Euroconference Editoria

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

Contraddittorio, tutela e garanzie del contribuente

Accertamento

Accertamento induttivo e principi applicativi: il punto della Cassazione
di Maurizio Tozzi 3

La legittimità di un finanziamento soci necessita di una formale delibera
di Gianfranco Antico 11

Riscossione

La legittimazione del cliente al rimborso diretto dell'Iva da parte dell'Erario
di Marco Peirolo 20

Niente adesione sugli atti di liquidazione *ex* articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973
di Gianfranco Antico 28

Istituti deflattivi

Il nuovo contraddittorio endoprocedimentale: pessimi costumi elevati a teoria
di Mara Pilla 39

Problematiche sorte dall'adesione alla definizione agevolata delle controversie tributarie
di Luigi Ferrajoli 48

Contenzioso amministrativo tributario

Trasferimento della residenza fiscale all'estero: il dato effettivo prevale su quello formale. Profili problematici, reato di dichiarazione infedele e validità del conseguente sequestro
di Antonio Castiello e Sara Mecca 56

Il procedimento di correzione delle sentenze tributarie - Prima parte
di Caterina Bruno 66

Contenzioso penale tributario

Il ruolo dell'Organismo di vigilanza nella prevenzione degli illeciti in caso di concordato preventivo

di Luigi Ferrajoli 75

Il fondo patrimoniale può ancora considerarsi uno strumento a tutela del patrimonio?

di Maria Erika De Luca e Gianrocco Rossetti 83

Osservatorio

L'osservatorio di giurisprudenza

di Mara Pilla 92

Accertamento e contenzioso n. 69/2021

Accertamento induttivo e principi applicativi: il punto della Cassazione

di Maurizio Tozzi - dottore commercialista e revisore legale

Di recente (precisamente nel mese di settembre del 2020), la Corte di Cassazione è tornata a fissare i principi applicativi dell'accertamento induttivo "puro", ossia la tipologia di controllo fondata sull'utilizzo delle presunzioni c.d. semplicissime, non caratterizzate dagli elementi di precisione, gravità e concordanza che altrimenti riguardano le c.d. presunzioni qualificate. Dette ultime presunzioni ricorrono nell'ambito degli accertamenti c.d. "analitici induttivi", laddove sulla base degli elementi osservati (vale a dire il fatto noto), l'Amministrazione finanziaria desume il fatto ignoto (ossia la potenziale evasione perpetrata), con ricostruzione deduttiva aderente al principio dell'*id quod plerumque accidit*, ossia della conclusione logica maggiormente possibile[1]. L'accertamento analitico induttivo ha una caratteristica di fondo: si basa sui dati contabili del contribuente, ritenendoli validi e attendibili, nonché in grado di "raccontare" una verità diversa dal dato dichiarato[2].

Di contro, l'accertamento induttivo puro permette di prescindere dal dato contabile quando lo stesso non solo è inesistente, ma anche inattendibile perché caratterizzato da violazioni numerose e ripetute tali da renderlo del tutto inaffidabile[3]. In tal modo si evita che il mero dato formale "*della presenza della contabilità*" possa bloccare l'attività ispettiva e si consente un adeguato controllo nei confronti dei contribuenti che mirano a occultare il più possibile i propri proventi non lasciando traccia degli accadimenti sottostanti: il metodo induttivo permette in particolare il ricorso a qualsiasi modalità ricostruttiva dei ricavi/compensi e a temperamento di tale possibilità richiede condizioni applicative stringenti, elencate in maniera tassativa dalle disposizioni normative di riferimento.

[1] La ricostruzione analitica induttiva consente al contribuente anche una possibilità difensiva elaborata sulla stessa ricostruzione logica, ma finalizzata alla dimostrazione di altra conclusione maggiormente probabile rispetto a quella desunta dall'ufficio. Ad esempio, se l'ufficio ritiene che stante il consumo di un litro d'acqua sia desumibile la presenza di 2 persone a pranzo quale logica conseguenza, in linea difensiva potrà evidenziarsi che, considerando la tipologia di bottiglia utilizzata (magari da 0,75 litri), bisogna ragionare sull'inevitabile "sfrido", nonché sull'autoconsumo, dimostrando che la ricostruzione dell'ufficio è lacunosa, essendo più meritevoli altre valutazioni.

[2] Trattasi dell'ipotesi classica di evasione in termini di ricavi fatturati, laddove sulla base dei costi sostenuti e delle materie/semilavorati impiegati nel ciclo di produzione è desumibile il volume d'affari realizzato: al che l'assetto contabile è ritenuto formalmente corretto con particolare riguardo alla "descrizione" dei costi impiegati per l'attività, dovendosi solo verificare la correttezza dell'ammontare dichiarato in termini di introiti.

[3] È noto che il metodo induttivo è applicabile anche in assenza dei dati dichiarativi, ma dal punto di vista della pratica professionale è sicuramente rilevante il caso della contabilità inattendibile, che offre aspetti critici di estrema importanza (ed è per questo che nel presente contributo in riferimento al metodo induttivo l'attenzione sarà concentrata proprio su tale specifica fattispecie).

Proprio in merito alle condizioni applicative dell'accertamento induttivo si era registrata, sempre nel 2020, una precedente importante presa di posizione della Corte di Cassazione, contenuta nell'ordinanza n. 13488/2020, che aveva evidenziato il principale discrimine esistente tra l'accertamento analitico induttivo e quello induttivo puro[4]. Al riguardo fondamentale è soprattutto il riscontro di una irregolarità delle scritture contabili, che devono essere caratterizzate da violazioni gravi e reiterate[5], altrimenti non ricorrendo i presupposti di detta metodologia di controllo[6].

> Tali conclusioni sono ribadite nell'ordinanza n. 20793/2020, che in riferimento all'accertamento induttivo puro giunge a enunciare il seguente principio di diritto: "*nel caso in cui l'accertamento sia condotto con metodo induttivo a termini dell'articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973, l'Amministrazione ha facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e può fondare l'accertamento su presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, con inversione dell'onere della prova in capo a parte contribuente, di provare che il reddito accertato non è stato conseguito*".

Peraltro, la medesima Suprema Corte, nella di poco precedente ordinanza n. 19658/2020 (depositata infatti 9 giorni prima, in data 21 settembre 2020), rende una interessante analisi di dettaglio del ricorrere, nel caso specifico sottoposto alla sua attenzione, delle condizioni che consentono il ricorso al metodo induttivo puro, potendosi pertanto avere una cognizione completa del perimetro applicativo di tale metodologia di controllo.

È il caso pertanto di soffermarsi sul percorso logico seguito dai giudici di legittimità nelle ordinanze n. 19658/2020 e n. 20793/2020 del settembre 2020, oggetto del presente approfondimento, per avere chiari i principi che l'Amministrazione finanziaria deve seguire nella corretta applicazione di tale metodo di ricostruzione della presunta evasione.

---

[4] Secondo la Suprema Corte: i) nel caso di parziale inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili, l'incompletezza, falsità o inesattezza degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, essendo legittimato l'ufficio accertatore solo a completare le lacune riscontrate utilizzando ai fini della dimostrazione della esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati ovvero della inesistenza di componenti negativi dichiarati anche presunzioni semplici rispondenti ai requisiti previsti dall'articolo 2729, cod. civ.; ii) nel caso di inaffidabilità totale, invece, le omissioni o le false o inesatte indicazioni risultano tali da inficiare la attendibilità - e dunque la utilizzabilità, ai fini dell'accertamento - anche degli "altri" dati contabili, con la conseguenza che in questo caso l'Amministrazione finanziaria può prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio o delle scritture contabili in quanto esistenti ed è legittimata a determinare l'imponibile in base a elementi meramente indiziari anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva *ex* articoli 2727 e 2729, cod. civ.

[5] L'ordinanza n. 13488/2020 è interessante in quanto evidenzia tra l'altro che l'analisi della regolarità contabile non può essere demandata a elementi superficiali, sottolineando che nel caso analizzato non era applicabile il metodo induttivo in quanto: 1) gli errori di compilazione degli studi di settore possono solo denotare una non attendibilità di quanto riportato in sede di dichiarazione dei redditi, ma non rappresentano una "non corretta tenuta" della contabilità; 2) l'antieconomicità della condotta tenuta dalla società, basata dall'Agenzia delle entrate sulle perdite di esercizio continuate, non riflette una automatica irregolarità nella tenuta delle scritture contabili, in quanto se è pur vero che l'imprenditore è mosso da criteri di logica economica finalizzati a ottenere il massimo profitto con il minimo costo, essendo ragionevole il sospetto che l'esercizio dell'attività di impresa in costante perdita possa in realtà occultare una eventuale evasione d'imposta, è altrettanto vero che tale circostanza non vale, da sola, a far ritenere del tutto inattendibile la contabilità.

[6] Ovviamente le disposizioni normative e nello specifico l'articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973 ai fini delle imposte dirette e l'articolo 55, D.P.R. 633/1972 ai fini Iva, consentono la ricostruzione induttiva pura in tutte quelle situazioni in cui qualsiasi ulteriore ricostruzione è, di fatto, impossibile (come ad esempio nell'ipotesi di assenza delle dichiarazioni o dei dati di svolgimento dell'attività).

Il caso affrontato nell'ordinanza n. 20793/2020 e le relative conclusioni

Da un punto di vista sistematico è necessario preliminarmente procedere all'analisi delle conclusioni contenute nell'ordinanza n. 20793/2020, in cui è enunciato il dapprima richiamato principio di diritto applicabile in presenza di un accertamento induttivo.

Nel caso sottoposto al vaglio dei giudici di piazza Cavour, a seguito di una verifica fiscale è riscontrata la sussistenza di documentazione *extra* contabile, con conseguente avviso di accertamento che contestava, in maniera induttiva, l'evasione di presunti maggiori ricavi.

In primo grado di giudizio il ricorso del contribuente è stato respinto, esito però ribaltato in CTR, che ha accolto l'appello di parte evidenziando in primo luogo che il controllo si era basato su presunzioni scaturite da fatti non accertati, in secondo luogo che la documentazione ritenuta riferibile alla lavoratrice dipendente non era rilevante e in terzo luogo che l'ufficio non aveva proceduto al riscontro dei dati extra contabili con quelli contabili, laddove invece a parere dell'organo giudicante di merito la documentazione extra contabile può assumere rilievo solo se avviene un riscontro nella contabilità ufficiale.

Tale conclusione non è stata condivisa dall'Amministrazione finanziaria, che ha ritenuto non pregnanti le richiamate osservazioni dei giudici di appello, sottolineando che le presunzioni poste a base dell'accertamento induttivo di cui all'articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973 non richiedono i requisiti di gravità, precisione e concordanza e che possono prescindere dalle risultanze del bilancio, trattandosi di presunzioni "semplicissime". In particolare, a parere dell'Amministrazione ricorrente dette presunzioni semplicissime sono operanti in caso di complessiva inattendibilità della contabilità aziendale, con inversione dell'onere probatorio a carico del contribuente, dovendosi concludere per l'erroneità di fondo della sentenza di secondo grado[7].

La Corte di Cassazione ha ritenuto fondate le doglianze dell'Amministrazione finanziaria, sottolineando che il proprio principio consolidato in ordine a tale tipologia di controllo è nello statuire che il discrimine tra l'accertamento condotto con metodo analitico contabile e quello condotto con metodo induttivo sia rinvenibile, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili.

Nello specifico, i Supremi giudici[8] evidenziano che:

[7] In particolare, evidenzia l'Amministrazione finanziaria che l'errore risiede soprattutto nella richiesta di un riscontro dettagliato in relazione alla circostanza che la dipendente sul cui *pc* è stata ritrovata la documentazione *extra* contabile stesse lavorando presso lo stesso, laddove invece a fronte dell'esistenza di dati *extra* contabili in un *pc* aziendale non sono necessari ulteriori riscontri, posto che trattasi di elemento che integra il requisito di presunzione semplicissima.

[8] Sul punto i giudici di piazza Cavour evidenziano peraltro che l'accertamento è stato condotto *ex* articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973 e risulta agli atti che la parte non ha affatto contestato l'utilizzo da parte dell'ufficio al metodo induttivo, talché non è possibile contestare nemmeno l'utilizzo delle presunzioni semplicissime, con l'ulteriore corollario che è possibile prescindere dalle risultanze contabili,

> *"nel metodo induttivo le omissioni o le false ed inesatte indicazioni risultano tali da inficiare l'attendibilità e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento, anche degli altri dati contabili, apparentemente regolari (Cassazione n. 24278/2014, n. 19477/2016 e n. 14376/2017). Sicché l'Amministrazione finanziaria può prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex articoli 2727 e 2729, cod. civ. (Cassazione n. 17952/2013, n. 6861/2019 e n. 33604/2019)".*

La conclusione evidente a parere della Corte di Cassazione è che nel caso specifico analizzato il secondo giudice di merito non ha applicato correttamente i principi consolidati in materia, avendo errato in 2 direzioni:

– in primo luogo, nel ritenere che in presenza di un accertamento induttivo puro, le presunzioni addotte dall'ufficio (che nel caso consistono nel rinvenimento di contabilità parallela all'interno di un *computer* in dotazione di una dipendente) non siano dotate di pregnanza indiziaria;

– in secondo luogo, nel ritenere di dover comparare i dati della contabilità parallela con quella ufficiale, ben potendo l'accertamento induttivo prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili.

Ciò ha condotto alla statuizione del richiamato principio di diritto, secondo cui in caso di accertamento induttivo l'Amministrazione finanziaria ha facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e può fondare l'accertamento su presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, con inversione dell'onere della prova in capo al contribuente, di provare che il reddito accertato non è stato conseguito.

Ma d'altra parte non può essere altrimenti: se gli errori contabili sono tali da manifestare una totale inaffidabilità degli stessi, è evidente che nessuna comparazione può essere effettuata, così come è impossibile procedere con un metodo logico deduttivo che prenda in considerazione proprio tali dati inaffidabili, altrimenti avendosi comparazioni e ricostruzioni altrettanto inattendibili, in quanto operate su dati non veritieri.

Le valutazioni dell'ordinanza n. 19658/2020

L'ordinanza n. 19658/2020 è interessante perché esplicita, in maniera puntuale, le condizioni fattuali che consentono il ricorso al metodo induttivo puro, offrendo un valido riscontro pratico alla casistica in

determinandosi invece "*un'inversione dell'onere della prova, ponendo a carico del contribuente la deduzione di elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'ufficio (Cassazione n. 15027/2014)*".

argomento. In forza delle gravi, numerose e ripetute irregolarità contabili, l'accertamento espletato dall'Amministrazione finanziaria, a seguito di appello della stessa, aveva trovato conferma in CTR, proprio in considerazione delle violazioni contabili riscontrate in sede di verifica fiscale. Come emerge dalla descrizione degli accadimenti, i verbalizzanti avevano anzitutto segnalato le irregolarità di tenuta dei libri matricola, caratterizzati dal dato sospetto della totale assenza di dipendenti in carico per oltre un mese, che contrastava con gli utilizzi di automobili e telefonini, nonché con la tempistica dell'esecuzione di alcuni interventi lavorativi effettuati anche nel medesimo periodo di assenza dei dipendenti (dovendo peraltro considerare la distanza tra i diversi luoghi degli interventi, che giocoforza se realizzati negli stessi giorni richiedevano l'impiego di soggetti diversi, stante l'assenza del dono dell'ubiquità)[9].

> Erano poi illustrate le gravi irregolarità di tenuta del libro giornale, dal quale non risultava redatto l'inventario, e numerose discrasie contabili quali:
> - il disallineamento tra rimanenze iniziali e finali e tra queste e quelle riportate nel modello Unico 2003, non conciliabili proprio per l'assenza dell'inventario;
> - i contrasti tra le scritture del conto banca e le operazioni risultanti dall'estratto del conto corrente societario;
> - le anomalie del conto cassa, sul quale erano stati rilevati saldi passivi in vari periodi dell'esercizio;
> - le gravi incoerenze dei dati di pagamento di varie fatture, l'assenza del piano dei conti, la mancata esibizione di un intero blocchetto di ricevute e la non completa redazione del registro dei beni ammortizzabili (oltre a ulteriori irregolarità di minore rilevanza sistemica)[10].

Il ricorso per Cassazione della parte ha anzitutto sollevato una eccezione di motivazione della sentenza della CTR, rilevando a suo parere una sostanziale coincidenza tra il testo della stessa e l'appello dell'Agenzia delle entrate (fatta eccezione per alcuni spunti marginali), lamentandosi dunque una ipotetica non terzietà del giudice. Tale eccezione è stata "rispedita al mittente" con estrema chiarezza dai Supremi giudici, che sul punto evidenziano come "*il testo della motivazione della sentenza impugnata contiene specifici ed analitici riferimenti a circostanze di fatto, alla stregua delle quali è stata fornita risposta adeguata e coerente, ancorché non condivisa dai ricorrenti, alle censure articolate con l'atto d'appello; risposta che la CTR ha esplicitamente ancorato al pvc, definito "ben motivato, circostanziato e preciso", e le cui possibili lacune hanno costituito oggetto del terzo motivo di ricorso; è da escludere assolutamente che la*

[9] Sorvolando sul piccolo ma significativo particolare che di contro le presenze del personale nel corso degli interventi incriminati risultavano anche dei *report* rilasciati al riguardo.
[10] Appare superfluo qualsiasi commento, posto che si è in presenza di una contabilità a dir poco disastrata.

censurata motivazione possa integrare un vizio di omesso esame dell'atto d'appello, ancor meno della documentazione probatoria richiamata (pvc)"[11].

Non commentando affatto il secondo motivo del ricorso di parte, ritenuto dai giudici di legittimità inammissibile, è invece opportuno soffermarsi sulla terza eccezione avanzata, con cui i ricorrenti lamentano il mancato rispetto dei principi di ripartizione dell'onere della prova, soprattutto in ordine alla sussistenza dei presupposti dell'accertamento induttivo[12].

La Corte di Cassazione, sul punto, immediatamente sottolinea che il giudice di merito ha correttamente applicato i principi giurisprudenziali sanciti in tema di accertamento induttivo e dato riscontro dei relativi presupposti, sottolineando che nel caso di specie tali presupposti si sarebbero verificati e sono stati enunciati sia nel pvc sia nelle controdeduzioni dell'ufficio in primo grado. Inoltre, la CTR ha adeguatamente motivato in merito, dando riscontro di tutte le lacune contabili, gravi e ripetute, che hanno spianato la strada all'accertamento induttivo[13], posto che trattasi di elementi di inattendibilità talmente grave tali da autorizzare e giustificare il ricorso al metodo induttivo anche se considerati singolarmente (dunque non soltanto a seguito di una valutazione complessiva). In termini pratici, le violazioni contabili riscontrate in seno al contribuente sono talmente gravi da poter consentire, singolarmente, l'accertamento, talché a maggior ragione, viste nel loro insieme, non sussiste dubbio di sorta[14].

> Dovendosi anche sottolineare che nel caso specifico i giudici di legittimità evidenziano che il ricorso nemmeno argomenta sulla gran parte dei molteplici elementi sintomatici dell'inattendibilità complessiva della contabilità[15], con la conseguenza inevitabile "*che pertanto*

[11] Sul punto la Suprema Corte altresì evidenzia che "*se resta valido il principio generale della liceità e validità di una motivazione per relationem alla sentenza impugnata o ad altri atti acquisiti al processo, a fortiori non può ritenersi eluso l'obbligo motivazionale quando il giudice riporti parzialmente o integralmente il contenuto di un atto di parte mostrando di averne consapevolmente recepito il contenuto a fondamento della propria decisione, come nella specie è avvenuto sia per la specificità delle questioni trattate, sia perché la CTR, in uno dei pochi passi non riprodotti, ha esplicitamente ancorato il contenuto delle successive argomentazioni a circostanze deducibili dal pvc, consapevolmente assunto quale fonte di riscontro*".

[12] Nello specifico parte ricorrente ritiene insussistenti i motivi per ritenere inattendibili le scritture contabili, poiché a suo avviso sarebbero stati desunti da circostanze prive di rilievo e a loro volte prive dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, evidenziando altresì che su determinate circostanze la CTR non avrebbe motivato o avrebbe motivato contraddittoriamente (in particolare quelle relative alle carenze del libro matricola relative ai dipendenti).

[13] Come si legge dalla ordinanza in commento, la CTR ha dato evidenza "*sia della vistosa lacuna di presenza di dipendenti nel periodo indicato (procedendo a trattare degli elementi induttivi dai quali tale lacuna assume connotati di gravità e precisione), sia delle ragguardevoli discordanze delle consistenze delle rimanenze finali e quelle iniziali (tali da stravolgere totalmente l'entità del risultato d'esercizio), entrambe non coincidenti con quelle indicate nel modello Unico 2003, non raccordate neppure a mezzo di scritture di rettifica, ed aggravate dall'impossibilità di procedere a controllo analitico per la mancata redazione dell'inventario, violazione quest'ultima che, secondo costante orientamento di questa Corte, sarebbe di per sé sola sufficiente a giustificare il ricorso all'accertamento col metodo induttivo, per la particolare importanza di tale documento al fine di ricostruire fedelmente i flussi economici dell'impresa; ed ancora dalle decisive incongruenze del conto cassa, risultato negativo per varie migliaia di euro per diversi periodi dell'anno, e dalle discordanze delle annotazioni di detto conto con le operazioni registrate sul conto corrente della Società (non sanate neppure dalla tardiva produzione di altri mastrini di conto non resi disponibili nel corso della verifica*".

[14] Sia consentito in merito di esprimere la condivisione della richiamata conclusione: a ben vedere, la cassa negativa, la discordanza delle rimanenze, il disallineamento dei conti correnti, la mancanza dell'inventario, etc., sono tutte violazioni gravissime, ognuna delle quali in grado di consentire un accertamento induttivo puro. Nel caso specifico, dunque, è possibile sostenere che il contribuente ha preferito "evitare dubbi", concentrando il più possibile le violazioni contabili, dando un comodo assist all'ente accertatore.

[15] Al riguardo, la Suprema Corte evidenzia che anche le critiche avanzate all'operato dell'Amministrazione finanziaria, come nel caso delle omesse annotazioni sul libro paga, si concentrano solo sulla valutazione del presunto "peso induttivo" degli elementi presi in considerazione

> *le prove circa tali profili di inattendibilità si trasformano in elementi presuntivi utilizzabili al fine di ricostruire l'effettivo volume d'affari, in difetto di prova contraria, il cui onere grava, contrariamente a quanto sostenuto dai ricorrenti, sulla società accertata e sui suoi soci*".

In definitiva, posto che le censure dei ricorrenti si risolvono in una sorta di richiesta di rivalutazione nel merito delle fonti di prova già analiticamente e coerentemente apprezzate dal giudice del merito, anche la terza obiezione di parte è ritenuta inaccettabile dal giudice di legittimità, che invece rimarca la validità dell'accertamento operato con il metodo induttivo (e non poteva essere altrimenti, attesa l'imbarazzante sequenza di errori contabili rinvenuti).

Osservazioni conclusive

L'accertamento induttivo, potendo essere fondato sull'utilizzo di presunzioni semplicissime, richiede tassative cautele applicative, puntualmente stabilite dal Legislatore. La casistica delle violazioni gravi e ripetute nell'assetto contabile è sicuramente la fattispecie più delicata da ravvisare e valutare, ma una volta che tale elemento probatorio è stato offerto da parte dell'Amministrazione finanziaria, come nel caso dapprima analizzato di totale incoerenza di una serie di elementi (come, tra l'altro, l'assenza dell'inventario, il non allineamento delle rimanenze tra un anno e l'altro, la cassa negativa, etc.), lo strumento induttivo trova valida e legittima applicazione, dovendo poi il contribuente dimostrare che invero le violazioni contestate hanno una giustificazione o comunque non rappresentano elementi tali da far ritenere inattendibile l'assetto contabile. In ciò è chiaro il principio di diritto enunciato dalla Corte di Cassazione nella ordinanza n. 20793/2020, che deve essere tenuto ben a mente: al ricorrere dei presupposti per l'accertamento con metodo induttivo, da un lato l'Amministrazione finanziaria ha facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e può fondare l'accertamento su presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, dall'altro scatta l'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente, tenuto a provare che il reddito accertato non è stato conseguito.

SCHEDA DI SINTESI

L'accertamento induttivo opera al ricorrere delle specifiche ipotesi normative stabilite dal Legislatore. Tra queste, particolare rilievo nella pratica professionale assume la declaratoria di

dall'organo giudicante di secondo grado, senza però avanzare obiezioni alla "*coerenza intrinseca o alla pertinenza degli stessi*", laddove invece la valutazione della CTR è puntuale e analitica, nonché coerente, mediante l'adeguato richiamo dei "*report di interventi effettuati in una serie di giornate in località diverse e sulla compatibilità degli stessi con il numero di automobili e cellulari in dotazione alla Società ed al personale*".

inattendibilità dell'assetto contabile del contribuente, a causa di violazioni gravi, numerose e ripetute.

La circostanza che si sia in presenza di una contabilità inattendibile consente all'Amministrazione finanziaria di utilizzare qualsiasi metodologia per la ricostruzione dei ricavi/compensi, prescindendo dal dato contabile e potendo fare riferimento anche alle c.d. presunzioni semplicissime, ossia a elementi indiziari che possono anche essere privi delle caratteristiche di gravità, precisione e concordanza richieste invece per le presunzioni qualificate utilizzate nell'ambito degli accertamenti analitici induttivi.

L'ordinanza n. 19658/2020 offre un importante riscontro pratico del ricorrere degli elementi di inattendibilità del dato contabile, evidenziando come nel caso specifico il riscontro di molteplici errori, dal libro matricola non coerente all'assenza dell'inventario, dalle differenze nelle rimanenze alla cassa negativa, etc., consente di avere un insieme di violazioni che già singolarmente considerate permetterebbero l'accertamento induttivo, con l'ovvia conseguenza che se presenti contemporaneamente non vi sono dubbi alla legittimità di tale metodologia di controllo.

L'ordinanza n. 20793/2020 fissa invece il principio di fondo da tener presente in tali accertamenti: al ricorrere dei presupposti per l'accertamento con metodo induttivo, da un lato l'Amministrazione finanziaria ha facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e può fondare l'accertamento su presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, dall'altro scatta l'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente, tenuto a provare che il reddito accertato non è stato conseguito.

Accertamento e contenzioso n. 69/2021

La legittimità di un finanziamento soci necessita di una formale delibera

di Gianfranco Antico - pubblicista

Premessa

La pronuncia della Corte di Cassazione – ordinanza n. 24746/2020 – secondo cui la legittimità di un finanziamento soci - opponibile al Fisco - richiede la regolarità formale delle delibere assembleari e delle scritture contabili, in tempi coerenti con l'andamento finanziario del periodo, diversamente l'erogazione finanziaria deve ritenersi reimmissione in azienda di utili occulti, ci induce a esaminare i diversi profili accertativi del finanziamento soci non "*trasparente*".

L'ordinanza della Corte di Cassazione n. 24746/2020

Una società – esercente attività di lavorazione e commercializzazione di frutta e ortaggi - viene raggiunta da un avviso di accertamento per l'anno di imposta 2006, con il quale, fra l'altro, vengono contestati omessi ricavi per oltre 57.000 euro, desumendoli dal conto debiti verso soci, che dissimula un finanziamento della compagine sociale a favore del sodalizio.

Esperito senza esito il tentativo di accertamento con adesione, il ricorso in primo grado viene rigettato perché ritenuto tardivo, mentre la Commissione d'Appello, verificava la tempestività in ragione della sospensione del termine a impugnare, giusta l'istanza di accertamento con adesione, confermava alcune riprese a tassazioni, mentre annullava - fra le altre- quella relativa al finanziamento soci, ritenendo legittime le anticipazioni effettuate a favore della società da parte del socio di maggioranza, "*ritenendo mera supposizione dell'ufficio la ripresa a tassazione e affermando essere mera irregolarità la redazione di verbale di assemblea sul punto*".

Ricorre per cassazione l'Amministrazione finanziaria, per violazione dell'articolo 2467, cod. civ., lamentando in sostanza che la CTR abbia ritenuto ritualmente avvenuto un finanziamento soci, al di fuori delle 2 precise ipotesi con cui è consentito dal citato articolo, cioè uno stato di squilibrio finanziario in ragione dell'attività svolta, oppure nei casi in cui sarebbe ragionevole un conferimento. Tali condizioni non sono state riscontrate dalla CTR, "*che ha ritenuto ugualmente legittimo il prestito, teso invece a mantenere operativa un'attività in perdita, la cui conduzione antieconomica è indice di ricavi occulti,*

fatti rientrare in società attraverso il finanziamento soci appunto". E a sostegno richiama un precedente con cui la Corte ha ritenuto che "*in tali ipotesi sia ammissibile il finanziamento soci, con apprezzamento sulla loro sussistenza che spetta al giudice anche d'ufficio (cfr. Cassazione n. 12994/2019)*". Soprattutto, in tema di Srl, "*ai fini della qualificazione in termini di finanziamento della erogazione di denaro fatta dal socio alla società, è determinante la circostanza che l'operazione sia stata contabilizzata nel bilancio di esercizio che costituisce il documento contabile fondamentale nel quale la società dà conto dell'attività svolta e che rende detta operazione opponibile ai terzi, compreso l'Erario, essendo invece irrilevante la modalità di conferimento prescelta all'interno dell'ente (cfr. Cassazione n. 6104/2019), sicché non poteva essere degradata a mera irregolarità formale l'assenza di verbali assembleari sul punto, che non potrebbe spostare la natura delle operazioni avvenute..., quando invece ne costituisce elemento contabile fondamentale al fine della qualificazione quale prestito soci, secondo i principi sopra enunciati, nonché per i profili contabili riflessi, tra cui quelli fiscali. In altri termini, la legittimità di un finanziamento soci - opponibile al Fisco- richiede la regolarità formale delle delibere assembleari e delle scritture contabili, in tempi coerenti con l'andamento finanziario del periodo, diversamente l'erogazione finanziaria deve ritenersi re-immissione in azienda di utili occulti*".

Quadro giuridico

Nella generalità dei casi, quando la somma di denaro affluisce alla società senza alcun obbligo di restituzione, andando a incrementare il patrimonio, essa assume la natura di conto di capitale.

Dal punto di vista contabile il conto da utilizzare in contropartita all'entrata finanziaria potrebbe essere il seguente:

- versamento in conto capitale: aumento del capitale sociale già deliberato, nell'attesa dell'iscrizione nel Registro Imprese dell'attestazione degli amministratori dell'intervenuto aumento del capitale sociale, *ex* articolo 2444, cod. civ., nei 30 giorni dell'avvenuta sottoscrizione delle azioni di nuova emissione;
- versamento in conto futuro aumento di capitale: si tratta di versamenti effettuati in previsione di un futuro aumento di capitale sociale;
- versamenti a fondo perduto: nuovi conferimenti per il fabbisogno dell'impresa (riserve di capitale);
- versamenti a titolo di finanziamento; trattasi di versamenti soci, che generano un debito societario nei loro confronti, atteso che vi è l'obbligo di restituzione.

L'allora Ministero delle finanze, con la circolare n. 7/1997, ha avuto modo di precisare che si intendono versate in conto capitale non soltanto le somme destinate a copertura di un aumento di capitale (attuale o futuro) ma anche quelle che vengono acquisite al patrimonio sociale senza che ne derivi un obbligo di restituzione a carico della società.

Viceversa, quando la somma di denaro dovrà essere restituita dalla società beneficiaria al socio sovventore, contabilmente avremo: finanziamento soci; creditori diversi; debiti di terzi, etc..

Distinguiamo, quindi, i versamenti, a seconda della natura di conferimento ovvero di finanziamento:

– versamenti/conferimenti (versamenti a fondo perduto; versamenti in conto futuro aumento di capitale; versamenti in conto capitale);

– versamenti/finanziamenti (versamenti effettuati dai soci nei confronti della società, a titolo di prestito, con obbligo di restituzione).

Il recupero dei ricavi non contabilizzati

Il classico percorso investigativo porta i verificatori a sostenere che il finanziamento dei soci costituisca il frutto di ricavi non contabilizzati. In pratica, si fa entrare il "nero pulito".

Particolarmente significativa, sotto questo aspetto, è la sentenza n. 24531/2007 della Corte di Cassazione, secondo cui "*il considerevole aumento di capitale della società costituita a base familiare da soci che risultavano fiscalmente nullatenenti, rendeva plausibile l'ipotesi erariale che l'aumento di capitale si spiegasse con l'occultamento fiscale di redditi societari, poi trasformati in aumento di capitale e che spettava al contribuente dimostrare la diversa fonte di provenienza del denaro, per superare la presunzione di utilizzo di redditi in evasione d'imposta*" (nel caso in questione, durante una verifica fiscale nei confronti di una Srl a base familiare, emergeva che i soci – con redditi assolutamente esigui - avevano effettuato anticipazioni infruttifere alla società per importi particolarmente rilevanti).

Ancora con l'ordinanza n. 16601/2018, gli Ermellini hanno cassato la sentenza di secondo grado che aveva escluso che i finanziamenti dei soci, sprovvisti di redditi idonei a giustificare tali versamenti, peraltro effettuati in contanti e, quindi, con mezzi di pagamento non tracciabili, costituissero ricavi non contabilizzati, così violando la presunzione di cui all'articolo 39, D.P.R. 600/1973 e le regole di riparto probatorio, ponendo a carico dell'Amministrazione finanziaria l'inesistente onere di "*chiedere alla contribuente conto e ragione della provenienza causale finanziaria di quei finanziamenti*", la cui omissione rendeva "*non giustificato l'accertamento*". Per i massimi giudici, invero, "*i fatti rilevati dall'ufficio e posti a fondamento dell'accertamento, ovvero l'aumento di capitale della società da soci privi di capacità reddituale che consentisse loro di effettuare quei versamenti, peraltro in contanti, e quindi mezzi di pagamento non*

tracciabili, "ha generato nell'ufficio la presunzione che, in effetti, l'aumento di capitale nascondesse l'occultamento fiscale di redditi societari poi tradotti in aumento di capitale. Quanto sopra costituisce presunzione, sia pure semplice, che imponeva ai contribuenti di dare conto, in qualche modo, della provenienza del denaro oggetto dell'aumento di capitale" (Cassazione n. 24531/2007) e, pertanto, non incombeva di certo sull'amministrazione finanziaria "in sede di verifica" l'onere di "chiedere alla contribuente conto e ragione della provenienza causale finanziaria di quei finanziamenti", né tanto meno da tale omissione la CTR poteva far discendere l'annullamento della ripresa a tassazione di quei finanziamenti".

> E ai fini di qualificare la natura dei versamenti effettuati in favore della società, l'onere della prova gravante sul socio non è soddisfatto per mezzo delle sole annotazioni presenti nel libro giornale, non potendosi attestare al mero dato formale.

Così si esprime la Corte di Cassazione nella sentenza n. 4076/2020. *"Questa Corte, a fronte della crescente diffusione nella prassi societaria di fenomeni intesi a sopperire alla debolezza della struttura finanziaria delle imprese mediante il ricorso a strumenti di varia natura, ha da tempo messo in luce, in relazione agli apporti operati in tal senso dai soci, la distinzione tra finanziamenti e versamenti in conto capitale (Cassazione, n. 6315/1980) o, come pure si è precisato rimarcando la diversa fonte causale di ciascuna operazione, tra "erogazioni di capitale di credito" ed "erogazioni di capitale di rischio" (Cassazione, n. 7692/2006). Le prime sono di regola ricondotte allo schema negoziale del mutuo, di guisa che, mentre il socio assume la veste di creditore della società, questa iscrive la relativa posta tra i propri debiti e sarà tenuta al suo rimborso alla scadenza (Cassazione, n. 7427/2002); le seconde danno, invece, vita ad un negozio atipico di conferimento, che è destinato ad incrementare il patrimonio sociale, mettendo a disposizione della società i mezzi finanziari che questa potrà utilizzare in funzione di deliberare future operazioni di aumento del capitale sociale e che non danno titolo alla restituzione se non a seguito della sua liquidazione e nei soli limiti dei residui attivi (Cassazione, n. 16393/2007). Più in dettaglio, i versamenti effettuati dai soci in conto capitale, sebbene non diano luogo ad un immediato incremento del capitale sociale e non attribuiscano alle relative somme la condizione giuridica propria del capitale, hanno tuttavia una causa che, di regola, è diversa da quella del mutuo ed è assimilabile a quella del capitale di rischio. Siffatti versamenti, variamente denominati, sono connotati dalla comune caratteristica di essere destinati ad incrementare il patrimonio della società, senza riflettersi sul capitale nominale della società, non danno luogo a crediti esigibili nel corso della vita della società e possono essere chiesti dai soci in restituzione soltanto per effetto dello scioglimento della società, nei limiti dell'eventuale residuo attivo del bilancio di liquidazione. Tuttavia, tra la società e i soci può anche essere convenuta l'erogazione di capitale di credito; quindi, i soci possono effettuare versamenti in favore della società a titolo di mutuo (con o senza interessi), riservandosi il diritto alla restituzione anche durante*

la vita della società. (Cassazione, n. 7980/2007)". Osservano gli Ermellini, che per stabilire "*se un determinato versamento tragga origine da un mutuo o se invece sia stato effettuato quale apporto del socio al patrimonio della società o, meglio, se il versamento del socio alla società possa ritenersi effettuato per un titolo che ne giustifichi la restituzione al di fuori dell'ipotesi di liquidazione, occorre accertare quale sia stata la reale intenzione dei soggetti tra i quali il rapporto si è instaurato, verificando, secondo le regole interpretative della volontà negoziale, se tra socio e società sia intercorso un rapporto di finanziamento inquadrabile nello schema del mutuo o se sia intervenuto un contratto atipico di conferimento di capitale diretto unicamente ad incrementare il patrimonio sociale (Cassazione, n. 9471/2000)"*. Tuttavia, al fine di consentire al giudice di operare siffatto apprezzamento, *"è onere della parte, che reclami anzitempo la restituzione delle somme corrisposte alla società, provare che i detti versamenti siano stati eseguiti per un titolo che ne giustifichi la pretesa di restituzione (Cassazione, n. 2314/1996). Eppur vero che in ciò può essere d'ausilio l'appostazione con cui il versamento è stato recepito in bilancio (Cassazione, n. 21563/2008), dato che i conferimenti in conto capitale concorrono a costituire una riserva di patrimonio netto, mentre i versamenti a titolo di mutuo vanno iscritti tra i debiti, sicché la circostanza che nel bilancio della società quei versamenti risultino collocati in una voce di debito può costituire un utile elemento per qualificare la natura dell'operazione finanziaria (Cassazione, n. 7692/2006)*". E qui la precisazione operata dai giudici di piazza Cavour: "*la denominazione con cui gli stessi sono stati annotati nella contabilità sociale non è di per sè sufficiente, in difetto di più specifiche indicazioni circa la natura e le condizioni del finanziamento, per attribuire all'apporto una natura piuttosto che un'altra (Cassazione, n. 7980/2007), stante anche la varietà e la relativa imprecisione che sovente caratterizzano tali denominazioni e annotazioni contabili (Cassazione, n. 7692/2006)*".

La fruttuosità dei finanziamenti operati

In forza di quanto disposto dall'articolo 46, comma 1, Tuir (*ex* articolo 43), i finanziamenti effettuati dai soci alle società commerciali in cui partecipano vanno considerati a titolo di mutuo *ex* articolo 1813 e ss., cod. civ. – presunzione legale relativa – e se non risulta che il finanziamento sia stato fatto ad altro titolo come appunto prevede la norma in questione, ne scaturisce la fruttuosità dei finanziamenti operati[1].

[1] La presunzione legale di onerosità per i versamenti effettuati dal socio alla società, è applicabile anche ai versamenti effettuati da soci imprenditori, in forma individuale o collettiva. Ne consegue che, in caso di mancato superamento della presunzione legale, gli interessi attivi concorrono a formare il reddito prodotto dall'impresa (Cassazione n. 1475/2020). Rileva la Corte che sul punto è già intervenuta affermando come "*in tema di imposte sui redditi, la presunzione legale di onerosità per i versamenti effettuati dal socio alla società, prevista dall'articolo 43,* Tuir *ai fini della determinazione del reddito di capitale delle persone fisiche, è applicabile anche ai versamenti effettuati da soci imprenditori, in forma individuale o collettiva, non facendo la norma cenno alcuno ad una pretesa natura di persona solo "fisica" dei soci destinatari della presunzione ed essendo tale limitazione, in carenza di qualsivoglia concreto elemento di differenziazione, contraria ad una interpretazione normativa coerente con i*

> Una volta verificato in bilancio l'esistenza del debito nei confronti dei soci, per somme da questi precedentemente versate alla società e che si considerano date a mutuo se, dai bilanci allegati alle dichiarazioni dei redditi delle società, non risulta che il versamento è stato effettuato ad altro titolo, a norma del comma 2, dell'articolo 45, Tuir (*ex* articolo 42), vige la presunzione, salvo prova contraria, della percezione degli interessi alle scadenze e nella misura pattuita per iscritto; se nulla viene stabilito per iscritto, gli interessi si presumono percepiti nell'ammontare maturato nel periodo d'imposta, nella misura del saggio legale, per connessione con l'articolo 1284, cod. civ., rafforzata dal comma 3, dell'articolo 56, Tuir.

La novella recata dal Tuir ha operato, pertanto, un capovolgimento logico della precedente disposizione del vecchio D.P.R. 597/1973. La nuova formulazione dell'articolo 46, Tuir presume, infatti, l'esistenza del titolo (le somme versate si considerano date a mutuo), salvo sempre prova contraria da ricercare nelle rilevazioni contabili del mutuante e del mutuatario (se dai bilanci allegati alle dichiarazioni dei redditi non risulta che il versamento è stato effettuato ad altro titolo) e riconduce la quantificazione e qualificazione dell'imponibile nell'ambito dei redditi di capitale.

L'orientamento assunto dalla Suprema Corte – in senso conforme sentenza n. 2735/2011 dove la Cassazione ha sostenuto che *"i versamenti dei soci alla società si presumono onerosi"*, con la precisazione che la presunzione di onerosità del versamento *"è vincibile soltanto nei modi e nelle forme tassativamente stabilite dalla legge, in particolare dimostrando che i bilanci allegati alle dichiarazioni dei redditi della società contemplavano un versamento fatto a titolo diverso dal mutuo"* - possiamo quindi ritenerlo ormai consolidato[2].

---

precetti dettati dagli articoli 3 e 53, Costituzione, in quanto finirebbe per trattare diversamente situazioni economiche identiche. Ne consegue che, in caso di mancato superamento della presunzione legale, gli interessi attivi, al pari di quelli prodotti da qualsiasi finanziamento a terzi, concorrono a formare il reddito prodotto dall'impresa (individuale o collettiva), come espressamente previsto dall'articolo 45, Tuir cit. e confermato dall'articolo 95, nella parte in cui considera il reddito complessivo delle società quale reddito d'impresa "da qualsiasi fonte provenga" (numerazione delle norme anteriore al D.Lgs. n. 344/2003) (Cfr. Cassazione n. 12251/2010)".

[2] Con la sentenza n. 17839/2016, la Corte di Cassazione ha confermato che i versamenti dei soci alla società si presumono onerosi, e non fa differenza che siano fatti dal socio persona fisica o dal socio imprenditore, *"non facendo la norma cenno alcuno ad una pretesa natura di persona solo "fisica" dei soci destinatari della presunzione ed essendo tale limitazione, in carenza di qualsivoglia concreto elemento di differenziazione, contraria ad una interpretazione normativa coerente con i precetti dettati dagli articoli 3 e 53, Costituzione, in quanto finirebbe per trattare diversamente situazioni economiche identiche"*. L'onerosità del versamento è dunque presunta: *"e consegue che, in caso di mancato superamento della presunzione legale, gli interessi attivi, al pari di quelli prodotti da qualsiasi finanziamento a terzi, concorrono a formare il reddito prodotto dall'impresa (individuale o collettiva), come espressamente previsto dall'articolo 45, Tuir, cit. e confermato dall'articolo 95, nella parte in cui considera il reddito complessivo delle società quale reddito d'impresa "da qualsiasi fonte provenga"* (n. 12251/2010). Inoltre, precisano i massimi giudici, la presunzione di onerosità del prestito non è vincibile con ogni mezzo, *"ma soltanto nei modi e nelle forme tassativamente stabilite dalla legge, in particolare dimostrando che i bilanci allegati alle dichiarazioni dei redditi della società contemplavano un versamento fatto a titolo diverso dal mutuo (n. 16445/2009). Conseguentemente, da un lato è irrilevante, per superare la presunzione, che le somme siano state utilmente investite, circostanza che non può di certo significare che sono state gratuitamente elargite dai soci; dall'altro la presunzione può essere vinta, come si è detto, solo in ragione di precisi elementi, ossia fornendo la dimostrazione richiesta della iscrizione in bilancio del versamento come fatto a titolo diverso dal mutuo"*. Nel caso di specie, a seguito di una verifica presso una società a ristretta base azionaria (la società era partecipata da soli due soci, padre e figlio, e amministrata da altro parente) era stato rilevato che i soci avevano convenuto di non incassare gli utili realizzati dal 1994 al 2000, lasciandoli nella disponibilità della società. Da tale verifica l'Agenzia delle entrate ha dedotto che la rinuncia alla riscossione degli utili costituisse per i soci un finanziamento a favore della società, che dunque era da presumere avesse corrisposto gli interessi ai finanziatori.

Fiscalmente, ai sensi dell'articolo 26, comma 5, D.P.R. 600/1973, il soggetto erogante (società) è tenuto a operare la ritenuta d'acconto, in ordine agli interessi maturati sul finanziamento dei soci. Ovviamente, la ritenuta, seguendo il legittimo ragionamento della Corte di Cassazione, va effettuata sia nell'ipotesi in cui gli interessi siano stati effettivamente corrisposti, sia nelle ipotesi in cui si presumono *ex lege* (cfr. Cassazione, sentenza n. 15869/2009, secondo cui "*una presunzione "juris tantum" di onerosità dei mutui dei soci in favore della società, con conseguente attitudine dei mutui stessi a produrre interessi e, quindi, reddito da capitale assoggettabile alla ritenuta d'acconto prevista dal D.P.R. 600/1973, articolo 26*")[3].

Sul punto, in sede dottrinaria[4], è stato rilevato che:

> *"la Cassazione ha evidenziato che c'è l'obbligo della ritenuta sia quando la corresponsione è effettivamente avvenuta, sia anche quando è solo presunta dalla legge. Nella sentenza non è precisato il criterio per l'individuazione del momento di effettuazione della citata ritenuta. Tuttavia, è verosimile che quando la società imputa per competenza la quota di interessi, contestualmente deve provveder al versamento della ritenuta".*

L'altra faccia della medaglia è la tassazione degli interessi in capo ai finanziatori: se il percettore è un soggetto Irpef, non imprenditore, gli interessi attivi costituiscono redditi di capitale, *ex* articolo 44, comma 1, lettera a), Tuir, se soggetto imprenditoriale, gli interessi attivi concorrono nel reddito d'impresa.

L'eventuale sintetico

Se il socio finanzia l'impresa vuol dire che ha i soldi per farlo. Ciò significa che deve avere dichiarato dei redditi congrui, che gli consentono di giustificare il finanziamento.

Una volta constatato che i redditi personali non giustificano il finanziamento è probabile che occorra fare il "conto" con l'accertamento sintetico, di cui all'articolo 38, commi 4 e ss., D.P.R. 600/1973, sia nella vecchia che nella nuova formulazione: se il contribuente, in un anno x, ha effettuato versamenti

[3] Con l'ordinanza n. 3819/2018, la Corte di Cassazione ha accolto, fra l'altro, uno dei motivi di ricorso avanzati dall'Agenzia delle entrate, che lamentava la violazione e falsa applicazione degli articoli 42, Tuir e 26, comma 5, D.P.R. 600/1973 e dell'articolo 2697, cod. civ., sostenendo che il finanziamento corrisposto alla società dai soci si debba ritenere oneroso, salva prova contraria, sicché l'Amministrazione finanziaria è legittimata a recuperare la relativa ritenuta d'acconto. "*Questa Corte ha difatti già avuto occasione di chiarire che, in tema d'imposta sul reddito delle persone giuridiche, la dimostrazione della mancata percezione degli interessi attivi sulle somme date a mutuo incombe sul contribuente, già per il carattere normalmente oneroso del contratto di mutuo, quale previsto dall'articolo 1815, cod. civ., nonché in virtù della presunzione fissata dal comma 2, dell'articolo 45, Tuir (arg. ex Cassazione n. 20035/2015 e n. 9469/2010). Di qui la conseguenza che la società di capitali che abbia ricevuto somme di denaro a titolo di mutuo dai propri soci ha l'obbligo di effettuare la ritenuta d'acconto sugli interessi corrispettivi dovuti ai soci mutuanti in conseguenza del finanziamento, ai sensi dell'articolo 26, D.P.R. 600/1973, non solo nel caso in cui la corresponsione dei suddetti interessi sia effettivamente avvenuta, ma anche quando essa sia soltanto presunta dalla legge (Cassazione n. 16821/2007 e n. 15868/2009)*".

[4] Cfr. L. Ambrosi, "*Prestito dei soci con ritenuta d'acconto sui presunti interessi*", in Il Sole 24ore del 17 febbraio 2018.

a favore della società per 100.000 euro, e ha dichiarato nell'anno del finanziamento e negli anni precedenti redditi annui di poco superiore a 10.000 euro, qualcosa non torna, e il contribuente probabilmente sarà chiamato dall'ufficio a giustificare tali incongruenze.

SCHEDA DI SINTESI

La pronuncia della Corte di Cassazione – ordinanza n. 24746/2020 – secondo cui la legittimità di un finanziamento soci - opponibile al Fisco - richiede la regolarità formale delle delibere assembleari e delle scritture contabili, in tempi coerenti con l'andamento finanziario del periodo, diversamente l'erogazione finanziaria deve ritenersi reimmissione in azienda di utili occulti, ci induce a esaminare i diversi profili accertativi del finanziamento soci non trasparente.

In tema di Srl, "*ai fini della qualificazione in termini di finanziamento della erogazione di denaro fatta dal socio alla società, è determinante la circostanza che l'operazione sia stata contabilizzata nel bilancio di esercizio che costituisce il documento contabile fondamentale nel quale la società dà conto dell'attività svolta e che rende detta operazione opponibile ai terzi, compreso l'Erario, essendo invece irrilevante la modalità di conferimento prescelta all'interno dell'ente (cfr. Cassazione n. 6104/2019), sicché non poteva essere degradata a mera irregolarità formale l'assenza di verbali assembleari sul punto, che non potrebbe spostare la natura delle operazioni avvenute..., quando invece ne costituisce elemento contabile fondamentale al fine della qualificazione quale prestito soci, secondo i principi sopra enunciati, nonché per i profili contabili riflessi, tra cui quelli fiscali. In altri termini, la legittimità di un finanziamento soci - opponibile al Fisco- richiede la regolarità formale delle delibere assembleari e delle scritture contabili, in tempi coerenti con l'andamento finanziario del periodo, diversamente l'erogazione finanziaria deve ritenersi re-immissione in azienda di utili occulti*".

Il classico percorso investigativo porta i verificatori a sostenere che il finanziamento dei soci costituisca il frutto di ricavi non contabilizzati. In pratica, si fa entrare il "nero pulito".

In forza di quanto disposto dall'articolo 46, comma 1, Tuir (*ex* articolo 43), i finanziamenti effettuati dai soci alle società commerciali in cui partecipano vanno considerati a titolo di mutuo *ex* articolo 1813 e ss., cod. civ. – presunzione legale relativa – e se non risulta che il finanziamento sia stato fatto ad altro titolo come appunto prevede la norma in questione, ne scaturisce la fruttuosità dei finanziamenti operati.

L'altra faccia della medaglia è la tassazione degli interessi in capo ai finanziatori: se il percettore è un soggetto Irpef, non imprenditore, gli interessi attivi costituiscono redditi di capitale, *ex* articolo 44, comma 1, lettera a, Tuir, se soggetto imprenditoriale, gli interessi attivi concorrono nel reddito d'impresa.

Se il socio finanzia l'impresa vuol dire che ha i soldi per farlo. Ciò significa che deve avere dichiarato dei redditi congrui, che gli consentono di giustificare il finanziamento.

Accertamento e contenzioso n. 69/2021

La legittimazione del cliente al rimborso diretto dell'Iva da parte dell'Erario

di Marco Peirolo - dottore commercialista e componente del *Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne*

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 27649/2020, è tornata a pronunciarsi sulla legittimazione del cessionario/committente a rivolgersi direttamente nei confronti dell'Erario al fine di ottenere il rimborso dell'Iva non restituita dal cedente/prestatore, nella specie a seguito della risoluzione del contratto stipulato dalle parti.

La descrizione della fattispecie

Nel caso risolto dalla Suprema Corte, l'Amministrazione finanziaria ha rigettato l'istanza di rimborso dell'Iva corrisposta dal cliente al fornitore a titolo di rivalsa in relazione alle fatture emesse per il pagamento di alcuni acconti di prezzo.

A seguito della risoluzione del contratto, il fornitore ha restituito al cliente l'imponibile versato, ma non la relativa Iva, rispetto alla quale il cliente ha chiesto il rimborso all'Amministrazione finanziaria che lo ha respinto sostenendo che, per il recupero dell'imposta, il fornitore avrebbe dovuto emettere la nota di variazione in diminuzione di cui all'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972 o, in difetto, il cliente avrebbe dovuto chiedere il rimborso direttamente al fornitore, nel frattempo fallito, in base ai rimedi previsti dal diritto civile.

Effetti conseguenti all'effettuazione di un'operazione con addebito dell'Iva in fattura

> Identificando il fornitore nel soggetto legittimato a pretendere il rimborso dall'Amministrazione finanziaria e obbligato a restituire al cliente l'imposta pagata a titolo di rivalsa, la Suprema Corte – con un orientamento consolidato – ha stabilito che, dall'effettuazione di un'operazione imponibile discende un triplice rapporto, rispettivamente tra:
> - l'Amministrazione finanziaria e il cedente/prestatore, per il pagamento dell'imposta;

- il cedente/prestatore e il cessionario/committente, in ordine alla rivalsa dell'imposta;
- l'Amministrazione finanziaria e il cessionario/committente, per ciò che attiene alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa.

Si tratta di rapporti che, pur essendo collegati, non interferiscono tra loro, in quanto soltanto il fornitore ha titolo ad agire per il rimborso dell'Iva nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, la quale, pertanto, essendo estranea al rapporto tra il fornitore e il cliente, non può essere tenuta a rimborsare direttamente a quest'ultimo quanto dal medesimo versato in via di rivalsa.

In particolare, la giurisprudenza ha affermato che[1]:

- il fornitore non può opporre al cliente – il quale agisca nei suoi confronti per la restituzione dell'indebito *ex* articolo 2033, cod. civ. – l'avvenuto versamento dell'imposta, il cui obbligo è previsto dal richiamato articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972;
- il cliente non può opporre all'Amministrazione finanziaria – che escluda la detrazione dell'imposta erroneamente liquidata in fattura – che l'imposta è stata assolta in via di rivalsa e versata all'Erario;
- il fornitore ha titolo ad agire per il rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'articolo 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992 (ora articolo 30-*ter*, comma 1, D.P.R. 633/1972), la quale pertanto, come sopra anticipato, essendo estranea al rapporto tra fornitore e cliente, non può essere tenuta a rimborsare direttamente a quest'ultimo quanto dallo stesso versato in via di rivalsa.

Limiti all'esclusione della legittimazione del cliente al rimborso diretto da parte dell'Erario

Nel caso di specie, la Corte di Cassazione ha aderito all'orientamento di cui sopra, che in via di principio esclude la legittimazione del cliente al rimborso dell'Iva direttamente da parte dell'Erario in ragione del rapporto di rivalsa con il fornitore, avente natura privata.

Tuttavia, l'eccezione – che ricorre nella fattispecie dedotta in giudizio – è rappresentata dal caso in cui il fornitore sia stato dichiarato fallito.

Procedendo con ordine, occorre osservare che la giurisprudenza comunitaria ha più volte sottolineato che, in assenza di una disciplina – sul piano comunitario – in materia di domande di rimborso delle imposte, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire i requisiti al

[1] Cfr. Cassazione n. 6419/2003, n. 6632/2003, n. 24794/2005, n. 14933/2011, n. 4020/2012 e n. 17169/2015.

ricorrere dei quali tali domande possano essere presentate, purché i requisiti in questione rispettino i princìpi di equivalenza e di effettività, vale a dire non siano meno favorevoli di quelli che riguardano reclami analoghi basati su norme di natura interna e non siano congegnati in modo da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione Europea[2]. Peraltro, un sistema nel quale, da un lato, il fornitore che ha versato alle Autorità tributarie l'Iva può chiederne il rimborso e, dall'altro, il cliente può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti del fornitore, rispetta i princìpi di neutralità e di effettività, consentendo al cliente, gravato dell'imposta in precedenza fatturata, di ottenere il rimborso delle somme versate[3].

> È, dunque, compito degli Stati membri prevedere gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire al cliente di recuperare l'imposta fatturata, in modo da rispettare il principio di effettività; sicché, soltanto se il rimborso risulti impossibile o eccessivamente difficile, il principio di effettività può imporre che il cliente sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti delle Autorità tributarie[4].

Se, quindi, il cliente può ottenere il rimborso dell'imposta esperendo nei confronti del fornitore un'azione di ripetizione dell'indebito di rilevanza civilistica[5], i giudici di legittimità – nella sentenza n. 27649/2020 in commento – hanno osservato che, anche aderendo alla tesi erariale, il cliente avrebbe diritto al rimborso dell'Iva direttamente dall'Erario, atteso che il soggetto che ha effettuato (o avrebbe dovuto effettuare) il versamento dell'imposta, cioè il fornitore, è stato dichiarato fallito, come dedotto dalla stessa Agenzia delle entrate.

> Ne consegue che il cliente, che ha effettuato il pagamento dell'imposta in via di rivalsa, ha, in ogni caso, il diritto di rivolgersi direttamente all'Amministrazione finanziaria ai fini del rimborso, siccome – alla luce delle indicazioni della Corte Europea – il recupero del credito nei confronti del fornitore fallito sarebbe eccessivamente oneroso.
>
> Né, del resto, vale evidenziare che non sia stata posta in essere – come pure si sarebbe potuto e dovuto secondo la prospettazione dell'Agenzia delle entrate – la procedura di variazione prevista dall'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972, atteso che, secondo la Corte di Giustizia UE[6], una volta venuta meno l'operazione e in presenza di un mancato rimborso da parte del fornitore fallito, sarebbe manifestamente irragionevole costringere il cliente a:

[2] Cfr. Corte di Giustizia UE, causa C-564/15 del 27 aprile 2017, Farkas e causa C-35/05 del 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken.
[3] Cfr. Corte di Giustizia UE, causa C-35/05 del 15 marzo 2007, *cit.*.
[4] Cfr. Corte di Giustizia UE, cause riunite C- 660/16 e C-661/16 del 31 maggio 2018, Kollroß e Wirtl e causa C-564/15 del 27 aprile 2017, *cit.*.
[5] Cfr. Corte di Giustizia UE, causa C-427/10 del 15 dicembre 2011, Banca popolare antoniana veneta e causa C- 94/10 del 20 ottobre 2011, Danfoss.
[6] Cfr. Corte di Giustizia UE, cause riunite C-660/16 e C-661/16 del 31 maggio 2018, *cit.*.

- rettificare l'operazione, venendo così a disporre di un credito di importo identico a quello che l'Amministrazione finanziaria avrebbe recuperato dal fornitore a seguito della rettifica;
- azionare, quindi, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria il predetto credito al fine di ottenere il rimborso.

Legittimazione del cliente al rimborso diretto da parte dell'Erario secondo un diverso orientamento della Cassazione

Al di là dell'eccezione che ricorre nel caso di specie, alla quale i giudici di legittimità hanno fatto riferimento per confermare il diritto di rimborso del cliente, è opportuno rilevare che esiste un diverso orientamento della stessa giurisprudenza della Corte di Cassazione[7] in base al quale il principio sopra enunciato – relativo all'esclusione della legittimazione del cliente al rimborso diretto da parte dell'Amministrazione finanziaria – riflette un'impostazione "statica" dei rapporti in questione, tra le parti dell'operazioni e con l'Amministrazione – che devono essere riguardati considerando che il cliente, di norma, è al tempo stesso anche soggetto passivo d'imposta in relazione alle operazioni attive dallo stesso realizzate.

Occorre, infatti, ricordare, quanto alla pretesa di rimborso dell'Iva pagata in rivalsa dal cliente, che la stessa può essere diversamente diretta in considerazione della differente angolazione con la quale viene prospettata. In proposito:

– il rapporto di natura privatistica tra fornitore e cliente – che dà luogo alla giurisdizione del giudice ordinario, venendo meno la connotazione tributaria del rapporto controverso – si configura laddove il cliente rivesta la posizione di "consumatore finale", identificandosi nel soggetto definitivamente inciso dall'imposta[8];

– diversamente riemergendo il rapporto tributario – con conseguente legittimazione del cliente ad agire nei confronti dell'Amministrazione finanziaria – tutte le volte in cui l'indebita applicazione dell'Iva versata in rivalsa sull'acquisto di beni e servizi destinati all'esercizio dell'attività economica, venga a riflettersi sulla liquidazione dell'imposta nella dichiarazione annuale del contribuente, qualora l'ufficio contesti, in tutto o in parte, la detrazione dell'Iva in rivalsa, in quanto relativa a una operazione esente o imponibile, ma soggetta a una aliquota inferiore rispetto a quella indicata erroneamente in fattura[9].

[7] Cfr. da ultimo, Cassazione n. 24923/2016. Nello stesso senso, anche: Cassazione n. 20752/2008, n. 9107/2009, n. 355/2010, n. 18425/2012 e n. 17169/2015.
[8] Cfr. Cassazione SS.UU. n. 1147/2000 e n. 2686/2007.
[9] Cfr. Cassazione SS.UU. n. 20752/2008, n. 12433/2011 e n. 18425/2012.

> In base a questa impostazione, il rapporto tributario tra il cliente e l'Amministrazione finanziaria – in relazione al rimborso dell'imposta indebitamente versata in rivalsa al fornitore – viene a ravvisarsi non per il solo fatto che i beni e servizi acquistati "a monte" siano impiegati nell'attività svolta dal cliente, ma nel caso in cui la suddetta attività dia luogo ad operazioni imponibili, atteso che solo in tale ipotesi può trovare applicazione il principio di neutralità dell'Iva volto a traslare l'onere economico dell'imposta sul consumatore finale.
> Diversamente, nel caso in cui l'operatore economico abbia acquistato beni e servizi destinati in via esclusiva alla realizzazione di operazioni esenti o non imponibili, tale soggetto assume la stessa posizione, ai fini fiscali, del consumatore finale, non insorgendo a suo favore il diritto alla detrazione e né, tantomeno, al rimborso dell'Iva liquidata nella fattura passiva e versata in rivalsa al fornitore, venendo pertanto a gravare definitivamente a suo carico l'imposta.

Come rilevato da Assonime nella circolare n. 12/2018 (§ 1), "*tale doppia modalità di recupero dell'imposta può sollevare dei problemi operativi, posto che il fornitore potrebbe non essere a conoscenza della richiesta di rimborso avanzata dall'acquirente: se quest'ultimo dovesse tentare di recuperare l'imposta due volte – nei confronti sia del fornitore che dell'erario – si verificherebbe una situazione di abuso che dovrebbe risolversi mediante il diniego del rimborso all'acquirente o alla ripetizione di quanto fosse stato già rimborsato*".

Cessione frazionata d'azienda

> L'impostazione dinamica sopra descritta è stata confermata dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 24923/2016, con la quale è stato affermato, sulla scia della sentenza n. 17169/2015, che il cessionario è legittimato a chiedere il rimborso dell'Iva direttamente all'Amministrazione finanziaria nel caso in cui la cessione di più beni strumentali sia stata riqualificata dall'ufficio come un'operazione di cessione d'azienda, esclusa da Iva ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera b), D.P.R. 633/1972 e soggetta a imposta di registro in base al principio di alternatività di cui all'articolo 40, D.P.R. 131/1986.

Nel caso esaminato, la società ha acquistato alcuni immobili assoggettai a Iva con l'aliquota ordinaria (all'epoca dei fatti pari al 20%). L'ufficio, ravvisando nell'atto una cessione d'azienda, ha sottoposto l'operazione a imposta di registro.

La Suprema Corte, con riferimento alla distinzione tra assoggettamento a imposta di registro della cessione d'azienda e assoggettamento a Iva della cessione dei singoli beni, ha più volte interpretato l'articolo 2555, cod. civ. nel senso che la cessione d'azienda si configura quando i beni in precedenza

riconducibili al cedente abbiano mantenuto un'organizzazione autonoma idonea a consentire di esercitare un'attività d'impresa, seppur con inevitabili integrazioni che il cessionario abbia dovuto porre in essere, occorrendo valutare se la cessione ha carattere autonomo idoneo a dar luogo all'esercizio dell'attività d'impresa[10].

Per qualificare l'atto come cessione d'azienda, si deve verificare che si tratti di un insieme organicamente finalizzato *ex ante* all'esercizio dell'attività d'impresa di per sé idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività[11].

Il cessionario ha sostenuto che i giudici d'appello non hanno considerato che il cessionario stesso non ha adibito i beni costituenti l'azienda alla medesima attività d'impresa svolta dal cedente e ha locato a terzi solo parte dei beni acquistati. Tali circostanze, tuttavia, non assumono rilevanza per poter escludere che l'atto abbia concretizzato una cessione d'azienda, in quanto "*costituiscono un posterius rispetto alla cessione stessa, dovendosi tener conto, in applicazione dei principi menzionati, che si ha cessione di azienda ogniqualvolta il bene ceduto costituisca un insieme organicamente finalizzato* ex ante *all'esercizio dell'attività di impresa di per sé idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività e che del tutto ininfluente è l'uso che dei beni costituenti l'azienda abbia inteso farne il cessionario*".

L'ulteriore questione risolta dalla Suprema Corte ha per oggetto il diritto del cessionario, al quale sia stata indebitamente applicata l'Iva per un'operazione soggetta a imposta di registro, di chiedere direttamente all'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta, in luogo dell'azione di indebito promossa nei confronti del cedente per raggiungere lo stesso scopo, vale a dire ottenere la restituzione dell'imposta illegittimamente versata.

In proposito, è stato sottolineato che costituisce principio più volte affermato dalla Corte di legittimità quello secondo il quale il cessionario che acquisisce i beni nell'esercizio di un'impresa, a differenza del mero "consumatore finale", è egli stesso un soggetto attivo nel rapporto Iva e, come tale, può chiedere direttamente all'Erario il rimborso delle somme indebitamente versate, promuovendo la conseguente controversia tributaria[12].

È stato affermato, invero, che vi sono cessionari/committenti che operano nella qualità di "privati consumatori", rimanendo incisi dall'imposta, e cessionari/committenti che, al contrario, operano nell'esercizio di un'impresa o di una professione, acquistando beni e servizi strumentali ai fini di tali attività. A questi ultimi si applica un insieme di disposizioni che li qualificano come soggetti d'imposta legittimati a promuovere innanzi al giudice tributario ogni controversia utile ai fini della determinazione degli obblighi e dei diritti che a essi competono. Ciò in quanto l'operatore economico che versa l'Iva

[10] Cfr. Cassazione n. 10740/2013.
[11] Cfr. Cassazione n. 27286/2005 e n. 21481/2009.
[12] Cfr. Cassazione n. 20752/2008, n. 9107/2009, n. 355/2010 e n. 18425/2012.

dovuta sui beni e servizi acquistati ai fini dell'esercizio della sua attività si inserisce in un complesso sistema di trasferimento "a cascata" dell'Iva che tendenzialmente mira a far sì che l'Iva non incida sull'operatore stesso, ma sul consumatore finale[13].

In pratica, nel caso in esame, in cui l'ufficio ha escluso l'applicazione dell'Iva sulla cessione dei singoli beni, in quanto costituenti, nel loro complesso, un'azienda, soggetta a imposta di registro, il cessionario resta titolare del diritto di chiedere direttamente all'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'Iva indebitamente applicata in fattura dal cedente.

Rapporto tra richiesta di rimborso e procedura di variazione in diminuzione dell'imposta

In conclusione, resta da esaminare, nella prospettiva del fornitore, il rapporto tra la procedura di rimborso dell'Iva di cui all'articolo 21, D.Lgs. 546/1992 (ora articolo 30-*ter*, comma 1, D.P.R. 633/1972) e la procedura di variazione in diminuzione di cui all'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972.

Sul punto, la Corte di Cassazione ha più volte affrontato tale rapporto ai fini del recupero dell'imposta erroneamente versata all'Erario in applicazione dell'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972[14].

> Da ultimo, la Suprema Corte di Cassazione ha confermato che, in caso di applicazione in fattura di un'Iva non dovuta, il fornitore ha diritto di chiederne il rimborso all'Amministrazione finanziaria in alternativa all'attivazione della procedura di variazione in diminuzione prevista in caso di erronea fatturazione, dimostrando però la definitiva eliminazione del rischio di perdita di gettito dovuto, in capo al cliente, all'utilizzo o alla possibilità di utilizzo della fattura ricevuta per esercitare la detrazione dell'Iva non dovuta[15].

In particolare, la Cassazione ha affermato che, "*nel caso in cui sia erroneamente emessa fattura per operazioni non imponibili, il contribuente ha diritto al rimborso dell'imposta versata qualora provveda alla rettifica della fattura ai sensi dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972, ovvero qualora sia accertato il definitivo venir meno del rischio di perdita di gettito erariale derivante dall'utilizzo o dalla possibilità di utilizzo della fattura da parte del destinatario della fattura ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta dovuta o assolta in via di rivalsa.*

L'accertamento del definitivo venir meno di un siffatto rischio presuppone l'accertamento che la fattura erroneamente emessa sia stata tempestivamente ritirata dal destinatario senza che questi ne abbia fatto uso fiscale, annotandola nel registro acquisti od in altre scritture contabili destinate ad evidenziare il diritto alla detrazione, ovvero che l'Amministrazione finanziaria abbia contestato e definitivamente disconosciuto con provvedimento divenuto definitivo - o riconosciuto legittimo con accertamento passato in giudicato - il diritto alla detrazione vantato dal destinatario della predetta fattura".

[13] Cfr. Cassazione SS.UU. n. 20752/2008.
[14] Cfr. Cassazione n. 7330/2012, n. 10939/2015 e n. 14239/2017.
[15] Cfr. ordinanza n. 20843/2020.

In linea con questa conclusione, la Corte di Giustizia UE ha ritenuto che l'articolo 203, Direttiva 2006/112/CE, recepito dall'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972, "*osta a che, in base ad una disposizione nazionale intesa a recepire detto articolo, l'amministrazione tributaria neghi al fornitore di una prestazione esente il rimborso dell'Iva fatturata per errore al suo cliente, in quanto tale prestatore non ha rettificato la fattura erroneamente redatta, mentre tale amministrazione ha definitivamente negato a tale cliente il diritto di detrarre detta Iva*"[16].

L'obiettivo della giurisprudenza è, quindi, evitare che il cessionario/committente possa esercitare la detrazione dell'Iva non dovuta solo perché il cedente/prestatore abbia provveduto, in virtù dell'obbligo previsto l'articolo 203, Direttiva 2006/112/CE, a versarla all'Erario.

SCHEDA DI SINTESI

Laddove la cessione o prestazione sia venuta meno, per esempio per risoluzione del contratto, diventa privo di fondamento il versamento dell'Iva già effettuato dal fornitore nei confronti dell'Erario, che ha pertanto diritto di chiedere all'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta.

↓

Di regola, tale operatore si attiva con la procedura di variazione dell'imposta, *ex* articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972.

↓

Il fornitore può, tuttavia, attivare la procedura di rimborso dell'articolo 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992 (ora articolo 30-*ter*, comma 1, D.P.R. 633/1972), purché entro il termine di 2 anni dal versamento dell'imposta.

↓

Il rimborso presuppone, però, che sia accertato il definitivo venir meno del rischio di perdita di gettito erariale derivante dall'utilizzo o dalla possibilità di utilizzo della fattura da parte del cliente ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta.

↓

Dal lato del cliente, che ha pagato in via di rivalsa l'imposta, il diritto di rimborso della stessa deve essere chiesto al fornitore attraverso i rimedi civilistici. Tuttavia, se il fornitore è fallito, il rimborso può essere chiesto direttamente all'Amministrazione finanziaria, in quanto il recupero dell'imposta nei confronti del fornitore fallito sarebbe eccessivamente oneroso.

[16] Cfr. sentenza causa C-138/12 del 1° aprile 2013, Rusedespred.

Accertamento e contenzioso n. 69/2021

Niente adesione sugli atti di liquidazione *ex* articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973

di Gianfranco Antico - pubblicista

Premessa

La Corte di Cassazione – ordinanza n. 18397/2020 – ha affermato che la liquidazione, ai sensi dell'articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973, costituisce un'attività differente da quella accertativa o di rettifica, cui fa riferimento il D.Lgs. 218/1997, in quanto non prevede una diversa ricostruzione sostanziale dei dati esposti dal contribuente nella dichiarazione nè una vera e propria valutazione o stima degli stessi, nè lo svolgimento di un'attività istruttoria diversa dal mero raffronto tra la dichiarazione e le risultanze dell'Anagrafe tributaria. Di conseguenza, l'istanza di adesione presentata, avendo a oggetto degli atti – il ruolo formato e la cartella di pagamento notificata a seguito della liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione – non è idonea a determinare la sospensione del termine per la proposizione del ricorso avverso gli stessi atti alla CTP. Analizziamo, quindi, la sentenza e il quadro normativo di riferimento.

L'ordinanza della Corte di Cassazione n. 18397/2020

La questione sottoposta all'attenzione dei massimi giudici di legittimità – e decisa con l'ordinanza n. 18397/2020 - trae origine dalla notifica a una Snc di una cartella di pagamento, contenente la liquidazione delle imposte dovute per l'anno 2005, effettuata ai sensi dell'articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973.

Il contenzioso ha avuto inizio con l'impugnazione della cartella e del relativo ruolo davanti alla CTP di Milano che, accogliendo l'eccezione dell'Agenzia delle entrate, ha dichiarato inammissibile il ricorso in quanto presentato oltre il termine di 60 giorni dalla notificazione degli atti impugnati. Avverso tale pronuncia, la società ha proposto appello alla CTR della Lombardia, deducendo di avere presentato istanza di accertamento con adesione, ai sensi dell'articolo 6, comma 2, D.Lgs. 218/1997, con la conseguente sospensione per 90 giorni del termine per l'impugnazione della cartella di pagamento. Appello accolto dalla CTR, con la seguente motivazione: *"(si) tratta di cartella emessa dell'accertamento, ex articolo 36-bis e del D.Lgs. 218/1997, articolo 6, comma 2, prevede l'ipotesi di avviso di accertamento o*

di rettifica, con applicazione della sospensione prevista dal comma 3; il ricorso risulta tempestivamente presentato".

Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate si è rivolta alla Corte di Cassazione, denunciando, in relazione all'articolo 360, c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione dell'articolo 6, D.Lgs. 218/1997, e dell'articolo 21, D.Lgs. 546/1992, per avere la CTR erroneamente ritenuto applicabile l'accertamento con adesione alle cartelle di pagamento notificate a seguito della liquidazione delle imposte dovute in base alle dichiarazioni, effettuata ai sensi dell'articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973, e, quindi, l'idoneità dell'istanza di accertamento avente a oggetto tali cartelle a sospendere per 90 giorni il termine per l'impugnazione delle stesse cartelle, nonché, conseguentemente, la tempestività del ricorso introduttivo proposto dalla società.

La Corte, innanzitutto, prende atto – dalla lettura dell'articolo 6, comma 2 e 3, D.Lgs. 218/1997 – che la presentazione dell'istanza di adesione determina la sospensione per un periodo di 90 giorni del termine per il ricorso, davanti alla CTP, dell'avviso di accertamento o di rettifica (ricorso il quale, a norma dell'articolo 21, comma 1, primo periodo, D.Lgs. 546/1992, deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro 60 giorni dalla data di notificazione del medesimo avviso).

Ai sensi dei menzionati commi 2 e 3, dell'articolo 6, D.Lgs. 218/1997, l'istanza di accertamento con adesione del contribuente può avere a oggetto, in quanto atto definibile mediante l'applicazione di tale istituto, soltanto un atto accertativo (un "avviso di accertamento o di rettifica" e la stessa istanza è idonea a determinare la sospensione del termine per l'impugnazione, davanti alla CTP, soltanto di un atto accertativo), che ne abbia costituito l'oggetto.

Pertanto,

> *"al contrario, nessun effetto sospensivo del termine di impugnazione può conseguire a un'istanza del contribuente che abbia a oggetto un atto che, non essendo un "avviso di accertamento o di rettifica", non è suscettibile di definizione mediante accertamento con adesione*".

Nel caso di specie, l'istanza di accertamento con adesione ha avuto a oggetto il ruolo formato e la cartella di pagamento notificata, a seguito della liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione per l'anno 2005, effettuata ai sensi dell'articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973, che "*costituisce un'attività differente da quella accertativa o di rettifica – cui fanno riferimento, come si è visto, D.Lgs. 218/1997, articolo 1, e, più specificamente, il cit. decreto, articolo 6, comma 2, – in quanto non prevede una diversa ricostruzione sostanziale dei dati esposti dal contribuente nella dichiarazione nè una vera e propria valutazione o stima degli stessi nè lo svolgimento di un'attività istruttoria diversa dal mero raffronto tra la dichiarazione e le risultanze dell'Anagrafe tributaria (Cassazione SS.UU. n. 17758/2016, in relazione*

all'omologo D.P.R. 633/1972, articolo 54-bis; Cassazione n. 21349/2012, n. 25459/2014, n. 4360/2014 e n. 29978/2019)".

Di conseguenza, l'istanza presentata dalla società, avendo a oggetto degli atti non definibili mediante accertamento con adesione, non è idonea a determinare la sospensione del termine per la proposizione del ricorso avverso gli stessi atti alla CTP, così che è inutilmente decorso il termine ordinario di proposizione del ricorso.

La liquidazione della dichiarazione

L'articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973 prevede che gli uffici, sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni, possano procedere entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo a effettuare una serie di operazioni.

Operazioni eseguibili in fase di liquidazione *ex* articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973		
Correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi	Correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, contributi, e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni	Ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni
Ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge	Ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni	Controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta

> Parimenti, l'articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972, prevede che, avvalendosi di procedure automatizzate, l'Amministrazione finanziaria possa procedere, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti.

Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'Anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a effettuare le seguenti operazioni.

Operazioni eseguibili in fase di liquidazione *ex* articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972		
Correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti	Correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze di	Controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti dell'imposta risultante dalla

nella determinazione del volume d'affari e delle imposte	imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni	dichiarazione annuale a titolo di acconto e di conguaglio nonché dalle liquidazioni periodiche di cui agli articoli 27, 33, comma 1, lettera a), e 74, comma 4

Il contraddittorio da 36-*bis*

Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali[1].

Qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'Amministrazione finanziaria entro i 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione.

> Il contribuente che riconosce la correttezza degli esiti del controllo può regolarizzare la propria posizione pagando, entro un certo termine, una sanzione ridotta, oltre all'imposta oggetto della rettifica e i relativi interessi.

Modalità e termini per la regolarizzazione	
La regolarizzazione delle comunicazioni	Deve avvenire entro 30 giorni dal ricevimento della prima comunicazione o di quella definitiva emessa a seguito della eventuale rideterminazione delle somme a debito
Pagamento	Dell'imposta dovuta, degli interessi e della sanzione ridotta a 1/3 di quella ordinariamente prevista nei casi di omesso e tardivo versamento di imposte

Il termine di 30 giorni per il pagamento delle somme dovute a seguito dei controlli automatizzati e formali delle dichiarazioni e della liquidazione delle imposte sui redditi soggetti a tassazione separata è sospeso tra il 1° agosto e il 4 settembre di ogni anno. Infatti, l'articolo 7-*quater*, commi 16 e 17, D.L. 193/2016, inserito in sede di conversione nella L. 225/2016, ha introdotto la c.d. moratoria estiva, prevedendo la sospensione per la trasmissione della documentazione e la sospensione dei termini per il pagamento delle somme dovute a seguito dei controlli automatici e formali.

[1] In forza dell'articolo 6, comma 5, L. 212/2000, "*prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire chiarimenti o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a 30 giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minore rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto a effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma*".

L'accertamento con adesione

L'accertamento con adesione del contribuente è lo strumento che permette – in contraddittorio – di giungere a una definizione concordata della pretesa fiscale, che abbatte tutte le barriere, non contenendo, almeno in linea di principio, alcuna preclusione per l'accesso, e presenta le seguenti caratteristiche:

Caratteristiche			
È applicabile a tutti i contribuenti	Riguarda tutte le categorie reddituali	Non prevede cause di inammissibilità e/o di esclusione	Consente la definizione anche in presenza di dichiarazione omessa o di reati di frode fiscale

> L'utilizzo del termine definizione – nell'ambito del titolo dell'articolo 1, D.Lgs. 218/1997 - evidenzia l'intangibilità del nuovo imponibile determinato in contraddittorio fra le parti e l'esito dell'accordo *(rectius*: atto di adesione) non potrà essere modificato e/o integrato dall'Amministrazione finanziaria, né impugnato dal contribuente, ferma restando la riserva dell'Amministrazione stessa di poter svolgere una ulteriore azione accertatrice in presenza di particolari circostanze, in forza di quanto statuito nell'articolo 2, comma 4, del richiamato D.Lgs. 218/1997[2].

Come abbiamo anticipato, l'ambito di applicazione delle disposizioni contenute nel D.Lgs. 218/1997, sia sotto l'aspetto soggettivo sia per quanto riguarda le imposte e le fattispecie definibili, è praticamente illimitato, non rinvenendosi – in diritto - alcuna causa ostativa alla definizione concordata.

Portata applicativa dell'istituto	
Atti definibili	Rettifiche induttive, di cui all'articolo 39, comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973 e articolo 54, comma 2, D.P.R. 633/1972
	Accertamenti induttivi di cui all'articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973 e articolo 55, D.P.R. 633/1972
	Rettifiche delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche basate su presunzioni semplici di cui all'articolo 38, comma 3, D.P.R. 600/1973
	Accertamenti sintetici, *ex* articolo 38, comma 4, D.P.R. 600/1973
	Accertamenti d'ufficio di cui all'articolo 41, D.P.R. 600/1973 nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi
	Accertamenti fondati sui parametri e sugli studi di settore

[2] Detta norma contiene delle disposizioni volte a contemperare, da un lato la legittima esigenza dei contribuenti di avere certezze in ordine alla possibilità di chiudere definitivamente la propria posizione fiscale per un determinato periodo d'imposta e, dall'altro, l'interesse pubblico a recuperare a tassazione rilevanti evasioni d'imposta, non emerse al momento della redazione dell'atto di adesione. Il Legislatore delegato ha riservato all'Amministrazione finanziaria la possibilità di effettuare ulteriori accertamenti, anche dopo l'intervenuta definizione dell'annualità, nel caso in cui ricorrano le seguenti condizioni: a) sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi che consentano di accertare un maggior reddito imponibile superiore al 50% di quello definito e comunque non inferiore a 77.468,53 euro; b) la definizione ha riguardato un accertamento parziale; c) qualora la definizione dei partecipanti in società di persone e associazioni professionali abbia riguardo esclusivamente ai redditi di partecipazione; d) qualora, successivamente alla definizione, venga accertato un maggior reddito nei confronti delle società di persone o equiparate alle quali partecipa il soggetto che ha definito l'accertamento con adesione.

	Accertamenti basati su una diversa qualificazione del reddito, ovvero di componenti di esso
	Atti di accertamento basati su valutazioni estimative da parte dell'ufficio, ovvero dell'UTE o di altri organi tecnici, qualora dalla documentazione fornita dal contribuente scaturiscano elementi che rendano possibile un diverso giudizio da parte dell'ufficio
	Accertamenti nei confronti dei sostituti di imposta relativamente a un ammontare complessivo induttivamente determinato dei compensi, interessi e altre somme

L'elencazione contenuta nella circolare n. 235/E/1997 - meramente indicativa e non esaustiva - sottolinea l'ampiezza dell'ambito soggettivo e oggettivo dell'accertamento con adesione, che comprende non solo tutti i "contribuenti", ma anche tutte le categorie reddituali.

Se, dunque, in linea di principio, non si rinviene alcuna limitazione all'applicazione dell'istituto dell'accertamento con adesione, il quale può riguardare qualsiasi tipologia di contribuente e qualunque aspetto dell'accertamento fiscale, sicuramente le fattispecie privilegiate sono quelle che permettono un maggior grado di apprezzamento da parte degli uffici, anche sulla scorta degli ulteriori elementi di valutazione che il contribuente sarà in grado di fornire in occasione del contraddittorio.

Le diverse regole per l'avvio del procedimento sono sostanzialmente contenute negli articoli 5 e 6, D.Lgs. 218/1997, ai fini reddituali e Iva, e negli articoli 11 e 12, D.Lgs. 218/1997, ai fini delle imposte indirette diverse dall'Iva.

L'istituto prevede 2 vie per dare inizio al procedimento di adesione, assumendo, altresì, rilevanza il diverso momento di attivazione del procedimento, che determina effetti e conseguenze differenti: iniziativa dell'ufficio finanziario; iniziativa del contribuente.

L'ipotesi classica di applicazione dell'istituto è costituita dall'istanza inoltrata dal contribuente a seguito di notifica di avviso di accertamento o rettifica.

La norma contenuta nel secondo comma dell'articolo 6, D.Lgs. 218/1997, ai fini reddituali e Iva (ai fini delle imposte indirette diverse dall'Iva la norma è l'articolo 12, comma 1, D.Lgs. 218/1997, per cui valgono le stesse regole) consente al contribuente - in assenza di analoga iniziativa dell'ufficio e successivamente alla notifica di avviso di accertamento o rettifica non preceduto da invito a comparire - di proporre autonomamente istanza di accertamento con adesione, chiedendo l'instaurazione del contraddittorio in ordine alle violazioni contestate con l'atto notificato.

L'istanza è redatta in carta libera, deve contenere il riferimento all'atto avverso il quale è proposta e l'indicazione del recapito, anche telefonico del contribuente - considerato che il comma 4 dell'articolo 6, D.Lgs. 218/1997, e il comma 3, dell'articolo 12, D.Lgs. 218/1997, consentono all'ufficio di formulare l'invito a comparire anche telematicamente, è opportuno indicare il proprio indirizzo *e-mail* - e può essere indifferentemente consegnata o spedita all'ufficio che ha emesso l'atto impositivo.

> In ordine alle modalità di presentazione dell'istanza, la circolare n. 28/E/2002 considera tempestiva la domanda spedita per posta entro il termine di 60 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento, purché vengano rispettate dal contribuente le modalità prescritte dall'articolo 20, D.Lgs. 546/1992 (plico raccomandato senza busta, con avviso di ricevimento). Le istanze di accertamento con adesione disciplinate dall'articolo 6, D.Lgs. 218/1997 possono essere presentate anche mediante pec (posta elettronica certificata) alla Direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate che ha emesso l'atto impositivo[3].

Il D.Lgs. 218/1997 – articolo 6, comma 2 e articolo 12, comma 2 -, per consentire all'ufficio e al contribuente di valutare con la dovuta attenzione il contenuto dell'atto di accertamento cui l'istanza di adesione si riferisce, ha previsto una sospensione di 90 giorni dei termini per ricorrere, decorrenti dalla data di presentazione dell'istanza da parte del contribuente (nel caso di spedizione via posta, con le modalità sopra descritte, il termine di sospensione decorre dalla data certa di spedizione).

Per effetto dell'articolo 1, L. 742/1969, come modificato dall'articolo 16, D.L. 132/2014 (c.d. Decreto Giustizia), convertito, con modificazioni, in L.162/2014, i termini per ricorrere sono sospesi dal 1° al 31 agosto.

Già la prima circolare esplicativa dell'istituto dell'accertamento con adesione – la n. 235/E/1997 – aveva precisato che "*per i termini di impugnazione si deve ovviamente considerare anche la sospensione feriale, dal 1° agosto al 15 settembre di ogni anno, prevista dalla L. 742/1969*" (allora vigente)[4].

La questione che ha sollevato un ampio dibattito giurisprudenziale ha indotto il Legislatore a intervenire in via definitiva. Infatti, l'articolo 7-*quater*, comma 18, introdotto in sede di conversione in L. 225/2016 del D.L. 193/2016, ha previsto che "*i termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale*".

---

[3] Nel corso del *forum* del maggio 2018 dell'"Esperto risponde" con l'Agenzia delle entrate, e la partecipazione del Cndcec, l'Agenzia delle entrate hanno affermato che "*le istanze inviate telematicamente tramite pec hanno lo stesso valore giuridico di un'istanza sottoscritta con firma autografa apposta in presenza del dipendente addetto al procedimento o notificata per mezzo della posta ordinaria*", e pertanto, "*considerato che l'articolo 6, D.Lgs. 218/1997 non prevede specifiche e tassative modalità di presentazione della domanda di accertamento con adesione, la quale per prassi amministrativa può essere presenta mediante consegna diretta o a mezzo posta, non sembrano esserci ostacoli all'inoltro dell'istanza di adesione mediante pec alla casella di posta elettronica certificata della Direzione provinciale (o regionale per i cd. grandi contribuenti) competente a emettere l'avviso di accertamento. L'istanza dovrà essere firmata digitalmente o, in alternativa, sottoscritta con firma autografa e accompagnata dalla copia del documento d'identità*".

[4] Tale posizione è stata ribadita con la risoluzione n. 159/E/1999, secondo cui il periodo di sospensione di 90 giorni, di cui all'articolo 6, comma 3, D.Lgs. 218/1997, rientra - per logica connessione con i termini processuali - nell'ambito applicativo dell'articolo 1, secondo periodo, L. 742/1969, dal momento che i 2 periodi di sospensione in argomento assolvono a diverse finalità: quello feriale è collegato al periodo in cui ricadono i termini processuali, mentre quello dei 90 giorni è connesso, invece, a un proficuo esercizio del contraddittorio in sede di concordato. Principio confermato ancora successivamente dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 65/E/2001, che ha precisato che il periodo di sospensione di 90 giorni non costituisce termine di riferimento per la conclusione del procedimento di accertamento con adesione, atteso che la sottoscrizione dell'atto può *"...validamente intervenire entro il termine ultimo d'impugnazione"*, comprensivo sia dei 90 concessi dal D.Lgs. 218/1997, sia oggi dei 31 giorni per la sospensione feriale.

I rapporti tra la liquidazione della dichiarazione e l'accertamento con adesione

Se è pur vero che l'ambito di applicazione delle disposizioni contenute nel D.Lgs. 218/1997, sia sotto l'aspetto soggettivo sia per quanto riguarda le imposte e le fattispecie definibili, è praticamente illimitato, non rinvenendosi – almeno in diritto - alcuna causa ostativa alla definizione, il particolare contraddittorio di cui all'articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973 non può essere esperito in sede di accertamento con adesione, così che tale controllo non è chiudibile mediante adesione.

È vero che l'elencazione, contenuta nella circolare n. 235/E/1997 sottolinea l'ampiezza dell'istituto ma è anche vero che l'articolo 1, D.Lgs. 218/1997 ha come oggetto la definizione degli accertamenti, restando così esclusa la rettifica della dichiarazione a seguito della liquidazione della dichiarazione, che non costituisce "atto di accertamento".

Come rilevato da attenta dottrina[5] "*in questa ipotesi, infatti, la rettifica delle dichiarazioni deriva o da errori materiali o di calcolo commessi dal contribuente in fase di compilazione del modello, ovvero dall'applicazione di detrazioni, riduzioni, crediti d'imposta in misura diversa da quella consentita dalla legge. In tali casi, quindi, la rettifica del dichiarato viene eseguita sulla base degli stessi elementi risultanti dalla dichiarazione, senza che vi sia ingresso a valutazioni o apprezzamenti di fatto difformi da quelli del contribuente*".

Dal punto di vista giuridico, a fondamento di tale tesi, oltre a richiamare l'articolo 1, D.Lgs. 218/1997, va segnalato che l'articolo 2, comma 5, D.Lgs. 218/1997, esclude dalla riduzione delle sanzioni proprio quelle applicate in sede di liquidazione formale.

In senso conforme si è espressa anche Assonime, nella circolare n. 2/1998, affermando che "*restano escluse dalla definizione con adesione le controversie concernenti gli avvisi di liquidazione delle imposte notificati ai sensi dell'articolo 36-bis, D.P.R. 600/1973 dal momento che detti avvisi non costituiscono esplicazioni dell'azione di accertamento dei redditi bensì mera attività di liquidazione delle imposte relative a redditi indicati nelle dichiarazioni dei contribuenti. …L'istituto dell'accertamento con adesione opera entro l'area in cui svolgersi, in via ordinaria, l'azione accertatrice degli uffici e non può, quindi trovare applicazione rispetto ad avvisi di liquidazione non determinati da rettifiche della dichiarazione. Da ciò discende la non estensibilità alle rettifiche operate ai sensi dell'articolo 36-bis, D.P.R. 600/1973 dei benefici previsti per l'accertamento con adesione per quanto attiene, in particolare alla riduzione delle relative sanzioni amministrative*".

A nostro avviso, il dettato normativo e la ricostruzione giuridica effettuata non lasciano spazi di manovra per consentire di definire in adesione il 36-*bis*.

[5] L. Magistro, R. Fanelli, "*L'accertamento con adesione del contribuente*", II edizione, Milano, pag. 87.

Ci è di conforto altresì il fatto che l'Amministrazione finanziaria, nel dettare le istruzioni di prassi all'articolo 16, L. 289/2002, e successive modificazioni, secondo cui possono essere chiuse tutte le liti fiscali "*aventi ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione*[6]", ha specificato che "*non sono definibili l'avviso di liquidazione, l'ingiunzione e il ruolo*" poiché "*non riconducibili nella categoria degli atti impositivi, in quanto finalizzati alla mera liquidazione e riscossione del tributo e degli accessori*", a meno che questi non assolvano anche alla funzione di atto di accertamento. È proprio l'assenza dell'atto impositivo che preclude l'accesso all'accertamento con adesione. Né si può considerare il controllo da 36-*bis* come atto impositivo, atteso che in sede di controllo, come abbiamo già avuto modo di constatare, non vi sono elementi suscettibili di apprezzamento valutativo da parte dell'ufficio ma un mero riscontro dei dati con i documenti.

> La presentazione di una istanza di adesione per un atto non concordabile in punto di diritto ovvero comunque non concordabile produce però di fatto una sanzione indiretta : cioè l'istanza non produce gli effetti propri dell'istanza di adesione stessa, dal momento che la norma assegna alla presentazione dell'istanza di adesione l'effetto automatico e predeterminato di sospensione, per 90 giorni, dei termini per impugnare l'atto di accertamento notificato dall'ufficio, solo nei casi in cui l'atto sia definibile ovvero l'istanza sia stata legittimamente presentata, non essendo sostenibile la tesi secondo cui alla sola presentazione dell'istanza, per qualsiasi tipo di atto emesso dall'Amministrazione finanziaria, ne derivi una sospensione dei termini generalizzata.

In particolare, ciò sta a significare che qualora il contribuente presenti l'istanza su un atto non definibile, pensando di poter godere della sospensione per ricorrere di 90 giorni, è naturale che l'ufficio non emetta l'invito a comparire, atteso che non trattasi di atto definibile in adesione, e pertanto il ricorso va eventualmente effettuato entro i normali termini per ricorrere, pena la tardività del ricorso.

SCHEDA DI SINTESI

La Corte di Cassazione – ordinanza n. 18397/2020 – ha affermato che la liquidazione, ai sensi dell'articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973, costituisce un'attività differente da quella accertativa o di rettifica, cui fa riferimento il D.Lgs. 218/1997, in quanto non prevede una diversa ricostruzione sostanziale dei dati esposti dal contribuente nella dichiarazione. Di conseguenza, l'istanza di adesione presentata, avendo a oggetto degli atti – il ruolo formato e la cartella di pagamento notificata a seguito della liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione – non è

[6] Cfr. punto 11.3 della circolare n. 12/E/2003.

idonea a determinare la sospensione del termine per la proposizione del ricorso avverso gli stessi atti alla CTP.

Nel caso di specie, l'istanza di accertamento con adesione ha avuto a oggetto il ruolo formato e la cartella di pagamento notificata, a seguito della liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione per l'anno 2005, effettuata ai sensi dell'articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973, che *"costituisce un'attività differente da quella accertativa o di rettifica – cui fanno riferimento, come si è visto, D.Lgs. 218/1997, articolo 1, e, più specificamente, il cit. decreto, articolo 6, comma 2, – in quanto non prevede una diversa ricostruzione sostanziale dei dati esposti dal contribuente nella dichiarazione nè una vera e propria valutazione o stima degli stessi nè lo svolgimento di un'attività istruttoria diversa dal mero raffronto tra la dichiarazione e le risultanze dell'Anagrafe tributaria (Cassazione, SS.UU. n. 17758/2016, in relazione all'omologo D.P.R. 633/1972, articolo 54-bis; Cassazione n. 21349/2012, n. 25459/2014, n. 4360/2017 e n. 29978/2019)"*.

L'articolo 36-*bis,* D.P.R. 600/1973 prevede che gli uffici, sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni, possano procedere entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo a effettuare una serie di operazioni. Parimenti, l'articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972, prevede che, avvalendosi di procedure automatizzate, l'Amministrazione finanziaria possa procedere, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti. Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'Anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a effettuare le seguenti operazioni.

Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'Amministrazione finanziaria entro i 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione.

Se è pur vero che l'ambito di applicazione delle disposizioni contenute nel D.Lgs. 218/1997, sia sotto l'aspetto soggettivo sia per quanto riguarda le imposte e le fattispecie definibili, è praticamente illimitato, non rinvenendosi – almeno in diritto - alcuna causa ostativa alla

definizione, il particolare contraddittorio di cui all'articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973 non può essere esperito in sede di accertamento con adesione, così che tale controllo non è chiudibile mediante adesione.

La presentazione di una istanza di adesione per un atto non concordabile in punto di diritto ovvero comunque non concordabile produce però di fatto una sanzione indiretta: cioè l'istanza non produce gli effetti propri dell'istanza di adesione stessa, dal momento che la norma assegna alla presentazione dell'istanza di adesione l'effetto automatico e predeterminato di sospensione, per 90 giorni, dei termini per impugnare l'atto di accertamento notificato dall'ufficio, solo nei casi in cui l'atto sia definibile ovvero l'istanza sia stata legittimamente presentata, non essendo sostenibile la tesi secondo cui alla sola presentazione dell'istanza, per qualsiasi tipo di atto emesso dall'Amministrazione finanziaria, ne derivi una sospensione dei termini generalizzata.

Accertamento e contenzioso n. 69/2021

Il nuovo contraddittorio endoprocedimentale: pessimi costumi elevati a teoria

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

Nella tematica del contraddittorio endoprocedimentale la svolta ostile risale al 2015, quando la celeberrima sentenza spartiacque delle Sezioni Unite (Corte di Cassazione, SS.UU. sentenza n. 24823/2015) ci ha destati dal rassicurante torpore della *comfort zone* unionale. Reduci da anni in cui ci avevano ormai convinti che il diritto di essere ascoltati, sempre che siano davvero frequenti le casistiche in cui gli argomenti che potremmo spendere non siano più controproducenti che fruttuosi, fosse davvero immanente nell'ordinamento e, comunque, garantito da una copertura europea, siamo bruscamente inciampati nel *discrimen* dei tributi armonizzati. Che sorpresa, il diritto al contraddittorio solo per l'Iva! Facciamoci, dunque, una ragione dell'unicità dell'accertamento, con tutto ciò che ne consegue in considerazione della modesta numerosità delle fasi istruttorie interamente dedicate al tributo armonizzato di rilievo autonomo. Parte allora il *pressing* sul Legislatore e cosa si ottiene? L'articolo 5-*ter*, D.Lgs. 218/1997, armistizio della peggior specie, concertato non più di una prammatica sanzione.

La genesi: Costituzione e leggi ordinarie italiane nel quadro unionale

L'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea riconosce a ogni persona il diritto a una buona amministrazione, un diritto di portata generale, dai contorni inevitabilmente magmatici, acciocché le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo nonché entro un termine ragionevole. Tale diritto di ampio spettro comprende il diritto di essere ascoltati, che nel procedimento amministrativo si declina come diritto al contraddittorio antecedente all'emissione dell'atto lesivo, che nella specie del procedimento tributario diventa diritto al contraddittorio endoprocedimentale prima della cristallizzazione della pretesa nell'atto impositivo. Connessi con il diritto di essere ascoltati, nello scrigno del diritto di una buona amministrazione, troviamo anche il diritto di accesso al fascicolo del procedimento da un lato e l'obbligo di motivazione che incombe sull'Amministrazione dall'altro lato. Completano il quadro, il diritto al risarcimento per i danni subiti dalle istituzioni europee e la tutela linguistica della trattazione in lingua madre.

La Costituzione italiana, invece, contempla il diritto di difesa (articolo 24, Costituzione), il cui perimetro applicativo è fortemente sbilanciato al di là della fase istruttoria, per trovare piena esplicazione quando i giochi sono già fatti e ormai la sfera giuridico-patrimoniale del cittadino è stata regolarmente incisa dal sopraggiungere della notificazione dell'atto impugnabile. Ne viene che il riconoscimento del diritto all'impugnazione ci nobilita rispetto al rango di sudditi, conferendoci la pregevole condizione di cittadini, ma non ci rende abbastanza europei.

Con lo Statuto del contribuente (L. 212/2000), pur macchiato dal peccato originale di dover assolvere a funzioni di tutela rispetto a situazioni giuridiche di rilievo costituzionale e di dover fungere da orientamento ermeneutico vincolante per l'interprete, senza avere i crismi della legge costituzionale, credevamo di aver avuto un nostro diritto al contraddittorio *home made* perfettamente riconosciuto. Nient'affatto, i 60 giorni per l'atto di osservazioni e richieste ci sono solo nell'ipotesi di pvc e non c'è sempre l'obbligo di redigere questo atto, perché l'articolo 24, L. 4/1929, laddove introduce una previsione generale di redazione di un verbale per la constatazione di violazioni finanziarie, non investe davvero tutte le evenienze procedimentali. E comunque, neppure i 60 giorni ci sono sempre, giacché ragioni d'urgenza possono comprimere il termine e la definizione d'urgenza non può che essere di *genus* e lo sappiamo cosa accade quando il giudice non si confronta con la *species* degli elenchi tassativi (dai in mano al diritto vivente qualcosa che non sia un *numerus clausus* di definizioni chiuse e si aprirà un universo di inaspettati colpi di scena). E poi c'è da considerare la scure dell'*ubi est*, chi l'avrebbe previsto lo scenario del rafforzamento della tutela per i controlli nei locali destinati all'esercizio dell'attività, che quasi quasi ci si spera. Peccato che, tra l'altro, lo stato d'emergenza ultimamente non ci abbia restituito che controlli a tavolino. Da sperare che siano tipizzati, dal momento che ad alcuni selezionati contribuenti è riservata la possibilità di accedere a un contraddittorio regolamentato, che si snoda attraverso scansioni temporali stabilite per legge, per l'abuso del diritto, ad esempio, e sfugge all'immanente (delle pronunzie della Corte di Cassazione SS.UU. sentenza n. 18184/2013, sentenza n. 20770/2013 e SS.UU. sentenza n. 19667/2014), che dall'iniziale sommità del lignaggio che pareva inizialmente connotarlo non s'è rivelato che filosofico abbaglio piccolo borghese.

Quale connubio per l'appartenenza all'Unione Europea del contribuente italico? Non si può tacere dell'articolo 53, L. 234/2012 (Norme generali sulla partecipazione dell'Italia alla formazione e all'attuazione della normativa e delle politiche dell'Unione Europea), che stabilisce la non applicabilità nei confronti dei cittadini italiani delle norme e della prassi interne che producano effetti discriminatori rispetto a quanto garantito nell'ordinamento italiano ai cittadini dell'Unione Europea. Alla stregua di tale norma, quindi, se un contribuente non residente, ma cittadino UE, dovesse essere assoggettato a

un controllo nel territorio, gli dovrebbe essere riconosciuto, sempre e comunque, il diritto al contraddittorio endoprocedimentale di cui all'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Tuttavia, l'argomento sfiora il concettuale e non risulta dovizia di pronunzie sul punto: *non sunt multiplicanda entia sine necessitate*.

Gli arresti giurisprudenziali intermedi

Dopo il Principio con la P maiuscola, immanente nel pan-ordinamento unionale, e dopo il che il Principio era regredito a principio "solo" europeo e solo per i tributi armonizzati, ci si è affacciati alla terza era, quella dell'equilibrio progressista. Di là da venire l'articolo 5-*ter*, D.Lgs. 218/1997, ma già in totale declino l'immanenza, la Suprema Corte prende ad accettare di deviare dalla strada maestra del contraddittorio endoprocedimentale esclusivamente alle condizioni di un approccio sistematico, in cui le eccezioni siano perfettamente armoniche, in quanto speculari alle previsioni normative vigenti.

Mentre la Corte di Giustizia (sentenza causa C-189/18 del 16 ottobre 2019), soppesa la concretezza del valore fondamentale della certezza del diritto (carattere definitivo di una decisione amministrativa in seguito all'esaurimento dei mezzi di tutela giurisdizionale), con l'eco fenomenica che tale certezza può astrattamente cagionare in capo all'Amministrazione che venga a trovarsi nella condizione di potersi sottrarre all'onere probatorio, e nel bilanciamento tra meritevolezza della tutela e potenziale distorsività, pur con tutti i distinguo del caso, tara il calibro a favore di un completo e approfondito svolgimento del contraddittorio, salvi i limiti da porre al diritto di accesso al fascicolo del terzo, la Corte di Cassazione cerca un punto d'equilibrio.

Le Sezioni Unite hanno già affermato che la conseguenza dell'inosservanza da parte dell'Amministrazione della garanzia delle fasi procedimentali nelle quali deve consumarsi il contraddittorio, importa la nullità dell'atto impositivo in punto di tributi armonizzati, scaturito dalla fase istruttoria viziata. Detta nullità deve essere dichiarata tutte le volte in cui il contribuente nel contraddittorio avrebbe potuto concretamente opporre elementi difensivi tali da essere astrattamente idonei a cagionare una differente conclusione dell'istruttoria (c.d. prova di resistenza: "*l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali*"). In questi casi, infatti, la violazione procedimentale si risolve in un'intollerabile deviazione dal modello comunitario, secondo il quale il contraddittorio endoprocedimentale si configura quale indispensabile strumento di tutela del contribuente e di garanzia del miglior esercizio

della potestà impositiva, per vero anche nell'interesse della stessa Amministrazione (Corte di Cassazione, SS.UU. sentenza n. 24823/2015). La visione dell'immanenza è superata e si è approdati al concetto divisivo del distinguo per comparti impositivi.

Aequo pulsat pede per gli accertamenti a tavolino? La Suprema Corte, nel solco tracciato in relazione ai tributi armonizzati dalle SS.UU. ha già confermato la sussistenza di un "*generale obbligo del rispetto del contraddittorio procedimentale imposto all'amministrazione in tema di tributi armonizzati*" e censurato l'attività accertativa condotta "*senza procedere alla valutazione delle su esposte ragioni eventualmente prospettate in concreto dal contribuente*" (Corte di Cassazione, ordinanza n. 12849/2016). Nel perimetro concettuale del contraddittorio endoprocedimentale è inclusa anche la necessità della redazione del pvc, giacché la previsione normativa concernente la reazione del contribuente (articolo 12, L. 212/2000) riguarda nella sostanza una replica da muovere rispetto all'Amministrazione, ma nella forma un atto tipico, che trova il proprio presupposto in un pvc? Secondo una visione meno formalistica, il contraddittorio procedimentale ben potrebbe essere garantito anche in forme non tipizzate, purché altrettanto garantiste, ancorché tale soluzione meno agevolmente si presti al riscontro *ex post* che il giudice deve poter condurre sul rispetto del principio. La *vexata quaestio* diventa allora la distinzione tra controlli presso la sede del contribuente e controlli della medesima natura eseguiti invece presso gli uffici dell'Amministrazione, in ordine a documenti richiesti al contribuente e consegnati presso l'ufficio, anziché acquisiti presso la sede visitata dai verificatori. In una visione sinottica, tra articolo 12, L. 212/2000, e articolo 21-*octies*, L. 241/1990, lucidissima la Corte un paio d'anni fa*: "vanno pertanto affermati i seguenti principi di diritto: 1) la L. 212/2000, articolo 12, comma 7, prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la "prova di resistenza" e, volutamente, la norma dello Statuto del contribuente non distingue tra tributi armonizzati e non; 2) il principio di strumentalità delle forme ai fini del rispetto del contraddittorio, principio generale desumibile dall'ordinamento civile, amministrativo e tributario, viene meno in presenza di una sanzione di nullità comminata per la violazione, e questo vale anche ai fini del contraddittorio endoprocedimentale tributario; 3) per i tributi armonizzati la necessità della "prova di resistenza", ai fini della verifica del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, scatta solo se la normativa interna non preveda già la sanzione della nullità"* (Corte di Cassazione, sentenza n. 701/2019). Superata, dunque, la retriva considerazione del cittadino quale soggetto meramente amministrato, munito della sola facoltà impugnatoria volta a tentare di ottenere un provvedimento cassatorio dell'atto attraverso il quale l'Amministrazione abbia

esplicato la propria natura pretensiva di ciò che non avrebbe potuto pretendere. Di fatto "anticipata" l'applicazione dell'articolo 24, Costituzione (diritto di difesa) sul piano anche diacronico dalla fase giurisdizionale a quella procedimentale, al fine di garantire il cittadino e al contempo assicurare all'Amministrazione la *chance* di evitare di incorrere in errori nell'esercizio del proprio potere.
Sarebbe potuto bastare.

L'approdo del Legislatore nazionale: l'articolo 5-*ter*, D.Lgs. 218/1997

Quando la contemporaneità aveva finito per disarticolare le gerarchie, di fatto rispedendo al mittente l'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, si era scatenata la gara alla riforma: ci vuole una disciplina interna del diritto al contraddittorio, che indipendentemente dal carattere armonizzato del tributo interessato dal controllo, accordi al contribuente italiano la dignità che merita. Non ci si sarebbe potuti affidare a un rispettoso *videant consules*? No, nel delirio d'onnipotenza, anche in nome di un sano principio di separazione dei poteri, si è insistito per legiferare, senza considerare le pesanti infiltrazioni che penetrano nella *littera legis*. E ne è uscito lo scempio dell'articolo 5-*ter*, D.Lgs. 218/1997, che ormai è chiaro, dev'essere nato per partogenesi rudimentale, giacché quelli che ci avevano lavorato, nel frattempo, si sono tutti eclissati.
Talora, ci troviamo di fronte a tipologie accertative connotate da un contraddittorio tipizzato *ex lege*: sono casistiche per le quali il Legislatore ha dettato in forma espressa l'*iter* procedimentale da seguire, per dirsi assolto l'obbligo della codeterminazione. Tra queste, spicca il caso del contribuente al quale siano state constatate con pvc violazioni individuate nel corso di accessi, ispezioni e verifiche fiscali presso la sede e quello del contribuente a cui l'Amministrazione intenda contestare condotte elusivo-abusive. Talaltra ci troviamo di fronte ai nuovi accertamenti, quelli emessi in ossequio al disposto dell'articolo 5-*ter*, D.Lgs. 218/1997. Si tratta degli atti impositivi, non preceduti da processo verbale di constatazione, che vengono emessi dopo la notifica dell'invito a comparire di cui all'articolo 5 dello stesso decreto. Per tali avvisi di accertamento, diversi dagli accertamenti parziali e dagli accertamenti particolarmente urgenti, l'Amministrazione deve offrire una motivazione specificamente riferita ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio, che dunque dovrà ineludibilmente essergli assicurato. In caso contrario, correlativamente, per attestare l'invalidità dell'atto impositivo, sul contribuente incomberà la prova di resistenza, ossia la dimostrazione in concreto delle ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato regolarmente attivato.
Quindi, la disciplina del contraddittorio endoprocedimentale, fuori dai casi in cui il procedimento risenta di influenze unionali perché involga tributi armonizzati, sarà da reperire in parte nello Statuto del

contribuente (corpo normativo di vocazione ermeneutica: l'interpretazione di leggi tributarie di grado pari o inferiore alla legge ordinaria, conforme allo Statuto è, in via mediata, conforme ai principi costituzionali in esso richiamati) e in parte nel D.Lgs. 218/1997 citato riguardante gli strumenti deflattivi (dunque, caratterizzato da una vocazione genetica orientata alle esigenze di gettito). In quest'ultimo caso, a evidenza, il confronto che tipicamente veniva rinviato alla fase del tentativo di adesione viene anticipato a una fase antecedente all'emissione dell'atto impositivo, con il risultato di uno squilibrio a favore di parte pubblica, che vi partecipa prima di essersi vincolata tramite la cristallizzazione della pretesa, e simmetricamente a sfavore del contribuente, che non interviene *causa cognita*. E nelle evenienze in cui l'Amministrazione si sottraesse, al momento non è noto se, ammesso che si superi il *test* della prova di resistenza (figlia dell'articolo 21-*octies*, L. 241/1990), la giurisprudenza manterrà un approccio interpretativo semantico, distinguendo l'invalidità del Legislatore dell'articolo 5-*ter*, D.Lgs. 218/1997dalla categoria più manichea della nullità, oppure perpetrerà avanzate di garantismo e propenderà per radicali declaratorie di nullità. Probabile che sia un falso problema, saranno più i casi di contraddittorio apparente che quelli di contraddittorio formalmente omesso. E, in ogni caso, meriterebbe un approfondimento a parte l'aspetto della lesione da dimostrare in relazione alla lamentata nullità. Come sappiamo, infatti, una certa scuola di pensiero coordina il principio della tassatività delle nullità con il criterio della lesività che dovrebbe guidare il giudice nella direzione della declaratoria di nullità nei soli casi in cui sia stata lamentata e dimostrata la lesione concretamente subita per effetto della condotta dell'Amministrazione.

L'articolo 5-*ter*, D.Lgs. 218/1997, sotto la lente dell'Agenzia delle entrate

Sforzo titanico di rifinitura compressiva sulla norma da parte dell'Agenzia delle entrate, in modo da salvaguardare il diritto, senza troppo blindanti guarentigie istruttorie. Come prevedibile.

Con la circolare n. 17/E/2020, l'Agenzia delle entrate ha indagato la norma dell'articolo 5-*ter*, D.Lgs. 218/1997, come innovato dall'articolo 4-*octies*, comma 1, lettera b), D.L. 34/2019, convertito con modificazioni in L. 58/2019, valevole in relazione a taluni atti impositivi emessi a partire dal 1° luglio 2020, per successivamente assoggettarla a un trattamento "zip". Un florilegio:

– la collocazione della norma nell'ambito della cornice della disciplina dell'accertamento con adesione, anziché disvelare la debolezza di un'opzione legislativa asistematica, rafforzerebbe la compartecipazione alla fase impositiva. Se l'istruttoria e il tentativo di adesione avessero qualcosa da spartire: l'istruttoria attiene ai doveri dello Stato nei confronti del cittadino, l'adesione non è che

uno strumento deflativo, non cerchiamo nell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria un paracadute, non tiene;

– l'invito obbligatorio è previsto "*esclusivamente per la definizione degli accertamenti in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, contributi previdenziali, ritenute, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore degli immobili all'estero, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero e imposta sul valore aggiunto, considerato che il nuovo obbligo è stato inserito nel Capo II del D.Lgs. 218/1997*". Esclusi, quindi, gli accertamenti preceduti da processo verbale di constatazione, già "garantiti" dalla possibilità di presentare l'atto di osservazioni e richieste *ex* articolo 12, comma 7, L. 212/2000. Esclusi altresì i casi di istruttoria prodromica all'emissione di avvisi di accertamento o di rettifica parziale (articolo 41-*bis*, D.P.R. 600/1973 e articolo 54, commi 3 e 4, D.P.R. 633/1972). Per l'Iva, osserva l'Agenzia delle entrate dopo aver chirurgicamente sezionato la norma sul nuovo contraddittorio, "*è prevista l'esclusione dell'invito obbligatorio solo con riferimento agli accertamenti parziali basati su elementi "certi e diretti", che non presuppongono ricostruzioni induttive o utilizzo delle presunzioni*". Se l'Amministrazione non fosse tanto spesso assolta in materia di qualificazione degli elementi probatori. Esclusi, inoltre, i casi di particolare urgenza. Esclusi, infine, ma era ovvio, gli accertamenti preceduti da contraddittorio tipizzato. Le proiezioni sul 2021, su base 2018, direbbero che 3 accertamenti su 4 resteranno non saranno interessati dal contraddittorio preventivo;

– la motivazione rafforzata secondo l'Agenzia implicherebbe che "*l'esito del contraddittorio con il contribuente, quindi, costituisce parte della motivazione dell'accertamento: non è sufficiente che gli uffici si limitino a valutare gli elementi forniti dal contribuente, ma dovranno essere argomentate in motivazione le ragioni del relativo mancato accoglimento*". Attendiamo di leggere motivazioni non tautologiche, allora.

Sempre nell'ottica della malsana contaminazione tra fase istruttoria e procedimento di accertamento con adesione, alle ipotesi di invito al contraddittorio nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione corrisponde la preclusione del successivo avvio dello stesso procedimento su impulso del contribuente.

Aspettative per il 2021

Nessuna novità in tema di criteri selettivi o controlli incrociati di nuova generazione per la lotta all'evasione.

Forse la compliance fiscale è la nuova strategia: stimoli motivazionali vs prevenzione da repressione.

Per approfondire

Corte di Cassazione, ordinanza n. 27050/2019, in tema di accertamento a tavolino, la cui pretesa fiscale si estenda anche al comparto Iva, nell'ottica della garanzia del contribuente.

Corte di Cassazione, ordinanze n. 27375/2019 e n. 27376/2019, in tema di indagini finanziarie, nella direzione del distinguo tra argomenti da spendere in contraddittorio e regime della prova contraria.

Corte di Cassazione, ordinanza n. 27415/2019, in tema di accertamento emesso ante tempus, nell'ottica della centralità della codeterminazione.

Corte di Cassazione, ordinanza n. 28566/2019, sul profilo contenutistico delle osservazioni del contribuente.

Corte di Cassazione, sentenza n. 28544/2019, in tema di contraddittorio in materia di iscrizioni ipotecarie (cfr. la svolta storica in relazione alle azioni cautelari in Corte di Cassazione, SS.UU. sentenza n. 19667/2014).

Corte di Cassazione, sentenza n. 28679/2019, in tema di contraddittorio tipizzato in materia di abuso del diritto.

Corte di Cassazione, sentenza n. 34491/2019, in tema di contaminazioni tra procedimento di accertamento con adesione e contraddittorio endoprocedimentale della fase istruttoria.

Corte di Cassazione, ordinanza n. 11835/2020, in materia di contraddittorio innescato dall'invito *ex* articolo 32, D.P.R. 600/1973, nell'ottica della limitazione delle preclusioni che trovino la loro fonte nella fase istruttoria.

Corte di Cassazione, ordinanza n. 20954/2020, ancora in materia di contraddittorio innescato dall'invito *ex* articolo 32, D.P.R. 600/1973, nell'ottica della limitazione delle preclusioni che trovino la loro fonte nella fase istruttoria.

Corte di Cassazione, sentenza n. 22684/2020, in materia di contraddittorio preventivo da graduare nell'intensità, a mano a mano che il controllo da cartolare diventa concettuale.

Corte di Cassazione, ordinanza n. 23665/2020, in materia di prova di resistenza.

Corte di Cassazione, ordinanze n. 23823/2020 e n. 23824/2020, in materia di contraddittorio nell'ambito delle indagini finanziarie.

Corte di Cassazione, ordinanza n. 23858/2020, in materia di contraddittorio doganale.

Corte di Cassazione, ordinanza n. 27439/2020, in materia di decorrenza dell'applicazione dell'articolo 5-*ter*, D.Lgs. 218/1997.

Conclusioni

Forse si stava meglio quando si stava peggio, quando la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 701/2019, ci aveva condotto verso lidi rassicuranti quanto a garantismo: la facoltà della presentazione dell'atto di osservazioni e richieste, di cui all'articolo 12, comma 7, L. 212/2000 è effettivamente da circoscriversi all'ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, e quindi la censura di nullità va comminata indipendentemente da ogni altra considerazioni solo per tali casistiche, ma ci sono 2 determinanti contrappesi: la valenza per i comparti impositivi tutti, indipendentemente dalla regolamentazione sovranazionale unionale, e l'ininfluenza della prova di resistenza, assorbita dall'espressa previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio per produrre osservazioni e richieste. La Corte, in sostanza, aveva restituito piena dignità alla previsione di nullità, preponderante rispetto al principio di strumentalità delle forme (consacrato nell'articolo 21, c.p.c. secondo cui la forma deve essere idonea allo scopo e se non ci sono previsioni esplicite sulla validità si desume dal raggiungimento dello scopo) nonché assorbente rispetto alla prova di resistenza, da impiegare da parte del giudice quale criterio nel test di legittimità nel sol caso di nullità non espressamente prevista. Quando sembrava di essere ritornati all'era della codeterminazione tipica ella partecipazione procedimentale.

SCHEDA DI SINTESI

Visione pan-europea e Costituzione della Repubblica.

↓

Il faro della Corte di Cassazione: la sentenza n. 701/2019.

↓

Il nuovo contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti da luglio in poi.

↓

Le sentenze della Corte per approfondire la materia.

Accertamento e contenzioso n. 69/2021

Problematiche sorte dall'adesione alla definizione agevolata delle controversie tributarie

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e condirettore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

Premessa

La disciplina dettata in materia di definizione agevolata delle controversie tributarie dall'articolo 6, D.L. 119/2018, convertito nella L. 136/2018 stabiliva la non sospensione delle controversie definibili salva la possibilità del contribuente di richiedere la sospensione del processo attraverso la presentazione al giudice di apposita istanza, e in tale caso il processo rimaneva sospeso fino al 10 giugno 2019. Inoltre, il deposito entro la data del 10 giugno 2019 presso l'organo giurisdizionale avanti il quale pendeva la controversia della copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata comportava che il processo rimanesse sospeso fino al 31 dicembre 2020. Il comma 13 del medesimo articolo 6, D.L. 119/2018, stabilisce, inoltre, che, salva l'ipotesi in cui l'Agenzia delle entrate abbia notificato al contribuente entro il termine perentorio del 31 luglio 2020 il diniego della definizione, in mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2020 dalla parte interessata il processo è dichiarato estinto con decreto del Presidente e le spese del processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate.

La sospensione del processo fino al 31 dicembre 2020 e il deposito entro il 10 giugno 2019 della copia della domanda di definizione e del versamento dell'importo dovuto per la definizione

Il comma 10 dell'articolo 6, D.L. 119/2018 dispone che se entro il 10 giugno 2019 *"il contribuente deposita presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2020"*.

La norma chiaramente sancisce che la conseguenza legale della fattispecie contemplata e sopra riportata è che il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2020. Si tratta di un effetto legale che non abbisogna di una scelta provvedimentale, essendo sufficiente una semplice determinazione di stampo prettamente ordinatorio, su cui, se illegittima, il giudice potrebbe poi essere chiamato a decidere con sentenza, ovviamente impugnabile.

Dal punto di vista strutturale non c'è differenza fra la prima sospensione (fino al 10 giugno 2019) e la seconda (fino al 31 dicembre 2020), anche se le 2 sospensioni sono funzionalmente ben distinte. La prima, infatti, giova essenzialmente al contribuente per le sue determinazioni in ordine alla presentazione o meno della domanda di definizione della controversia, mentre la seconda è soprattutto indirizzata all'attività istruttoria dell'ufficio ai fini delle occorrenti determinazioni dello stesso sulla domanda di definizione presentata dal contribuente.

Una particolare questione che si è posta è quella di valutare se la presentazione dell'istanza di sospensione e della documentazione relativa alla sanatoria (copia della domanda di definizione e del versamento relativo) oltre il termine del 10 giugno 2019 previsto dal comma 10 dell'articolo 6, D.L. 119/2018 possa costituire ragione sufficiente per il rifiuto della sospensione richiesta.

Al riguardo è opportuno segnalare che la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 28493/2019, ha respinto l'istanza di sospensione pervenuta via posta presso la cancelleria della Corte di Cassazione in data 11 giugno 2019, ritenendo che "*per espressa previsione di legge, al fine di ottenere l'effetto sospensivo ex articolo 6, D.L. 119/2018 sino al 31 dicembre 2020, deve essere depositata avanti l'autorità giudiziaria avanti alla quale pende il processo la copia della domanda di definizione e del versamento entro il termine perentorio del 10 giugno 2019*".

Tale posizione, in contrasto con l'orientamento costante della giurisprudenza, è stata "corretta" dalla successiva ordinanza n. 29790/2019, nella quale la Corte di Cassazione, partendo proprio dall'esame del contenuto della ordinanza n. 28493/2019, ha valutato approfonditamente la questione e ribadito l'orientamento prevalente sulla natura non ostativa all'accoglimento dell'istanza di sospensione del deposito della documentazione relativa alla definizione della controversia oltre il termine del 10 giugno 2019.

La questione che si pone è di valutare se il termine previsto per il deposito dell'istanza di sospensione presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia abbia natura perentoria o, piuttosto, ordinatoria.

Sul punto la Corte di Cassazione evidenzia che costituisce principio generale, derivante da quello di legalità, che i termini stabiliti dalla legge sono di principio ordinatori, salvo che la legge stessa

espressamente li dichiari perentori o colleghi esplicitamente al loro decorso un qualche effetto decadenziale o comunque restrittivo.

In particolare, nella citata ordinanza n. 29790/2019 la Corte di Cassazione precisa che:

> *"Tale principio trova sicura applicazione nel diritto pubblico sia nell'ambito dei poteri dell'Amministrazione, sia nell'ambito di procedimenti diretti ad ottenere provvedimenti espansivi ed accrescitivi della posizione giuridica del privato. Anche nel diritto tributario, che dal diritto pubblico mutua taluni aspetti regolatori in assenza di specifiche disposizioni, valgono i medesimi principi, sia riguardo all'azione del fisco presidiata dai principi costituzionali di capacità contributiva e buona Amministrazione..., sia riguardo alla posizione del contribuente. Infatti, in materia tributaria, in mancanza di un'esplicita previsione, il termine normativamente stabilito per il compimento di un atto ha efficacia meramente ordinatoria ed esortativa o acceleratoria, cioè costituisce un invito a non indugiare, e l'atto può essere compiuto dall'interessato o dalla stessa Amministrazione fino a quando ciò non venga altrimenti precluso (Cassazione, sentenza n. 10761/2013). Ciò vale a maggior ragione riguardo alla posizione del contribuente in tema di condono fiscale, laddove è ancora più evidente il favor del Legislatore per la definizione agevolata, il quale postula una valutazione non già letterale e formalistica, ma sostanziale della domanda, ossia l'individuazione degli effetti che il contribuente abbia inteso conseguire (Cassazione, sentenza n. 1289/2007 e sentenza n. 11570/2006)".*

Sulla base di queste considerazioni la Corte di Cassazione ha proceduto a esaminare la norma contenuta nell'articolo 6, comma 10, D.L. 119/2018 e ha, in primo luogo, osservato che il termine del 10 giugno 2019 per il deposito dell'istanza e della documentazione relativa alla definizione ha natura processuale, in quanto volto a fissare il momento entro il quale si può presentare l'istanza all'organo giurisdizionale avanti il quale pende la controversia al fine di ottenere la sospensione del processo, sicché a esso si applica il secondo comma dell'articolo 152, c.p.c. secondo cui "*i termini stabiliti dalla legge sono ordinatori, tranne che la legge stessa li dichiari espressamente perentori*".

Infatti, in mancanza di una espressa disposizione che lo dichiari perentorio, il termine normativamente fissato per il compimento di un atto ha natura ordinatoria, quale invito a non indugiare, e il suo mancato rispetto non comporta alcuna decadenza e non impedisce che l'atto possa essere compiuto fino a quando ciò non venga precluso altrimenti.

Pertanto, secondo la Corte di Cassazione, nella fattispecie sospensiva prevista dall'articolo 6, comma 10, D.L. 119/2018, dal momento che manca una esplicita previsione, lo spirare del termine del 10 giugno 2019 non determina la decadenza del contribuente dalla facoltà di chiedere la sospensione del processo, in quanto ogni decadenza, anche in materia processuale, deve essere testuale ed essere

espressamente sancita dalla legge (analogamente a quanto previsto da Cassazione, sentenza n. 20777/2012 sui termini di cui all'articolo 327, c.p.c.; da Cassazione, sentenza n. 8857/2011 sul termine di cui all'articolo 588, c.p.c.; da Cassazione, sentenza n. 26039/2005 sul termine di cui all'articolo 415, comma 4, c.p.c.).

Infine, va evidenziato che l'effetto sospensivo deriva dalla legge e non abbisogna di una scelta provvedimentale, dovendo il giudice limitarsi a prendere atto dell'istanza avanzata dal contribuente. Questo in quanto la funzione della sospensione è quella di raccordare la procedura amministrativa di definizione agevolata della lite con quella processuale pendente, posto che, da una parte, permette al contribuente di evitare di venirsi a trovare in una situazione pregiudizievole nel processo pendente e di ottenere il tempestivo disbrigo della relativa procedura dinanzi agli uffici giudiziari e, dall'altra, all'Amministrazione finanziaria di poter svolgere l'attività istruttoria necessaria ai fini delle successive determinazioni sulla domanda di definizione presentata dal contribuente (dovendo l'Agenzia delle entrate entro il 31 luglio 2020 notificare al contribuente l'eventuale diniego della definizione agevolata nel caso in cui ritenga la controversia non definibile o comunque non valida la definizione per insufficiente versamento dell'importo dovuto).

Secondo la Corte di Cassazione, "*la sospensione svolge una funzione protettiva e non preclusiva, dato che assolve all'esigenza di avere uno stato di temporanea quiescenza del processo in attesa della definizione della procedura amministrativa che presuppone la non prosecuzione medio tempore dell'ordinario svolgimento dell'attività processuale. Tale finalità trova giustificazione nel normale intento del Legislatore di favorire l'estinzione del processo a seguito della sanatoria intervenuta nelle more del giudizio ed è strettamente connessa ai riflessi di ordine pubblico nascenti dalla legge di condono, che, derogando alla pretesa impositiva, stabilisce un sistema d'imposizione diversificato per quelle esigenze di salvaguardia di regolarità e speditezza del gettito ritenute meritevoli di tutela anche dalla Corte Costituzionale*".

La definizione prevale sulla sentenza passata in giudicato dopo la presentazione dell'istanza

È necessario in ogni caso chiarire che, anche a volere ritenere perentorio il termine in esame, non è comunque consentito ipotizzare, alla luce di quanto stabilito dall'articolo 6, comma 6, D.L. 119/2018, che il suo vano decorso possa inficiare la definizione agevolata.

Tale ipotesi è, infatti, incompatibile con la circostanza che l'articolo 6 citato fa dipendere il perfezionamento della definizione agevolata, in modo inequivoco, dalla coesistenza di soli 2 fattori: la presentazione della domanda e il versamento dell'intero importo dovuto o della prima rata entro e non oltre il 31 maggio 2019.

Pertanto condizionare l'efficacia della definizione all'adempimento processuale dell'articolo 6, comma 10, D.L. 119/2018, sarebbe del tutto contrario al dettato normativo.

A tutto concedere, quindi, l'inosservanza del termine potrebbe impedire al giudice di disporre la sospensione, ma non per questo renderebbe inefficace la sanatoria.

Né, peraltro, può ritenersi che la pronuncia giurisdizionale eventualmente divenuta definitiva nonostante la produzione della documentazione attestante la definizione agevolata possa prevalere su quest'ultima. Questa eventualità va esclusa sulla base dei commi 4 e 9 dell'articolo 6, D.L. 119/2018, dal combinato disposto dei quali discende che l'efficacia della domanda di definizione agevolata della controversia è preclusa soltanto dall'esistenza di una pronuncia giurisdizionale passata in giudicato prima dell'entrata in vigore del D.L. 119/2018 o, comunque, prima della presentazione della domanda stessa. Pertanto, la definizione ritualmente perfezionata prevale anche sull'eventuale pronuncia giurisdizionale passata in giudicato posteriormente alla presentazione dell'istanza di accesso alla sanatoria. Conseguentemente l'Amministrazione finanziaria, nonostante il mancato rispetto del termine per la comunicazione della definizione, qualora riscontri la regolarità della domanda di definizione e del connesso pagamento, sarà comunque tenuta, quand'anche non sollecitata dall'apposita richiesta del contribuente, a operare lo sgravio delle somme eventualmente riscritte a ruolo sulla base dell'atto impositivo oggetto del processo definito con la pronuncia passata in giudicato, dovendo, appunto, garantire la prevalenza della definizione agevolata regolarmente perfezionatasi.

L'estinzione del processo dopo la sospensione e la compensazione delle spese di lite

L'articolo 6, comma 13, D.L. 119/2018 espressamente prevede che "*in mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2020 dalla parte interessata, il processo è dichiarato estinto, con decreto del Presidente. L'impugnazione della pronuncia giurisdizionale e del diniego, qualora la controversia risulti non definibile, valgono come istanza di trattazione. Le spese del processo estinto rimangono a carico della parte che le ha anticipate*".

In primo luogo, va evidenziata la speciale competenza per la declaratoria dell'estinzione del processo che viene attribuita propriamente al Presidente, senza, peraltro, precisare se del Collegio giudicante, della sezione o, addirittura, dell'ufficio stesso, cioè della Commissione presso la quale pende il processo.

Inoltre, è importante sottolineare che la legge parla di presentazione dell'istanza "dalla parte interessata", che non è detto debba essere sempre il contribuente, potendo anzi questi in certi casi avere interesse all'estinzione del processo, come allorquando la sospensione riguardi un giudizio di appello attivato dall'ufficio avverso una sentenza nella quale il contribuente sia risultato totalmente vittorioso.

In termini generale deve, peraltro, essere segnalata l'assoluta necessità di un'attenta ponderazione degli effetti della estinzione dei giudizi pendenti, caso per caso, prima della presentazione dell'istanza.

In sintesi, è, infatti, opportuno ricordare che nei giudizi di primo grado all'estinzione del processo consegue sempre l'inoppugnabilità dell'atto impugnato, determinata dall'inefficacia, provocata dall'estinzione, di tutti gli atti del processo, da cui per l'appunto deriva la definitività dell'atto impugnato, onde l'interesse del contribuente alla non estinzione del processo appare di tutta evidenza.

Situazione analoga, dal punto di vista degli effetti, si ha in caso di mancata riassunzione o d'intervenuta estinzione del giudizio in fase di riassunzione dopo la pronuncia della Cassazione con rinvio, con la peculiarità, tuttavia, che, durante il lungo corso del processo prima di giungere al giudizio di rinvio *post* Cassazione, possono essersi formati giudicati interni che, ovviamente, non possono ritenersi travolti dall'inefficacia proveniente dall'estinzione del giudizio, e quindi sopravvivono all'estinzione stessa.

Nel giudizio di appello, invece, l'estinzione determina *ex* articolo 338, c.p.c. il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado, così che occorre tenere conto di quale sia stato il contenuto di questa sentenza (totalmente o parzialmente vittoriosa) al fine di evitare che si determinino giudicati sfavorevoli per l'una o per l'altra parte, di modo che la parte "interessata" sia davvero in grado di esattamente valutare il quadro delle conseguenze derivanti dall'estinzione del giudizio di appello. E questo, va precisato, vale sia quanto all'estinzione specialmente prevista dal comma 13 dell'articolo 6, D.L. 119/2018, sia per l'eventuale estinzione ipoteticamente deducibile dalla disciplina generale, ancorché non specificatamente prevista dall'anzidetta norma speciale, per il caso di mancata riattivazione *ex* articolo 43, D.Lgs. 546/1992 entro i 6 mesi successivi al 10 giugno 2019 (qualora non si sia proceduto alla definizione della lite).

Infine, è opportuno rilevare che, per quanto attiene alle spese di lite, articolo 6, comma 13, D.L. 119/2018, convertito dalla L. 136/2018 "*le spese del processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate*", con la conseguenza che nessuna delle parti, ufficio o contribuente può chiedere alla parte soccombente il pagamento delle spese di giudizio. In tale senso si veda anche l'articolo 46, comma 3, D.Lgs. 546/1992, il quale dispone che "*nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge, le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate*".

> Di conseguenza:
> – nei casi in cui, per la lite oggetto di definizione agevolata, è stata, in uno o più gradi di giudizio, pronunciata sentenza favorevole al contribuente anche sotto il profilo delle spese, la condanna dell'Agenzia delle entrate a pagare le spese di giudizio esclude che il contribuente possa

pretendere il pagamento da parte dell'ufficio, in quanto la chiusura della lite comporta la rinuncia a tutti gli effetti processuali del giudizio, compresa la pronuncia sulle spese;
– allo stesso modo, nei casi in cui, per la lite oggetto di definizione agevolata, è stata pronunciata sentenza favorevole all'ufficio, anche sotto il profilo delle spese, con condanna del contribuente al pagamento delle spese processuali, quest'ultimo non deve più pagare le spese di giudizio.

La conferma che la chiusura agevolata delle liti "cancella" le spese di giudizio è stata fornita dall'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 48/E/2011, che ha per oggetto "*chiusura delle liti fiscali minori - articolo 39, comma 12, D.L. 98/2011*". In questa circolare, l'Agenzia delle entrate, al § 9.1, pronuncia di condanna dell'Agenzia delle entratr alle spese di giudizio, avverte che *"ai sensi dell'articolo 46, D.Lgs. 546/1992 le spese del giudizio estinto per definizione agevolata restano a carico della parte che le ha anticipate. Più in generale, la chiusura della lite definisce ogni aspetto della controversia, compreso quello relativo alle spese di giudizio. Per effetto della definizione della lite, il contribuente si avvale dei benefici alla stessa connessi, rinunciando agli effetti di una eventuale pronuncia favorevole resa nei suoi confronti, anche qualora la stessa rechi la condanna dell'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese di giudizio. Pertanto, a seguito della definizione della lite, si ha rinuncia, da parte del contribuente, alla vittoria delle spese di giudizio. In modo speculare, l'intervenuta definizione impedisce di dare esecuzione a pronunce di condanna del contribuente alle spese, rese nelle controversie oggetto di definizione*".

Il problema è che alcuni uffici, a seguito di sentenze dei giudici tributari a loro favorevoli, hanno emesso le cartelle di pagamento, chiedendo il pagamento delle spese di giudizio, "dimenticandosi" delle norme di legge e delle precedenti indicazioni fornite dalla stessa Agenzia delle entrate. Sono, infatti, diverse le richieste che stanno arrivando in questi mesi. A questo punto, il contribuente che ha definito la lite, a norma dell'articolo 6, D.L. 119/2018, è costretto a chiedere all'ufficio di annullare in autotutela la richiesta di pagamento perché non dovuta.

SCHEDA DI SINTESI

Se il contribuente entro la data del 10 giugno 2019 ha depositato presso l'organo giudiziario avanti il quale pende il processo la copia della domanda di definizione presentata e la copia del versamento eseguito o della prima rata, il processo è sospeso fino al 31 dicembre 2020.

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 29790/2019 ha chiarito che il termine del 10 giugno 2019 per il deposito dell'istanza di sospensione e della copia della documentazione relativa

alla sanatoria non è perentorio, con la conseguenza che il suo mancato rispetto non impedisce l'accoglimento della richiesta di sospensione del giudizio.

Il mancato rispetto di tale termine non potrà mai pregiudicare la validità della definizione agevolata il cui perfezionamento è per legge subordinato esclusivamente alla presentazione della domanda di definizione e al pagamento del dovuto o della prima rata entro il 31 maggio 2019.

In mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2020 dalla parte interessata, il processo è dichiarato estinto, con decreto del Presidente. L'estinzione comporta che le spese di lite rimangono a carico della parte che le ha anticipate con la conseguenza che, né l'ufficio né il contribuente potranno richiedere il pagamento delle spese di giudizio che il giudice avesse eventualmente liquidato a loro favore nel corso del giudizio oggetto della definizione agevolata.

Accertamento e contenzioso n. 69/2021

Trasferimento della residenza fiscale all'estero: il dato effettivo prevale su quello formale. Profili problematici, reato di dichiarazione infedele e validità del conseguente sequestro

di Antonio Castiello - avvocato
Sara Mecca – avvocato

Con la sentenza n. 29095/2020, la Corte di Cassazione torna a esprimersi in tema di trasferimento della residenza fiscale all'estero, ribadendo, ancora una volta, che ai fini della determinazione del luogo della residenza il dato effettivo prevale su quello formale del trasferimento.
In sostanza, per valutare se il contribuente - formalmente trasferitosi all'estero - sia effettivamente esonerato dal pagamento delle imposte in Italia, occorre concentrarsi sul dato del centro degli interessi vitali (professionali e personali), con ciò intendendosi la valutazione di un effettivo e sostanziale spostamento della propria vita quotidiana all'estero.
Il rinnovato intervento dei giudici di piazza Cavour offre l'opportunità di proporre alcune riflessioni alla luce dei più recenti indirizzi della giurisprudenza, nonché di indicazioni di prassi, in tema di residenza fiscale ed esterovestizione delle persone fisiche, intesa come fittizia localizzazione all'estero, con il solo fine di sottrarsi all'imposizione tributaria da parte dello Stato italiano.

Il caso

La recente pronuncia trae origine da un procedimento penale innescato nei confronti di un noto calciatore indagato per il reato di dichiarazione infedele[1]. In particolare, il contribuente veniva

[1] Illecito previsto dall'articolo 4, D.Lgs. 74/2000. In particolare, il comma 1 della disposizione prevede che "*Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da 2 anni a 4 anni e 6 mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:*
a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 100.000 euro;

sottoposto a un provvedimento di sequestro per oltre 5 milioni di euro, poiché non avrebbe dichiarato redditi percepiti per le prestazioni sportive rese in un Paese a fiscalità privilegiata nelle annualità dal 2014 al 2017.

Il decreto di sequestro emesso dal GIP veniva confermato dal Tribunale del riesame.

Il calciatore proponeva, pertanto, ricorso innanzi la Corte di Cassazione, sostenendo - in estrema sintesi - di aver trasferito in quegli anni la propria residenza negli Emirati Arabi, lì spostando il centro dei propri interessi vitali. Il Tribunale non aveva adeguatamente valutato l'ampia documentazione in atti, che dimostrava proprio che l'indagato, negli anni di interesse, svolgeva fuori dall'Italia la propria attività, alle dipendenze di una società sportiva con sede in Abu Dhabi, partecipando costantemente ai ritiri della squadra, agli allenamenti e alle altre competizioni.

> Peraltro, lo spostamento della sua residenza fiscale all'estero sarebbe stata dimostrata anche dal trasferimento della moglie e dei figli, che avrebbero pure ottenuto il passaporto dalle locali Autorità, nonché dalla stabile residenza negli Emirati, comprovata dal possesso di un'abitazione, di un autoveicolo con patente di guida rilasciata dallo stesso Stato, dall'iscrizione a un esclusivo circolo privato; il tutto a conferma del fatto che gli Emirati costituivano - negli anni contestati - il luogo di ogni relazione personale e professionale del calciatore.

La pronuncia della Cassazione

Le doglianze sollevate dalla difesa dello sportivo non hanno convinto i giudici di piazza Cavour che, con la sentenza n. 29095/2020, hanno confermato il sequestro a carico del ricorrente.

La terza sezione penale ricorda, anzitutto, che ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti in Italia le persone che, per la maggior parte del periodo d'imposta, sono iscritte nelle Anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza. Ma si considerano altresì residenti, fino a prova contraria, i cittadini trasferiti in Stati a fiscalità privilegiata.

Il Tribunale evidenziava che gli Emirati Arabi rappresentano un Paese a fiscalità privilegiata [2], tale da far operare la presunzione citata; presunzione che può essere superata dall'interessato, dando prova della sussistenza degli indici di effettiva residenza all'estero ossia, in sintesi, "*della perdita di ogni significativo collegamento con lo Stato italiano e la parallela controprova di una reale e duratura localizzazione nel Paese fiscalmente privilegiato*".

---

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a 2 milioni di euro".

[2] D.M. 4 maggio 1999.

Ebbene tale prova non sarebbe stata fornita nella specie dal contribuente, quanto agli anni in contestazione.

I giudici del Tribunale avevano poi preso in esame anche la Convenzione sulle doppie imposizioni vigente tra l'Italia e gli Emirati che, per valutare la residenza estera effettiva di un soggetto, richiede 3 parametri, tra di loro non alternativi: il possesso di una abitazione permanente, il centro di interessi vitali[3] e il luogo abituale di soggiorno.

> Così ricostruito il quadro normativo, l'ordinanza del Tribunale riportava analiticamente tutti gli indici che legavano il ricorrente al territorio italiano:
> – versamento di contributi per collaboratori domestici;
> – numerosi rapporti finanziari correnti;
> – proprietà di autoveicoli e motoveicoli;
> – titolarità di immobili e utenze in 2 città italiane;
> – rilevanti spese sostenute;
> – stipula di contratti immobiliari;
> – frequentazione degli istituti scolastici da parte dei figli, verificandone i periodi effettivi e controllando al riguardo anche i timbri di ingresso e uscita dagli Emirati Arabi;
> – dettagliata verifica circa i periodi di formale residenza all'estero degli stessi familiari.

Secondo la Corte si tratta di "*un complesso ed articolato percorso motivazionale*" all'esito del quale il Tribunale ha concluso per il *fumus* del delitto contestato, assumendo che il calciatore "*avesse mantenuto effettivo e sostanziale domicilio in Italia per almeno 183 giorni in ciascuno degli anni coinvolti*" e ha così confermato l'omessa dichiarazione dei redditi percepiti negli Emirati Arabi Uniti e il conseguente provvedimento di sequestro. Oltre al fatto, conclude la decisione, che il calciatore non ha mai sostenuto di aver pagato le tasse all'estero, presupposto indispensabile per l'applicazione della Convenzione sulle doppie imposizioni[4].

La residenza fiscale

La recente pronuncia apre interessanti scenari di approfondimento sul tema della residenza fiscale all'estero e degli accertamenti da parte del Fisco italiano.

[3] Da intendersi quale luogo nel quale sono più stringenti le relazioni personali ed economiche, familiari, sociali, occupazionali, politiche, culturali e altro.

[4] In tema di imposte sui redditi, la Convenzione tra l'Italia e gli Emirati Arabi del 22 gennaio1995 per evitare le doppie imposizioni, ratificata con L. 309/1997, prevede che i proventi delle professioni indipendenti debbano essere tassati nello Stato di residenza del contribuente, salvo che essi costituiscano remunerazioni per servizi resi a uno Stato contraente o a una suddivisione politica o amministrativa o a un ente locale, intendendosi con tale espressione non soltanto le attività inerenti all'esercizio delle funzioni pubbliche tipiche afferenti il Governo dello Stato, ma in genere qualunque servizio chiesto dal Governo per profili di interesse generale. In tal caso, tali emolumenti possono essere comunque inclusi nella base imponibile, *ex* articolo 23 della Convenzione, a condizione che sia riconosciuta una detrazione pari all'imposta versata nello Stato estero, purché non vi sia una disposizione della medesima che espressamente stabilisca diversamente.

In forza dell'articolo 2, comma 2, D.P.R. 917/1986 (c.d. Tuir), ai fini del pagamento dell'Irpef, sono considerate residenti le persone fisiche che per la maggior parte del periodo di imposta, ossia per un periodo di almeno 183 giorni[5], anche non continuativi, rientrano in una delle seguenti ipotesi:

– risultano iscritte nelle Anagrafi comunali della popolazione residente;

– non risultano iscritte nelle Anagrafi ma hanno nel territorio dello Stato il domicilio[6], ai sensi del codice civile;

– non risultano iscritte nelle Anagrafi ma hanno nel territorio dello Stato la residenza[7], ai sensi del codice civile.

Tali requisiti sono tra loro alternativi e non concorrenti: sarà pertanto sufficiente il verificarsi di uno solo di essi affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia.

> Pertanto, la formale cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione in quella degli italiani residenti all'estero (Aire) non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato, ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici. Ne deriva che l'aver stabilito il domicilio civilistico in Italia ovvero l'aver fissato la propria residenza nel territorio dello Stato sono condizioni sufficienti per l'integrazione della fattispecie di residenza fiscale, indipendentemente dall'iscrizione nell'Anagrafe della popolazione residente.

Occorre, a tal proposito, rifarsi alle nozioni civilistiche di residenza e di domicilio, nonché all'interpretazione che di esse ha fornito la Suprema Corte di Cassazione.

Ai sensi dell'articolo 43, cod. civ., il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi, mentre la residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale.

Ne consegue che la cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente e la conseguente iscrizione all'Aire - come anticipato - non è un requisito sufficiente per determinare la residenza al di fuori del territorio dello Stato, allorché il soggetto abbia ancora nel territorio predetto il proprio domicilio, inteso come "*sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali, non risultando determinante, a tal fine, il carattere soggettivo ed elettivo della scelta dell'interessato, ma dovendosi contemperare la volontà individuale con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi, per cui il centro principale degli interessi vitali del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione*

[5] 184 per gli anni bisestili.

[6] Il domicilio è inteso come il luogo in cui una persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi anche di carattere affettivo familiare.

[7] La residenza è intesa come il luogo in cui la persona ha la dimora abituale.

di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi"[8]. A tal fine, ciò che conta non è la presenza continuativa in un luogo, quanto la volontà di rimanervi e ritornarvi appena possibile, nonché mantenervi le proprie relazioni familiari e sociali[9].

> In sostanza, un soggetto conserva il domicilio fiscale in Italia anche quando, prescindendo dalla sua presenza nel territorio italiano, mantenga in Italia il centro dei suoi interessi (economici e affettivi) e dei suoi affari[10]. La locuzione "affari e interessi" deve intendersi in senso ampio, comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari.

Quanto, poi, al concetto di residenza, essa è definita dal codice civile come "*il luogo in cui la persona ha la dimora abituale*".

Pertanto, si può affermare che essa è determinata dall'abituale volontaria dimora[11] di una persona in un dato luogo, concorrendo a instaurare tale relazione giuridicamente rilevante sia il fatto oggettivo della stabile permanenza in quel luogo sia l'elemento soggettivo della volontà di rimanervi.

La presunzione di residenza per i Paesi c.d. *black list*

Sempre l'articolo 2, Tuir, al comma 2-*bis,* prevede che si considerano residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle Anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

Si tratta, pertanto, di una presunzione relativa in forza della quale si considerano fiscalmente residenti in Italia i cittadini italiani iscritti all'Aire ed emigrati in Paesi c.d. *black list*. In questa situazione, incombe al cittadino dimostrare che il trasferimento all'estero e la conseguente perdita di residenza in Italia sono effettivi.

Concetto di residenza fiscale nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni

Quando si analizza il concetto di residenza fiscale, non si può prescindere dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni. Si tratta di trattati internazionali con i quali i Paesi contraenti regolano l'esercizio della propria potestà impositiva, al fine di eliminare le doppie imposizioni sui redditi e/o sul patrimonio

[8] Cassazione. n. 5385/2012.
[9] Cassazione n. 961/2015.
[10] Cassazione n. 12259/2010.
[11] Dottrina e giurisprudenza sono concordi nell'affermare che affinché sussista il requisito dell'abitualità della dimora non è necessaria la continuità o la definitività (Cassazione SS.UU. n. 5292/1985). Cosicché l'abitualità della dimora permane qualora il soggetto lavori o svolga altre attività al di fuori del Comune di residenza (del territorio dello Stato), purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali.

dei rispettivi residenti[12]. Hanno, pertanto, lo scopo di evitare che un soggetto che abbia trasferito la propria residenza all'estero sia sottoposto a una doppia tassazione (in Italia per i redditi ovunque prodotti secondo il principio della c.d. *worldwide taxation* e all'estero per i redditi ivi prodotti).

Oltre a evitare le doppie imposizioni, le Convenzioni hanno anche lo scopo di prevenire l'evasione e l'elusione fiscale; a questo fine esse prevedono alcune disposizioni sulla cooperazione amministrativa.

> In via generale le norme convenzionali prevalgono su quelle interne. Esse però devono essere interpretate operando un rinvio alle leggi interne dello Stato contraente. Sono quindi configurabili le seguenti situazioni:
> - se non vi è una convenzione si applicano esclusivamente le norme interne dello Stato;
> - se vi è una Convenzione si applicano le norme convenzionali se pure interpretate, salvo esplicite diverse definizioni contenute nelle convenzioni stesse, con riferimento alle leggi interne.

Per evitare tali doppie imposizioni e risolvere il conflitto impositivo in merito alla residenza fiscale della persona fisica, l'articolo 4, § 2 del modello Ocse identifica le c.d. *tie breaker rules*. Si tratta di una serie di regole da leggere in modo gerarchico e non concorrente, che permettono di individuare la residenza in un solo Stato contraente.

Le 4 *tie breaker rules* trovano applicazione secondo un preciso ordine di priorità, che attribuisce anzitutto il potere esclusivo di tassazione sul reddito mondiale allo Stato in cui il soggetto ha l'abitazione permanente (*permanent home*); in subordine a quello in cui il soggetto ha il proprio centro di interessi vitali (*centre of vital interests*); ancora a quello in cui lo stesso ha una dimora abituale (*habitual abode*); infine a quello di cui la persona fisica possiede la nazionalità.

Qualora i suddetti criteri non consentano di attribuire la residenza a uno Stato contraente, le Autorità competenti risolvono la questione di comune accordo, proprio per evitare una doppia imposizione.

In caso di contenzioso, è utile invocare la presenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni, al fine di far prevalere al c.d. "residenza di fatto" e dirimere i costi di doppia residenza.

Sul punto si deve evidenziare che la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha affermato, in applicazione delle *tie breaker rules* di natura convenzionale, la prevalenza del centro degli interessi vitali ed economici (nel Paese estero) sul requisito formale dell'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente. Il tutto, distaccandosi, in tal senso, dal consolidato orientamento formalistico.

[12] In Italia, le Convenzioni per evitare le doppie imposizioni entrano a far parte dell'ordinamento giuridico all'esito di un procedimento di ratifica da parte del Parlamento seguito con legge ordinaria, che conferisce piena e integrale esecuzione al Trattato. La Convenzione entra in vigore a seguito dello scambio degli strumenti di ratifica tra i Paesi contraenti. La conferma dell'avvenuto scambio degli strumenti di ratifica è resa nota attraverso la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. Per dare attuazione alle disposizioni delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni, i Paesi contraenti possono stipulare accordi di natura amministrativa volti a favorire lo scambio di informazioni e/o l'effettuazione di verifiche simultanee.

Attività di accertamento dell'Amministrazione

Quando emerge un contrasto tra residenza fiscale formale ed effettiva, ovvero in presenza di trasferimento della stessa in un Paese a fiscalità privilegiata, l'Amministrazione effettua la sua attività di controllo.

Il contribuente che trasferisce la propria residenza all'estero è tenuto a effettuare l'iscrizione all'Aire. Solo da quando tale iscrizione risulta verificata per almeno 183 giorni nell'anno ci si è "spogliati" della residenza fiscale italiana e da questo momento è possibile assolvere gli obblighi fiscali italiani solo sui redditi (eventualmente) prodotti nel territorio dello Stato.

Pertanto, l'iscrizione all'Aire, da una parte, costituisce il principale requisito formale – necessario ma non sufficiente – per comprovare il proprio *status* di non residente nel territorio dello Stato. Dall'altra, risulta strumentale per il monitoraggio dei contribuenti italiani che lasciano l'Italia e per la verifica dell'effettività del trasferimento all'estero.

L'attività di accertamento della residenza fiscale dei contribuenti si è incrementata negli ultimi anni, anche grazie al presidio di monitoraggio dei Comuni. Questi, infatti, sono obbligati a trasmettere all'Agenzia delle entrate i dati dei soggetti che hanno richiesto l'iscrizione all'Aire ai fini della "*formazione di liste selettive per i controlli relativi ad attività finanziarie ed investimenti patrimoniali esteri non dichiarati*".

> Questo, in modo tale da:
> - accertare l'effettività della residenza fiscale estera del soggetto iscritto all'Aire;
> - verificare che non sussistano elementi tali da ricondurre in Italia la residenza e/o il domicilio del soggetto iscritto Aire;
> - accertare i redditi di fonte estera prodotti dal soggetto auto-dichiaratosi non residente.

Quando si parla di trasferimento all'estero e di possibili accertamenti sulla residenza occorre sempre fare riferimento alla circolare ministeriale n. 304/1997 che fornisce indicazioni operative in merito alle attività di accertamento della residenza fiscale, volte a individuare i presupposti per l'imposizione in Italia e accertare i redditi sottratti a tassazione.

Secondo l'Agenzia delle entrate, con l'attività investigativa devono essere reperiti tutti gli elementi concreti di prova in ordine:

– ai legami familiari o comunque affettivi e all'attaccamento all'Italia;

– agli interessi economici in Italia;

– all'interesse a tenere o far rientrare in Italia i proventi conseguiti con le prestazioni effettuate all'estero;

– all'intenzione di abitare in Italia anche in futuro, desumibile da fatti e atti concludenti ovvero da pubbliche dichiarazioni.

I campanelli d'allarme per il Fisco

I "campanelli d'allarme" che potrebbero portare all'identificazione di situazioni sospette circa l'effettività della residenza fiscale estera dei soggetti iscritti all'Aire sono i seguenti:

– residenza dichiarata in uno degli Stati e territori a fiscalità privilegiata, individuati dal D.M. 4 maggio 1999;

– movimenti di capitale da e verso l'estero, trasmessi dagli operatori finanziari nell'ambito del monitoraggio fiscale di cui al D.L. 167/1990;

– informazioni relative a patrimoni immobiliari e finanziari detenuti all'estero, trasmesse dalle Amministrazioni fiscali estere nell'ambito di direttive europee e di accordi di scambio automatico d'informazioni;

– residenza in Italia del nucleo familiare del contribuente;

– atti del registro segnaletici dell'effettiva presenza in Italia del contribuente;

– utenze elettriche, idriche, del gas e telefoniche attive in Italia;

– disponibilità di autoveicoli, motoveicoli e unità da diporto;

– titolarità di partita Iva attiva e/o informazioni relative a operazioni rilevanti Iva;

– rilevanti partecipazioni in società residenti di persone o a ristretta base azionaria e/o titolarità di cariche sociali;

– versamento di contributi per collaboratori domestici.

Come è possibile notare, sostanzialmente, qualunque soggetto iscritto Aire potrebbe cadere in una o più delle casistiche riportate. Questo, nonostante l'effettività della propria residenza all'estero. Il rischio, quindi, è che possano finire nelle maglie di un accertamento sulla residenza fiscale contribuente realmente espatriati.

Come si può difendere il contribuente

Nel caso di un accertamento effettuato dal Fisco, il quale ritiene che vi siano elementi atti a dimostrare che il trasferimento della residenza non sia effettivo, ovvero nel caso in cui vige la presunzione di residenza per trasferimento in un Paese *black list*, il contribuente dovrà fornire la c.d. "prova contraria". Sul piano pratico la prova comporta indubbiamente non poche difficoltà, che però possono essere superate anche con l'ausilio di argomentazioni logiche a contrario, che dimostrino cioè l'incompatibilità dell'assunto della residenza in Italia.

Dal punto di vista formale, la prova contraria dovrebbe consistere nella dimostrazione di non essere residenti in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, Tuir. Tuttavia, è evidente che si tratta di una dimostrazione molto difficile da fornire essendo una dimostrazione in negativo. A tale riguardo, la relazione governativa afferma che la prova contraria consiste nella dimostrazione di fatti o atti che comprovino l'effettività della situazione dichiarata (cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente), in coerenza con un reale e duraturo collegamento con lo Stato di immigrazione. Nello stesso senso si pronuncia la circolare ministeriale n. 140/1999 la quale aggiunge che va dimostrata anche l'interruzione di significativi rapporti con lo Stato Italiano.

La circolare n. 140/1999 chiarisce che la persona fisica, per poter dimostrare l'effettività della residenza nello Stato fiscalmente privilegiato (ma ciò vale anche nel caso in cui l'accertamento riguardi il trasferimento in uno Stato non *black list*), potrà utilizzare ogni più ampio mezzo di prova di natura documentale o dimostrativa, atto a stabilire in particolare:

- la sussistenza della dimora abituale nello Stato estero, sia personale sia dell'eventuale nucleo familiare;
- l'iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione del Paese estero;
- lo svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo stipulato nello stesso Paese estero ovvero l'esercizio di una qualunque attività economica con carattere di stabilità;
- la stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali, adeguati ai bisogni abitativi nel Paese di immigrazione;
- fatture e ricevute di erogazione di gas, luce, telefono e di altri canoni tariffari pagati nel Paese estero;
- la movimentazione a qualsiasi titolo di somme di danaro o di altre attività finanziarie nel Paese estero da e per l'Italia;
- l'eventuale iscrizione nelle liste elettorali del Paese di immigrazione;
- l'assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia o di atti di donazione, compravendita, costituzione di società;
- la mancanza nel nostro Paese di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico, sociale, culturale e ricreativo.

SCHEDA DI SINTESI

Ai fini delle imposte sui redditi, sono considerate residenti le persone fisiche che per la maggior parte del periodo di imposta, risultano iscritte nelle Anagrafi comunali della popolazione residente; hanno nel territorio dello Stato il domicilio, ai sensi del codice civile; hanno nel territorio dello Stato la residenza, ai sensi del codice civile.

Pertanto, la formale cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione in quella degli italiani residenti all'estero (Aire) non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato, ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici.

Inoltre, è prevista sempre dal Tuir una presunzione relativa in forza della quale si considerano fiscalmente residenti in Italia i cittadini italiani iscritti all'Aire ed emigrati in Paesi c.d. *black list*. In questa situazione, incombe al cittadino dimostrare che il trasferimento all'estero e la conseguente perdita di residenza in Italia sono effettivi.

La Cassazione, con la recente pronuncia n. 29095/2020, ha affermato che per valutare se il contribuente - formalmente trasferitosi all'estero - sia effettivamente esonerato dal pagamento delle imposte in Italia, occorre concentrarsi sul dato del centro degli interessi vitali (professionali e personali), con ciò intendendosi la valutazione di un effettivo e sostanziale spostamento della propria vita quotidiana all'estero.

Nel caso di un accertamento effettuato dal Fisco, il quale ritiene che vi siano elementi atti a dimostrare che il trasferimento della residenza non sia effettivo, ovvero nel caso in cui vige la presunzione di residenza per trasferimento in un Paese *black list*, il contribuente dovrà fornire la c.d. "prova contraria" che consiste nella dimostrazione di fatti o atti che comprovino l'effettività della situazione dichiarata (cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente), in coerenza con un reale e duraturo collegamento con lo Stato di immigrazione, nonché l'interruzione di significativi rapporti con lo Stato Italiano.

Accertamento e contenzioso n. 69/2021

Il procedimento di correzione delle sentenze tributarie - Prima parte

di Caterina Bruno – avvocato e pubblicista

Il procedimento di correzione degli errori materiali disciplinato dagli articoli 287 e 288, c.p.c. ha natura amministrativa e non giurisdizionale in quanto dà luogo a un mero incidente del giudizio in cui il provvedimento da correggere è stato pronunciato, che non realizza una statuizione sostitutiva di quella corretta, bensì è diretta esclusivamente a emendare un difetto di formulazione esteriore dell'atto scritto rispetto al suo contenuto, nel caso in cui questo sia palese sulla base della sua sola lettura.

La correzione delle sentenze

Il procedimento di correzione delle sentenze previsto dagli articoli 287 e 288, c.p.c. che, in virtù del rimando dell'articolo 1, D.Lgs. 546/1992 alle norme del codice di procedura civile, è applicabile anche al rito tributario, consente di emendare un'omissione o una svista commessa dal giudice al fine di rendere aderente la volontà del pronunciante, emergente dalla motivazione, alla formulazione testuale della sentenza, ripristinando la corrispondenza tra quanto la sentenza ha inteso dichiarare e quanto, invece, in essa è stato formalmente dichiarato per un errore.

Il dato letterale della previsione di legge àncora la proponibilità del rimedio alla tassativa casistica prevista dall'articolo 287, c.p.c. (*i.e.*: omissioni, errori materiali e/o di calcolo) e, nella sua formulazione previgente, limitava, sul lato oggettivo, il novero dei provvedimenti emendabili alle sole sentenze non appellate e/o non appellabili ovvero passate in giudicato, oppure alle ordinanze irrevocabili escludendo specificatamente la possibilità di promuovere la correzione di una sentenza già appellata.

Tuttavia, l'intervento ermeneutico della giurisprudenza di merito e di legittimità, da un lato, e dall'altro, la statuizione di incostituzionalità della norma a opera della sentenza della Corte Costituzionale n. 335/2004 nella parte in cui prevedeva l'inammissibilità del rimedio speciale *ex* articolo 287, c.p.c. per le pronunce appellate, hanno contribuito a far sì che il procedimento di correzione recuperasse plurimi spazi di praticabilità.

In particolare, alla Corte Costituzionale è stata devoluta la questione circa l'esperibilità del procedimento speciale rispetto a quello d'impugnazione e in specie, se la correzione potesse chiedersi

esclusivamente utilizzando il procedimento speciale ovvero anche con l'"eccessivo", ma anch'esso idoneo, mezzo d'impugnazione e, in caso di risposta affermativa, se il procedimento speciale dovesse o potesse essere utilizzato anche nell'ipotesi di proposizione di un mezzo di impugnazione.

> Sino all'intervento della Corte Costituzionale, infatti, prevaleva, in dottrina e in giurisprudenza, la tesi della obbligatorietà del procedimento speciale e, nel contempo, quella della sua inutilizzabilità nel caso di proposizione, purché anteriore al provvedimento di correzione, di un mezzo di impugnazione ordinario in quanto la decisione finale si sostituiva integralmente a quella (impugnata) da correggere.

Infatti, vigeva la regola per la quale l'appello "assorbiva" il procedimento di correzione, per cui la competenza esclusiva a pronunciare il provvedimento di correzione riservata dalla norma allo stesso giudice - inteso come ufficio giudiziario - che aveva emesso la sentenza, veniva derogata allorquando l'appello fosse stato presentato anteriormente all'attivazione del procedimento di correzione, ritenendosi, per consolidato diritto vivente, che in tal caso la correzione, non più deducibile come oggetto di un apposito procedimento, competesse al giudice dell'impugnazione.

> Per il giudice delle leggi, invece, le superiori esigenze di economia processuale consentono, alla luce del mutato quadro normativo[1], di tollerare la pendenza contestuale del procedimento di correzione e dei procedimenti di impugnazione, e perfino del procedimento di appello quando questo sia posteriore a quello di correzione, tale per cui il sopravvenire dell'appello in pendenza del procedimento di correzione non determina l'improcedibilità di quest'ultimo, così come qualsiasi altro mezzo di impugnazione non comporta né l'inammissibilità né l'improcedibilità del procedimento di correzione.

L'eccezionalità della disciplina del procedimento di correzione nei suoi rapporti con la previa pendenza del procedimento d'appello, e l'eccezionale regime della sentenza di primo grado al quale esso dà luogo, determinano, con il loro sommarsi e combinarsi, una manifesta irragionevolezza della disciplina dettata dall'articolo 287, c.p.c. nella sua formulazione vigente *ratione temporis*, in quanto sottraggono all'attivazione del procedimento di correzione davanti al giudice che le ha pronunciate, le sentenze contro le quali fosse stato proposto appello.

[1] L'attuale formulazione dell'articolo 337, c.p.c. nel prevedere che "*l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione*", unita all'espressa statuizione della immediata esecutività della sentenza di primo grado di cui all'articolo 282, c.p.c. (che in ambito tributario trovano analoga previsione nell'articolo 67-*bis* e ss., D.Lgs. 546/1992) hanno modificato profondamente il quadro normativo nel quale si colloca l'articolo 287, c.p.c. e la scelta legislativa con esso operata: la correzione della sentenza appellata, affetta da errore correggibile, non appare più superflua in attesa di conoscere le sorti del gravame.

Per tale ragione la Corte ha dichiarato l'incostituzionalità della norma nella parte in cui negava la correzione, davanti al medesimo giudice che le aveva pronunciate, delle sentenze appellate, espungendo dal dettato della norma soggetta al vaglio di costituzionalità l'assunto "*contro le quali sia stato proposto appello*"[2].

> A seguito della pronuncia di incostituzionalità dell'articolo 287, c.p.c. l'istituto della correzione oggi risulta, dunque, applicabile ai seguenti pronunciamenti:
> - sentenze appellate, appellabili (ancorché non ancora appellate), inappellabili o passate in giudicato;
> - ordinanze irrevocabili.

Inoltre, il procedimento di correzione ha acquistato una concreta e totale autonomia rispetto al regime delle impugnazioni: omissioni ed errori materiali o di calcolo sono da considerarsi vizi sottoposti a un regime giuridico differente rispetto a quello delle impugnazioni.

Come si è accennato, l'interpretazione estensiva della giurisprudenza ha, poi, ulteriormente ampliato l'ambito di applicazione dell'istituto, favorendone l'adozione in ipotesi di contrasto tra la formulazione letterale del dispositivo e la motivazione della sentenza che non incida sull'idoneità del provvedimento, riconducendo nell'alveo delle omissioni emendabili l'omessa pronuncia sulla distrazione delle spese e ammettendo la correzione della sentenza anche in ipotesi di errore/omissione sulla liquidazione delle spese, sino a giungere all'ammissione del procedimento di correzione c.d. "integrativa".

Essendo, poi, l'istituto rivolto alla correzione di errori che intervengono non nella formazione del giudizio, bensì nella redazione del documento e che risultano dalla sua lettura, la Cassazione con l'avvento del processo telematico ne ha recentemente affermato l'applicabilità anche per ovviare a errori dello strumento informatico, statuendo che: "*può farsi ricorso a tale procedimento quando il giudice, nel redigere la sentenza in conseguenza di un mero errore di sostituzione del "file" informatico, abbia commesso uno scambio di provvedimenti nella fase di impaginazione, facendo seguire, ad un'epigrafe pertinente, uno "svolgimento del processo", dei "motivi della decisione" ed un dispositivo afferenti ad una diversa controversia decisa in data coeva nei confronti delle stesse parti: in tal caso, infatti, l'estensione della correzione non integra il deposito di una decisione affatto distinta, la quale verrebbe interamente sostituita a quella corretta*" (cfr. Cassazione n. 4319/2019).

[2] L'articolo 287, c.p.c. nella sua formulazione ante pronuncia di incostituzionalità così statuiva: "*Le sentenze contro le quali non sia stato proposto appello e le ordinanze non revocabili possono essere corrette, su ricorso di parte, dallo stesso giudice che le ha pronunciate, qualora egli sia incorso in omissioni o in errori materiali o di calcolo*".

> Infatti, l'intestazione errata a causa di uno scambio di *file* informatici ovvero l'erronea indicazione del numero di registrazione del procedimento, non possono certamente dirsi conseguenza di una inesatta valutazione giuridica o di un vizio di motivazione e, come tale, costituiscono errore facilmente rilevabile ed emendabile.

Analogamente, la più recente Cassazione con l'ordinanza n. 1492/2020 ha confermato che l'emersione in motivazione di una argomentazione non pertinente, verosimilmente riferita ad altro giudizio ed erroneamente ivi inserita, in luogo di quella propria, per apparente errore nell'utilizzo dello strumento informatico, costituisce errore in relazione al mancato inserimento del(la parte del) *file* appropriato che non attiene al contenuto sostanziale della sentenza, ma solo alla manifestazione del pensiero sottostante la decisione assunta, e che non è idoneo a dare luogo a un contrasto insanabile tra motivazione e dispositivo, ostativo del ricorso alla procedura di correzione di errore materiale.

Soggetti legittimati alla presentazione dell'istanza

Il procedimento di correzione di cui agli articoli 287 e 288, c.p.c. si attiva su impulso di parte, le norme invocate non prevedono, infatti, diversamente da quanto indicato dall'analoga statuizione di cui all'articolo 391-*bis*, c.p.c. che opera per la correzione delle sentenze pronunciate dalla Corte di Cassazione, la rilevabilità d'ufficio dell'errore da parte dello stesso giudice che ha emanato il provvedimento correggibile.

> La legittimazione a chiedere la correzione della sentenza asseritamente affetta da omissioni o da errori materiali o di calcolo spetta esclusivamente alle parti del giudizio nei cui confronti la sentenza emendabile è stata pronunciata (cfr. Cassazione n. 9065/2000).

Possono richiedere la correzione anche eventuali soggetti intervenuti nel processo.

La giurisprudenza sia di merito sia di legittimità ha fornito un'interpretazione fedele al dettato della norma in punto di individuazione dei soggetti legittimati alla proposizione dell'istanza di correzione escludendo che con essi possano, ad esempio, identificarsi anche gli eredi delle parti ovvero gli aventi causa degli eredi di una di tali parti che abbiano acquistato il diritto conteso dopo la definizione della causa.

> Nel primo caso l'inammissibilità dell'istanza proposta dall'erede dell'originaria parte processuale è stata pronunciata sulla considerazione che la legittimazione a presentare l'istanza di correzione presuppone la qualità di parte del processo, sicché, dovendo la procedura di correzione, in base all'articolo 287, c.p.c., attivarsi a istanza delle parti interessate e pregiudicate dall'errore, le stesse

> non possono che identificarsi nuovamente con quelle nei cui confronti è stata emessa la sentenza che si intende correggere (cfr. Corte d'Appello di Salerno, ordinanza del 10 ottobre 2017).

Nella seconda ipotesi all'esame, la Corte di legittimità ha ribadito la carenza di legittimazione attiva a chiedere la correzione delle sentenze emesse nell'ambito di un giudizio celebrato *inter alios,* dell'istante che non è stata parte del giudizio civile svoltosi, statuendo la conseguente inammissibilità del ricorso per la correzione dell'errore materiale da questa promosso (cfr. Cassazione n. 18442/2018[3]).

Maggiore apertura è stata, invece, concessa con riferimento alla posizione del difensore costituito di una delle parti che abbia partecipato al giudizio, il quale abbia interesse alla correzione della sentenza per emendare l'errore di omessa pronuncia sulla richiesta di distrazione delle spese.

> *"Il difensore è legittimato a proporre ricorso per correzione di errore materiale avverso l'omessa pronuncia sulla distrazione delle spese se nel corso del giudizio aveva formulato specifica richiesta in tal senso, fermo restando che, concernendo la correzione sia la posizione del soggetto passivo della condanna nelle spese, sia quella del soggetto attivo, riguardo al quale il difensore esercitò il suo ministero, il ricorso (o l'istanza) debbono essere notificati all'uno e all'altro"* (Tribunale ordinario di Milano, ordinanza del 12 aprile 2016; conformi: Cassazione, ordinanze n. 15346/2011 e n. 6813/2015).

Il procedimento di *emendatio*

Come si è detto nel precedente paragrafo, legittimati all'attivazione del procedimento di *emendatio* sono le parti processuali le quali possono attivarsi con ricorso da presentare congiuntamente ovvero in contraddittorio, nel caso in cui solamente una di esse abbia interesse a ottenere la rettifica dell'errore.

Se vi è l'accordo delle parti alla presentazione del ricorso congiunto il procedimento si conclude con l'emissione di un decreto da parte del giudice competente che, come si è detto, coincide con il giudice[4] che ha emesso la pronuncia emendata.

Qualora invece il ricorso venga formulato su istanza di una sola parte è necessario instaurare il contraddittorio con le altre parti coinvolte mediante la fissazione di un'udienza e il procedimento in questa seconda ipotesi si definisce con ordinanza da annotarsi sull'originale del provvedimento emendato.

[3] Peraltro, come vedremo nel prosieguo, si trattava di un'ipotesi di correzione c.d. integrativa atteso che tramite l'attivazione del procedimento speciale *ex* articolo 287, c.p.c. veniva richiesta la correzione della sentenza asseritamente affetta da omissione nella parte in cui non prevedeva la trascrizione nei pubblici registri immobiliari della menzionata sentenza.

[4] Per medesimo giudice si intende lo stesso ufficio giudiziario che ha pronunciato la sentenza da correggere, non rilevando a tale fine l'identità dei soggetti che hanno composto il collegio giudicante nella pronuncia emendabile.

Al fine di garantire il contraddittorio, l'articolo 287, c.p.c. prevede che il ricorso unitamente al decreto di fissazione dell'udienza siano notificati al difensore dell'altra parte costituita ovvero alla parte personalmente, qualora l'istanza di correzione venga presentata decorso un anno dalla pubblicazione della sentenza da correggere.

> Il procedimento può essere attivato in qualsiasi momento e anche a distanza di anni dalla pronuncia correggibile e in ipotesi di passaggio in giudicato della medesima, purché si rispetti la previsione di cui al comma 3 dell'articolo 288, c.p.c. sulla notifica alla parte personalmente.

Quale che sia la modalità di attivazione del procedimento di correzione, se su accordo delle parti ovvero su impulso di una sola di esse, il provvedimento di correzione, secondo la giurisprudenza consolidata, ha natura amministrativa, in quanto non modifica minimamente il contenuto della decisione corretta, ma serve soltanto a eliminare meri errori materiali e perciò a rendere aderente l'elemento rappresentativo a quello sostanziale del *decisum*, ed esso non introduce quindi una nuova fase processuale, ma costituisce un mero incidente nello stesso giudizio.

Termini e limiti dell'impugnazione

Si è visto che il procedimento di correzione può essere attivato in qualsiasi momento, tuttavia, atteso che il provvedimento di correzione di una sentenza ha natura amministrativa e non decisoria, lo stesso non è suscettibile d'impugnazione autonoma, nemmeno con ricorso per cassazione a norma dell'articolo 111, Costituzione, mentre resta impugnabile solo la sentenza, nella parte corretta, con lo specifico mezzo per essa previsto (cfr. Cassazione n. 2568/1986).

Infatti, a norma dell'articolo 288, comma 4, c.p.c. le sentenze possono essere impugnate relativamente alle parti corrette nel termine ordinario decorrente dal giorno in cui è stata notificata l'ordinanza di correzione.

Ciò significa che resta impugnabile, con lo specifico mezzo di volta in volta previsto, solo la sentenza corretta, proprio al fine di verificare se, mercé il surrettizio ricorso al procedimento in esame, sia stato in realtà violato il giudicato ormai formatosi nel caso in cui la correzione sia stata utilizzata per incidere, inammissibilmente, su errori di giudizio.

L'interesse a questa impugnazione va quindi individuato in relazione al contenuto del provvedimento corretto e sussiste soltanto se e in quanto si deduca l'illegittima modifica del contenuto concettuale originario della pronuncia: conseguentemente, il rimedio è proponibile per ottenere a questo unico scopo una verifica dell'avvenuto esercizio del potere di correzione entro i limiti di legge (Cassazione n. 9311/2006).

> Secondo tale orientamento il provvedimento di correzione di errore materiale avendo carattere meramente ordinatorio e non decisorio, in quanto non realizza una statuizione sostitutiva di quella corretta, non ha rispetto a essa alcuna autonoma rilevanza, con la conseguenza che il detto provvedimento non è suscettibile di ricorso per cassazione *ex* articolo 111, Costituzione, alla cui esperibilità osta anche la prevista impugnabilità delle parti corrette, che è rimedio diretto esclusivamente al controllo della legittimità della disposta correzione (cfr. Cassazione n. 16205/2013 e conformi: Cassazione n. 2820/1986, n. 3245/1989, n. 24061/2004 e n. 5950/2007).

Parimenti è inammissibile il ricorso per cassazione avverso il provvedimento che abbia rigettato l'istanza di correzione ai sensi dell'articolo 287, c.p.c, in quanto tale provvedimento, di sostanziale natura amministrativa, rimanendo nell'ambito della forza dispositiva della sentenza a cui si riferisce e non realizzando una volontà giurisdizionale autonoma, non è di per sé impugnabile, non incidendo sui diritti sostanziali e processuali delle parti, in quanto funzionale all'eventuale eliminazione di errori di redazione del documento cartaceo che non può in alcun modo toccare il contenuto concettuale della decisione.

> Per le medesime ragioni le Sezioni Unite hanno altresì, escluso l'impugnabilità dell'ordinanza di correzione anche mediante il ricorso per revocazione ai sensi dell'articolo 395, n. 5, c.p.c. in quanto strumento riservato esclusivamente all'emendabilità degli errori di fatto (cfr. Cassazione SS.UU. ordinanza n. 11508/2012).

Si discosta da tale indirizzo un minoritario orientamento giurisprudenziale che ha visto i Supremi giudici affrontare una fattispecie alquanto peculiare in cui l'ordinanza di correzione ha disposto la condanna alle spese della parte soccombente nel procedimento di correzione.

> In tale circostanza la Corte ha rilevato che i vizi (quale quello prospettato con riferimento alla decisione in punto di spese) non afferenti le parti corrette di una sentenza, ma la stessa ordinanza di correzione, se assumono autonomo rilievo - in quanto riguardanti un punto sul quale l'ordinanza di correzione abbia avuto carattere non solo decisorio, ma anche definitivo, perché funzionalmente estraneo alla correzione della sentenza da errori od omissioni -, possono essere fatti valere soltanto con il rimedio esperibile, ai sensi dell'articolo 111, Costituzione, avverso tutti i provvedimenti contenziosi di natura giurisdizionale non altrimenti impugnabili (cfr. Cassazione n. 12841/2008 e n. 4610/2017).

In tale peculiare ipotesi, sarebbe consentito il ricorso straordinario per cassazione *ex* articolo 111, Costituzione in luogo dell'ordinario mezzo di impugnazione previsto dal comma 4 dell'articolo 288, c.p.c. per censurare la parte corretta della sentenza.

Quanto ai termini dell'impugnazione la Corte di Cassazione ha specificato che l'ultimo comma dell'articolo 288, c.p.c., secondo il quale le sentenze possono essere impugnate relativamente alle parti corrette nel termine ordinario decorrente dal giorno in cui è stata notificata l'ordinanza di correzione, a cura del Cancelliere (articolo 121, disposizioni attuative c.p.c.), dev'essere messo in relazione con l'articolo 327, c.p.c. in virtù del quale, indipendentemente dalla notificazione, l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione possono essere proposti entro un anno dalla pubblicazione della sentenza; pertanto è ammissibile, rispetto alle parti corrette, l'impugnazione proposta entro un anno dalla pubblicazione dell'ordinanza di correzione non notificata[5] (cfr. Cassazione n. 27509/2017).

Con la sentenza n. 20691/2017 la Cassazione ha, infatti, distinto l'impugnazione (principale o incidentale) della sentenza, relativamente alla parte corretta in esito al procedimento di correzione di omissioni o errori materiali o di calcolo, che a norma dell'articolo 288, c.p.c., può essere proposta nel termine ordinario decorrente dal giorno in cui è stata notificata l'ordinanza di correzione (e può avere a oggetto solo la verifica della legittimità ed esattezza della disposta correzione e non anche il merito della sentenza impugnata), dall'impugnazione del merito della sentenza oggetto di correzione la quale va proposta, a pena di inammissibilità, nel termine ordinario decorrente dalla data della sentenza stessa e non della correzione.

> Per cui abbiamo 2 distinti termini di impugnazione:
> - il primo, per la riforma della statuizione di merito, decorrente dalla data di pubblicazione della sentenza emendabile;
> - il secondo, per impugnare esclusivamente la parte corretta della sentenza emendata, decorrente dalla data di notifica dell'ordinanza di correzione.

Regime fiscale del provvedimento di correzione

La circostanza che l'ordinanza di correzione, appunto perché non incide sul contenuto concettuale del provvedimento oggetto della correzione (cfr. Cassazione n. 22396/2015), abbia natura amministrativa e non decisoria spiega i suoi effetti anche sul piano del regime fiscale applicabile al provvedimento correttivo, relativamente al quale deve escludersi l'applicabilità del regime tipico degli atti del processo penale e civile come confermato dalla circolare del 18 marzo 2003 del Ministero della giustizia.

Non risulta dovuto, quindi, il contributo unificato e, per le stesse ragioni, non è dovuta neppure "*l'anticipazione forfettaria dovuta dai privati all'erario nel processo civile*" *ex* articolo 30, D.P.R. 115/2002[6],

[5] Fattispecie relativa a causa iniziata prima della modifica del termine cd. lungo di impugnazione, operata dall'articolo 46, comma 17, L. 69/2009, applicabile a, norma dell'articolo 58, comma 1, della detta Legge, ai giudizi instaurati dopo la sua data di entrata in vigore.

[6] Attualmente corrispondente all'importo di 27 euro.

atteso che, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera o), D.P.R. 115/2002, "*processo è qualunque procedimento contenzioso o non contenzioso di natura giurisdizionale*" e il procedimento in esame, come detto, non ha natura giurisdizionale.

Non è dovuta, inoltre, neppure l'imposta di bollo sulla copia del provvedimento di correzione.

SCHEDA DI SINTESI

Il procedimento di correzione di errori materiali disciplinato dagli articoli 287 e 288, c.p.c. ha natura amministrativa e non giurisdizionale in quanto dà luogo a un mero incidente del giudizio in cui il provvedimento da correggere è stato pronunciato, che non realizza una statuizione sostitutiva di quella corretta, in quanto è diretta esclusivamente a emendare un difetto di formulazione esteriore dell'atto scritto rispetto al suo contenuto, nel caso in cui questo sia palese sulla base della sua sola lettura.

La funzione del procedimento di correzione è quella di rimuovere la divergenza tra il giudizio espresso e la sua espressione letterale, senza necessità di svolgere un'attività volta alla ricostruzione del pensiero del giudice, il cui contenuto deve essere suscettibile di essere individuato senza incertezza.

L'impugnazione della parte corretta della sentenza emendata, di cui all'articolo 288, comma 4, c.p.c., è consentita solo ove la doglianza attenga all'esorbitanza del potere correttivo rispetto ai confini connessi alla sua funzione.

Esperito il procedimento di correzione della sentenza si avrà la coesistenza di 2 distinti termini di impugnazione:
- il primo, per la riforma della statuizione di merito, decorrente dalla data di pubblicazione della sentenza emendabile;
- il secondo, per l'impugnazione esclusivamente della parte corretta della sentenza, decorrente dalla data di notifica dell'ordinanza di correzione.

Il procedimento di correzione è esente dal versamento del contributo unificato, delle anticipazioni forfettarie e delle imposte di bollo sulla richiesta di copie del provvedimento emendato.

Accertamento e contenzioso n. 69/2021

Il ruolo dell'Organismo di vigilanza nella prevenzione degli illeciti in caso di concordato preventivo

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e condirettore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

Premessa

Ai fini di una compiuta definizione del perimetro di operatività di un Organismo di vigilanza (di seguito anche Odv), nominato ed esecutivo ai sensi del D.Lgs. 231/2001, nell'ambito di una situazione di potenziale compromissione della continuità aziendale, occorre effettuare una breve digressione in ordine ai compiti ordinariamente a esso assegnati nonché descrivere quali potenziali utilità detto Organismo possa mantenere a seguito dell'accesso a una procedura concordataria.

L'articolo 6, D.Lgs. 231/2001 descrive l'Odv come "*un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e controllo*", con la funzione di "*vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli*" di organizzazione e gestione (di seguito anche MOG231).

L'Odv deve, dunque, garantire il rispetto dell'efficacia ed effettività del modello; per tali finalità è suo dovere assicurarsi che la società, osservando le procedure indicate nel modello, prevenga la commissione dei delitti presupposto, indicati nell'articolo 25 e ss. del citato Decreto.

Tuttavia, oltre alla tradizionale funzione di vigilanza e controllo, all'Organismo è attribuito il compito di curare l'aggiornamento del documento di *governance* e delle procedure che compongono il modello, e ciò a seguito sia di un'eventuale modifica nello svolgimento dell'attività di impresa sia per effetto di interventi normativi che vadano ad ampliare il novero dei reati presupposto.

Alla luce di quanto sopra, in assenza di norma positiva e di un consolidato orientamento giurisprudenziale sul punto nonché avuto riguardo alla "frastagliata" entrata in vigore del Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, appare di estremo interesse comprendere, da un lato, quali siano i presidi che un modello organizzativo efficace ed efficiente deve assicurare a un'azienda allo scopo di evitare che processi inadeguati non permettano di rilevare, per tempo, uno stato di sofferenza che può fare da preludio a una condizione di dissesto economico-finanziario rilevante ai fini della Legge

Fallimentare, dall'altro – accertata tale situazione di *default* – se permanga la necessità di assicurare il mantenimento del MOG231 e delle attività di vigilanza dell'organismo.

Il Ruolo dell'Odv all'atto dell'insorgere dello stato di crisi

Il descritto primo rilevante profilo non può essere analizzato se non alla luce della mancata previsione dei reati fallimentari tra i reati presupposto di cui all'articolo 25-*ter*, D.Lgs. 231/2001, che, come noto, contempla illeciti penali di matrice societaria (articolo 2621 e ss., cod. civ.) senza alcun positivo riferimento a quelli contemplati dalla Legge Fallimentare.

La questione di diritto è stata oggetto di specifica pronuncia della Suprema Corte, chiamata a chiarire il rapporto tra sequestro adottato ai sensi dell'articolo 19, D.Lgs. 231/2001 e tutela degli interessi dei creditori in buona fede nell'ambito di una procedura concorsuale (cfr. Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza n. 11170/2015).

In via preliminare, la Corte di Cassazione ha sottolineato la necessità che "*il fatto commesso dagli organi apicali dell'ente sia previsto da una legge entrata in vigore prima della commissione dello stesso e che tale reato sia previsto nel tassativo elenco dei reati presupposto, dai quali soltanto può derivare la responsabilità amministrativa dell'ente, previsto dal D.Lgs. 231/2001*".

Secondo le Sezioni Unite tale necessaria verifica trarrebbe origine dalla corretta lettura dell'impianto introdotto dal D.Lgs. 231/2001, stante la volontà del Legislatore interno, a differenza di altri ordinamenti giuridici europei, di limitare l'estensione della responsabilità da reato alle persone giuridiche, rifuggendo meccanismi di carattere generale propri solo delle incriminazioni afferenti a persone fisiche (in senso conforme e in tema di reati tributari, Corte di Cassazione, sentenza n. 41329/2008).

Secondo l'interpretazione offerta dalla richiamata pronuncia, non sarebbe possibile nei casi di reati complessi – quali quelli disciplinati dalla Legge Fallimentare – scomporre la condotta delittuosa, in modo da attrarre artificiosamente parte di essa nel sistema di responsabilità disciplinata a carico delle persone giuridiche.

Più nello specifico, la Suprema Corte ha statuito che "*le specificità e peculiarità del delitto di bancarotta societaria, che assorbono completamente il reato societario, non consentono l'ardita operazione di scomposizione della condotta di bancarotta contestata per far derivare dal reato societario, compreso nel catalogo dei reati presupposto a differenza della bancarotta societaria, la responsabilità amministrativa della società*".

Sempre secondo il condivisibile orientamento degli Ermellini, non condurrebbe a risultato diverso il "*riferimento al principio di autonomia della responsabilità degli enti sancito dal D.Lgs. 231/2001, articolo 8...*

che non consente la divaricazione tra il delitto contestato alla persona fisica e quello chiamato a fungere da presupposto della responsabilità amministrativa dell'ente".

A parere di chi scrive, infatti, è indiscutibile che il richiamato articolo 8, D.Lgs. 231/2001 valga a disciplinare la neutralità del processo *contra societatem* rispetto a casistiche in cui sussista la mancata identificazione o la non imputabilità della persona fisica e non anche a statuire la responsabilità della persona giuridica per una condotta criminosa posta in essere dalla persona fisica non contemplata nel tassativo elenco dei reati presupposto, anche laddove in presenza di reato complesso un concorso apparente di norme possa aver determinato nell'iter di condotta un reato indicato nel Decreto ma non contestabile al reo persona fisica.

Chiaramente, da un punto di vista prettamente operativo, l'Odv sarà chiamato a garantire l'effettività e l'efficacia del modello, nella prospettiva di andare a intercettare eventuali indici dello stato di crisi, continuando il presidio nelle aree a rischio reato di cui al cennato articolo 25-*ter*, D.Lgs. 231/2001.

Dalla presentazione della domanda di concordato scaturiscono i nuovi compiti dell'organismo

Sotto diverso profilo, è invece di estremo richiamo verificare se il dovere di vigilanza e controllo in capo all'Odv sussista anche qualora la società che ha adottato il modello di organizzazione e gestione, a causa di un effettivo dissesto economico-finanziario, decida di accedere a una delle procedure concorsuali previste dal vigente quadro ordinamentale, volte a regolamentare lo stato di crisi e insolvenza che ha colpito l'attività commerciale.

Qualora l'Organismo di vigilanza dovesse continuare a operare anche nel corso dello svolgimento di una procedura concordataria, sarebbe dunque opportuno delineare la relazione sussistente tra la funzione di "vigilanza" prevista tanto in capo all'organismo quanto agli organi preposti all'esecuzione della procedura concordataria – tra cui il commissario giudiziale – a seguito dell'omologazione di quest'ultima da parte del Tribunale adito.

È ragionevole pensare, quindi, che una società e/o ente dotata di un MOG231 continui a mantenerlo e a garantirne l'operatività fin quando permanga la propria personalità giuridica, evenienza che, sempre evincibile dai pubblici registri, ne determina un'astratta esposizione ai temi della responsabilità amministrativa da reato disciplinati dal Decreto. Dalla potenziale utilità di permanenza del modello discende la sostanziale opportunità di mantenimento in carica dell'organismo, allo scopo di garantire – specie in contesti così mutevoli e delicati quali quelli di *pre default* – un costante aggiornamento e una piena effettività del MOG231. Difatti, stante il disposto dell'articolo 6, comma 1, lettera a), D.Lgs.

231/2001, l'esonero dalla responsabilità dell'ente non sussiste qualora la società non provi che "*il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli e di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e controllo*".

Taluni aspetti di pragmatica rilevanza minano, ovviamente, l'assoluta certezza delle conclusioni sopra delineate: *in primis*, la specie di procedura cui si ha accesso può condizionare sicuramente le valutazioni circa la necessità di mantenimento o meno in vita dell'Odv (si osservino le differenze tra una procedura concordataria in continuità e una finalizzata alla liquidazione); *in secundis,* l'autonomia dell'Odv, che ha quale necessario presupposto l'assegnazione di un *budget* di spesa, mal si concilierebbe con la gestione degli oneri della procedura assistiti, come noto e in caso di successiva dichiarazione di fallimento, dalla prededucibilità tassativamente prevista dall'articolo 2741 e ss., cod. civ., tra cui non compaiono quelli destinati alle prestazioni dell'Odv , che dovrebbero per tali finalità essere qualificabili come scaturiti "*in occasione o in funzione del fallimento*" (cfr. articolo 111, comma 2, L.F.).

Il tema è stato al centro di numerose pronunce, con le quali la Suprema Corte ha voluto chiarire i requisiti di occasionalità e funzionalità delle prestazioni ai sensi dell'articolo 111, comma 2, L.F. nonché il quadro disciplinare degli effetti scaturenti dal problema forse più dibattuto in tema di concordato preventivo: la qualificazione giuridica delle attività professionali (e dei relativi crediti) ovvero il regime cui sono soggetti i pagamenti dei professionisti che abbiano prestato la loro opera per la regolazione della crisi dell'impresa assistita o comunque in costanza di essa (Corte di Cassazione, ordinanza n. 6523/2017).

La questione della prededucibilità dei crediti nella procedura di concordato preventivo, che è tema indipendente dal successivo sbocco fallimentare, in combinato disposto con le statuizioni dell' articolo 161, comma 7, L.F. (in virtù del quale "*I crediti di terzi eventualmente sorti per effetto degli atti legalmente compiuti dal debitore sono prededucibili ai sensi dell'articolo 111*"), determina che non qualsiasi prestazione compiuta in costanza di procedura, pure nella mera fase di "riserva", darà luogo a crediti da collocare in prededuzione, essendo necessario che sia rispettata la *ratio* normativa di incentivazione a stabilire rapporti negoziali con quel patrimonio segregato posto a garanzia dei creditori, al fine della sua conservazione o implementazione: elemento che sembra difettare nella prestazione astrattamente attribuita all'Odv.

In linea più generale, non appare superfluo osservare come il Legislatore interno abbia rinunciato, anche nei più recenti interventi di Riforma, a disciplinare le interferenze tra il D.Lgs. 231/2001 e le procedure fallimentari. Uno dei principali nodi di tale controversa tematica è costituito proprio dall'applicazione delle sanzioni 231 alle società fallite. Sul punto, la Corte di Cassazione con una ormai storica sentenza

del 2012 ha affrontato e chiarito la *vexata quaestio*, escludendo che il fallimento della società possa essere inteso come uno stato di quiescenza assimilabile alla morte della persona fisica, in tal modo annullando la pronuncia con cui il GUP del Tribunale di Roma aveva dichiarato il non luogo a procedere in giudizio di una società, imputata per illeciti amministrativi dipendenti dai reati di corruzione e ostacolo alle funzioni di vigilanza, dichiarando l'illecito amministrativo estinto per sopravvenuto fallimento della società (cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 44824/2012).

Tale ultima questione, sebbene in parte prescindente dal quesito a cui ci siamo proposti di rispondere in premessa, offre importanti chiavi di lettura per comprendere quale possa essere l'utilità di mantenimento in vita dell'Odv nell'ambito di una procedura concorsuale, dando a questo punto per assodato la sua sostanziale e formale inoperatività al momento dell'eventuale dichiarazione di fallimento.

Tornando alla pronuncia della Suprema Corte, la stessa si sviluppa partendo dal dato letterale del D.Lgs. 231/2001 che, in tema di estinzione della punibilità dell'ente, annovera una serie di tassative casistiche (tra cui, la prescrizione del reato presupposto e l'amnistia) che non contemplano il fallimento della persona giuridica.

La stessa Corte di Cassazione ha, a più riprese, precisato che "*solo quando la cessazione della attività commerciale sia formalizzata con la cancellazione dal registro delle imprese possono ritenersi cessati gli obblighi di legge a carico dell'ente*".

La Suprema Corte ha rilevato in proposito che "*la sentenza che dichiara il fallimento priva la società fallita dell'amministrazione e della disponibilità dei suoi beni esistenti a quella data, assoggettandoli alla procedura esecutiva concorsuale finalizzata al soddisfacimento dei creditori, ma tale effetto di spossessamelo non si traduce in una perdita della proprietà, in quanto la società resta titolare dei beni fino al momento della vendita fallimentare*" (Cfr. Corte di Cassazione, SS.UU, sentenza n. 29951/2004).

Se da un verso, quindi, la situazione di dissesto finanziario della società, che può sfociare nell'accesso a procedure concordatarie, amplifica l'esposizione al rischio reato alla cui prevenzione il modello organizzativo e gestione è preposto, sotto differente ma connesso profilo l'innesto dei meccanismi della procedura determina un'automatica restrizione dei poteri ordinariamente assegnati agli organi societari, e dunque una contrapposta mitigazione della concreta realizzabilità di ipotesi delittuose contemplate dal Decreto.

Se così è, è utile investigare il perimetro di discrezionalità che mantiene la società una volta acclarata la situazione di dissesto; solo attraverso tale approfondita analisi, potrà darsi compiuta risposta circa le valutazioni di opportunità/necessità di mantenimento in piena operatività dell'organismo.

In altri termini, se per effetto dell'accesso a una procedura concordataria la necessaria pedissequa

aderenza delle scelte societarie alle indicazioni dell'Autorità giudiziaria dovessero irrimediabilmente inficiare il necessario requisito di autonomia dell'organismo, difetterebbe uno dei requisiti fondamentali disciplinati dal più volte menzionato articolo 6 del Decreto, in tal modo determinando non solo la sostanziale ridondanza della presenza dell'Odv, ma anche la sua formale incompatibilità con gli organi della procedura e con la "vigilanza" frattanto transitata al Tribunale competente.

Al riguardo, la Suprema Corte di Cassazione con la sentenza n. 20642/2019, ha confermato che:

> *"il debitore ammesso al concordato preventivo subisce uno spossessamento attenuato, in quanto conserva, oltre alla proprietà, l'amministrazione e la disponibilità dei propri beni, salve le limitazioni connesse alla natura stessa della procedura, la quale impone che ogni atto sia comunque funzionale all'esecuzione del concordato; il liquidatore giudiziale nel concordato con cessione dei beni ha invece la legittimazione a disporre dei beni di proprietà del debitore al fine di attuare il piano concordatario"*.

Ciò in quanto, nel concordato preventivo *ex* articolo 160, L.F., i poteri di gestione di pertinenza del liquidatore non sono generali, ma finalizzati alla liquidazione dei beni oggetto della *cessio bonorum*; detti poteri sono diretti alla cura degli interessi dei creditori (come pure del debitore) ma sono svincolati dalla volontà dei soggetti interessati e rimessi invece alle determinazioni del Tribunale.

La procedura di concordato preventivo mediante cessione dei beni ai creditori, com'è noto, comporta il trasferimento agli organi della procedura non della proprietà dei beni, né dell'amministrazione ordinaria e della disponibilità dei medesimi, ma solo dei poteri di gestione, finalizzati alla liquidazione (Corte di Cassazione n. 3270/2009 e n. 11520/2010).

Conclusioni

Prescindendo ai fini che ci occupano dalle differenti modalità di accesso alla procedura concordataria, gli amministratori e a cascata i soggetti apicali alla cui illecita condotta è subordinata la responsabilità dell'ente, permangono, dunque, titolari di un'astratta possibilità di delinquere prossima all'insussistenza, essendo di tutta evidenza che dall'accesso alla procedura concorsuale i loro poteri gestori restano incisi in modo da poter riemergere solo in elusione dell'operato del liquidatore e del conseguente vaglio del Tribunale.

In altri termini, i presidi del modello e la conseguente attività dell'Odv verrebbero di fatto soppiantati dalle funzioni e dagli obblighi degli organi della procedura, confermando – come pure sopra tratteggiato – la sostanziale inutilità di mantenimento in carica dell'Odv.

A tale risultanza non si arriva, tuttavia, procedendo per analogia a quanto accade per il collegio

sindacale in occasione dell'accesso al concordato preventivo. A norma dell'articolo 2403, cod. civ., come coordinato con gli articoli 28, 67, 152, 160, 161, 163, 167 e 185, L.F., infatti, il suddetto organo di controllo permane nelle proprie funzioni di garanzia anche dopo la nomina del liquidatore giudiziario.

Nell'ambito di una procedura concordataria, la dottrina è infatti concorde nel ritenere che al collegio sindacale spetti la vigilanza sul conferimento dell'incarico di attestatore, dovendo verificare il possesso a opera del professionista designato dei requisiti richiesti dall'articolo 63, comma 3, lettera d), L.F..

Al collegio sindacale compete esclusivamente un controllo in ordine alla ricorrenza dei requisiti di professionalità e indipendenza dell'attestatore e non anche la verifica circa la veridicità dei dati aziendali attestati e della fattibilità del piano su cui si fonda il concordato, per le quali ultime valutazioni è responsabile esclusivamente il professionista designato.

Ne deriva che, *mutatis mutandis*, non sembrerebbe essere diversa la valutazione circa il mantenimento in carica dell'Odv, nel rispetto, ovviamente, dei ruoli, delle relative posizioni (di garanzia l'organo di controllo, di mera vigilanza l'Odv), dei connessi obblighi di legge e dei potenziali profili di responsabilità anche rispetto ad accadimenti accertati in sede di procedura.

In tale chiave prospettica, l'Odv, a recisa confutazione delle conclusioni a cui si potrebbe addivenire *prima facie*, potrebbe essere addirittura ritenuto di obbligatoria vigenza, proprio per accompagnare la società nella realizzazione del piano concordatario.

In ogni caso, e andando a conclusione, l'accesso alla procedura dovrà sempre prevedere una rimodulazione del modello organizzativo, la cui ratifica non potrà che avvenire attraverso un formale *placet* del Tribunale, che vada a sostenere la decisione assunta dall'assemblea dei soci o dal CdA. Medesima necessaria procedura di approvazione meriterà il regolamento di funzionamento dell'Odv e la conferma della sua composizione.

Ulteriore opportuna rifinitura si renderà necessaria in relazione alla mappatura delle aree a rischio reato, con il conseguente incremento dei presidi ritenuti maggiormente esposti proprio per effetto della procedura preconcorsuale, andando contemporaneamente a mitigare il controllo su quei processi decisori trasferiti, in tutto o in parte, agli organi della procedura.

Quanto sopra in linea di assoluta coerenza con la norma positiva che attribuisce all'O dv compiti di revisione del modello, a cui appartiene anche il proprio regolamento di funzionamento, al ricorrere di eventi esterni o interni all'azienda che impongano, ai fini della necessaria efficacia, tempestivi e sostanziali interventi di modifica.

SCHEDA DI SINTESI

Oltre alla tradizionale funzione di vigilanza e controllo, all'Odv è attribuito il compito di curare l'aggiornamento del documento di *governance* e delle procedure che compongono il modello, a seguito sia di un'eventuale modifica nello svolgimento dell'attività di impresa sia per effetto di interventi normativi che vadano ad ampliare il novero dei reati presupposto.

↓

È opportuno verificare se il dovere di vigilanza e controllo in capo all'Odv sussista anche qualora la società che ha adottato il modello decida di accedere a una delle procedure concorsuali previste dal nostro ordinamento, volte a regolamentarne lo stato di crisi e insolvenza.

↓

È ragionevole pensare che una società e/o ente dotata di un MOG231 continui a mantenerlo e a garantirne l'operatività fin quando permanga la propria personalità giuridica, evenienza che ne determina un'astratta esposizione ai temi della responsabilità amministrativa da reato disciplinati dal Decreto; dalla potenziale utilità di permanenza del modello discende la sostanziale opportunità di mantenimento in carica dell'organismo, allo scopo di garantire un costante aggiornamento e una piena effettività del MOG231.

↓

La situazione di dissesto finanziario della società, che può sfociare nell'accesso a procedure concordatarie, amplifica l'esposizione al rischio reato alla cui prevenzione il modello organizzativo e gestione è preposto; peraltro, l'innesto dei meccanismi della procedura determina un'automatica restrizione dei poteri ordinariamente assegnati agli organi societari e una mitigazione della concreta realizzabilità di ipotesi delittuose contemplate dal Decreto.

↓

L'accesso alla procedura dovrà comunque prevedere una rimodulazione del modello organizzativo, la cui ratifica non potrà che avvenire attraverso un formale placet del Tribunale, che vada a sostenere la decisione assunta dall'assemblea dei soci o dal CdA.

Il fondo patrimoniale può ancora considerarsi uno strumento a tutela del patrimonio?

di Maria Erika De Luca - avvocato
Gianrocco Rossetti - avvocato

Con l'ordinanza n. 23534/2020 la Corte di Cassazione è tornata sul complesso rapporto tra fondo patrimoniale e Fisco evidenziando come le circostanze di fatto sottese al debito fiscale e l'assolvimento di un gravoso onere della prova per il contribuente siano fondamentali per stabilire la legittimità del vincolo ipotecario gravante sui beni rientranti nel fondo.

Il caso

Con sentenza n. 211/01/2011, la CTP di Mantova respingeva il ricorso proposto da un imprenditore avverso l'iscrizione ipotecaria eseguita su propri immobili da Equitalia Nomos Spa in relazione a debiti tributari della propria società dell'importo di 358.858,36 euro, così disattendendone le ragioni, fondate sul rilievo della non assoggettabilità alla garanzia ipotecaria dei beni stessi, in quanto costituiti in fondo patrimoniale. Il contribuente ricorreva in secondo grado ma la CTR della Lombardia, sezione staccata di Brescia, con sentenza del 22 novembre 2011 respingeva l'appello confermando la prima decisione. In particolare il giudice d'appello osservava che i limiti dettati dall'articolo 170, cod. civ. si riferivano esclusivamente alla pignorabilità (relativa) dei beni e non si estendevano al vincolo ipotecario, di carattere cautelare e prodromico.
Di talché le ragioni del coniuge contitolare del fondo patrimoniale, i cui beni erano stati aggrediti dal proprio creditore, potevano esser fatte valere solo in sede di opposizione all'esecuzione forzata. A ciò i giudici di seconde cure aggiungevano che in ogni caso e comunque i debiti tributari per cui si procedeva erano tutt'altro che estranei ai bisogni della famiglia e che la prova della estraneità del debito ai bisogni familiari e della consapevolezza di ciò da parte del creditore era un onere che gravava sul debitore stesso. Avverso la predetta decisione l'imprenditore ricorreva per cassazione fondando il proprio ricorso essenzialmente sulla base di 4 motivi.

Con il primo motivo il ricorrente lamentava la violazione e falsa applicazione del combinato disposto dell'articolo 77, D.P.R. 602/1973 e dell'articolo 170, cod. civ., in relazione all'articolo 360, comma 1, n. 3, c.p.c.. Il ricorrente eccepiva il mancato rilievo, da parte del giudice d'appello, della inscindibilità tra ipoteca ed esecuzione forzata (nel senso, cioè, che la prima è propedeutica alla seconda, ai fini di quanto disposto dall'articolo 170, cod. civ., e perciò è a essa equiparabile), come anche evincibile dal parallelismo tra divieto di ipoteca e di esecuzione forzata disposto dal D.L. 40/2010, articolo 3, comma 3-*ter*, convertito in L. 73/2010 e dal D.P.R. 602/1973, articolo 76.

Con il secondo motivo, si deduceva violazione e falsa applicazione degli articoli 2697 e 170, cod. civ., nonché degli articoli 53 e 24, Costituzione, in relazione all'articolo 360, comma 1, n. 3, c.p.c., per aver la CTR preteso che le prove dell'estraneità dell'obbligazione tributaria ai bisogni della famiglia, e della stessa conoscenza di tale estraneità, erano state ulteriormente fornite dal contribuente, e ancora per aver ritenuto che dette prove potevano essere fornite solo nella fase della opposizione all'esecuzione forzata.

Con il terzo motivo, si lamentava omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione, in relazione all'articolo 360, comma 1, n. 5, c.p.c., in tema di inscindibilità della correlazione tra garanzia ipotecaria ed esecuzione forzata, nonché riguardo al già detto tema delle prove dell'estraneità dell'obbligazione tributaria ai bisogni della famiglia, e della stessa conoscenza di tale estraneità, nonché del luogo processuale in cui esse debbano essere fornite.

Con il quarto motivo, infine, si denunciava la nullità della sentenza per violazione dell'articolo 112, c.p.c., in relazione all'articolo 360, comma 1, n. 4, c.p.c., per aver la CTR omesso di pronunciare sul quarto motivo d'appello, concernente la questione della estensione temporale e oggettiva della preclusione derivante dal conferimento dei beni in fondo patrimoniale, *ex* articolo 170, cod. civ., relativa ai debiti tanto anteriori, che posteriori, alla stessa costituzione del fondo.

La finalità del fondo patrimoniale e la sua compatibilità con i debiti tributari

L'ordinanza della Cassazione di cui in premessa affronta la delicata questione della ammissibilità dell'iscrizione ipotecaria sui beni appartenenti al fondo patrimoniale.

Il richiamo al predetto strumento impone una digressione preliminare su questo complesso istituto introdotto con la riforma del diritto di famiglia nel 1975 e disciplinato dagli articoli 167-171, cod. civ..

Accolto inizialmente in modo favorevole per lo scopo che si proponeva di raggiungere, successivamente il fondo patrimoniale è stato visto sempre più con sospetto per il suo utilizzo distorto.

> Il fondo patrimoniale, infatti, comporta un limite di disponibilità di determinati beni, vincolati a soddisfare esclusivamente i bisogni della famiglia. Con la creazione del fondo, di fatto, si costituisce un vero e proprio patrimonio separato che serve a soddisfare i bisogni della famiglia e garantirne la sua stabilità economica.

Da un punto di vista strettamente funzionale, invece, la figura giuridica in esame ha il preciso scopo di rendere inattaccabili i beni familiari dalle eventuali azioni dei creditori derivanti da debiti contratti dai coniugi per soddisfare bisogni diversi da quelli familiari. Emerge, quindi, come sia stato fondamentale, per un corretto utilizzo dell'istituto in esame, comprendere preliminarmente che cosa il Legislatore abbia voluto intendere con l'espressione "bisogni della famiglia" e conseguenzialmente, quali fossero i debiti a essa riconducibili.

A dissipare i primi dubbi in materia è stata la Suprema Corte con la sentenza n. 15862/2009 che ha fornito il criterio identificativo dei crediti il cui soddisfacimento può essere realizzato in via esecutiva sui beni conferiti nel fondo. Tale criterio, a parere della Corte, va individuato nella relazione esistente tra gli scopi per cui i debiti sono stati contratti e i bisogni della famiglia e non nella natura delle obbligazioni sia essa legale o contrattuale, con la conseguenza che l'esecuzione sui beni del fondo o sui frutti di esso può avere luogo solo qualora la fonte e la ragione del rapporto obbligatorio abbiano inerenza diretta e immediata con i bisogni della famiglia.

Forniti questi chiarimenti dalla Cassazione restava da sciogliere un ultimo dubbio e cioè stabilire se anche le pretese del Fisco potessero trovare o meno soddisfazione sui beni appartenenti al fondo e quindi se potessero essere considerati debiti contratti per esigenze essenziali della famiglia. La presenza di debiti tributari non onorati dai contribuenti, infatti, ha portato la giurisprudenza a doversi confrontare con l'istituto del fondo patrimoniale anche per ciò che attiene questa tipologia di obblighi. Ed è proprio in merito a questa circostanza che si è consumato il lungo contrasto giurisprudenziale che si è risolto solo in tempi recenti. Infatti, diverse pronunce si sono espresse sul punto, in alcuni casi affermando l'applicabilità dell'articolo 170, cod. civ. anche all'esecuzione per debiti tributari, in altri dichiarandola totalmente inammissibile.

Tra i primi interventi fortemente chiarificatori sicuramente va annoverata la pronuncia della Corte di Cassazione n. 3600/2016, con la quale gli Ermellini, partendo dai principi sanciti dalla stessa Corte in materia, hanno espressamente stabilito che "*il Fisco prevale sul fondo patrimoniale. Più precisamente, il vincolo del fondo può non proteggere i beni vincolati in esso rispetto all'azione esattoriale per un credito del Fisco*".

> Invero, il Supremo Consesso, consolidando l'orientamento già esistente sulle pretese fiscali e il fondo patrimoniale, ha affermato che: "*Anche un debito di natura tributaria, sorto per l'esercizio dell'attività imprenditoriale potrebbe ritenersi contratto per soddisfare i bisogni della famiglia del contribuente che ha istituito il fondo patrimoniale*".

Dunque, anche in tal caso, ciò che rileva ai fini dell'esecuzione sui beni del fondo è il criterio identificativo dei debiti per i quali si procede, criterio che va ricercato esclusivamente nella relazione tra il fatto da cui si è generato il debito e i concreti bisogni della famiglia. Ma l'articolo 170, cod. civ. è stato al centro di un vivace dibattito interpretativo anche per un altro aspetto: quello relativo alla possibilità di estendere la norma in oggetto all'iscrizione di ipoteca da parte dell'agente della riscossione. Sul punto, infatti, si ricorda che l'orientamento è stato altalenante posto che la giurisprudenza ha dapprima asserito che l'iscrizione ipotecaria prevista dall'articolo 77, D.P.R. 602/1973 doveva considerarsi atto avente natura esecutiva in quanto attività prodromica all'esecuzione di cui condividerebbe la natura e la disciplina.

Successivamente questa tesi non è stata più condivisa alla luce della ricostruzione dell'istituto operata dalle Sezioni Unite con sentenza n. 19667/2014. Come è noto, infatti, tale pronuncia, richiamata e confermata in motivazione anche dalle Sezioni Unite, ordinanza n. 15354/2015, ha escluso che "*l'iscrizione ipotecaria prevista dall'articolo 77, D.P.R. 602/1973, possa essere considerata un atto dell'espropriazione forzata, dovendo piuttosto essere considerata un atto riferito a una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria*".

> Alla luce della natura dell'iscrizione ipotecaria, si è dunque affermato che l'iscrizione ipotecaria, di cui all'articolo 77, D.P.R. 602/1973, è ammissibile anche sui beni facenti parte di un fondo patrimoniale alle condizioni indicate dall'articolo 170, cod. civ., sicché è legittima solo se l'obbligazione sia strumentale ai bisogni della famiglia o se il titolare del credito non ne conosceva l'estraneità a tali bisogni.

Peraltro, grava in capo al debitore opponente l'onere della prova non solo della regolare costituzione del fondo patrimoniale, e della sua opponibilità al creditore procedente, ma anche della circostanza che il debito sia stato contratto per scopi estranei alle necessità familiari, avuto riguardo al fatto generatore dell'obbligazione e a prescindere dalla natura della stessa. (Cassazione n. 3738/2015, n. 23876/2015, n. 1652/2016, n. 22761/2016 e n. 20998/2018).

La decisione della Corte

Una volta chiarito cosa sia il fondo patrimoniale e quando i beni a esso appartenenti possono essere attaccati dalle pretese creditorie, si possono meglio comprendere le motivazioni sottese all'ordinanza n. 23534/2020. In merito al primo motivo di ricorso con il quale si lamentava l'assunto della Corte d'Appello per cui l'articolo 170, cod. civ. introduce una limitazione al diritto del creditore di procedere in via esecutiva ma non ha ricadute in tema di iscrizione ipotecaria, i giudici di Cassazione lo hanno ritenuto fondato. Come innanzi precisato, infatti, l'accoglimento della doglianza trova conforto in una giurisprudenza ormai consolidata la quale sostiene, per le motivazioni innanzi illustrate, che la disciplina dettata dall'articolo 170, cod. civ. sia estensibile anche all'iscrizione di ipoteca sui beni che compongono il fondo patrimoniale.

Il secondo motivo, invece, è stato ritenuto inammissibile perché non coglie la *ratio decidendi*. E invero, sebbene il ricorrente abbia dedotto la violazione e la falsa applicazione degli articoli 2697 e 170, cod. civ., nella sostanza non lamenta la violazione della regola dell'*onus probandi*, posto che lui stesso aveva già fornito le prove inerenti all'estraneità dell'obbligazione tributaria ai bisogni della famiglia e la conoscenza di tale circostanza da parte del creditore procedente. In realtà, ha sostenuto la suprema Corte, la doglianza verte sempre sul già citato principio della non estensione. Dunque la censura di fatto attiene, semmai, al libero convincimento del giudice e quindi, eventualmente, alla violazione degli articoli 115 e 116, c.p.c. e non alla violazione dell'articolo 2697, cod. civ..

Ma attenzione in merito alla violazione dei predetti articoli non si deve incorrere nell'errore di ritenere che la violazione o la falsa applicazione di norme di legge processuali dipendano o siano a ogni modo dimostrate dall'erronea valutazione del materiale istruttorio. Al contrario, come asserito dalla stessa Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 27000/2016, un'autonoma questione di malgoverno degli articoli 115 e 116, c.p.c. può porsi, rispettivamente, solo quando il ricorrente alleghi che il giudice di merito:

1. abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti ovvero disposte d'ufficio al di fuori o al di là dei limiti in cui ciò è consentito dalla legge;
2. abbia disatteso, valutandole secondo il suo prudente apprezzamento, delle prove legali, ovvero abbia considerato come facenti piena prova, recependoli senza apprezzamento critico, elementi di prova che invece siano soggetti a valutazione.

Pertanto, quando nessuna di queste situazioni è rappresentata, le relative doglianze sono mal poste. Ecco dunque cosa intende la Corte di Cassazione quando asserisce che la violazione degli articoli 115 e 116, c.p.c. sono denunciabili in sede di legittimità entro un ambito molto ristretto. Diversamente si può aggiungere, è di tutta evidenza che, con riguardo al preteso malgoverno delle risultanze istruttorie,

la parte ricorrente andrebbe a formulare pure questioni di merito il cui esame è per definizione escluso in sede di legittimità.

Il terzo motivo è stato ritenuto fondato in quanto i giudici di legittimità hanno ravvisato una effettiva insufficiente motivazione. Invero il giudice di seconde cure non avrebbe spiegato, secondo gli Ermellini, per quale ragione i debiti in questione fossero tutt'altro che estranei ai bisogni della famiglia. Tutto ciò a prescindere dalla effettiva consistenza delle prove offerte dal ricorrente nonché a fronte delle lapidarie allegazioni del ricorrente secondo il quale i debiti tributari, per definizione, non possono che essere estranei ai bisogni della famiglia, e ancora secondo il quale il creditore-esattore è da considerare *in re ipsa* a conoscenza di detta estraneità.

A tal proposito si sottolinea che la dimostrazione di siffatta circostanza si presenta alquanto gravosa per l'opponente posto che, come innanzi precisato, nel tempo la giurisprudenza attraverso la sua prolifera attività ha notevolmente ampliato la categoria dei debiti rapportabili ai bisogni della famiglia.

> In tale prospettiva anche i debiti contratti per quelle esigenze volte al pieno mantenimento e all'armonico sviluppo della famiglia o al potenziamento della capacità lavorativa dei coniugi possono giustificare l'aggressione dei beni appartenenti al fondo patrimoniale. Restano escluse, pertanto, solo le esigenze voluttuarie o meramente speculative.

Si predilige, quindi, una nozione di bisogni della famiglia piuttosto ampia, per la quale si esclude che bisogni rilevanti possano considerarsi esclusivamente quelli essenziali del nucleo familiare stesso. In tale ottica vi rientrano altresì i bisogni ritenuti tali dai coniugi in ragione dell'indirizzo della vita familiare e del tenore scelto, in conseguenza delle possibilità economiche. In definitiva se da un lato si dilata il concetto di bisogni della famiglia dall'altro si restringono sempre più le possibilità di opporre al creditore esattore l'inviolabilità del fondo.

Per ciò che attiene il quarto motivo, invece, la Suprema Corte lo ha ritenuto assorbito.

Alla luce delle ragioni di cui sopra gli Ermellini hanno cassato la sentenza impugnata rinviando alla CTR della Lombardia, sezione staccata di Brescia, per procedere all'accertamento relativo alla riconducibilità del debito oggetto dell'iscrizione ipotecaria sulla base dei fatti già allegati e sulle prove già offerte dal ricorrente nei precedenti gradi di giudizio. A tal fine la Commissione dovrà tener conto necessariamente della relazione esistente tra gli scopi per cui il debito è sorto e i bisogni della famiglia.

Conclusioni

Alla luce delle riflessioni innanzi esposte è inevitabile che ci si chieda se il fondo patrimoniale, che per anni è stato uno dei sistemi più usati dagli italiani per sottrarre i propri immobili dalle aggressioni dei creditori, possa rappresentare ancora oggi una forma di tutela per il debitore. Certamente l'istituto in esame è utile per difendersi da coloro che vantano un credito derivante da una obbligazione di natura speculativa o voluttuaria in quanto, alla luce delle pronunce giurisprudenziali, è emerso che solo i debiti caratterizzati da intenti speculativi danno luogo a esborsi non rientranti nei "bisogni della famiglia" e, come tali, sono inopponibili al fondo patrimoniale ma già gli stessi risparmi che si ottengono non pagando tributi e contributi previdenziali, sebbene provenienti dall'attività imprenditoriale, danno luogo a debiti contratti per i bisogni familiari.

È evidente, pertanto, che il novero delle obbligazioni relazionabili ai bisogni della famiglia aumenta sempre più e, di conseguenza, risulta sempre più difficile opporre la garanzia del fondo patrimoniale. Pertanto, accade che quello che fino a poco tempo fa era lo strumento più usato per cercare di ripararsi dai debiti della propria azienda, della professione e dai mutui che non si riuscivano a pagare, si avvia oggi verso il suo declino soprattutto a opera di una laboriosa giurisprudenza che ha fatto della lotta contro l'evasione una vera e propria missione. Con le sue numerose sentenze, infatti, la Corte di Cassazione ha iniziato una vera e propria opera di demolizione del fondo patrimoniale che da strumento di tutela della famiglia e delle sue necessità si è trasformato spesso e volentieri in un escamotage per sottrarre il proprio patrimonio dalle aggressioni dei creditori insoddisfatti.

E così, sentenza dopo sentenza, è stata resa sempre più labile quella linea di demarcazione esistente tra diverse tipologie di obbligazioni di talché, se in passato il confine tra i bisogni immediati della famiglia, quali potevano essere una vacanza o l'istruzione dei figli, e i veri debiti per l'attività professionale e imprenditoriale erano ben delineati, una interpretazione estensiva dell'articolo 170, cod. civ. ha certamente contribuito ad accorciare le distanze tra le 2 categorie finendo per svuotare di valenza l'istituto in esame. Una dopo l'altra, le decisioni del Supremo Consesso hanno dilatato sempre più il concetto di "bisogni della famiglia" così da ricomprendervi, attualmente, tutto ciò che è finalizzato al supporto del soggetto e della sua famiglia a cui sono preordinate le attività lavorative, professionali e imprenditoriali.

A ciò si aggiunga che la Corte di Cassazione ha altresì stabilito che i beni del fondo possono essere non solo pignorati ma anche sottoposti a ipoteca giudiziale nel rispetto delle medesime condizioni che l'articolo 170, cod. civ. stabilisce per le esecuzioni sancendo, così, che anche in siffatta ipotesi grava in

capo al debitore opponente l'onere della prova non solo della regolare costituzione del fondo patrimoniale, e della sua opponibilità al creditore procedente, ma anche della circostanza che il debito sia stato contratto per scopi estranei alle necessità familiari, avuto riguardo al fatto generatore dell'obbligazione e a prescindere dalla natura della stessa. Tale impostazione è evidentemente dettata dalla precisa volontà di evitare un utilizzo del fondo patrimoniale in modo improprio così da trasformarlo in uno strumento a scopo elusivo. È dunque opportuno concludere che attualmente il fondo patrimoniale non può essere più considerato come un efficace strumento di tutela patrimoniale anzi la costituzione dello stesso, in alcuni casi e in presenza di determinati presupposti, potrebbe addirittura essere letto come un atto finalizzato all'elusione. Sarà dunque opportuno per il contribuente cercare di tutelare il proprio patrimonio ricorrendo a differenti strumenti giuridici.

SCHEDA DI SINTESI

Con l'ordinanza n. 23534/2020 emessa il 27 ottobre 2020 la Corte di Cassazione è tornata sul complesso rapporto tra fondo patrimoniale e Fisco evidenziando come le circostanze di fatto sottese al debito fiscale e l'assolvimento di un gravoso onere della prova per il contribuente siano fondamentali per stabilire la legittimità del vincolo ipotecario gravante sui beni rientranti nel fondo.

Nell'occasione gli Ermellini hanno avuto modo di ribadire alcuni principi ormai consolidati quali:

1. la possibilità di sottoporre i beni appartenenti al fondo patrimoniale anche al vincolo ipotecario;
2. l'estensione della disciplina dettata dall'articolo 170, cod. civ. anche in caso di ipoteca;
3. l'eccezione di violazione o falsa applicazione degli articoli 115 e 116, c.p.c. non coincide semplicemente con l'erronea valutazione del materiale istruttorio compiuta dal giudice di merito.

È necessario, a tal fine, provare che il giudicante abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti, ovvero disposte d'ufficio al di fuori dei limiti legali, o abbia disatteso, valutandole secondo il suo prudente apprezzamento, delle prove legali, ovvero abbia considerato come facenti piena prova, recependoli senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti invece a valutazione.

Il dilatarsi della portata normativa dell'articolo 170, cod. civ., non solo per ciò che attiene ai mezzi con i quali i beni del fondo patrimoniale possono essere aggrediti ma anche per il concetto di bisogni della famiglia che diventa sempre più generico, da un lato hanno ha reso sempre più gravoso per il debitore l'*onus probandi* dall'altro ha indebolito lo stesso strumento giuridico ritenuto sempre più inefficace per tutelare il patrimonio.

Accertamento e contenzioso n. 69/2021

L'osservatorio di giurisprudenza

di Mara Pilla - dottore commercialista

Diritto tributario - Parte generale

Reddito d'impresa

Pex: _holding period_ e assenza di intenti speculativi

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 29879/2020, esclude il beneficio *pex* in presenza di intenti speculativi, che ravvisa sempre presenti ove la detenzione non si prolunghi almeno per la durata del termine previsto dalla norma.

Una società, partecipata pressoché integralmente da una società cooperativa Scarl aveva costruito la gran parte di un centro commerciale, quindi ne aveva ceduto la quota più consistente attraverso contratti di affitto di azienda e di locazione immobiliare. Con uno degli aventi causa aveva costituito, poi, un consorzio per la gestione dell'intero complesso commerciale e per la prestazione dei servizi comuni, e una nuova società per vendere un ramo d'azienda costituito da alcuni esercizi commerciali e dalla gestione dei servizi relativi alle parti comuni. Infine, le partecipazioni della *newCo*, intestataria del detto ramo d'azienda erano state cedute a una società di diritto tedesco.

L'Agenzia delle entrate aveva contestato con avviso di accertamento, impugnato dal contribuente, la vendita delle partecipazioni in regime di esenzione (c.d. *partecipation exemption - pex*), di cui agli articoli 87 e 176, Tuir. La CTP aveva accolto il ricorso e la CTR aveva confermato la sentenza di primo grado, ritenendo sussistente il presupposto della detenzione ininterrotta per 18 mesi.

L'Agenzia delle entrate interpella la Suprema Corte dolendosi della violazione di legge in parametro dell'articolo 360, comma 1, n. 3, c.p.c. in cui era incorsa la CTR, laddove aveva osservato esclusivamente il dato della detenzione ininterrotta per 18 mesi, senza indagare il presupposto dell'assenza di intento speculativo dell'operazione, che immane nell'*holding period* richiesto dalla norma.

Osserva la Corte come "*le parti comuni… siano state completate funzionalmente nel 2005, verso il momento delle operazioni negoziali della cui rilevanza fiscale qui si controverte, ma comunque non prima del giugno 2004, a quando dovrebbe risalire la proprietà dei beni per maturare il termine dilatorio di 18 mesi voluto dal legislatore. Nè può ritenersi esistente l'azienda (o i singoli beni) facendo riferimento alle singole autorizzazioni commerciali, agli appalti per la costruzione ed un immobile in corso di costruzione, sia perché*

si tratta di cose future, sia perché la concreta funzionalità può determinarsi solo con la dichiarazione di completamento dei lavori, da cui si deduce la conformità al titolo edificatorio, nonché la coerenza con l'autorizzazione al commercio, di talché l'azienda (o i singoli beni che andranno a comporla) acquistano esistenza giuridica, specificità e concreta funzionalità. Diversamente opinando, il termine legale di cui si discute potrebbe essere retrodatato senza un ancoraggio preciso ad un titolo edilizio (peraltro suscettibile di modifica) o ad una dichiarazione certificata di inizio attività con effetto meramente "prenotativo" del diritto, vanificando la portata della norma".

Ludex ergo cum sedebit, quidquid latet apparebit, nil inultum remanebit (*Dies irae*).

Diritto tributario - Parte generale

Iva - Regimi speciali

Prestazioni diagnostiche intermediate in esenzione

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 28941/2020, include nel regime di esenzione Iva le prestazioni diagnostiche intermediate.

L'Agenzia delle entrate aveva contestato a una casa di cura convenzionata l'omessa applicazione dell'Iva, con l'aliquota del 20%, in relazione alle prestazioni diagnostiche rese nei confronti di pazienti di altra struttura sanitaria, regolarmente accreditata, assumendo l'esenzione di cui all'articolo 10, comma 1, n. 18, D.P.R. 633/1972, applicabile limitatamente alle prestazioni rese da un centro diagnostico, per il tramite dei propri medici e delle proprie attrezzature, direttamente al paziente. Si tratta della norma secondo cui le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni sanitarie soggette a vigilanza ovvero individuate con decreto del Ministro della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze, sono esenti dall'imposta.

La CTP aveva rigettato il ricorso, mentre la CTR aveva accolto l'appello del contribuente soccombente, valorizzando la prestazione *ex se* resa al paziente, a prescindere dall'intermediazione di altra struttura, giacché la prestazione integra il fine oggettivo della tutela della salute, nell'ottica di un'offerta efficiente del servizio, senza che il profilo soggettivo lo scalfisca.

Si rivolge ai giudici di piazza Cavour parte pubblica per lamentare la violazione di legge (articolo 360, comma 1, n. 3, c.p.c.) e specialmente la violazione dell'articolo 21, comma 2, D.P.R. 633/1972, e dell'articolo 10, comma 1, n. 18 dello stesso decreto. Secondo la difesa erariale per poter svolgere l'attività sanitaria convenzionata in regime di esenzione è necessario che la struttura disponga in proprio di personale e strumentazione.

La Suprema Corte si apre ai principi unionali, quali criteri ermeneutici della disciplina Iva, e fissa alcuni punti cardine:

– la Direttiva Iva, all'articolo 132, stabilisce che "*gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti; c) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato*";

– "*non soltanto l'accesso alla qualifica di erogatore del servizio è mediata da un provvedimento concessorio, sia pure a contenuto legislativamente regolamentato, ma nessuna erogazione di prestazione sanitaria finanziariamente coperta dalla mano pubblica è possibile in mancanza di un provvedimento amministrativo di competenza regionale che riconosca alla struttura la qualità di soggetto accreditato e al di fuori di singoli, specifici rapporti contrattuali (Cassazione n. 473/2015)*";

– "*il regime di accreditamento risponde ai principi fissati dalla giurisprudenza unionale (fissati da Corte di Giustizia causa C-211/18 del 5 marzo 2020, Idealmed III - Servigos de Saúde SA) secondo i quali la Direttiva Iva, articolo 132, § 1, lettera b), deve essere interpretato nel senso che le autorità competenti di uno Stato membro possono prendere in considerazione, al fine di determinare se prestazioni di assistenza fornite da un istituto ospedaliero privato, che rivestono interesse generale, siano assicurate a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico, ai sensi della stessa disposizione, il fatto che tali prestazioni siano fornite in base ad accordi conclusi con le autorità pubbliche di tale Stato membro, ai prezzi fissati da tali accordi, i cui costi sono in parte a carico degli istituti di previdenza sociale di tale Stato membro*";

– la giurisprudenza unionale include le prestazioni diagnostiche "*nel novero di quelle esentate, giustappunto in considerazione dell'obiettivo di ridurre il costo delle spese sanitarie (Corte di Giustizia causa C-106/05 dell'8 giugno 2006, L.U.P. GmbH, punto 29) …anche alla luce del principio di neutralità fiscale, in virtù del quale prestazioni di servizi di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza, non possono essere trattate in maniera diversa ai fini dell'Iva (tra varie, Corte di Giustizia causa C-109/02 del 23 ottobre 2003, Commissione/Germania, punto 20; lo ribadisce, da ultimo, Corte di Giustizia causa C-48/19 del 5 marzo 2020)*".

Di qui, considerato che le analisi mediche corrispondono alle "prestazioni mediche", nella nozione stabilita dalla Direttiva Iva, "*il laboratorio che le svolga non può che essere considerato un istituto "della stessa natura" degli "istituti ospedalieri" e dei "centri medici e diagnostici" ai sensi della disposizione unionale*". Non è, dunque, necessario che le analisi mediche siano eseguite dai laboratori per conto di

pazienti nell'ambito di un rapporto contrattuale diretto con questi ultimi perché l'operazione rientri nel perimetro applicativo dell'esenzione, tanto più laddove l'intermediazione del caso di specie "*si traduce in realtà in un mandato senza rappresentanza, al quale è riservato uno specifico trattamento ai fini dell'iva in base alla sesta direttiva, articolo 6, § 4, (corrispondente al D.P.R. 633/1972, articolo 3, comma 3), in virtù del quale qualora un soggetto passivo che agisce in nome proprio ma per conto altrui partecipi ad una prestazione di servizi, si riterrà che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo proprio*". Parimenti per il caso dell'esenzione.

Inclusio unius, exclusio alterius. Non sempre.

Accertamento - Principi generali

Atto di recupero del credito d'imposta

Atto di recupero del credito d'imposta: inesistenza *vs* non spettanza del credito

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 29717/2020, torna sul tema della differenza tra credito d'imposta inesistente e credito d'imposta non spettante, al fine di dirimere la questione del termine decadenziale applicabile agli atti di recupero, previsti dall'articolo 27, commi 16 e 17, D.L. 185/2008, convertito con modificazioni in L. 2/2009, in relazione al disposto dell'articolo 1, commi 421, 422 e 423, L. 311/2004.

A seguito dell'impugnazione di un atto di recupero di un credito Iva, che l'Agenzia delle entrate riteneva indebitamente utilizzato in compensazione da una società non operativa (cfr. articolo 30, L. 724/1994), la CTP aveva accolto le ragioni del contribuente. Parimenti la CTR, nel rigettare l'appello erariale, aveva confermato che l'Amministrazione finanziaria aveva agito oltre lo spirare del termine decadenziale, avendo invocato, per beneficiare di un termine più lungo rispetto a quanto sancito dall'articolo 43, D.P.R. 600/1973, l'articolo 27, commi 16 e 17, D.L. 185/2008, convertito con modificazioni in L. 2/2009, in assenza del presupposto previsto. Secondo il giudice dell'appello, infatti, nella specie non si trattava di recupero di crediti "inesistenti", bensì di recupero di crediti "non spettanti".

Secondo la Corte, "*il D.L. 185/2008, articolo 27, comma 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 2/2009, nel fissare il termine di otto anni per il recupero dei crediti d'imposta inesistenti indebitamente compensati, non intende elevare l'"inesistenza" del credito a categoria distinta dalla "non spettanza" dello stesso (distinzione a ben vedere priva di fondamento logico - giuridico), 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 di tempo perciò indistintamente fissato in 8 anni, senza che possa trovare applicazione il termine più breve stabilito dal D.P.R. 600/1973, articolo 43, per il comune avviso di*

accertamento" (Cassazione n. 19237/2017; in termini, Cassazione n. 10112/2017 e, più recentemente Cassazione n. 24093/2020) ...la distinzione tra termini inesistenti e non spettanti, alla stregua del vigente D.Lgs. 471/1997, articolo 13, come modificato dal D.Lgs. 158/2015, articolo 15, non sembra non avere fondamento giuridico, avendo, detta disposizione, distinto due diverse categorie di crediti indebitamente compensati".

Pertanto, le prossime discussioni (i giudici di piazza Cavour hanno rimesso la causa alla pubblica udienza) verteranno sulle differenze tra credito non spettante, ossia credito d'imposta esistente, ma utilizzato in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste, e credito d'imposta inesistente, ossia credito difettoso, in tutto o in parte, del presupposto costitutivo, la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-*bis* o 36-*ter*, D.P.R. 600/1973.

Sanzioni - Emendabilità dichiarazione

Principi generali

Violazioni formali e violazioni sostanziali

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 28938/2020, esclude che l'emissione della fattura non tempestivamente, benché entro il termine previsto per la comunicazione della liquidazione periodica Iva, configuri violazione formale.

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli aveva emesso un provvedimento di irrogazione sanzione, che il contribuente (deposito doganale di tipo privato e deposito fiscale Iva) aveva impugnato senza successo avanti alla CTP. Anche la CTR aveva rigettato l'appello principale di parte privata, osservando come le ipotesi di tardiva autofatturazione, in merito a merce estratta dal deposito Iva, alla stregua delle risultanze del controllo delle giacenze contabili e inventariali, nonché dei registri di carico e scarico, perché non contestuale all'estrazione, ma successiva di alcuni giorni, pur sempre all'interno dello stesso mese, rilevino ai fini dell'articolo 6, comma 1, D.Lgs. 471/1997, quali violazioni non meramente formali, bensì sostanziali. Come di consueto, il giudice dell'appello individuava la sostanzialità della violazione, non già nel danno erariale subito (che, giuste le tempistiche descritte, non si era configurato), bensì nella preclusione prodotta sugli eventuali controlli "*in qualsiasi momento della gestione amministrativa del deposito*". Una specie di danno eventuale che, come noto, conferisce il crisma della sostanzialità a violazioni di mero ostacolo all'attività di controllo, pur prive di conseguenze in termini di *quantum* dell'entrata erariale.

Ricorre per cassazione il contribuente lamentando il vizio di sussunzione: il citato articolo 6, comma 1, punisce violazioni sostanziali, non di mero impedimento rispetto alla tempestività del controllo. La Corte respinge la tesi secondo cui le norme (articolo 21, comma 4, D.P.R. 633/1972 e D.M. 18 novembre 1976) che consentono la fatturazione entro il 15 del mese successivo a quello della consegna o della spedizione o comunque entro il mese successivo a quello in cui è effettuata l'operazione, non consentono di inquadrare la fattispecie violativa nell'ambito della categoria meramente formale: "*l'interpretazione letterale, logica e teleologica della norma, difatti, porta a ricollegale la sanzione per il caso di tardivo adempimento degli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione a fini Iva al sorgere degli obblighi (inevasi), ed esso coincide con il momento del compimento dell'operazione imponibile ovvero, nei casi specificamente contemplati dalla legge, con il diverso momento previsto per l'assolvimento degli stessi obblighi. L'interpretazione di cui innanzi, peraltro, è conforme agli obiettivi perseguiti dalla normativa sovranazionale in materia di Iva, vale a dire garantire un'esatta riscossione dell'Iva nonché evitare l'evasione di tale imposta (per i detti obiettivi oltre che per la compatibilità rispetto ad essi anche della sanzionabilità di violazioni formali, si veda anche Corte di Giustizia UE, sesta sezione, sentenza causa C-272/13 del 17 luglio 2014, Equoland, punto 29; sempre per gli obiettivi di cui innanzi si veda altresì Corte di Giustizia UE, ottava sezione, sentenza causa C-259/12 del 20 giugno 2013, Rodopi-M 91 00D)*".

Nel lungo periodo siamo tutti morti (John Maynard Keynes).

Processo

Cassazione

Principio di autosufficienza: dilatazione

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 29074/2020, allarga sul principio di autosufficienza.

Un socio di una cooperativa esercente l'attività di servizio taxi e noleggio con conducente impugnava un avviso di accertamento, emesso sulla base del presupposto che "*il reddito dichiarato appariva incompatibile con le spese necessarie al mantenimento proprio e della famiglia*". Consumi di carburante e ore di attività, l'Agenzia delle entrate aveva rideterminato il reddito stimando un prezzo orario applicato ai clienti.

La CTP aveva accolto parzialmente il ricorso del contribuente, riducendo i ricavi complessivi accertati, la CTR aveva rigettato l'appello di parte privata, rilevando come la domanda del contribuente volta a ottenere il riconoscimento dei maggiori costi, a fronte dei maggiori ricavi accertati, non era stata accompagnata dalla certificazione di tali maggiori costi. Parimenti rigettate

le altre questioni prospettate in sede di appello principale: in materia di prova, in assenza di prove contrarie esibite da parte privata, e in punto di fondatezza, per la piena attendibilità della ricostruzione fatta dall'ufficio sulla base delle giornate lavorative dichiarate, del numero di viaggi ragionevolmente eseguiti durante il servizio, del complessivo consumo di carburante, delle ore di lavoro e così via.

Alle soglie del giudice di ultima istanza, si discute anche del mancato riconoscimento di costi, giacché - secondo il ricorrente - la CTR era incorsa in violazione di legge (articolo 360, comma 1, n. 3, c.p.c.), laddove in violazione dell'articolo 53, Costituzione e falsa applicazione dell'articolo 109, comma 4, Tuir, di fronte a un accertamento effettuato con metodo induttivo, aveva affermato: "*il primo giudice ha rigettato la domanda di riconoscimento dei maggiori costi perché il contribuente non ha mai certificato tali maggiori costi*" e che *"nei riguardi di tale elemento, al di là della pura e semplice censura, il contribuente non aveva prodotto e non produce neppure ora alcun elemento di contrasto"* e *"non ha riconosciuto la deduzione forfettaria dei costi*" correlati ai maggiori ricavi accertati.

I giudici di piazza Cavour dichiarano inammissibile il motivo: *"in tema di accertamento induttivo c.d. puro, l'Amministrazione finanziaria deve ricostruire il reddito del contribuente tenendo conto anche delle componenti negative emerse dagli accertamenti compiuti ovvero, in difetto, determinate induttivamente, al fine di evitare che, in contrasto con il principio della capacità contributiva di cui all'articolo 53, Costituzione, venga sottoposto a tassazione il profitto lordo, anziché quello netto"* (Cassazione n. 26748/2018; nello stesso senso, Cassazione n. 3995/2009 e n. 2946/2006). La CTR, disconosceva la deducibilità dei costi correlati ai maggiori ricavi accertati con la motivazione che *"il primo giudice ha rigettato la domanda di riconoscimento dei maggiori costi perché il contribuente non ha mai certificato tali maggiori costi" e che "nei riguardi di tale elemento, al di là della pura e semplice censura, il contribuente non aveva prodotto e non produce neppure ora alcun elemento di contrasto", ha implicitamente negato che l'accertamento impugnato fosse di tipo induttivo cosiddetto puro, considerandolo invece, evidentemente, di tipo analitico-induttivo; da ciò consegue che la censura del ricorrente, in quanto necessariamente primariamente incentrata sull'asserita erronea qualificazione, da parte della CTR, del metodo di determinazione del reddito (analitico- induttivo anziché induttivo puro) che risultava dall'esame dell'avviso di accertamento impugnato, doveva essere supportata dalla specifica indicazione dei punti di tale avviso la cui considerazione sia ritenuta determinante ai fini della qualificazione come induttivo del suddetto metodo, non potendosi demandare a questa Corte il compito*

di procedere a un'autonoma individuazione degli stessi". Giornate lavorative dichiarate, numero di viaggi ragionevolmente eseguiti durante il servizio, complessivo consumo di carburante, ore di lavoro, quali parametri di riferimento per la rideterminazione del reddito, evidentemente, secondo la Corte, non rappresentano elementi sufficienti a qualificare il metodo induttivo.

Videant consules. Anzi, no.

NEWS
Euroconference
L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Il quotidiano telematico di Euroconference
diretto da **Sergio Pellegrino** e **Giovanni Valcarenghi**

NOTIZIE E APPROFONDIMENTI
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA

IscriviTi alla mailing list e
rimani informato su tutte le news
www.ecnews.it

EDITORE E PROPRIETARIO
Gruppo Euroconference Spa
Vla E. Fermi, 11 - 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE
Sergio Pellegrino

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO
Luigi Ferrajoli – avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia
Maurizio Tozzi – dottore commercialista e revisore legale

COMITATO SCIENTIFICO
Massimo Conigliaro - dottore commercialista, pubblicista e professore incaricato di diritto tributario
Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale
Sergio Pellegrino - dottore commercialista e revisore legale
Mara Pilla - dottore commercialista
Maurizio Tozzi - dottore commercialista e revisore legale
Giovanni Valcarenghi – ragioniere commercialista e revisore legale

REDAZIONE
Milena Martini e Chiara Ridolfi

Registrazione del tribunale di Verona n.5458 del 10 luglio 2014
Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049
ISSN 2499-2682

SERVIZIO CLIENTI
Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circolari@euroconference.it

SITO INTERNET
Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it/editoria

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE
Mensile
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2021
Euro 190,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal *link*:
http://www.euroconference.it/area_riservata_login.
In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

Per i contenuti di "Accertamento e contenzioso" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.
Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.