione al T.F.M. percepito, non si applica il termine di 48 mesi "dal pagamento" previsto dall'art. 38 d.P.R. 602/1973. Nella fattispecie il termine di rimborso decorre dalla data in cui è stata liquidata a saldo l'imposta, risultando inapplicabile il termine iniziale della data di versamento, in quanto l'acconto IRPEF del 20% sull'importo del T.F.M. percepito è normativamente previsto indipendentemente dalla sua debenza e non può essere richiesto a rimborso sino alla data di liquidazione definitiva la cui formalità è posta a carico dell'Ufficio. (G.Bi.)

Riferimenti normativi: art. 21 d.P.R. 917/1997 e art. 38 d.P.R. 602/1973

1140. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 1, sentenza n. 50 del 13 maggio 2019.**
Presidente: Platania, Estensore: Platania

Imposta unica sulle scommesse sportive – Soggetti passivi d'imposta.

Soggetto passivo dell'imposta unica sulle scommesse sportive è chiunque raccolga e gestisca, per conto proprio o di terzi (anche ubicati all'estero), pur in assenza di concessione e anche mediante l'impiego di mezzi telematici, concorsi pronostici e scommesse di qualsiasi tipo. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/98, art. 3; l. 220/10, art. 1, comma 66, lett. b)

1141. **Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sezione 2, sentenza n. 56 del 24 maggio 2019.**
Presidente: Mottola, Estensore: Cantoni

Imposta unica sulle scommesse sportive – Soggetti passivi d'imposta – Responsabilità solidale – Procedura di regolarizzazione.

L'adesione del *bookmaker* alla procedura di regolarizzazione, perfezionatasi mediante il versamento dell'imposta unica sulle scommesse sportive, non esclude in capo al medesimo la responsabilità solidale per il pagamento dell'imposta unica che non risulta essere stata versata da uno dei suoi punti di raccolta scommesse che non ha aderito alla regolarizzazione. (G.S.P.)

Riferimenti normativi: l. 190/2014, art. 1, comma 643

1142. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 11, sentenza n. 268 del 25 gennaio 2019. Presidente: Clemente, Estensore: Clemente**

Varie – Fideiussione – Costi fideiussori – Rimborso – Sussiste.

I costi sostenuti per il rilascio di qualsiasi tipo di fideiussione, a favore dell'Amministrazione finanziaria, che il contribuente ha dovuto richiedere al fine di ottenere la sospensione del pagamento di tributi o la rateizzazione o il rimborso degli stessi, possono essere richiesti a rimborso a prescindere dalla genesi dell'onere stesso. (A.D.)

Riferimenti normativi: art. 8, comma 4, l. n. 212/00

1143. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 807 del 21 febbraio 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Fagnoni**

Società in liquidazione – Sanzioni – Responsabilità solidale – Amministratore di fatto – Verifica poteri e ingerenza.

Al fine di poter identificare un soggetto quale amministratore di fatto di una società, l'attribuzione del potere di compiere singoli affari non significa di per sé avere la gestione di fatto della società comportante autonome scelte di indirizzo economico o finanziario o, in ogni caso, condizionamento delle scelte spettanti ad un amministratore di diritto: al riguardo occorre la verifica degli eventuali poteri conferiti e se essi implicano un'ingerenza nella gestione della società. (G.Na.)

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

1144. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 23, sentenza n. 809 del 15 febbraio 2019. Presidente: Cappabianca, Estensore: Contini**

Norma tributaria – Natura sostanziale – Irretroattività.

Qualora una norma tributaria abbia natura sostanziale, ricavabile dalla circostanza per cui essa contiene una presunzione semplice, superabile con prova contraria, nonché dal fatto che la stessa non contiene una disposizione relativa alla sua espressa retroattività, tale citata natura ne determina la non applicabilità per i periodi d'imposta precedenti alla sua entrata in vigore. (G.Na.)

Riferimenti normativi: l. 212/2000, art. 3

1145. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 2, sentenza n. 1480 del 2 aprile 2019.**
Presidente: De Sapia, Estensore: Di Gennaro

Varie - Rinnovazione notifica – Società beneficiaria della scissione – Procedimento di riscossione.

Non è necessario reiterare la notifica nei confronti della società beneficiaria della scissione ai fini dell'avanzamento del procedimento di riscossione: sarebbe infatti illogico e irrealistico immaginare che questa non abbia avuto conoscenza degli atti pregressi. (E.Ba.)

Riferimenti normativi: art. 173 d.P.R. 917/1986

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 23342/2016

1146. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 22, sentenza n. 1637 del 9 aprile 2019.**
Presidente: Tucci, Estensore: Squassoni

Varia – Risparmio energetico – Comunicazione all'Enea – Mancato invio.

Al fine di operare la detrazione relativa alle spese per interventi di riqualificazione energetica, non è indispensabile l'invio delle relative comunicazioni all'Enea, in quanto, sia la l. 296/2006 che il relativo decreto attuativo del 19.02.2007, non prevedono la decadenza in caso di mancato invio della comunicazione all'ente. (B.B.)

Riferimenti normativi: l. 296/2006

1147. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 20, sentenza n. 1685 del 10 aprile 2019.**
Presidente: Centurelli, Estensore: Petrone

Varie – Intimazione di pagamento – Eseguitività delle sanzioni pecuniarie – Procedimento penale.

È annullabile, per violazione dell'art. 21 d.lgs. n. 74/2000, l'intimazione di pagamento (in quanto presenti le caratteristiche, seppur in senso lato, dell'atto esecutivo) emessa dall'Agenzia nei confronti di un soggetto per il quale è in discussione la responsabilità penale, stante la non eseguitività delle sanzioni tributarie in pendenza di un procedimento penale avente ad oggetto gli stessi fatti. (R.Ca.)

Riferimenti normativi: art. 21 d.lgs. n. 74/2000

1148. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 1709 del 12 aprile 2019.**
Presidente: Maggipinto, Estensore: Salvo

Addizionale regionale – Uso beni demaniali – Ferrovie Nord Spa – Non dovuta.

In materia di uso beni demaniali e del patrimonio indisponibile dello Stato, nel caso specifico "uso del demanio idrico-torrente e/fiume" per attraversamento non trova applicazione l'art. 8 r.d. n. 726/1895, in quanto si riferisce a "aree e spiaggia lacuali", cioè una distesa di acqua e di conseguenza non trova applicazione al caso di specie. (G.Ca.)

Riferimenti normativi: r.d. 1147/1912 art. 60; r.d. 726/1895 art. 8

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. Ordinanza n. 16083/2018

1149. **Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 14, sentenza n. 1805 del 17 aprile 2019.**
Presidente: Centurelli, Estensore: Nicolardi

Rendita catastale – Accertamento di maggiore rendita – Reale utilizzazione del bene – Caratteristiche estrinseche ed intrinseche dell'immobile.

La categoria da attribuire agli immobili, in sede di accertamento catastale, non può prescindere dalla reale utilizzazione del bene. Ciò, oltre che per motivi legati all'obiettività applicativa del procedimento estimativo, anche per motivi di giustizia fiscale. A tal proposito, non è

infrequente il caso di immobili accatastati come abitazione, A/2 o A/3, ma utilizzati come uffici o studi professionali, sui quali l'Amministrazione Finanziaria legittimamente interviene e giustamente attribuisce *motu proprio* la categoria A/10.

In siffatto quadro, occorre valutare le caratteristiche estrinseche ed intrinseche dell'immobile: le caratteristiche estrinseche attengono a valutazioni afferenti i dati posizionali dell'immobile quali, ad esempio, prossimità a centri di particolare interesse e/o importanza sociale o di richiamo di flussi commerciali, salubrità della zona, presenza di parchi o aree attrezzate, concentrazione di fabbriche o industrie inquinanti, efficienza dei servizi tutti, ivi compresi i trasporti e la mobilità in genere. Le caratteristiche intrinseche si identificano in composizione e disposizione degli ambienti interni, presenza di logge o balconi o lastrici solari, stato e caratteristiche dei prospetti esterni, vetustà dell'immobile e relativo grado di manutenzione, orientamento e luminosità, grado di isolamento termico, acustico e stato degli impianti, rispetto delle normative di settore. (N.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 1142/1949

1150. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 7, sentenza n. 2374 del 27 maggio 2019. Presidente: Mainini, Estensore: Mainini

Varie - Ivie - Presupposti d'imposta - Pittormie Certificate.

I c.d. "Pittormie Certificate", certificati che attribuiscono al soggetto beneficiario il diritto esclusivo ed indisponibile di occupare un'unità immobiliare e godere delle strutture ad essa afferenti, non conferiscono né un diritto di proprietà né, tantomeno, altro diritto reale di godimento a cui è possibile ancorare il presupposto impositivo del tributo IVIE, ma (viste le penetranti limitazioni nell'uso dell'unità immobiliare, la stringente regolamentazione nel potere di godimento della cosa, l'impossibilità di mutare la destinazione di utilizzo, la relativa incedibilità della stessa se non nei modi e nelle forme stabilite dai Soci Fondatori del Club) soltanto un diritto personale di godimento. (P.M.)

Riferimenti normativi: d.l. 201/2011, art. 19, commi 13, 14, 15, 16, e 17, convertito con l. 214/2011

1151. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 6, sentenza n. 2376 del 27 maggio 2019. Presidente: Ingino, Estensore: Schiavini

Varie - Monitoraggio fiscale - Decadenza – Retroattività.

La norma di cui all'art. 12, comma II, del d.l. n. 78/2009, che ha stabilito il raddoppio dei termini di decadenza in ordine alla verifica circa l'assolvimento degli obblighi di monitoraggio fiscale per le attività finanziarie e degli investimenti detenuti all'estero disposti dal d.l. 167/1990, ha natura sostanziale e, di conseguenza, non è suscettibile di applicazione retroattiva verso annualità per cui il termine risulta già essere decorso al momento della detta riforma. (P.M.)

Riferimenti normativi: d.l. n. 78/2009, art. 12, comma II; d.l. 167/1990

Riferimenti giurisprudenziali: Conf. Cass. n. 2662/2018

1152. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 16, sentenza n. 2393 del 24 maggio 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Nocerino

Varie - Voluntary disclosure - Omessa dichiarazione di beni all'estero.

Il contribuente che richiede accesso alla procedura di *voluntary disclosure* dichiarando il possesso, in territorio estero, di beni e/o valori, ma omette in dichiarazione l'indicazione dei beni e/o valori in oggetto e non produce i documenti certificativi che attestino l'ammontare del proprio imponibile e le relative somme versate, non ha diritto al riconoscimento del credito per le imposte eventualmente pagate all'estero. (A.Pi.)

Riferimenti normativi: art. 165, comma 8 TUIR

1153. **Commissione tributaria provinciale di Varese, Sezione 4, sentenza n. 196 del 3 aprile 2019. Presidente: Fazio, Estensore: Bertolo**

Accatastamento – Fabbricato di categoria D di nuova edificazione – Rettifica classamento – Obbligo di sopralluogo – Sussiste.

A differenza dei casi di rettifica della denuncia di variazione catastale presentata dal contribuente e di revisione delle rendite urbane in assenza di variazioni edilizie, nelle ipotesi di edificazione integrale del fabbricato di categoria D la visita di sopralluogo è indispensabile ai fini della rettifica da parte dell'Ufficio del Territorio. (A.Q.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 1152/49, art. 61

1154. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1179 del 12 marzo 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

Catasto - Categoria catastale - Case di cura - Rilevanza attività svolta nell'immobile – Sussiste.

In tema di determinazione della categoria catastale di un'unità immobiliare adibita a casa di cura, poiché la normativa distingue (rispettivamente in B/2 e D/4) in ragione della finalità lucrativa o meno dell'attività svolta al suo interno, l'esercizio del potere impositivo non può prescindere dalla natura giuridica del soggetto (nel caso di specie Onlus) e dalle finalità, da questi, perseguite. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: d.m. M.E.F., 10 aprile 1994, n. 701

1155. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1180 del 12 marzo 2019. Presidente: Nocerino, Estensore: Marcellini**

Classamento - Variazione rendita - Obbligo di motivazione – Sussiste.

L'accertamento catastale necessita di un'adeguata motivazione, non potendo fondarsi su elementi generici, relativi ad unità immobiliari con diverse caratteristiche e, comunque, essere privo dell'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo hanno determinato. (M.F.R.)

Riferimenti normativi:

1156. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1207 del 11 marzo 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Calà**

Catasto - Determinazione rendita catastale - Opificio - Beni strumentali - Computabilità - Non sussiste.

Non può essere ricompreso, nell'ambito della procedura di attribuzione della rendita catastale di un opificio, il valore di un bene strumentale all'attività svolta al suo interno, allorquando questi sia integralmente svincolato dall'edificio, risultando essere facilmente amovibile. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: r.d. 652/1939, art. 10

1157. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1221 del 13 marzo 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Catasto - Determinazione rendita catastale - Opifici - Elementi computabili - Funzionalità e strumentalità – Sussiste.

Ai sensi della normativa catastale, rilevano ai fini del classamento e della valorizzazione della rendita di un edificio, destinato ad "opificio", tutti gli impianti fissi, ancorché non ancorati al suolo, legati da un nesso funzionale all'attività produttiva svolta al suo interno. Pertanto, la valutazione catastale dovrà aver riguardo all'unità immobiliare complessivamente considerata

e non potrà prescindere dal ricomprendere tutte quelle strutture in assenza delle quali la definizione stessa di “opificio” verrebbe meno. (M.F.R.)

Riferimenti normativi: r.d.l. 652/1939, art. 10

1158. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 26, sentenza n. 1511 del 2 aprile 2019. Presidente: Labruna, Estensore: Labruna**

Agevolazioni contabili e fiscali – Società sportive dilettantistiche – Incassi e pagamenti.

Le agevolazioni contabili e fiscali previste per le società sportive dilettantistiche vengono meno nel caso di incassi e/o pagamenti in contanti di importi pari o superiori alla soglia di € 1.000 (516,46 fino al 31 dicembre 2014), o di proventi da attività commerciale in misura eccedente gli euro 250.000. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 133/1999, art. 25, comma 5

1159. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 23, sentenza n. 1615 del 8 aprile 2019. Presidente: Evangelista, Estensore: Vicini**

Imposta unica sulle scommesse – Presupposto soggettivo e territoriale.

L'imposta unica sulle scommesse è dovuta anche se la raccolta e il trasferimento all'estero di scommesse è effettuata da un soggetto privo di concessione e autorizzazione ad operare in Italia, che non ha presentato dichiarazione di inizio attività e non confluisce gli importi al totalizzatore nazionale. (F.Ca.)

Riferimenti normativi: d.P.R. n. 581/1951, art. 23

1160. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2558 del 13 giugno 2019. Presidente: Sacchi, Estensore: Alberti**

Atto di compravendita – Piano di governo del territorio – Variazioni di destinazione d'uso – Utilizzazione edificatoria – Tassazione plusvalenze – Non sussiste.

La dichiarazione resa dalle parti, nell'atto di compravendita, di essere edotte che l'amministrazione comunale aveva intrapreso l'adozione del piano di governo del territorio, di talché il terreno avrebbe potuto subire variazioni di destinazione d'uso, non giustifica la tassazione di plusvalenze realizzate a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria. (M.Sap.)

Riferimenti normativi:

1161. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sez. stacc. di Brescia, Sezione 25, sentenza n. 2807 del 27 giugno 2019. Presidente: Frangipane, Estensore: Alberti**

Sospensione attività esecutiva – Provvedimento cautelare transitorio – Estinzione del debito erariale – Non sussiste.

Il ritardato riscontro ad una domanda di sospensione dell'attività esecutiva ex art. 1, comma 538, l. 228/2012, innescata da un provvedimento cautelare transitorio, reso nell'ambito di un giudizio distinto e autonomo, non comporta l'estinzione del debito erariale già consolidato e irrevocabile quale automatica conseguenza del mancato rispetto da parte dell'Agenzia delle entrate del termine di 220 giorni nella risposta alla domanda di sospensione innescata dal temporaneo provvedimento di sospensione giudiziale dell'atto presupposto. (M.Sap.)

Riferimenti normativi: l. 228/2012, art. 1, comma 538

1162. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 598 del 7 febbraio 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Silocchi

Istanza di rimborso - Incompetenza territoriale Ufficio - Non rileva - Silenzio rifiuto – Impugnabilità – Sussiste.

La presentazione di istanza di rimborso ad un organo diverso da quello territorialmente competente a provvedere costituisce atto idoneo non solo ad impedire la decadenza del contribuente dal diritto al rimborso ma anche a determinare la formazione del silenzio-rifiuto impugnabile dinanzi al giudice tributario, sia perché l'ufficio non competente (purché non estraneo all'Amministrazione finanziaria) è tenuto a trasmettere l'istanza all'ufficio competente, sia alla luce dell'esigenza di sollecita definizione dei diritti delle parti ex art. 111 Cost. (I.B.)

Riferimenti normativi:

1163. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 11, sentenza n. 1380 del 27 marzo 2019. Presidente: Pezza, Estensore: Blandini

Declaratoria di illegittimità costituzionale - Rapporti esauriti – Irretroattività.

L'efficacia retroattiva della sentenza che dichiara l'illegittimità costituzionale di una norma non si estende ai rapporti esauriti, ossia a quei rapporti che, sorti precedentemente alla pronuncia della Corte costituzionale, abbiano dato luogo a situazioni giuridiche ormai consolidate e intangibili in virtù del passaggio in giudicato di decisioni giudiziali, della definitività di provvedimenti amministrativi non più impugnabili, del completo esaurimento degli effetti di atti negoziali, del decorso dei termini di prescrizione o decadenza, ovvero del compimento di altri atti o fatti rilevanti sul piano sostanziale o processuale. (I.B.)

Riferimenti normativi:

1164. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 1407 del 27 marzo 2019. Presidente: D'Addea, Estensore: Sciarini

Errori in dichiarazione - Emendabilità - Decadenza istanza di rimborso e dichiarazione integrativa - Rilevanza in giudizio - Non sussiste.

Il contribuente, indipendentemente dalle modalità e dai termini per la presentazione della dichiarazione integrativa e dell'istanza di rimborso, in sede contenziosa può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi in sede di redazione della dichiarazione e incidenti sull'obbligazione tributaria. (I.B.)

Riferimenti normativi:

1165. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 1483 del 2 aprile 2019. Presidente: Siniscalchi, Estensore: Borsani

Imposte – Credito d'imposta – Credito d'imposta già chiesto a rimborso – Cessione – Ammissibilità – Sussiste – Utilizzo in compensazione da parte del cessionario – Ammissibilità – Non sussiste.

In base all'art. 43-bis, d.P.R. 602/1973, è possibile cedere un credito di imposta del quale si già stato chiesto il rimborso, ma non di portare in compensazione il medesimo credito da parte del soggetto cessionario e ciò per evitare il rischio di rimborsare il credito al cedente e, allo stesso tempo, di riconoscere la compensazione delle medesime somme al cessionario, così arrecando un danno all'Eriario. (J.R.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 602/73, art. 43-bis

1166. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 1803 del 17 aprile 2019. Presidente: Alparone, Estensore: Crespi

Accertamento catastale – Determinazione della rendita – Scelta del saggio di fruttuosità – Discrezionalità – Non sussiste.

In materia di determinazione della rendita catastale, non sussiste alcuna discrezionalità nella scelta del saggio di fruttuosità in quanto quest'ultimo è determinato applicando i moltiplicatori previsti dall'art. 52, d.P.R. 131/86, attualmente stabiliti dal d.m. 14 Dicembre 1991 nella misura di 50 e 34 per le unità immobiliari classificate rispettivamente nelle categorie D ed E; pertanto, la rendita catastale viene determinata moltiplicando il valore complessivo per un saggio di fruttuosità pari al 2% per gli immobili classificati in categoria D. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.P.R. 131/86, art. 52

1167. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 7, sentenza n. 1877 del 23 aprile 2019. Presidente: Duchi, Estensore: Gatti

Imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse – Soggetti passivi – Centri di trasmissione dati che svolgono l'attività per conto di terzi – Sono tali.

Ai fini dell'assoggettabilità all'imposta unica sulle scommesse sono equiparati coloro che gestiscono le scommesse per conto proprio e coloro che, invece, le gestiscono per conto di terzi; se si vuole attribuire un senso a tale equiparazione si deve ritenere che soggetto passivo del tributo sia non solo colui che assume in proprio il rischio della scommessa (e che dunque la gestisce in conto e, quindi, nell'interesse proprio), ma anche colui che pur svolgendo tutte le attività tipiche del gestore (raccolta delle scommesse, raccolta delle somme puntate, pagamento dei premi) non assuma il suddetto rischio, agendo quindi per conto (e quindi nell'interesse) altrui e, pertanto, si deve ritenere che anche i centri di trasmissione dati (c.d. CTD), che svolgono in Italia le attività di raccolta delle scommesse, raccolta delle somme puntate e pagamento dei premi per conto di operatori stranieri, vadano considerati soggetti passivi del tributo in esame. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 504/98, artt. 1, 3; l. 220/10, art. 1, comma 66

1168. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 6, sentenza n. 2118 del 16 maggio 2019. Presidente: Silocchi, Estensore: Silocchi

Imposte ipotecarie e catastali – Trust non autodichiarato – Trasferimento dell'immobile dal settlor al trustee – Sussiste – Applicazione delle imposte – Misura proporzionale.

In caso di trust non auto dichiarato, in cui, indipendentemente dalla asserita non onerosità dell'atto fra settlor e trustee, ha luogo un reale trasferimento del bene dalla sfera patrimoniale del primo per approdare in quella del secondo, sia pure con i vincoli negoziali che delimitano i poteri di quest'ultimo ed i diritti dei terzi suoi creditori, in previsione del finale arricchimento del beneficiario non solo le imposte ipotecarie sono dovute, ma non si individuano ragioni dipendenti da requisiti soggettivi od oggettivi delle parti del negozio giuridico o del negozio stesso, per determinarle in misura fissa in luogo della misura proporzionale. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 347/90

1169. Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 4, sentenza n. 2202 del 22 maggio 2019. Presidente: D'Addea, Estensore: Crespi

Catasto – Attribuzione di rendita – Procedura DOCFA – Atto emesso dall'Ufficio – Motivazione – Sufficienza – Criteri.

Qualora l'attribuzione della rendita avvenga a seguito di procedura DOCFA, l'obbligo di motivazione è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita solo se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi e l'eventuale discrasia

tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni dei beni classati, mentre, in caso contrario, la motivazione dovrà essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate. (F.V.A.)

Riferimenti normativi:

1170. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 12, sentenza n. 2376 del 4 giugno 2019. Presidente: Paganini, Estensore: Gatti**

Catasto – Unità immobiliare – Determinazione della rendita – Procedura DOCFA – Obbligo di contraddittorio tra Amministrazione e contribuente/proponente – Non sussiste – Sopralluogo – Facoltatività.

La procedura c.d. DOCFA nella determinazione della rendita di una unità immobiliare, esclude sia la necessità di instaurare un contraddittorio tra l'Amministrazione e il contribuente/proponente, sia l'obbligo di sopralluogo, che rappresenta una facoltà per l'Amministrazione. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.l. 16/93, conv. in l. 75/93, art. 2

1171. **Commissione tributaria regionale per la Lombardia, Sezione 24, sentenza n. 2402 del 5 giugno 2019. Presidente: Liguoro, Estensore: Di Mario**

Locazioni abitative – Cedolare secca – Ambito di applicabilità – Locazioni stipulate nell'esercizio di attività d'impresa, di arti o professioni – Esclusione - Anche per quanto concerne il conduttore.

Poiché il comma 6 dell'art. 3, d.lgs. 23/2011, prevede l'esclusione dell'applicabilità della cedolare secca alle locazioni effettuate nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni, senza fare riferimento specifico al locatore, deve ritenersi che tale limitazione sia estendibile anche al conduttore che eserciti attività d'impresa o di arti e professioni. (F.V.A.)

Riferimenti normativi: d.lgs. 23/2011, art. 3, comma 6

I REDATTORI DELLE MASSIME

dott.ssa	Clorinda Acelti	C.Ac.	avv.	Silvia Albarello	S.A.
prof.	Francesco Vincenzo Albertini	F.V.A.	dott.	Marco Albimonti	M.AI.
dott.	Giulio Allevato	G.A.	dott.	Floriano Allievi	F.A.
dott.ssa	Catia Amista	C.A.	dott.	Marco Anesa	M.A.
avv.	Marida Anselmo	M.An.	avv.	Giusy Antonelli	G.An.
dott.	Gianluca Arcaini	G.Ar.	dott.	Andrea Austoni	A.A.
avv.	Ilaria Azzariti	I.A.	dott.	Maurizio Bacchiega	M.Ba.
dott.	Elia Baggio	E.B.	dott.ssa	Marta Balbo	Ma.Ba.
dott.ssa	Simona Baldassarre	S.Ba.	prof.	Marco Barassi	M.B.
dott.	Alessandro Barbalace	A.Ba.	avv.	Laura Barbieri	L.B.
dott.ssa	Gaia Baroni	G.Ba.	dott.	Zeno Battaiotto	Z.B.
dott.	Eugenio Battista	E.Ba.	dott.	Stefano Bego	S.Be.
dott.	Bernardo Bellicini	B.B.	dott.ssa	Bianca Biancheri	B.Bi.
dott.ssa	Maria Antonietta Biscozzi	M.A.B.	avv.	Iacopo Bissi	I.B.
avv.	Michele Bissoli	M.Bis.	dott.	Gianni Bitetti	G.Bi.
prof.	Gianluigi Bizioli	G.B.	dott.	Ferruccio Bogetti	F.B.
dott.ssa	Laura Bollazzi	L.Bol.	dott.	Luca Bonfanti	L.Bo.
dott.ssa	Elisa Bonzani	E.Bo.	dott.	Paolo Borghini	P.B.
dott.ssa	Sandra Bortolini	Sa.Bo.	avv.	Nicola Borzomì	N.Bo.
avv.	Giorgia Bosca	G.Bo.	dott.	Carlo Luigi Brambilla	C.L.B.
dott.ssa	Maria Briccetti	M.Br.	dott.	Roberto Brioschi	R.Br.
dott.ssa	Alice Bulgarelli	A.Bu.	dott.	Giovanni Calafiore	G.Ca.
dott.	Tommaso Maria Calculli	T.C.	dott.ssa	Emma Cancarini	E.Can.
dott.ssa	Cecilia Cantaluppi	C.Ca.	dott.	Fausto Capello	F.Ca.
dott.	Luca Capoferri	L.C.	dott.ssa	Paola Maria C. Caprioli	P.M.C.C.
avv.	Marta Carboni	M.C.	avv.	Stefano Carmini	S.C.
dott.	Marco Carrozzino	M.Ca.	avv.	Nicola Caso	N.Ca.
avv.	Patrizia Castellano	P.C.	avv.	Vittorio Catapano	V.Cat.
dott.	Riccardo Cattaneo	R.Ca.	dott.	Matteo Cecchetti	M.Ce.
dott.	Giovanni Cenedella	G.Ce.	dott.	Alessandro Cerati	Al.Ce.
avv.	Enrico Ceriana	E.C.	dott.ssa	Chiara Cesari	C.Ces.
dott.ssa	Valeria Chang	V.C.	dott.ssa	Giovanna Chiarandà	G.Ch.
avv.	Francesco Colaiani	F.Co.	dott.	Enrico Colantoni	E.Co.
dott.	Andrea Coli	A.C.	dott.	Emanuele Comi	E.Com.
avv.	Giovanni Consolo	G.Co.	avv.	Filippo Maria Contaldo	F.M.C.

I REDATTORI DELLE MASSIME

avv.	Diego Conte	D.C.	dott.ssa	Claudia Contessa	C.Con.
avv.	Daniele Conti	Da.C.	dott.ssa	Elena Conti	E.Con.
prof.	Angelo Contrino	A.Con.	prof.	Giuseppe Corasaniti	G.C.
dott.	Pasquale Cormio	P.Co.	avv.	Claudio Cosa	C.C.
dott.ssa	Lucia Francesca Crosio	L.F.C.	dott.	Domenico Crosti	D.Cr.
dott.	Sergio Curti	S.Cu.	dott.	Pietro Curzio	P.Cu.
avv.	Giulio Cuzzolaro	G.Cu.	avv.	Raffaella d'Anna	R.d'A.
dott.ssa	Guendalina Dabove	G.Da.	dott.	Andrea Daglio	A.D.
dott.	Pier Giovanni Dal Mas	P.G.D.M.	dott.ssa	Claudia D'Alessandro	C.D'A.
dott.	Giacomo D'Angelo	G.D'A.	avv.	Domenico D'Arrigo	D.D'A.
dott.	Federico De Alfieri	F.D.A.	dott.ssa	Angela De Angelis	A.D.A.
avv.	Gabriella De Mattia	G.D.M.	avv.	Giorgio Emanuele Degani	G.E.D.
dott.ssa	Elena Del Marco	E.D.M.	avv.	Fabiola Del Torchio	F.D.T.
dott.	Enrico Della Valle	E.D.V.	dott.	Leonardo Delpiano	L.D.
avv.	Michele Doglio	M.D.	dott.	Guido Doneddu	G.Do.
avv.	Giorgio Donelli	G.D.	rag.	Maria Elena Donzelli	M.E.D.
dott.ssa	Sabrina Ermoli	S.E.	dott.	Alessandro Fantacci	A.Fa.
dott.	Marco Fanti Rovetta	M.F.R.	dott	Emanuele Fasani	E.Fa.
avv.	Marco Fasola	M.Fas.	dott.	Giovanni Fassini	G.F.
dott.	Francesco Fassò	F.Fa.	dott.ssa	Cristina Fazio	C.Fa.
dott.	Adriano Fazio	A.Faz.	avv.	Cristian Fedregghetti	C.Fe.
dott.	Andrea Ferrari	A.F.	dott.ssa	Anna Ferrari	A.Fe.
dott.	Giuseppe Ferraro	G.Fe.	dott.	Federico Filippa	F.Fi.
dott.	Alessandro Foti	A.Fo.	dott.ssa	Chiara Francioso	C.F.
dott.ssa	Alessia Funari	A.Fu.	prof.	Alberto Gaffuri	A.G.
dott.	Pietro Galli	P.Ga.	dott.	Dario Gallo	D.G.
dott.ssa	Laura Chiara Gandolfi	L.C.G.	dott.	Gilberto Gelosa	G.Ge.
dott.ssa	Consuelo Gerundino	C.Ge.	dott.ssa	Francesca Ghezzi	F.Gh.
avv.	Giuseppe Andrea Giacomelli	G.A.G.	avv.	Giuseppe Giannone	G.Gi.
avv.	Gianluca Gigantino	G.G.	avv.	Paolo Giuriani	P.G.
dott.	Stefano Gorgoni	S.G.	dott.	Marco Grecchi	M.Gr.
dott.ssa	Vanessa Gualandris	V.Gu.	dott.	Giampiero Gugliotta	G.Gu.
dott.	Enrico Holzmiller	E.H.	avv.	Andrea Iannaccone	A.I.
avv.	Umberto Iannarilli	U.I.	avv.	Barbara Innocenzi	B.I.
avv.	Alessandra Kostner	A.K.	dott.ssa	Marianna Kraus Poropat	M.K.P.

I REDATTORI DELLE MASSIME

dott.	Ignazio La Candia	I.L.C.	dott.ssa	Maristella Lecchi	M.Le.
dott.	Stefano Lecchi	S.L.	dott.	Raffaele Lecis	R.L.
avv.	Federico Leone	F.L.	avv.	Maurizio Leone	M.Leo.
dott.	Luca Leoni	L.L.	dott.	Matteo Letizia	M.L.
avv.	Francesco Licenziato	F.Li.	dott.	Giovanni Lipari	G.Li.
dott.	Cesare Mario Lissoni	C.M.L.	dott.	Federico Logozzo	F.Lo.
prof.	Maurizio Logozzo	M.Lo.	avv.	Sara Loi	S.Lo.
dott.ssa	Viviana Sandra Losi	V.S.L.	avv.	Giuseppe Francesco Lovetere	G.F.L.
dott.	Marco Lupo	M.Lu.	dott.	Marco Magnoni	M.Mag.
dott.	Matteo Andrea Maisto	M.A.M.	avv.	Laura Manganella	L.Man.
dott.	Giulio Mangiafico	G.Man.	avv.	Michele Maranò	M.M.
dott.ssa	Maria Marcone	M.Mar.	avv.	Leonardo Margiotta	L.Mar.
dott.ssa	Silvia Marinoni	S.Ma.	dott.ssa	Alessia Mascheroni	A.Mas.
avv.	Niccolò Masotti	N.M.	dott.	Francesco Mattarelli	F.M.
dott.	Michele Mauro	M.Ma.	dott.ssa	Sara Mezzettieri	S.Me.
avv.	Salvatore Mistretta	S.M.	dott.ssa	Elettra Mochetti	E.M.
avv.	Angela Monti	A.M.	dott.	Marco Monza	M.Mon.
dott.	Marcello Moretti	M.Mo.	dott.	Piergiorgio Morgano	P.M.
dott.ssa	Martina Motta	M.Mot.	dott.	Giuseppe Napolitano	G.Na.
dott.	Giuseppe Nicolò	G.N.	avv.	Margherita Nuzzo	M.N.
dott.	Marcello Olivetti	M.O.	avv.	Davide Orto	D.O.
avv.	Fabio Pace	F.P.	dott.ssa	Simona Pagani	S.P.
avv.	Silvia Palermo	S.Pa.	dott.	Elio Andrea Palmitessa	E.A.P.
dott.	Guido Pampaloni	Gu.P.	avv.	Giovanni Panzera da Empoli	G.P.d.E.
avv.	Giacomo Parlangeli	G.P.	dott.	Carmine Pascucci	C.P.
dott.ssa	Luisa Marina Pasotti	L.M.P.	dott.ssa	Gaia Patriarca	G.Pat.
avv.	Damiano Peruzza	D.P.	dott.	Andrea Petrelli	A.Pe.
dott.	Giuseppe Picciarelli	G.Pic.	dott.ssa	Valentina Pichierri	V.P.
prof.ssa	Maria Cristina Pierro	M.P.	avv.	Irene Pini	I.P.
dott.ssa	Anna Piraino	A.Pi.	avv.	Giulia Pirola	G.Pi.
dott.	Matteo Piva	M.Pi.	dott.	Giovanni Polidori Vidal	G.P.V.
dott.	Francesco Polli	F.Po.	dott.	Franco Pontani	F.Pon.
avv.	Michela Antonella Prencipe	M.A.P.	dott.ssa	Giulia Sara Pulerà	G.S.P.
avv.	Maria Cristina Pustorino	M.C.P.	avv.	Erica Qualizza	E.Q.
avv.	Andrea Quattrocchi	A.Q.	dott.	Renzo Radicioni	R.Ra.

I REDATTORI DELLE MASSIME

dott.	Onofrio Raimondi	O.R.	dott.	Jacopo Ratti	J.R.
dott.	Andrea Ravasio	A.Rav.	avv.	Emanuela Regazzi	E.Re.
dott.ssa	Elisa Restuccia	E.R.	dott.ssa	Roberta Richiedei	R.Ri.
dott.ssa	Lara Marina Righi Rodrigues	L.M.R.R.	dott.	Pierluigi Riva	P.R.
dott.ssa	Rosanna Romagnoli	R.Ro.	dott.	Stefano Romano	S.R.
avv.	Claudia Romeo	C.Ro.	sig.	Massimo Romeo	M.R.
avv.	Stefano Maria Ronco	S.M.R.	dott.	Paolo Attilio Rossi	P.A.R.
avv.	Luca Sabbi	L.S.	dott.	Alessandro Saini	A.Sa.
dott.	Salvatore Salis	S.S.	prof.ssa	Livia Salvini	L.Sa.
dott.	Danilo Sandrini	D.S.	dott.	Marco Saporito	M.Sap.
prof.	Nicola Sartori	N.S.	dott.	Roberto Scalia	R.S.
dott.ssa	Arianna Servidio	A.Se.	dott.	Mauro Severi	M.S.
avv.	Raffaele Sgambato	R.Sg.	dott.ssa	Carlotta Sgattoni	C.Sg.
avv.	Carla Sgobba	C.S.	avv.	Ira Shiku	I.S.
dott.	Gaetano Sirimarco	G.Si.	dott.	Andrea Soldera	A.So.
dott.ssa	Maria Linda Sottocorna	M.L.S.	dott.	Domenico Stranieri	D.St.
dott.	Francesco Tamborino	F.Tam.	dott.	Massimiliano Tasini	M.Ta.
dott.	Lucio Toma	L.T.	dott.ssa	Lucia Valentina Tomarchio	L.To.
avv.	Ramona Tombini	R.T.	dott.	Alessandro Tropea	A.T.
dott.	Federico Trutalli	F.T.	dott.	Francesco Tumbiolo	F.Tu.
dott.	Alessandro Turina	A.Tu.	avv.	Marianna Vacca	M.V.
dott.ssa	Angela Maria Vairo	A.M.V.	dott.	Stefano Valenti	S.Va.
avv.	Barbara Valloncini	B.V.	dott.	Marco Vento	M.Ve.
dott.	Stefano Viganò	S.V.	dott.	Gabriele Vitali	G.Vi.
avv.	Daniela Zamboni	D.Z.	avv.	Gianluca Zanella	G.Za.
avv.	Lia Zanetti	L.Z.	avv.	Roberto Zanni	R.Z.
dott.ssa	Elisabetta Zepponi	E.Ze.	dott.ssa	Silvana Zitelli	S.Z.
prof.	Giuseppe Zizzo	G.Z.			

© **Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia**
Edizione 2020

