

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

RASSEGNA
DI
GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

Aprile 2013

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Cassazione, Sez. trib., 27 marzo 2013, n. 7707

PROCESSO TRIBUTARIO - Dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale a favore del contribuente - Ammissibilità - Valore - Indizio - Art. 7, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - Principio del giusto processo - Art. 111 Cost.

Nel processo tributario, fermo restando il divieto di ammissione della prova testimoniale posto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, il potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale - con il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione (cfr. Corte costituzionale, sent. n. 18 del 2000) - va riconosciuto non solo all'Amministrazione finanziaria, ma anche al contribuente - con il medesimo valore probatorio -, dandosi così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 Cost., per garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa. (Nella specie, la S.C. ha rigettato il ricorso dell'Agenzia delle Entrate precisando che la CTR - che aveva accolto il ricorso del contribuente avverso l'avviso d'accertamento con il quale era stato elevato il suo reddito in forza di investimenti patrimoniali dallo stesso effettuati nel periodo d'imposta - non ha fondato la decisione unicamente sulle dichiarazioni del padre del contribuente, valutabili, appunto, come elemento indiziaro a favore di costui, ma le ha ritenute integrate dalla prova documentale, secondo cui l'apertura di credito al padre era stata effettivamente concessa poco tempo prima dell'investimento immobiliare che, attribuito a mezzi propri del figlio, aveva dato causa all'accertamento).

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. VIRGILIO Biagio	-	Presidente	-
Dott. CHINDEMI Domenico	-	Consigliere	-
Dott. SAMBITO Maria Giovanna Concetta	-	rel. Consigliere	-
Dott. FERRO Massimo	-	Consigliere	-
Dott. TERRUSI Francesco	-	Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 27955/2009 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

- ricorrente -

contro

M.A., elettivamente domiciliato in ROMA VIA TEMBIEN 15, presso lo studio dell'avvocato MUSTO FLAVIO, che lo rappresenta e difende giusta delega a margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 106/2008 della COMM. TRIB. REG. di ROMA, depositata il 28/10/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 06/02/2013 dal Consigliere Dott. MARIA GIOVANNA C. SAMBITO;

udito per il controricorrente l'Avvocato MUSTO che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SEPE Ennio Attilio, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per la cassazione della sentenza della CTR del Lazio n. 106/12/08, depositata il 28.10.2008, che, in riforma della decisione della CTP di Roma, aveva accolto il ricorso di M.A. avverso l'avviso d'accertamento con il quale era stato elevato il suo reddito per l'anno 1999, in forza d'investimenti patrimoniali dallo stesso effettuati nel periodo d'imposta.

Il contribuente resiste con controricorso, illustrato con memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Col primo motivo, la ricorrente deduce violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, (divieto di prova testimoniale), per avere la CTR fondato la decisione esclusivamente sulle dichiarazioni scritte, prodotte in atti, del padre del contribuente, il quale asseriva di avere ottenuto un finanziamento bancario il cui importo aveva versato al figlio per permettergli di effettuare l'investimento, con onere per questi di successiva restituzione.

Col secondo motivo, l'Agenzia deduce insufficiente motivazione su un fatto decisivo della controversia in quanto la CTR da una parte, afferma che il presupposto impositivo era costituito dalla presunzione di possesso di reddito per gli anni successivi all'investimento, così fraintendendo l'assunto dell'Ufficio, e dall'altra, ritiene sufficiente prova, a favore del contribuente, la certificazione bancaria della concessione della apertura di credito a favore del padre di costui, "ritenendo implicitamente che tale prova non potesse essere fornita dalle dichiarazioni rese alla Commissione dal padre del contribuente". Entrambi i motivi sono infondati.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte (Cass. n. 11785 del 2010;

n. 4269 del 2002) "nel processo tributario, fermo restando il divieto di ammissione della prova testimoniale posto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n.

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

546, art. 7, il potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale - con il valore probatorio "proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione" (cfr. Corte costituzionale, sent. n. 18 del 2000) - va riconosciuto non solo all'Amministrazione finanziaria, ma anche al contribuente - con il medesimo valore probatorio -, dandosi così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 Cost., per garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa". Nella specie, la CTR non ha fondato la decisione unicamente sulle dichiarazioni del padre del contribuente, valutabili, appunto, come elemento indiziaro a favore di costui, ma le ha ritenute integrate dalla prova documentale, secondo cui l'apertura di credito al padre era stata effettivamente concessa poco tempo prima dell'investimento immobiliare che, attribuito a mezzi propri del figlio, aveva dato causa all'accertamento.

Consequentemente non è fondato il primo mezzo, in quanto la CTR ha ritenuto la fondatezza del ricorso in forza di due diversi elementi probatori tra loro congruenti (e non soltanto di uno solo di essi) ed anche il secondo per lo stesso motivo, risultando la decisione correttamente motivata sul piano giuridico e logico, dovendosi escludere rilievo all'obiter dictum sul presupposto dell'accertamento, essendo ben specificato in sentenza che il reddito accertato e l'investimento erano relativi all'anno 1999.

Il ricorso va, in conclusione, rigettato e la ricorrente va condannata a pagare al contribuente le spese del presente giudizio di legittimità, che si liquidano in Euro 4.700,00, di cui Euro 200,00 per spese, oltre accessori di legge.

P. Q. M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio di legittimità, liquidate in Euro 4.700,00, oltre accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 6 febbraio 2013.

Depositato in Cancelleria il 27 marzo 2013

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Cassazione, Sez. trib., 21 marzo 2013, ord. n. 7239

RISCOSSIONE - Misure cautelari ó Ipoteca - Iscrizione - Modalità - Intimazione ad adempiere - Notifica - Necessità ó Esclusione.

In tema di riscossione coattiva delle imposte, l'ipoteca prevista dall'art. 77, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 può essere iscritta senza necessità di procedere a notifica dell'intimazione ad adempiere di cui all'art. 50, comma 2, del medesimo D.P.R. n. 602 del 1973, prescritta per il caso che l'espropriazione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE SESTA CIVILE
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CICALA	Mario	-	Presidente	-
Dott. BOGNANNI	Salvatore	-	rel. Consigliere	-
Dott. IACOBELLIS	Marcello	-	Consigliere	-
Dott. DI BLASI	Antonino	-	Consigliere	-
Dott. CARACCIOLO	Giuseppe	-	Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso 11822/2012 proposto da:

EQUITALIA SUD SPA (OMISSIS), società incorporante della Equitalia ETR, società con socio unico, soggetta all'attività di direzione e coordinamento della Equitalia spa, in persona della procuratrice speciale, elettivamente domiciliata in ROMA, PIAZZA SALLUSTIO, 3, presso lo studio dell'avvocato GAZZONI FRANCESCO MARIA, rappresentata e difesa dall'avvocato MOLINARA PAOLO giusta mandato a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

P.A. (OMISSIS), elettivamente domiciliato in ROMA, PIAZZA BAINSISSA 1, presso lo studio dell'avvocato MAURO MELLINI che lo rappresenta e difende giusta procura in calce alla memoria di nomina di nuovo difensore;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 43/24/2012 della COMMISSIONE TRIBUTARIA

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

REGIONALE di BARI, SEZIONE DISTACCATA di LECCE del 6/02/2010,
depositata il 05/03/2012;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del
13/02/2013 dal Consigliere Relatore Dott. SALVATORE BOGNANNI;

udito l'Avvocato Mauro Mellini difensore del controricorrente che si
riporta agli scritti ed insiste per il rigetto del ricorso;

è presente il P.G. in persona del Dott. RAFFAELE CENICCOLA che si
rimette alla decisione della relazione.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. La società Equitalia Sud Spa., che ha incorporato la precedente
concessionaria Equitalia E. TR. Spa., propone ricorso per cassazione,
affidato a tre motivi, avverso la sentenza della commissione
tributaria regionale della Puglia, sez. stacc. di Lecce, n. 43/27/12,
depositata il 5 marzo 2012, con la quale essa accoglieva l'appello di
P.A. contro la decisione di quella provinciale, sicchè l'opposizione del
medesimo, relativa all'avviso di iscrizione d'ipoteca su due
immobili del medesimo, facenti parte del fondo patrimoniale costituito
da lui e la moglie nel mese di marzo 2002, veniva ritenuta fondata. Si
trattava di misura cautelare reale adottata in base ad avviso di
accertamento, emesso a seguito di tre cartelle di pagamento della
complessiva somma di oltre Euro1.600.000,00, una per crediti
d'imposta e due previdenziali per il 1996, in ordine ai proventi
derivanti dalla gestione di due società facenti capo al contribuente, e
cioè la Promotour srl. e la Verde Mare srl., accertamento peraltro
divenuto definitivo prima ancora che tale fondo patrimoniale venisse
costituito dopo sei anni, mentre successivamente, e cioè parecchio tempo
dopo l'iscrizione ipotecaria in argomento, quegli stessi immobili,
facenti parte del fondo assieme ad altri, venivano venduti alla società
Edil Service, come riconosciuto persino dallo stesso
controricorrente. In particolare il giudice di secondo grado osservava
che la suindicata garanzia cautelare non poteva essere assunta in ordine
al credito fiscale vantato, mentre per gli oneri previdenziali il
giudice tributario sostanzialmente condivideva il giudizio di prime
cure circa la carenza di giurisdizione, ma in concreto annullava del tutto
l'atto impositivo, e quindi anche con riferimento alle varie imposte.

Il contribuente resiste con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

2. Col primo motivo la ricorrente deduce violazione di norme di
legge, in quanto la CTR non considerava che la società appellata aveva
nominato nuovo difensore rispetto al primo grado con l'atto di
controdeduzioni, e cioè l'avv. Viviana De Bello, e non più l'avv. Paolo
Molinara, e pertanto gli avvisi e le comunicazioni andavano fatte
soltanto al primo nel nuovo domicilio eletto presso l'avv. Fernando

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Bianco in Nardo, e non invece ancora a Brindisi presso lo studio dell'avv. Claudio Consales, presso il cui studio peraltro addirittura l'avviso di deposito della sentenza era stato trasmesso, senza che il secondo giudice tenesse in alcun conto le questioni e difese opposte dalla società appellata. Persino nell'intestazione della sentenza stessa tali dati erronei risultano riportati.

Il motivo è fondato, atteso che il giudice di appello è pervenuto alla formulazione del giudizio, senza esplicitare di avere tenuto in conto le osservazioni critiche svolte dalla parte pubblica nel processo di secondo grado, come se questa fosse rimasta contumace, tanto da affermare che "...Equitalia non resisteva", così ben potendosi configurare il vizio di menomata difesa.

3. Col secondo motivo la ricorrente denuncia violazione di norme di legge, giacchè il giudice di appello non poteva ritenere la carenza di giurisdizione per le due cartelle inerenti ai crediti previdenziali, e poi annullare l'iscrizione ipotecaria con riferimento a tutte tre, compresa quella riguardante le imposte dirette del 1996.

La censura va condivisa, atteso che, corti è noto, le controversie concernenti l'impugnazione di un'iscrizione ipotecaria fondata su un credito di imposta sono devolute alla giurisdizione tributaria per effetto delle disposizioni del D.L. 4 luglio 2006, n. 223. Ne consegue che, in applicazione del principio della "perpetuatio iurisdictionis", di cui all'art. 5 cod. proc. civ., tale "ius superveniens" comporta il radicamento della giurisdizione in capo alle Commissioni tributarie anche se le medesime ne erano prive al momento in cui la domanda era stata proposta dinanzi ad esse, mentre invece, ed a maggior ragione, il ricorso introduttivo in argomento era stato proposto nel mese di luglio 2010, e quindi successivamente (Cfr. anche Cass. Ordinanze n. 12861 del 23/0,7/2012, n. 16667 del 2010).

4. Col terzo motivo la ricorrente lamenta violazione di norme di legge, poichè il giudice del gravame non considerava che la cautela reale adottata non era inserita nel procedimento di esecuzione, ma ne costituiva un momento anteriore, e cioè di carattere prodromico.

Inoltre si trattava di crediti, per i quali quello strettamente tributario ammontava addirittura a circa Euro 1.420.000 per il 1996, mentre gli altri due di carattere previdenziale erano d'importo inferiore; attenevano alle esigenze familiari, perchè connessi all'attività svolta da P., sicchè l'onere della prova che invece essi concernessero altri di carattere voluttuario o di differente natura ricadeva sul contribuente. Inoltre alcuni di quei cespiti del fondo erano stati ceduti dal medesimo a terzi.

La doglianza ha pregio, atteso che in tema di riscossione coattiva delle imposte, l'ipoteca prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 77, può essere iscritta senza necessità di procedere a notifica

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

dell'intimazione ad adempiere di cui all'art. 50, comma 2, del medesimo D.P.R., prescritta per il caso che l'espropriazione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, poichè l'iscrizione ipotecaria non può essere considerata quale mezzo preordinato all'espropriazione forzata, atteso quanto si evince dalla lettera dell'art. 77 citato, il quale, al secondo comma, prevede che, "prima di procedere all'esecuzione, il concessionario deve iscrivere ipoteca", e, al primo comma, richiama esclusivamente il primo e non anche il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, comma 2, (V. pure Cass. Sezioni Unite: n. 5771 del 2012, Ordinanza n. 10234 del 20/06/2012). Peraltro si trattava di crediti sorti a seguito di verifica svolta nei riguardi delle società Promotour e Verde Mare di cui sopra, per utili non contabilizzati distribuiti ai soci, compreso P., nei cui confronti a suo tempo quell'accertamento era risultato definitivo. Peraltro va rilevato come normalmente in materia tributaria il divieto di abuso del diritto, peraltro rilevabile anche d'ufficio, si traduce in un principio generale antie-lusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici. Tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi ed oneri previdenziali), nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione, come nel caso in esame (Cfr. anche Cass. Sez. U, Sentenza n. 30055 del 23/12/2008, Sent. n. 12237 del 2008).

Dunque su tali punti la sentenza impugnata non risulta motivata in modo giuridicamente corretto.

5. Ne deriva che il ricorso va accolto, con la conseguente cassazione della sentenza impugnata, con rinvio al giudice "a quo", altra sezione, per nuovo esame, e che si uniformerà ai suindicati principi di diritto.

6. Quanto alle spese dell'intero giudizio, esse saranno regolate dal giudice del rinvio stesso.

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

P. Q. M.

LA CORTE Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata, e rinvia, anche per le spese, alla commissione tributaria regionale della Puglia, altra sezione, per nuovo esame.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Sesta Civile, il 13 febbraio 2013.

Depositato in Cancelleria il 21 marzo 2013

Cassazione, Sez. trib., 20 marzo 2013, n. 6929

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - Parametri - Studi di settore - Motivazione - Contenuto - Scostamento - Sufficienza - Esclusione - Concreta applicabilità - Dimostrazione ó Necessità.

I parametri standardizzati devono essere personalizzati con riferimento ai dati relativi all'attività in concreto svolta dal contribuente, sulla scorta degli elementi forniti da quest'ultimo in esito al contraddittorio, che va attivato obbligatoriamente con il medesimo, pena la nullità dell'accertamento analitico-presuntivo effettuato dall'amministrazione finanziaria. La motivazione dell'atto impositivo non può, pertanto, esaurirsi nel rilievo dello scostamento tra reddito dichiarato e parametri di riferimento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standard" prescelto, nonché con l'indicazione delle ragioni per le quali sono state disattese, dall'Ufficio, le contestazioni sollevate dal contribuente.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ADAMO	Mario	-	Presidente	-
Dott. GRECO	Antonio	-	Consigliere	-
Dott. VALITUTTI	Antonio	-	rel. Consigliere	-
Dott. MELONI	Marina	-	Consigliere	-
Dott. CIGNA	Mario	-	Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 33855/2006 proposto da:

MINISTERO DELL'ECONOMIA E FINANZE in persona del Ministro pro tempore, AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliati in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che li rappresenta e difende ope legis;

- ricorrenti -

contro

C.A.G.;

- intimato -

avverso la sentenza n. 98/2005 della COMM. TRIB. REG. di MILANO, depositata il 27/10/2005;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 18/12/2012 dal Consigliere Dott. ANTONIO VALITUTTI;

udito per il ricorrente l'Avvocato FIORENTINO che ha chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. ZENO Immacolata, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

FATTO

1. Con sentenza n. 98/05, depositata il 27.10.05, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate di Lecco avverso la decisione di primo grado, con la quale era stato accolto il ricorso proposto da C. A.G. nei confronti dell'avviso di accertamento, con il quale era stato elevato il reddito dichiarato del medesimo ai fini IRPEF ed IVA, per l'anno 1996.

2. La CTR riteneva, invero, che non fosse corretta, tenuto conto anche della documentazione contabile tenuta dal contribuente, la determinazione dei maggiori ricavi, operata dall'Ufficio sulla base dei coefficienti presuntivi di cui al D.P.C.M. 27 marzo 1997, attuativo della L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 181 e ss..

3. Per la cassazione della sentenza n. 98/05 hanno proposto ricorso il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate, formulando tre motivi.

L'intimato non ha svolto attività difensiva.

DIRITTO

1. In via pregiudiziale, rileva la Corte che il ricorso proposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze deve essere dichiarato inammissibile, per difetto di legittimazione attiva dell'amministrazione ricorrente. Ed invero, va osservato che, qualora - come nel caso di specie - al giudizio di appello abbia partecipato solo l'Agenzia delle Entrate - succeduta a titolo particolare nel diritto controverso al Ministero delle Finanze nel giudizio di primo grado, ossia in epoca successiva all'1.1.01, data nella quale le Agenzie sono divenute operative in forza del D.Lgs. n. 300 del 1999 - e il contribuente abbia accettato il contraddittorio nei confronti del solo nuovo soggetto processuale, deve ritenersi verificata, ancorchè per

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

implicito, l'estromissione del Ministero delle Finanze dal giudizio.

Ne consegue che l'unico soggetto legittimato a proporre ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale è l'Agenzia delle Entrate; per cui il ricorso proposto dal Ministero deve essere dichiarato inammissibile per difetto di legittimazione attiva (cfr., tra le tante, Cass. 24245/04, 6591/08).

2. Premesso quanto precede, e passando all'esame dei motivi di ricorso proposti dall'Agenzia delle Entrate, va rilevato che, con il primo motivo di ricorso, l'Ufficio deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione al disposto dell'art. 360 c.p.c., n. 4.

2.1. L'amministrazione finanziaria si duole, invero, del fatto che la CTR della Lombardia abbia del tutto ommesso di pronunciarsi sul motivo di appello con il quale l'Ufficio aveva dedotto il vizio di ultrapetizione, da cui riteneva essere affetta la pronuncia di prime cure. La CTP di Milano, infatti, - secondo l'amministrazione ricorrente - oltrepassando i limiti del devolutum, aveva annullato in toto l'avviso di accertamento impugnato, laddove il contribuente si era limitato a chiedere una rideterminazione del maggior reddito in misura inferiore a quella calcolata, in via presuntiva, dall'Amministrazione finanziaria.

2.2. Il motivo è fondato e va accolto.

Rileva, invero, la Corte che è la stessa CTR della Lombardia a dare atto, nello svolgimento del processo dell'impugnata sentenza, del motivo di appello dell'amministrazione concernente la dedotta nullità della sentenza di primo grado per il vizio di ultrapetizione, nel quale sarebbe incorsa la CTP, emettendo una statuizione che andava oltre quanto richiesto dal contribuente. E tuttavia, in ordine a tale motivo di gravame il giudice di appello non emette statuizione alcuna, tacendone del tutto nella motivazione della sentenza.

Orbene, la mancata pronuncia da parte della CTR sul motivo di appello suindicato si traduce, a giudizio della Corte, in un vizio dell'impugnata sentenza, che ne determina la nullità, censurabile in cassazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, (cfr., tra le tante, Cass. S.U. 15781/05, Cass. 6361/07, 17659/09).

Di conseguenza, l'impugnata sentenza va cassata già in relazione a tale motivo di ricorso.

3. Con il secondo e terzo motivo di ricorso, che vanno trattati congiuntamente, attesa la loro evidente connessione, l'Agenzia delle Entrate deduce la carenza totale di motivazione della decisione su fatti decisivi della controversia, nonché la violazione e falsa applicazione della L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 181 e ss..

3.1. La CTR avrebbe, invero, - ad avviso dell'amministrazione ricorrente - sostanzialmente negato la valenza presuntiva dei parametri previsti dalla norma suindicata, condizionando la potestà

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

accertativa dell'Ufficio all'esigenza - non prevista da alcuna disposizione di legge - che questo provvedesse a richiedere al contribuente ulteriori "elementi certi" a sostegno dei dati a suo tempo esposti in dichiarazione, e sottoponendo il potere di accertamento in questione al limite costituito dai "risultati contabili" desumibili dalla documentazione tenuta dall'azienda del C..

3.2. Le censure suesposte attengono - com'è evidente - a questioni che ben possono ripresentarsi nel giudizio di rinvio, non essendo il loro esame impedito o reso superfluo dall'accoglimento del primo motivo di ricorso, fondato sull'omesso esame del vizio di ultrapetizione da parte del giudice di appello, per cui non possono essere ritenute assorbite dall'accoglimento di detto motivo (v. Cass. 4568/80, 13259/06).

3.3. Ciò premesso, osserva la Corte che anche tali ulteriori doglianze si palesano fondate e devono, pertanto, essere accolte.

3.3.1. Va osservato, infatti, - in via di principio - che la procedura di accertamento tributario standardizzato, mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore, costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata dal mero scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sé considerati. Ed invero, questi ultimi - sia con riferimento all'imposizione diretta, sia con riferimento all'IVA - legittimano, quando i valori ivi esposti superano il dichiarato dal contribuente, il ricorso all'accertamento analitico-presuntivo, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, ponendosi in tal caso, detti "standards", come uno strumento di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività, che si affianca agli altri strumenti previsti dalle norme suindicate.

Ne discende che i suddetti parametri standardizzati devono, giocoforza, essere personalizzati con riferimento ai dati relativi all'attività in concreto svolta dal contribuente, sulla scorta degli elementi forniti da quest'ultimo in esito al contraddittorio, che va attivato obbligatoriamente con il medesimo, pena la nullità dell'accertamento analitico - presuntivo effettuato dall'amministrazione finanziaria. La motivazione dell'atto impositivo non può, pertanto, esaurirsi nel rilievo dello scostamento tra reddito dichiarato e parametri di riferimento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standard" prescelto, nonchè con l'indicazione delle ragioni per le quali sono state disattese, dall'Ufficio, le contestazioni sollevate dal contribuente.

Su quest'ultimo, peraltro, incombe l'onere di muovere rilievi specifici ai coefficienti parametrici applicati, nonchè di provare - sia in sede amministrativa, che dinanzi al giudice tributario di merito - la sussistenza delle condizioni, anche con riferimento alla specifica realtà dell'attività economica esercitata, che giustifichino

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui è applicabile lo "standard" prescelto dall'amministrazione finanziaria (cfr., in tal senso, Cass.S.U. 26635/09, Cass. 4148/09, Cass. 12558/10). In definitiva, dunque, il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità dell'atto di accertamento fondato sui suddetti parametri, è tenuto a valutare, in primis, gli elementi presuntivi forniti dall'amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio, e solo una volta ritenuto che si sia formata una valida prova presuntiva, ai sensi dell'art. 2727 c.c. e ss., dovrà dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, gravato da tale onere specifico (Cass. 9784/10).

3.3.2. Premesso quanto precede in via di principio, ritiene la Corte che, nel caso concreto, la CTR della Lombardia non abbia fatto corretta applicazione delle norme concernenti l'utilizzazione degli "standards" elaborati a supporto dell'accertamento analitico-presuntivo, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, e L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 181.

Ed invero, il giudice di appello ha, del tutto illegittimamente, escluso il valore presuntivo dei parametri applicati dall'Ufficio - peraltro, dopo avere il medesimo correttamente tenuto conto delle ragioni giustificative addotte dal contribuente - attribuendo all'amministrazione di non avere richiesto al C. ulteriori "elementi certi" idonei a confermare i dati esposti in dichiarazione.

Ebbene, è di tutta evidenza, ad avviso della Corte, l'erronea applicazione della normativa suindicata operata dalla CTR, posto che - una volta applicati i parametri presuntivi, personalizzati in relazione alla specifica situazione del contribuente, ed avere soppesato e disatteso le contestazioni proposte da quest'ultimo in sede amministrativa - il potere impositivo dell'Ufficio non può ritenersi condizionato da alcun altro incumbente.

Per converso - come dianzi rilevato - incombe sul contribuente, il quale intenda ulteriormente contestare l'accertamento, promuovere il riesame dell'atto in sede giurisdizionale, sulla base di specifiche allegazioni e fornendo un'ulteriore controprova alle presunzioni desunte dai parametri applicati dall'amministrazione. Nel giudizio tributario di merito il contribuente non è, per vero, vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo, e dispone della più ampia facoltà di prova, perfino qualora non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa (Cass. S.U. 26635/09).

Ne consegue che, nel caso di specie, la CTR non avrebbe dovuto fare carico all'Ufficio di ulteriori incumbenti non previsti dalla legge, ma si sarebbe dovuta limitare a prendere atto della mancata allegazione di ulteriori elementi di prova da parte del contribuente.

3.3.3. Del tutto inconferente, poi, è l'individuazione, da parte del

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

giudice di appello, di un limite al potere accertativo dell'Ufficio, costituito dalla regolare tenuta delle scritture contabili da parte del C.. Va rilevato, infatti, che la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore non si colloca all'interno della procedura di accertamento di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, ma la affianca, essendo indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili, la cui regolarità non impedisce l'applicazione degli "standard", nè costituisce una valida prova contraria (Cass. S.U. 26635/09).

4. Per tutte le ragioni esposte, pertanto, l'impugnata sentenza va cassata, con rinvio ad altra sezione della CTR della Lombardia, che dovrà attenersi al seguente principio di diritto: "il potere di accertamento dell'Ufficio, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, e L. n. 549 del 1995, art. 3, una volta che l'amministrazione finanziaria abbia applicato i parametri presuntivi, personalizzati in relazione alla specifica situazione del contribuente, ed abbia soppesato e disatteso le contestazioni proposte da quest'ultimo in sede amministrativa, non può ritenersi condizionato da alcun altro incumbente. Il suddetto potere accertativo non è impedito dalla regolarità della contabilità tenuta dal contribuente, che non può costituire neppure una valida prova contraria a fronte degli elementi presuntivi desumibili dai parametri suindicati".

5. Il giudice di rinvio provvederà, altresì alla liquidazione delle spese del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte di Cassazione;
dichiara inammissibile il ricorso proposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze; accoglie il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate, cassa la sentenza impugnata con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, che provvederà alla liquidazione anche delle spese del giudizio di cassazione.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Tributaria, il 18 dicembre 2012.

Depositato in Cancelleria il 20 marzo 2013

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Cassazione, Sez. trib., 15 marzo 2013, n. 6613

CARTELLA DI PAGAMENTO - Notifica - Relata in bianco - Nullità dell'atto - Sanabile - Art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973.

La condizione che la relata non sia stata compilata non dà luogo a inesistenza della notifica, che si verifica quando il relativo tentativo sia avvenuto in luogo e con modalità tali che non sussista alcun collegamento con il destinatario, ma a nullità, sanabile con la presentazione del ricorso da parte della destinataria stessa, in applicazione del fondamentale principio del raggiungimento dello scopo (art. 156 c.p.c.).

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. GRECO	Antonio	-	Presidente	-
Dott. SAMBITO	Maria G.C.	-	rel. Consigliere	-
Dott. BRUSCHETTA	Ernestino Luigi	-	Consigliere	-
Dott. CIGNA	Mario	-	Consigliere	-
Dott. PERRINO	Angelina Maria	-	Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 4871-2008 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

FC SYSTEM DI FARACI ALFONSO & CORRAO PIETRO SNC in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA N. RICCIOTTI 11, presso lo studio dell'avvocato SINIBALDI MICHELE, rappresentato e difeso dall'avvocato CACOPARDO GUIDO giusta delega a margine;

- controricorrente -

e contro

MONTEPASCHI SERIT SPA;

- intimato -

avverso la sentenza n. 100/2006 della COMM.TRIB.REG. di PALERMO, depositata il 22/12/2006;

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 28/11/2012 dal Consigliere Dott. MARIA GIOVANNA C. SAMBITO;

udito per il ricorrente l'Avvocato LA GRECA, che ha chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SEPE Ennio Attilio, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La CTR della Sicilia, con sentenza n. 100/24/06 depositata il 22.12.2006, ha confermato la statuizione d'annullamento della cartella di pagamento relativa ad IVA e sanzioni del 2000, emessa - a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione mod. Unico 2001 - nei confronti della F e C System S.n.c. di Faraci Alfonso e Corrao Pietro, perchè "pervenuta senza relata di notifica e senza data e, quindi, non notificata per come previsto dal secondo comma dell'art. 149 c.p.c.".

Per la cassazione di tale sentenza, propone ricorso l'Agenzia delle Entrate, cui resiste la contribuente con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Motivazione semplificata ai sensi del DP del 22.12.2010.

Disattesa l'eccezione d'inammissibilità del ricorso, che è stato consegnato per la notifica il 6.2.2008, ultimo giorno utile in riferimento al termine lungo (un anno e quarantasei giorni) dal 22.12.2006, data di deposito della sentenza; con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, artt. 137, 149 e 156 c.p.c., sottoponendo, in conclusione, il seguente quesito "dica codesta SC se incorra nella violazione delle norme in rubrica il giudice del merito che, in una fattispecie di notifica della cartella esattoriale effettuata a mezzo posta ex art. 149 c.p.c., pervenuta con relata di notifica in bianco ritenga detta notifica inesistente e non già nulla, con conseguente inapplicabilità del principio del raggiungimento dello scopo". Il motivo è fondato. Premesso che è incontrovertito che il piego contenente la cartella esattoriale è stato recapitato alla contribuente (che riconosce che l'atto, non notificato vite, le era "pervenuto") questa Corte intende dare continuità al principio (Cass. n. 2272 del 2011, SU n. 19854 del 2004) - che può estendersi al caso, qui rilevante, di cartella di pagamento emessa del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis - secondo cui la natura sostanziale e non processuale dell'avviso di accertamento tributario non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria. Pertanto, l'applicazione, per l'avviso di accertamento, in virtù del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, delle norme sulle notificazioni nel

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 c.p.c.. Nella specie, la circostanza che la relata non sia stata compilata non dà luogo ad inesistenza della notifica - che si verifica quando il relativo tentativo sia avvenuto in luogo e con modalità tali che non sussista alcun collegamento con il destinatario - ma a nullità, che è stata sanata con la proposizione del ricorso da parte della destinataria stessa.

L'accoglimento del motivo comporta la cassazione della sentenza con rinvio, per l'esame delle ulteriori questioni dedotte, al giudice d'appello che provvederà, anche, a liquidare le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia ad altra sezione della CTR della Sicilia, anche, per la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 28 novembre 2012.

Depositato in Cancelleria il 15 marzo 2013

Cassazione, Sez. trib., 15 marzo 2013, n. 6610

PROCESSO TRIBUTARIO - Atti impugnabili - Estratto di ruolo - Autonomia impugnabilità - Non sussiste.

L'estratto di ruolo è atto interno all'Amministrazione non può essere oggetto di autonoma impugnazione davanti al giudice tributario. E questo perché, senza notifica di un atto impositivo, non c'è alcun interesse concreto e attuale ex art. 100 c.p.c. a radicare una lite tributaria. L'estratto di ruolo, quindi, può essere impugnato soltanto unitamente alla cartella che sia stata notificata. Ciò che è altresì confermato dalla struttura oppositiva del processo tributario, che non ammette preventive azioni di accertamento negativo del tributo.

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. GRECO	Antonio	-	Presidente	-
Dott. CIRILLO	Ettore	-	Consigliere	-
Dott. BOTTA	Raffaele	-	Consigliere	-
Dott. BRUSCHETTA	Ernestino Luigi	-	rel. Consigliere	-
Dott. CONTI	Roberto	-	Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso n. 20124/10 proposto da:

P.L., elettivamente domiciliato in Roma, Via San Sebastianello n. 9, presso lo Studio dell'avv. Domenico Siciliano, rappresentato e difeso dall'avv. PAPA SALVATORE giusta procura speciale in calce al ricorso;
- ricorrente -

contro

Serit Sicilia S.p.A. - Agente della riscossione per la Provincia di Siracusa - in persona del suo Direttore Generale pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, Via Vincenzo Tieri n. 29 presso lo Studio degli avv.ti Rosa Conti e PENSABENE MASSIMO, rappresentata e difesa da quest'ultimo in forza di procura speciale in calce al controricorso;

- controricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate;

- intimata -

avverso la sentenza n. 179/07/09 della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia sez. staccata di Siracusa, depositata in data 6.7.2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 13.11.2012 dal Consigliere Dott. Ernestino Bruschetti;

udito l'Avv. Stefano Fiore per delega dell'Avv. Massimo Pensabene, per la controricorrente Serit Sicilia S.p.A., che ha chiesto il rigetto del ricorso;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. ZENO Immacolata, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso p.q.r..

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza n. 89/02/07 la Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa - nel contraddittorio coll'Agenzia delle Entrate di Siracusa e con la Concessionaria per la riscossione Serit Sicilia S.p.A. - accoglieva il ricorso avverso il Ruolo n. 5201/5202/150009/551/ SSN IRPEF 1992 1993 1994 1996 1998 proposto dal contribuente P. L.. Secondo la CTP il ruolo - della cui esistenza il contribuente

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

sarebbe venuto a conoscenza "casualmente" - era D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 19, comma 1, lett. d), tra gli atti autonomamente impugnabili e nella concreta fattispecie da annullarsi poichè la notifica della corrispondente cartella era da ritenersi inesistente in quanto non avvenuta entro i prescritti termini.

Avverso la sentenza della CTP proponeva appello l'Agenzia delle Entrate di Siracusa facendo valere, con unico mezzo, "solo la questione pregiudiziale relativa all'eccezione di inammissibilità del ricorso contro gli estratti del ruolo già sollevata in primo grado".

Con sentenza n. 179/07/09 depositata in data 6.7.2009 la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia sez. staccata di Siracusa - in totale riforma della sentenza della CTP - dichiarava l'inammissibilità del ricorso del contribuente P.L. giacchè era da "escludersi l'autonoma impugnazione del ruolo". Ruolo che, pertanto, poteva esser impugnato solo unitamente alla cartella ed a seguito della notifica di questa.

Contro la sentenza della CTR, P.L. proponeva ricorso per cassazione affidato a due motivi. Serit Sicilia S.p.A. resisteva con controricorso.

L'Agenzia delle Entrate non presentava difese.

Ricorrente e controricorrente si avvalevano della facoltà di presentare memoria ex art. 378 c.p.c..

MOTIVI DELLA DECISIONE

I. Col primo motivo la sentenza era censurata à sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c., e artt. 324 e 100 c.p.c., e per il che il contribuente P.L. eccepiva il giudicato interno formatosi per non aver l'appellante Agenzia delle Entrate impugnato il capo della prima decisione che aveva statuita la nullità dell'impugnato ruolo per inesistenza della notifica della corrispondente cartella e con la conseguente perdita di interesse processuale dell'Agenzia delle Entrate di Siracusa ad appellare davanti alla CTR e cosicchè formulava il quesito: "se configuri o meno violazione dell'art. 2909 c.c., e artt. 324 e 100 c.p.c., il mancato rilievo, a cura del giudice d'appello, dell'exceptio rei iudicati, prospettata in secondo grado dal contribuente appellato nei termini sopra descritti e della conseguente inammissibilità dell'appello erariale per mancanza di interesse processuale".

Con secondo motivo la sentenza veniva censurata à sensi ancora dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, da interpretarsi in modo contrario a quello fatto proprio dalla CTR e cioè che lo stesso consenta di impugnare autonomamente il ruolo senza preventiva notifica della cartella e per il che era formulato il quesito: "se costituisca o meno violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. d), la statuita inammissibilità del ricorso proposto avverso estratto al ruolo, fondata sulla circostanza che "i ruoli sono atti interni

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

dell'amministrazione che potranno esser impugnati solo con l'impugnazione dell'atto impositivo (di regola cartella esattoriale) attraverso il quale il contribuente assume contezza dell'iscrizione a ruolo".

I due motivi di ricorso, che per la loro stretta connessione debbono andare esaminati congiuntamente, sono infondati.

In effetti, secondo il costante insegnamento di questa Corte, è possibile impugnare il ruolo soltanto a seguito di notifica di un atto impositivo. E questo per la ragione che, diversamente, mancherebbe un interesse concreto ed attuale ex art. 100 c.p.c., ad impugnare una imposizione che mai è venuta ad esistenza e dappoichè il ruolo è un semplice atto interno all'Amministrazione. Ed è invero per tale motivo che il processo tributario ha semplice struttura oppositiva di manifestazioni di volontà fiscali "esternate" al contribuente, senza cioè che possa farsi luogo a preventive azioni di accertamento negativo del tributo (Cass. n. 1630 del 2008; Cass. n. 23619 del 2006). Deve poi esser fatto osservare come la questione della possibilità o no di impugnare in via autonoma il ruolo, presenta natura preliminare di merito e quindi assorbente ogni altra. E colla conseguenza che, avendo la CTR accolto la impugnazione statuendo la non autonoma impugnazione del ruolo in assenza di notifica della cartella, l'eventuale giudicato interno formatosi sulla circostanza della inesistenza o della mancanza di notifica della cartella è irrilevante. Difatti, la declaratoria di inammissibilità della impugnazione del solo ruolo per mancanza di interesse processuale ex art. 100 c.p.c., prescinde dalla circostanza che la cartella sia stata o meno notificata o sia stata notificata in modo inesistente.

Ex art. 384 c.p.c., comma 1, i principi da enunciarsi son perciò quelli appresso: 1. "L'estratto di ruolo, che è atto interno all'Amministrazione, non può esser oggetto di autonoma impugnazione davanti al giudice tributario. E questo perchè, senza notifica di un atto impositivo, non c'è alcun interesse concreto e attuale ex art. 100 c.p.c., a radicare una lite tributaria. L'estratto di ruolo, quindi, può esser impugnato soltanto unitamente alla cartella che sia stata notificata. Ciò che è altresì confermato dalla struttura oppositiva del processo tributario, che non ammette preventive azioni di accertamento negativo del tributo".

2. "La questione della possibilità o no di impugnare in via autonoma l'estratto ruolo, presenta natura preliminare di merito assorbente ogni altra. Cosicchè, nel caso in cui la CTR abbia accolto la impugnazione statuendo la non autonoma impugnazione dell'estratto di ruolo, l'eventuale giudicato interno formatosi sulla circostanza della inesistenza o della mancanza di notifica della cartella è da ritenersi irrilevante in quanto non preclusivo della statuizione in parola".

2. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

La Corte rigetta il ricorso, condanna il contribuente P. L. a rimborsare alla resistente Serit Sicilia S.p.A. le spese processuali che si liquidano in Euro 2.025,00 per compensi ed oltre a Euro 200,00 per esborsi ed oltre ad accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 13 novembre 2012.

Depositato in Cancelleria il 15 marzo 2013

Cassazione, Sez. trib., 15 marzo 2013, n. 6598

IMPOSTE SUI REDDITI - Soggetti passivi - Residenza anagrafica - Domicilio fiscale - Centro degli interessi ed affari - Nozione - Art. 2, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

La soggettività passiva alle imposte sui redditi del cittadino italiano in relazione alla residenza fiscale nello Stato deve essere verificata in ragione di tre presupposti, considerati in via alternativa: l'iscrizione nelle anagrafi delle popolazioni residenti, la residenza o il domicilio nello Stato, ai sensi dell'art. 43 c.c. Conseguentemente, l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero (AIRE) non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia, allorché il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali, in base a vari elementi presuntivi - fra i quali, l'acquisto di beni immobili, la gestione di affari in contesti societari, la disponibilità di almeno un'abitazione nella quale trascorra diversi periodi dell'anno, l'instestazione presso una banca avente sede in Italia di conti correnti continuamente implementati.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PIVETTI Marco	-	Presidente	-
Dott. GRECO Antonio	-	rel. Consigliere	-
Dott. CIRILLO Ettore	-	Consigliere	-
Dott. MELONI Marina	-	Consigliere	-
Dott. IOFRIDA Giulia	-	Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore,
rappresentata e difesa dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO,

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

domicilio in presso la quale è domiciliata in Roma in via dei Portoghesi n. Italia 12;

- ricorrente -

contro

B.A., rappresentato e difeso dall'avv. BOTTACCHIARI ROBERTO, presso il quale è elettivamente domiciliato in Roma in via Oslavia n. 28;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 62/34/07, depositata il 21 febbraio 2007;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 28 settembre 2012 dal Relatore Cons. Antonio Greco;

udito l'avv. Roberto Bottacchiari per il controricorrente;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SORRENTINO Federico, che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, affidato ad un motivo, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio che, accogliendo l'appello di B.A., ha annullato l'avviso con il quale era stato rettificato, ai fini dell'IRPEF e dell'ILOR, il reddito dichiarato per l'anno 1995 da B.A., e recuperati a tassazione, segnatamente, maggiori redditi da fabbricati e da lavoro autonomo.

L'ufficio aveva infatti rilevato che, pur essendo il contribuente iscritto all'AIRE come residente in (OMISSIS), conservava in Italia il centro degli affari.

Il giudice d'appello ha infatti osservato come non ricorra il presupposto della prevalenza di presenza in Italia, non disponendo il B. di una abitazione in Italia, e come sia stato "dimostrato che ha divorziato all'estero ed i figli hanno studiato all'estero";

l'ufficio aveva "accentrato l'attenzione sulla circostanza delle molteplici intestazioni catastali riconducibili al ricorrente, tuttavia, in questo grado del giudizio, considerate le giuste doglianze del contribuente in ordine alla scarsa affidabilità delle risultanze catastali, non ha saputo fornire una prova più adeguata ed attuale della effettiva titolarità degli immobili in questione, quali visure ipotecarie, atti notarili ecc. Mentre il contribuente ha dimostrato, seppure a campione per le difficoltà della prova negativa, che molte di tali intestazioni catastali sono state superate da successivi atti di vendita". Con riguardo alle cariche societarie, il contribuente aveva dimostrato che "nell'anno in accertamento le stesse erano ridotte sia per numero che per importanza, tanto da non poter supportare l'indizio di un centro di riferimento economico-sociale in Italia". Infine, fra le stesse parti era stata emessa

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

sentenza di appello "con cui sono state accolte le doglianze di parte contribuente", sicchè non poteva non "tenersi conto del giudicato interno che ha definitivamente, in quanto giudicato, escluso che il contribuente sia residente in Italia".

Il contribuente resiste con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con l'unico motivo del ricorso, la cui indicazione del fatto controverso, contenuta nell'ultimo paragrafo di pag. 8, e nel primo della pagina successiva, è conforme alle prescrizioni dell'art. 366 bis c.p.c., l'Agenzia delle entrate, denunciando "omessa, contraddittoria e insufficiente motivazione circa un punto decisivo della controversia in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5", deduce che la Commissione regionale non avrebbe motivato sulla contestazione mossa già nel giudizio di primo grado e riproposta nell'atto di appello circa la validità delle visure catastali, allegate all'atto di accertamento, ai fini dell'individuazione dei soggetti titolari di diritti reali sui beni, nè sulla validità dei dati forniti dall'anagrafe tributaria al fine di ricostruire le cariche amministrative ricoperte all'interno di una società, ovvero della residenza in Italia del figlio minore, indizi idonei ad avvalorare la tesi che l'interessato avesse fatto dell'Italia il proprio centro di affari e interessi economici e personali; non vi sarebbe stata alcuna valutazione critica sulle censure sollevate, e pertanto in ordine alla decisività delle circostanze di fatto al fine di desumere che era in Italia il domicilio del contribuente. Esclude poi che la sentenza della CTR del Lazio n. 132/29/06, relativa ad identica questione e riferita al precedente anno d'imposta, sia passata in giudicato, essendo stata erroneamente notificata presso l'Avvocatura dello Stato; avverso di essa penderebbe ricorso per cassazione.

Il ricorso è fondato.

Secondo il fermo orientamento di questa Corte, in tema d'imposte sui redditi, il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 2, comma 2, richiede, per la configurabilità della residenza fiscale nello Stato - e quindi perchè il cittadino italiano sia considerato soggetto passivo -, tre presupposti, indicati in via alternativa: il primo, formale, rappresentato dall'iscrizione nelle anagrafi delle popolazioni residenti, e gli altri due, di fatto, costituiti dalla residenza o dal domicilio nello Stato ai sensi dell'art. 43 del codice civile; ne consegue che l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia, allorchè il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonchè delle proprie relazioni personali, e ciò in base a vari elementi presuntivi - fra i quali, è stato di recente ritenuto, "l'acquisto di beni immobili, la gestione di affari in contesti

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

societari, la disponibilità di almeno un'abitazione nella quale trascorra diversi periodi dell'anno" (Cass. n. 29576 del 2011), l'intestazione presso una banca avente sede in Italia di conti correnti continuamente implementati (Cass. n. 12259 del 2010). A tal fine, non risulta determinante il carattere soggettivo ed elettivo della "scelta" dell'interessato, rilevante solo quanto alla libertà dell'effettuazione della stessa, ma non ai fini della verifica del risultato della scelta stessa; dovendosi contemperare la volontà individuale con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi, il centro principale degli interessi vitali del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi (Cass. n. 14434 del 2010, n. 24246 del 2011, n. 13803 del 2001).

Nella specie, va anzitutto escluso che la sentenza della CTR del Lazio n. 132/29/06, relativa a giudizio fra le stesse parti avente ad oggetto un altro periodo d'imposta, sia passata in giudicato.

Questo Collegio in pari data, investito in altro giudizio, con il ricorso r.g.n. 7362/07, dell'impugnazione della detta sentenza della CTR del Lazio n. 132/29/06, ha rilevato come essa non era divenuta definitiva, in quanto "è.. nulla la notifica della sentenza di appello eseguita nei confronti della Amministrazione finanziaria dello Stato, in persona del Ministro delle finanze, soggetto che non aveva partecipato al giudizio di secondo grado, svoltosi nei confronti dell'Agenzia delle entrate, il cui ricorso per cassazione nel termine previsto dall'art. 327 c.p.c., è stato tempestivamente proposto".

Quanto alla censura formulata, si osserva che a fronte delle puntuali deduzioni dell'ufficio, formulate nel ricorso in appello, ma già nell'atto di costituzione in primo grado, debitamente trascritte nel ricorso per cassazione - secondo cui in Italia il B. possedeva numerosi immobili (ventuno per una quota del 66,66% e quattro per una quota del 16,66%: così le controdeduzioni in primo grado), circostanza documentata con l'interrogazione al catasto urbano allegata all'avviso di accertamento; secondo cui era rappresentante di un gran numero di società con sede in Italia (delle quali, all'esito delle indagini presso il sistema informativo dell'anagrafe tributaria era stato indicato l'elenco nell'avviso di accertamento);

secondo cui dai verbali del consiglio di amministrazione della società Cobe Hotels risultava che le relative riunioni erano da lui presiedute e che era stato incaricato, dal 1995, di eseguire operazioni concernenti l'intera gestione della società in Italia come all'estero; secondo cui il figlio minorenni era residente in Italia -, la motivazione della sentenza impugnata si esaurisce nel rilevare che il ricorrente in Italia soggiorna in albergo, "ha divorziato all'estero ed i figli hanno studiato all'estero"; con riguardo alle documentate "intestazioni catastali riconducibili al contribuente", ha rilevato che

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

“considerato le giuste doglianze del contribuente in ordine alla scarsa affidabilità delle risultanze catastali”, era l’ufficio che non aveva “saputo fornire una prova più adeguata ed attuale della effettiva titolarità degli immobili in questione, quali visure ipotecarie, atti notarili ecc.”; che il contribuente aveva invece “dimostrato che molte di tali intestazioni catastali sono state superate da successivi atti di vendita”, ma lo aveva dimostrato “a campione per le difficoltà della prova negativa”; che, con riguardo alle cariche societarie, il contribuente aveva “dimostrato che nell’anno in accertamento le stese erano ridotte sia per numero che per importanza tanto da non potere supportare l’indizio di un centro di riferimento economico sociale in Italia”.

Una motivazione siffatta, a fronte della pluralità degli elementi presuntivi offerti, non privi di conforto documentale, e a fronte di talune difese dello stesso B., riportate nello svolgimento del processo della sentenza impugnata, si appalesa come insufficiente, su taluni punti illogica e contraddittoria, e non congrua, e perciò inidonea a dare conto delle ragioni della decisione.

Il ricorso va pertanto accolto, la sentenza va cassata e la causa rinviata, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Lazio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Lazio.

Così deciso in Roma, il 28 settembre 2012.

Depositato in Cancelleria il 15 marzo 2013

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Cassazione, Sez. trib., 13 marzo 2013, ord. n. 6318

**IVA - Dichiarazione annuale - Trasmissione telematica - Emendabilità ó Sussiste -
Art. 3, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.**

In tema di IVA, la dichiarazione del contribuente non costituisce la fonte dell'obbligo tributario, nè produce effetti assimilabili a quelli di una confessione, ma rappresenta unicamente un momento essenziale del procedimento di accertamento e riscossione dell'imposta, con la conseguenza che essa è emendabile e ritrattabile, non potendosi precludere al contribuente - anche in conformità al principio di capacità contributiva - di dimostrare l'inesistenza, anche parziale, dei presupposti d'imposta erroneamente dichiarati.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE SESTA CIVILE
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CICALA	Mario	-	Presidente	-
Dott. BOGNANNI	Salvatore	-	Consigliere	-
Dott. IACOBELLIS	Marcello	-	rel. Consigliere	-
Dott. DI BLASI	Antonino	-	Consigliere	-
Dott. CARACCIOLLO	Giuseppe	-	Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rapp.te pro tempore,
domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura
Generale dello Stato che lo rappresenta e difende per legge;

- ricorrente -

contro

D.C.L.;

- intimate -

per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria
Regionale della Lombardia n. 37/2010/20 depositata il 16/4/2010;

Udita la relazione della causa svolta nella Camera di consiglio del
giorno 13/2/2013 dal Dott. Marcello Iacobellis;

Udite le richieste del P.M., in persona del Sostituto Procuratore
Generale, Dott. Ceniccola.

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La controversia promossa da D.C.L. contro l'Agenzia delle Entrate è stata definita con la decisione in epigrafe, recante il rigetto dell'appello proposto dalla Agenzia contro la sentenza della CTP di Pavia n. 270/5/2007 che aveva accolto il ricorso avverso la cartella di pagamento n. 07920060029191857000 per iva 2003.

Il ricorso proposto si articola in due motivi. Nessuna attività difensiva ha svolto l'intimato.

Il relatore ha depositato relazione ex art. 380 bis c.p.c., chiedendo il rigetto del ricorso. Il presidente ha fissato l'udienza del 13/2/2013 per l'adunanza della Corte in Camera di Consiglio. Il P.G. ha concluso aderendo alla relazione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con primo motivo la ricorrente assume la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 28, 30 e 55, in combinato disposto con il D.P.R. n. 322 del 1998, art. 3, laddove la CTR ha ritenuto integrabile la dichiarazione inviata per via telematica dal contribuente.

La censura è infondata alla luce dei principi affermati da questa Corte (Sez. 5, Sentenza n. 18076 del 02/07/2008 Sez. 5, Sentenza n. 4236 del 02/03/2004 (Rv. 570730) secondo cui, in tema di IVA, la dichiarazione del contribuente non costituisce la fonte dell'obbligo tributario, nè produce effetti assimilabili a quelli di una confessione, ma rappresenta unicamente un momento essenziale del procedimento di accertamento e riscossione dell'imposta, con la conseguenza che essa è emendabile e ritrattabile, non potendosi precludere al contribuente - anche in conformità al principio di capacità contributiva - di dimostrare l'inesistenza, anche parziale, dei presupposti d'imposta erroneamente dichiarati.

Con secondo motivo la ricorrente lamenta la nullità della sentenza per omessa pronuncia sul motivo di appello circa l'omessa prova, da parte del contribuente, della trasmissione della dichiarazione all'A.F..

La censura è infondata in quanto la CTR, nella pronuncia da atto che lo stesso Ufficio, nell'atto di appello, ha riconosciuto l'avvenuta trasmissione della dichiarazione relativa all'anno in questione (pag.

2, rigo 18) Nulla per le spese in assenza di attività difensiva.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, il 13 febbraio 2013.

Depositato in Cancelleria il 13 marzo 2013

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Cassazione, Sez. trib., 13 marzo 2013, n. 6264

**RISCOSSIONE - Iscrizione a ruolo - Avviso di accertamento - Definitività -
Cartella di pagamento - Notificazione - Termine - Art. 17, D.P.R. 29 settembre
1973, n. 602 - Art. 1, D.L. 17 giugno 2005, n. 106.**

*Il termine perentorio di notifica decorrente dalla dichiarazione del contribuente, ex
art. 1, D.L. n. 106 del 2005, non è applicabile, in via analogica, alla cartella
esattoriale emessa a seguito di accertamento tributario divenuto definitivo.*

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MERONE	Antonio	-	Presidente	-
Dott. CAPPABIANCA	Aurelio	-	rel. Consigliere	-
Dott. BOTTA	Raffaele	-	Consigliere	-
Dott. CIGNA	Mario	-	Consigliere	-
Dott. CRUCITTI	Roberta	-	Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore pro tempore,
elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso
l'Avvocatura Generale dello Stato, che le rappresenta e difende;
- ricorrente -

contro

P.R.;

- intimato -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria
regionale del Lazio, sez. 39[^], n. 984, depositata il 30 dicembre 2005;
Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del
14.2.2013 dal consigliere relatore Dott. Aurelio Cappabianca;

udito, per l'Agenzia ricorrente, l'avvocato dello Stato Sergio
Fiorentino;

udito il P.M., in persona del sostituto procuratore generale Dott. DEL
CORE Sergio, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il contribuente propose ricorso avverso cartella di pagamento

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

notificatagli il 26.9.2000, scaturente da avvisi di accertamento relativi agli anni 1990 e 1992, notificati rispettivamente il 2.3.1998 e l'11.12.1999. Richiese, in particolare, l'annullamento del provvedimento riscossivo limitatamente all'annualità 1990, per asserito mancato rispetto del termine decadenziale di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17.

L'adita commissione tributaria accolse il ricorso, con decisione confermata, in esito all'appello dell'Agenzia, dalla commissione regionale.

La decisione è così testualmente motivata: "La Suprema Corte di Cassazione, con sentenza delle Sezioni Unite del 12 novembre 2004, n.21498, ha definitivamente chiarito che la cartella di pagamento deve essere notificata al contribuente entro il 31 dicembre del 5 anno successivo alla dichiarazione a pena di decadenza, osservando come detto termine, ancorchè riguardante la esecutività dei ruoli, deve intendersi riferito anche alla notifica della cartella esattoriale, non essendo ammissibile che il privato contribuente rimanga assoggettato sine die al potere impositivo dell'amministrazione finanziaria. Come appare evidente, quindi, è del tutto errato quanto affermato dall'Ufficio nel proprio atto impugnativo allorchè fa riferimento alla data di esecutorietà della cartella e non alla data di notifica della stessa. La Suprema Corte ha chiaramente stabilito come il termine di notifica della cartella non possa rimanere sospeso in un limbo e ciò in quanto il termine per la consegna dei ruoli al concessionario è un termine interno all'amministrazione e non notificato al contribuente.... L'appello dell'Ufficio va, dunque, rigettato".

Avverso la sentenza di appello, l'Agenzia ha proposto ricorso per cassazione, in due motivi, e, con il primo motivo, ha dedotto violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17, (nella versione vigente razione temporis), censurando la decisione impugnata per non aver considerato che si controverteva in tema di cartella emessa in esito ad avviso di accertamento divenuto definitivo, in relazione alla quale la norma evocata pone, per l'iscrizione a ruolo il termine di decadenza è costituito dal "31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto esecutivo".

Il contribuente non si è costituito.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato.

Dalla motivazione della decisione impugnata emerge che la cartella dedotta in controversia tendeva alla riscossione di importi oggetto di avvisi di accertamento divenuti definitivi.

Alla luce di tale premessa, la decisione si rivela errata, dal momento che risulta imperniata sulla normativa e sulla giurisprudenza

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

relative alle cartelle emesse in sede di liquidazione delle dichiarazioni D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, mentre è stato puntualizzato che alla cartella esattoriale emessa a seguito di accertamento tributario divenuto definitivo non è applicabile, in via analogica, il termine perentorio di notifica, decorrente dalla dichiarazione del contribuente, stabilito nel D.L. n. 106 del 2005, art. 1, comma 5 bis, lett. c), convertito in L. n. 156 del 2005, in quanto tale previsione normativa, emanata in ossequio alla sentenza 280/05 della Corte costituzionale, riguarda esclusivamente le cartelle relative alle liquidazioni, fondate su un'attività di verifica meramente formale, eseguita ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis; mentre in caso di accertamento definitivo, essendo la cartella preceduta da un'attività istruttoria da compiere in termini decadenziali predeterminati, non si determina quella indefinita soggezione temporale alla verifica del fisco che la Corte costituzionale ha inteso censurare con la predetta sentenza (cfr. Cass. 1388/11, 6148/09).

Deve, d'altro canto, escludersi che l'Agenzia sia altrimenti incorsa in decadenza, posto che, dalla sentenza impugnata, l'iscrizione a ruolo della somma intimata risulta avvenuta il 6.10.1999 e, quindi, nel rispetto del termine di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17.

Alla stregua delle considerazioni che precedono, restando assorbita l'ulteriore censura, s'impone l'accoglimento del ricorso.

Non risultando necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 1, ult. parte, va decisa nel merito, con il rigetto del ricorso introduttivo.

Per la natura della controversia e per tutte le implicazioni della fattispecie, si ravvisano le condizioni per disporre la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte: accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo del contribuente; compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 14 febbraio 2013.

Depositato in Cancelleria il 13 marzo 2013

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Cassazione, Sez. trib., 13 marzo 2013, n. 6234

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - Professioni - Reddito accertato superiore a dichiarato - Avviso di accertamento - Parametri - Valenza probatoria ó Necessità contraddittorio - Situazioni incompatibili (nella specie università) - Art. 3, commi 181 e 183, della L. n. 549/1995.

L'accertamento standardizzato non integra ex se una presunzione semplice qualificata idonea a legittimare l'accertamento, ma costituisce sostanzialmente una piattaforma presuntiva sulla quale l'Ufficio deve ricostruire i requisiti di gravità, precisione e concordanza, attraverso l'allegazione di elementi convergenti. Indispensabile quindi è il contraddittorio con il contribuente.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MERONE Antonio	- Presidente -
Dott. GRECO Antonio	- Consigliere -
Dott. CHINDEMI Domenico	- rel. Consigliere -
Dott. SAMBITO Maria Giovanna Concetta	- Consigliere -
Dott. IOFRIDA Giulia	- Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 30637/2007 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

P.L.S., elettivamente domiciliato in ROMA VIA APPIA NUOVA 251, presso lo studio dell'avvocato SARACINO MARIA, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato FASANELLA DOMENICO giusta delega a margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 133/2006 della COMM. TRIB. REG. SEZ. DIST. di FOGGIA, depositata il 09/10/2006;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 24/01/2013 dal Consigliere Dott. DOMENICO CHINDEMI;

udito per il ricorrente l'Avvocato D'ASCIA che si riporta;

udito per il controricorrente l'Avvocato SARACINO che ha chiesto il

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SORRENTINO Federico, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

FATTO

Con sentenza n. 133/25/2006, depositata il 19.10.2006, la Commissione Tributaria Regionale della Puglia, sezione staccata di Foggia, accoglieva l'appello proposto da P.L.S., avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Foggia, n. 28/08/2004, annullando l'avviso di accertamento Irpef, per l'anno d'imposta 1998, in cui veniva rettificato l'ammontare dei compensi dichiarati dal contribuente, di professione geometra, in applicazione dei parametri previsti dal D.P.C.M. 29 gennaio 1996.

Rilevava al riguardo la Commissione Tributaria Regionale l'illegittimità dell'applicazione dei parametri in modo acritico, avendo l'ufficio l'onere di operare un riscontro di tipo contabile e/o documentale, tenendo conto dell'effettiva situazione del contribuente e della realtà in cui lo stesso opera L'Agenzia delle Entrate impugna la sentenza della Commissione Tributaria Regionale deducendo i seguenti motivi:

a) violazione e falsa applicazione della L. n. 549 del 1995, art. 3, commi 181 e 183, D.P.R. n. 195 del 1999, art. 4, e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, ritenendo legittima la determinazione presuntiva dei redditi sulla base dei parametri, non avendo il contribuente rappresentato elementi di fatto idonei a superare la presunzione offerta dei parametri;

b) insufficiente motivazione sul fatto controverso decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5, non avendo considerato la CTR che ufficio aveva valutato il contributo fornito dal contribuente, a seguito dell'invito al contraddittorio, costituito dalla fotocopia del libretto d'iscrizione al Politecnico di Milano che attesta che il contribuente nell'anno 1998 ha sostenuto tre esami, ritenendolo inidoneo i fini di eventuali variazioni dei valori reddituali che hanno determinato i maggiori compensi accertati.

Il contribuente si è costituito con controricorso nel giudizio di legittimità.

Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza del 24.1.2013, in cui il PG ha concluso come in epigrafe.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Entrambi i motivi di ricorso, in quanto logicamente connessi, vanno esaminati congiuntamente.

Il meccanismo di accertamento in base ai parametri, previsto dalla L. n. 549 del 1995, costituisce una disciplina transitoria, applicabile e soli esercizi 1995, 1996, 1997, collocata tra il vecchio sistema

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

dell'accertamento secondo "coefficienti presuntivi", di cui al D.L. n. 69 del 1989, e il nuovo sistema degli studi di settore, in vigore dal 1998.

Con riferimento al primo motivo di censura va osservato, come ripetutamente affermato da questa Corte che la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddictono da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente.

In tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione del contribuente dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli "standards" o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standard" prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente. L'esito del contraddictono, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli "standards" al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte. (Sez. U, Sentenza n. 26635 del 18/12/2009).

Nel caso di specie il contribuente ha depositato fotocopia del libretto universitario, attestante il superamento di tre esami dell'anno 1998, dimostrando così di non aver esercitato la propria attività professionale di geometra a tempo pieno per l'intero anno di riferimento, circostanza, ritenuta dall'ufficio inidonea a modificare i valori accertati ma ritenuta, al contrario, dalla CTR, implicitamente idonea a ritenere congruo il reddito dichiarato, sconfessando la valutazione sulla base dei parametri, con valutazione di merito incensurabile in sede di legittimità.

Va, conseguentemente, rigettato il ricorso con condanna della ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso, condanna la ricorrente al pagamento delle spese del

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

giudizio di legittimità che liquida in Euro.2.000 per compensi professionali, Euro 200 per spese, oltre accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 24 gennaio 2013.

Depositato in Cancelleria il 13 marzo 2013

Cassazione, Sez. trib., 11 marzo 2013, n. 6048

PROCESSO TRIBUTARIO - Avviso di fissazione d'udienza - Sentenza - Deposito - Comunicazioni - Omissione - Artt. 22, 31 e 37, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - Rimessione in termini - Art. 153 c.p.c. ó Operatività.

In tema di processo tributario, nelle controversie cui non risulti applicabile l'art. 153 c.p.c., comma 2, il termine "lungo" per l'impugnazione delle sentenze di cui al primo comma dell'art. 327 c.p.c. decorre per la parte cui non sia stata debitamente comunicato né l'avviso di trattazione né il dispositivo della sentenza dalla data in cui essa ha avuto effettiva conoscenza.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE SESTA CIVILE
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CICALA Mario	- rel. Presidente -
Dott. BOGNANNI Salvatore	- Consigliere -
Dott. IACOBELLIS Marcello	- Consigliere -
Dott. DI BLASI Antonino	- Consigliere -
Dott. CARACCILO Giuseppe	- Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 8667/2010 proposto da:

BASILEUS SPA in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI GRACCHI 39, presso lo studio dell'avvocato GIUFFRÈ ADRIANO, rappresentata e difesa dall'avvocato CARULLO ANTONIO, giusta mandato in calce al ricorso;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE (OMISSIS) in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende, ope legis;

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

- controricorrente -
avverso la sentenza n. 104/01/2009 della Commissione Tributaria Regionale di BOLOGNA del 24.9.09, depositata il 19/11/2009;
udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 28/11/2012 dal Presidente Relatore Dott. MARIO CICALA;
udito per la ricorrente l'Avvocato Beatrice Belli (per delega avv. Antonio Carullo) che si riporta agli scritti ed insiste per l'accoglimento del ricorso;
udito per la controricorrente l'Avvocato Alessandro Maddolo che insiste per il rigetto del ricorso;
E' presente il Procuratore Generale in persona del Dott. TOMMASO BASILE che ha concluso per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. La Basileus spa ricorre per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna 104/01/09 del 14 novembre 2009, che rigettava l'appello della contribuente e confermava la sentenza di primo grado 168/11/2007 che aveva riconosciuto l'avvenuto passaggio in giudicato della sentenza 389/14/03 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Bologna.
2. L'Amministrazione si è costituita in giudizio con controricorso.
3. La CTR così motivava: "ritiene questa Commissione che la sentenza n. 389/14/03 sia da considerare passata in giudicato per effetto del mancato gravame dei vizi procedurali che andava proposto con rituale ricorso nei modi e nei tempi stabiliti dalla legge. Nel caso in esame la "Basileus SpA" risultava costituita in giudizio avendo introdotto il processo proponendo il ricorso avverso l'Avviso di accertamento e la sua posizione, pertanto, non si inquadra in quanto previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 38, comma 3, ultimo periodo, che ha inserito nel processo tributario la disciplina dell'art. 327 c.p.c., laddove il decorrere il termine annuale per l'impugnazione della sentenza dalla conoscenza della stessa, qualora la parte non costituita dimostri di non essere a conoscenza del processo per nullità della citazione, o della notifica, e della comunicazione della fissazione dell'udienza, ma Come evidenziato, la società era a conoscenza del processo per averlo introdotto con il ricorso proposto avverso l'Avviso di accertamento e, quindi, il gravame della più volte citata sentenza va rigettato perchè proposto oltre il termine previsto dal comma 1), dell'art. 327 c.p.c., termine che decorre dal deposito della sentenza, non assumendo, nel caso in esame, alcun rilievo la comunicazione da parte della segreteria della Commissione tributaria, poichè la società non ha potuto dimostrare di essere contumace involontaria ed incolpevole, e non poteva dimostrarlo proprio perchè era a conoscenza del ricorso dalla medesima proposto".
4. E' stata depositata relazione ex art. 380bis epe, con cui veniva

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

proposto il rigetto del ricorso. Ma il Collegio con ordinanza 17 aprile - 5 giugno 2012 ha rimesso la controversia alla Pubblica Udienza.

MOTIVI DELLA DECISIONE

5. Il Collegio ritiene di accogliere il ricorso, in dissenso rispetto all'orientamento tradizionale di questa Corte secondo cui il termine entro cui il contribuente deve proporre appello avverso la sentenza di primo grado che rigetti il suo ricorso decorre inesorabilmente dalla data di deposito della sentenza stessa in quanto egli è a conoscenza della pendenza della controversia.

Occorre infatti considerare che in forza del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 22, "la segreteria da comunicazione alle parti costituite della data di trattazione almeno trenta (ridotti a 10 ove si discorra di recupero di aiuti di Stato) giorni liberi prima". E (comma 2) "uguale avviso deve essere dato quando la trattazione sia stata rinviata dal presidente in caso di giustificato impedimento del relatore, che non possa essere sostituito, o di alcuna delle parti o per esigenze del servizio". A sua volta, l'art. 37 prevede (comma 2) che "il dispositivo della sentenza sia comunicato alle parti costituite entro dieci giorni dal deposito di cui al precedente comma".

Dunque il legislatore assume nei confronti del ricorrente (o dell'appellante in secondo grado) un "duplice affidamento" di informazione, tanto più rilevante in un procedimento che si svolge su impulso d'ufficio senza che sia prevista una fase istruttoria o di trattazione su istanza di parte. Il ricorrente "affida" la sua richiesta alla Commissione Tributaria, nella attesa di una convocazione che può avvenire ad anni di distanza.

La incresciosa situazione che si crea ove questo duplice obbligo di comunicazione non sia rispettato e conseguentemente la parte non eserciti tempestivamente il diritto di impugnazione, può essere risolta, per le controversie instaurate dopo la data della entrata in vigore della legge 69/2009 (avvenuta il 4 luglio 2009), dalla introduzione nel processo civile - e quindi anche nel processo tributario in virtù del generale rinvio operato dal D.Lgs. n. 56 del 1992, art. 1, comma 2, (come affermato nelle sentenze di questa Corte 16572/2011 3277/2012) - dell'art. 153 c.p.c., comma 2, in forza del quale "la parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile può chiedere al giudice di essere rimessa in termini; il giudice provvede a norma dell'art. 294, commi 2 e 3".

Questa Corte ha poi affermato che l'innovazione legislativa del 2009 (qui non applicabile *ratione temporis*) costituisce espressione del principio della effettività della tutela giurisdizionale scolpito sia nell'art. 111 Cost., sia nell'art. 6 della CEDU (sentenza delle Sezioni Unite n. 15144 dell'11 luglio 2011; ordinanza n. 14627 del 17 giugno 2010

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

della seconda sezione civile).

Appare pertanto coerente ai principi costituzionali ed a quelli della Carta Europea dei diritti dell'Uomo che il diritto alla difesa ed all'attiva partecipazione al processo non sia vanificato da un'omissione degli Uffici Pubblici e quindi procedere ad una interpretazione costituzionalmente orientata della normativa in vigore enunciando il seguente principio di diritto:

“In tema di processo tributario, nelle controversie cui non risulti applicabile l'art. 153 c.p.c., comma 2, (introdotto dalla L. n. 69 del 2009), il termine “lungo” per l'impugnazione delle sentenze di cui al primo comma dell'art. 327 c.p.c. decorre per la parte cui non sia stata debitamente comunicato nè l'avviso di trattazione di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 22, nè il dispositivo della sentenza (ai sensi dell'art. 37 del medesimo decreto), dalla data in cui essa ha avuto conoscenza di tali sentenze”.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso cassa la sentenza impugnata e rinvia la controversia ad altra sezione Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, che provvederà anche per le spese del presente grado di giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Sesta Civile, il 28 novembre 2012.

Depositato in Cancelleria il 11 marzo 2013

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Cassazione, 27 febbraio 2013, n. 4924

PROCESSO TRIBUTARIO - Controversia concernente il merito dell'accertamento tributario - Sentenza penale, non definitiva, avente ad oggetto i medesimi fatti fondanti l'accertamento - Rapporto di pregiudizialità necessaria - Inconfigurabilità - Sospensione del primo giudizio - Necessità - Esclusione - Ragioni.

Nel contenzioso tributario - in cui non opera automaticamente l'efficacia vincolante del giudicato penale ai sensi dell'art. 654 cod. proc. pen., vigendo invece le limitazioni probatorie sancite dall'art. 7, quarto comma, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e potendo ivi valere anche le presunzioni, inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna - la sentenza penale costituisce semplice indizio od elemento di prova critica in ordine ai fatti in essa eventualmente accertati sulla base delle prove raccolte nel relativo giudizio e non rappresenta un accertamento preliminare necessario. Pertanto, non può disporsi, ai sensi dell'art. 295 cod. proc. civ. ed ancorché coincidano i fatti esaminati in sede penale e quelli che fondano l'accertamento, la sospensione del processo tributario in attesa della definitività della predetta sentenza, come peraltro sancito dall'art. 20 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MERONE	Antonio	-	Presidente	-
Dott. CAPPABIANCA	Aurelio	-	Consigliere	-
Dott. CHINDEMI	Domenico	-	rel. Consigliere	-
Dott. SAMBITO	Maria Giovanna	-	Consigliere	-
Dott. TERRUSI	Francesco	-	Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 15194-2007 proposto da:

S.A., elettivamente domiciliato in ROMA VIA G. ZANARDELLI 20,
presso lo studio dell'avvocato ALBISINNI LUIGI, che lo rappresenta e

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

difende unitamente all'avvocato BUONAFEDE ACHILLE giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

MINISTERO DELL'ECONOMIA E FINANZE in persona del Ministro pro tempore, AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliati in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che li rappresenta e difende ope legis;

- controricorrenti -

avverso la sentenza n. 35/2006 della COMM. TRIB. REG. di NAPOLI, depositata il 03/04/2006;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 10/01/2013 dal Consigliere Dott. DOMENICO CHINDEMI;

udito per il controricorrente l'Avvocato GALLUZZO che si riporta;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DEL CORE Sergio che ha concluso per l'inammissibilità o rigetto del ricorso.

FATTO

Con sentenza n. 35/32/06 depositata il 3.4.2006, la Commissione Tributaria Regionale della Campania rigettava l'appello proposto da S.A. avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, n. 432/22/2004 che confermava l'avviso di accertamento, relativo all'anno 1995, con cui si determinava un maggior reddito sintetico, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 38 di L. 250.000.000 sulla base dell'avvenuta acquisto di quote sociali della ILGA S.r.l. da parte del contribuente per L. 1.500.000.000 Rilevava, in particolare, la Commissione Tributaria Regionale, confermando quanto affermato già nella sentenza di primo grado, che non era stata fornita prova dell'acquisto simulato delle quote sociali mediante l'esibizione della c.d. controdiagnosi, voleva alla stipula del contratto di acquisto dalla quale emergesse in modo univoco volontà di porre in essere una vendita fittizia relativamente all'intero prezzo.

Il contribuente impugna la sentenza della Commissione Tributaria Regionale deducendo i seguenti motivi:

a) violazione e/o errata interpretazione e, quindi applicazione di norme di diritto, in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 3 e art. 39 in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2 dell'art. 295 c.p.c., dell'art. 12 preleggi e dell'art. 113 c.p.c., nonché omessa insufficiente e contraddittoria motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5, lamentando la mancata sospensione del giudizio tributario sino alla definizione del giudizio penale pendente;

b) violazione e/o errata interpretazione e, quindi applicazione di norme di diritto, in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 3 e art. 39 in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

dell'art. 295 c.p.c., alla L. n. 212 del 2000, art. 1, commi 1 e 10 (statuto dei diritti del contribuente) dell'art. 12 preleggi e dell'art. 112 c.p.c., nonché omessa insufficiente e contraddittoria motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5, non avendo tenuto conto i giudici di appello dei principi di rango costituzionale informati dallo statuto dei diritti del contribuente, con particolare riguardo alla correttezza e buona fede tra amministrazione finanziaria e contribuente e della necessità di una interpretazione adeguatrice a costituzione delle norme tributarie dalla mancata sospensione del giudizio tributario in pendenza di giudizio penale avente carattere pregiudiziale.

L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso nel giudizio di legittimità.

Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza del 10.1.2013, in cui il PG ha concluso come in epigrafe.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Stante la connessione logica entrambi i motivi vanno esaminati congiuntamente.

La questione controversa concerne l'applicazione nel giudizio tributario dell'art. 295 c.p.c. che prevede la sospensione necessaria del giudizio qualora sia pendente procedimento penale aventi carattere pregiudiziale rispetto all'oggetto del giudizio tributario.

La questione risulta normativamente disciplinata dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 20 che testualmente prevede " il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi dalla pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione".

La ratio della legge va individuata nella mancanza del rapporto di dipendenza "necessaria" tra causa penale pregiudiziale e giudizio tributario. Nel processo tributario vige il principio consolidato secondo cui la formazione del giudicato penale non è direttamente invocabile nel processo tributario, poggiando i due processi sul sistema probatorio sostanzialmente diverso; occorre, quindi, sempre valutare, nel quadro indiziario complessivo, la portata del giudicato penale (cfr Cass. 16/04/2008, n. 9958; Cass. 21953/2007).

L'efficacia vincolante del giudicato penale, ai sensi dell'art. 654 c.p.p., non può operare automaticamente nel processo tributario nel quale vigono limitazioni della prova, come il divieto della prova testimoniale e possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna.

Il giudice tributario non può, quindi, limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materie di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c., deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare.

Nel giudizio tributario, pertanto, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione emessa in materia di reati fiscali, ancorchè i fatti esaminati in sede penale siano quelli stessi che fondano l'accertamento, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in materia di prova posti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, e trovano ingresso, con rilievo probatorio, ad esempio, in materia di determinazione dell'IVA, anche presunzioni semplici, di per sè inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna.

La sentenza penale costituisce, nel giudizio tributario, un semplice indizio o elemento di prova critica in ordine ai fatti in essa eventualmente accertati dal giudice penale sulla base delle prove raccolte nel relativo giudizio e non costituendo accertamento preliminare "necessario" non può essere disposta, ai sensi dell'art. 295 c.p.c., la sospensione del giudizio tributario in attesa della decisione definitiva in sede penale, così come anche normativamente previsto (D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 20).

Va, conseguentemente, rigettato il ricorso con condanna della ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso, condanna a ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 7.500,00 oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 10 gennaio 2013.

Depositato in Cancelleria il 27 febbraio 2013

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Cassazione, Sez. trib., 27 febbraio 2013, n. 4890

AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE - Trasferimenti di immobili situati in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati - Imposta di registro - Agevolazione prevista dall'art. 33, comma terzo, della legge n. 388 del 2000 - Realizzazione parziale dell'intervento edificatorio e rivendita entro il quinquennio di parte dell'area - Inapplicabilità - Fondamento.

Il beneficio dell'assoggettamento all'imposta di registro nella misura dell'1 per cento, previsto dall'art. 33, comma terzo, della legge n. 388 del 2000 per i trasferimenti di immobili situati in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, si applica a condizione che l'acquirente beneficiario realizzi integralmente, secondo le previsioni del piano, le potenzialità edificatorie dell'area, in quanto la "ratio" della norma è quella di agevolare l'attività edificatoria e favorire lo sviluppo equilibrato del territorio; non spetta, pertanto, detto beneficio nel caso in cui il primo acquirente abbia realizzato solo parzialmente l'intervento edificatorio previsto e rivenda a terzi, entro il termine di cinque anni, gran parte della stessa area senza averne sfruttato l'intera capacità edificatoria ovvero realizzato integralmente le prescrizioni dello strumento urbanistico¹.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ADAMO	Mario	-	Presidente	-
Dott. GRECO	Antonio	-	Consigliere	-
Dott. BRUSCHETTA	Ernestino Luigi	-	Consigliere	-
Dott. CRUCITTI	Roberta	-	rel. Consigliere	-
Dott. PERRINO	Angelina	-	Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso iscritto al n. 14837/2011 r.g. proposto da:

IMMOBILIARE SA.E.VE.R s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresenta e difesa per procura in calce al ricorso dagli Avv.ti Bertaggia Lorenzo ed Enrico Dante presso il cui studio in Roma, via Tacito n.10 è elettivamente domiciliata;

¹ **Conforme: Cass., Sez. trib., 25 luglio 2012, n. 13173; Id., 29 dicembre 2011, n. 29612; Id., 27 marzo 2009, n. 7438.**

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

- ricorrente -

contro

AGENZIA delle ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui Uffici in Roma, via dei Portoghesi n. 12 è elettivamente domiciliata;

- controricorrente -

e contro

MINISTERO dell'ECONOMIA e delle FINANZE;

- intimato -

avverso la sentenza n. 11/38/2011 della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, depositata il 9.2.2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 14.11.2012 dal Consigliere Dott. Roberta Crucitti;

udito per la ricorrente l'Avv. Lorenzo Bertaggia;

udito per la controricorrente l'Avv. Giancarlo Caselli;

udito il P.M., nella persona del Sostituto procuratore Generale Dott. SEPE Ennio Attilio che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

FATTO

Con due distinti avvisi l'Agenzia delle Entrate di Mantova revocava le agevolazioni fiscali chieste ed ottenute ai sensi della L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3 da Immobiliare Saever s.r.l. in merito all'acquisto di una area edificabile ricompresa in area soggetta a piano esecutivo in quanto l'acquirente aveva a sua volta rivenduto a terzi parte della area suddetta.

Immobiliare SA.E.V.ER. s.r.l. impugnava detti avvisi per illegittimità ed infondatezza della pretesa tributaria rilevando di avere ottenuto i permessi edificatori e di avere realizzato sull'area un edificio per cui essendo stata rispettata la finalità della norma la successiva rivendita dell'area rimanente non poteva determinare la decadenza dall'agevolazione.

A seguito di appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza di primo grado che aveva accolto i ricorsi, la C.T.R. del Piemonte, con sentenza n. 11/38/11, depositata il 9.2.2011, riformava integralmente la sentenza di primo grado argomentando che:

- la normativa presuppone l'intera capacità costruttiva dell'intera area;

- la decadenza dalle agevolazioni si verifica in caso di rivendita dell'area a terzi i quali avranno la possibilità di richiedere l'agevolazione qualora provvedano alla costruzione.

- l'utilizzo di una porzione di terreno ai fini edificatori non supplisce la mancata costruzione di quanto ancora edificabile sui terreni venduti.

Avverso detta sentenza ha proposto ricorso per cassazione,

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

affidandosi a due motivi, Immobiliare SA.E.VE.R. s.r.l..

Resiste con controricorso Agenzia delle Entrate.

Non si è costituito il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

La ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

DIRITTO

1. Preliminarmente va dichiarata l'inammissibilità del ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze il quale non risulta abbia partecipato ai precedenti gradi di giudizio con conseguente difetto di legittimazione passiva.

2. Con il primo motivo di ricorso, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, si deduce violazione della L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3 nonché della L. n. 448 del 2001, art. 76, comma 1 sotto il profilo della erronea valutazione dei presupposti di legge per la concessione delle agevolazioni fiscali ed alle modalità dell'utilizzo edificatorio dell'area.

2.1. Secondo la prospettazione difensiva la pretesa tributaria sarebbe illegittima in primo luogo perchè era stato realizzato l'intervento edificatorio; in secondo luogo perchè comunque non erano ancora trascorsi i cinque anni richiesti dalla norma.

2.3 Il motivo è infondato.

Come noto ai sensi della L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 33, comma 3 nella originaria formulazione applicabile *ratione temporis* alla fattispecie: i trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque, denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro dell'1 per cento ed alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria avvenga entro cinque anni dal trasferimento. La L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 76, comma 1 ha poi introdotto una norma interpretativa statuendo che la L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 76, comma 1 si intende applicabile nei confronti dei trasferimenti di beni immobili, compresi in piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento anche nel caso in cui l'acquirente non disponesse in precedenza di altro immobile compreso nello stesso piano urbanistico.

2.4. Questa Corte, in materia, ha reiteratamente affermato il principio, cui si ritiene dare continuità, secondo cui la disposizione del citato art. 33 non intende dare rilievo al riscontro formale dell'insistenza dell'immobile in area soggetta a piano particolareggiato, quanto piuttosto al fatto che esso si trovi in area in cui, come appunto quelle soggette a piano particolareggiato, sia possibile edificare. Non rileva neanche che ciò avvenga sulla scorta di

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

uno strumento di programmazione e non di uno strumento attuativo, stante la centralità che l'utilizzazione edificatoria avvenga, con condizione legale risolutiva, per opera dello stesso soggetto acquirente, entro cinque anni dall'acquisto (Cass. n. 16835/08; id. n. 11786/08; id. n.ri 28010/09 e 829/2012, ord. n. 7438/09; id Sent. n. 29612/11). Dalla così individuata ragione della norma si è tratta "l'inequivoca intenzione del legislatore di agevolare non solo l'attività propriamente edificatoria (per i noti riflessi economici anche collettivi) ma anche di favorire, apprestando un incentivo fiscale, lo sviluppo equilibrato del territorio" (Cass. 8.10.2008 n. 20864; ord. n. 7438/2009).

In altri termini, scopo dell'agevolazione fiscale sull'imposta di registro è quello di favorire l'armonica urbanizzazione di lotti inutilizzati attraverso l'attuazione di piani edilizi convenzionati, e, dunque, incentivare il settore edilizio ed invogliare lo sviluppo urbanistico secondo i parametri e gli schemi individuati dall'ente locale nello strumento urbanistico. Questa Corte, ancora - nel rilevare che la norma è di stretta interpretazione ai sensi dell'art. 14 preleggi e nel ritenere che, altrimenti, la stessa sarebbe sospetta di incostituzionalità se il predetto beneficio potesse essere ricollegato alla tempestività dell'attività edificatoria di un successivo acquirente - ha affermato il principio secondo cui il beneficio dell'assoggettamento all'imposta di registro nella misura dell'1 per cento.....si applica a condizione che l'utilizzazione edificatoria avvenga, ad opera dello stesso soggetto acquirente, entro cinque anni dall'acquisto (Cass. n. 7438/2009; id. n. 18679/2010; id. n. 13173/2012).

2.5. Alla luce di detti principi, cui il Collegio ritiene dare continuità, la C.T.R. ha fatto corretta applicazione delle norme di riferimento.

2.6. Ed invero - individuato lo scopo primo della norma nell'assicurare l'equilibrato assetto del territorio e nell'incentivazione dello sviluppo urbanistico secondo i parametri e gli schemi individuati dall'ente territoriale nello strumento urbanistico - non appare revocabile in dubbio che il soggetto acquirente che ha beneficiato dell'agevolazione fiscale (sotto forma di diminuzione del primo costo dell'edificazione connessa all'acquisto dell'area) deve realizzare integralmente, secondo le prescrizioni del piano, le potenzialità edificatorie dell'area al fine della compiuta realizzazione della condizione risolutiva legale posta dal medesimo art. 3 ("a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento").

2.7. Ne consegue che detta condizione non può dirsi avverata quando, come in specie, il primo acquirente, avendo ottenuto l'agevolazione per l'intera area soggetta a piano esecutivo regolarmente approvato, ed avendo

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

solo parzialmente realizzato l'intervento edificatorio ivi previsto (ed al quale si era impegnato nel termine di cinque anni), rivenda, prima dello scadere di detto termine, a terzi gran parte della stessa area senza averne sfruttato l'intera capacità edificatoria ovvero realizzato integralmente le prescrizioni dello strumento urbanistico.

2.8. Nè le argomentazioni svolte, in senso contrario, dalla ricorrente appaiono idonee allo scopo.

2.9. Incontestato che degli originari 11.825 metri quadrati acquistati ne sono stati rivenduti a terzi 6.053 e che non era stata per intero sfruttata la capacità edificatoria dell'area, la realizzazione da parte della ricorrente sull'area di un edificio non integra, comunque, siccome solo parzialmente utilizzatoria della capacità edificatoria, le condizioni volute dalla norma di riferimento.

2.10. Ed invero, all'esistenza di "un edificio significativo dal punto di vista urbanistico", indicata nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate perchè si integri l'ipotesi di utilizzazione edificatoria dell'area - e posta a sostegno dell'assunto difensivo di avere, comunque, realizzato un significativo intervento urbanistico sul territorio - non può attribuirsi il significato dato dalla ricorrente. Il riferimento all'esistenza di un edificio è, infatti, posto con riguardo agli elementi strutturali dell'opera realizzata che devono sussistere affinchè si possa ritenere, nel quinquennio, realizzata l'utilizzazione edificatoria.

2.11. Nè può dirsi che, nella specie, la condizione legale risolutiva non si fosse realizzata, malgrado la cessione dell'area, perchè non era ancora scaduto il quinquennio e ciò, per la mera ipoteticità - a fronte della perfezionata cessione di parte dell'area - di tutte le circostanze dedotte, all'uopo, dalla ricorrente (quali la eventuale retrocessione dell'area o un eventuale assetto negoziale per cui il nuovo acquirente commissioni al primo, spogliatosi della proprietà dell'area, la edificazione dell'area).

3. Con il secondo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, si deduce omessa motivazione, sotto il profilo dell'errata lettura documentale, dell'inconsistenza delle argomentazioni fornite che si risolverebbero in affermazioni apodittiche e prive di logico collegamento ai limiti della mera apparenza nonchè omessa motivazione su un punto decisivo della controversia.

.1. In particolare, secondo la prospettazione difensiva la C.T.R. avrebbe motivato la sua decisione sulla base di un'inesatta lettura di una risoluzione dell'Agenzia delle Entrate e si sarebbe contraddetta nell'affermare da un canto la possibilità per il terzo acquirente di beneficiare dell'agevolazione prevista in origine per il cedente e dall'altro nel ritenere che il presupposto di concessione dell'agevolazione fosse legato ai requisiti soggettivi di chi ne fa richiesta.

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

3.2. Il motivo è inammissibile.

I passi della sentenza oggetto di censura, infatti, non appaiono avere portata decisoria ma essere, in realtà, meri incisi motivazionali laddove la sentenza appare, comunque, fondata su un'autonoma ratio decidendi (decadenza dall'agevolazione per mancato sfruttamento della capacità edificatoria dell'area) sufficientemente motivata ed idonea a fondare, per le ragioni sopra svolte, la decisione.

4. In conclusione il ricorso va rigettato e la ricorrente condannata, in ossequio al principio della soccombenza, alla refusione in favore dell'Agenzia delle Entrate dei compensi di lite liquidati come in dispositivo.

5. Non vi è pronuncia sulle spese relativamente al Ministero dell'Economia e delle Finanze che non ha svolto attività difensiva.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Rigetta il ricorso nei confronti dell'Agenzia delle Entrate.

Condanna la ricorrente alla refusione in favore di Agenzia delle Entrate dei compensi di lite che liquida in complessivi Euro 7.400,00 oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 14 novembre 2012.

Depositato in Cancelleria il 27 febbraio 2013

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Cassazione, Sez. trib., 20 febbraio 2013, n. 4145

PROCESSO TRIBUTARIO - Carattere impugnatorio - Oggetto del giudizio - Legittimità formale e sostanziale della pretesa tributaria fatta valere con atto impositivo - Domande riconvenzionali - Ammissibilità - Esclusione - Fattispecie.

Il giudizio davanti alle commissioni tributarie riguarda esclusivamente il controllo della legittimità, formale e sostanziale, di uno degli specifici atti impositivi elencati nell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (e, prima, nell'art. 16 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636), con indagine sul rapporto tributario limitata al riscontro della consistenza della pretesa fatta valere con gli atti medesimi, conseguendone, pertanto, la incompatibilità con la struttura del processo - atteso il suo carattere impugnatorio - della domanda riconvenzionale da chiunque proposta. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha confermato l'impugnata sentenza che, nell'ambito di un giudizio promosso dal contribuente per impugnare un accertamento in rettifica per maggiori imposte IRPEG ed IRAP, aveva negato ingresso alla domanda riconvenzionale di rimborso di maggiori crediti IRAP)².

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MERONE	Antonio	- Presidente	-
Dott. VIRGILIO	Biagio	- Consigliere	-
Dott. BOTTA	Raffaele	- rel. Consigliere	-
Dott. IOFRIDA	Giulia	- Consigliere	-
Dott. CRUCITTI	Roberta	- Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

Congregazione Suore "Ancelle della Divina Provvidenza'", in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via Siracusa 16, presso l'avv. NARDI Massimo, che la rappresenta e difende, giusta delega a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore;

- intimata -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Puglia (Bari), Sez. 15, n. 71/15/06 del 23 novembre 2006, depositata il 14 dicembre 2006, non notificata;

² **Conforme: Cass. n. 7407 del 2001, n. 4334 del 2002, n. 15317 del 2002 e n. 20516 del 2006.**

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Udita la relazione svolta nella Pubblica Udienza del 29 novembre 2012 dal Relatore Cons. Dott. Raffaele Botta;

Udito l'avv. Bruno Dettori per l'Avvocatura Generale dello Stato;

Udito il P.M., nella persona del sostituto Procuratore Generale Dott. Ennio Sergio Del Core, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La controversia concerne l'impugnazione di avvisi di accertamento per gli anni 1998 e 1999 per maggiori imposte IRPEG ed IRAP, che l'ente oltre a contestarne la fondatezza spiegava contestualmente anche domanda di rimborso per i maggiori crediti IRAP risultanti dalle dichiarazioni integrative presentate per gli anni in questione.

La Commissione adita accoglieva il ricorso, ma dichiarava la propria incompetenza in ordine alla domanda riconvenzionale, in quanto la domanda proposta dall'ente avrebbe potuto essere oggetto di contenzioso tributario solo a seguito di istanza di rimborso rivolta all'Agenzia delle entrate e al silenzio rifiuto dell'amministrazione.

L'appello dell'amministrazione e l'appello dell'ente erano rigettati, con la sentenza in epigrafe, avverso la quale l'ente propone ricorso per cassazione con unico motivo. L'amministrazione non si è costituita.

MOTIVAZIONE

1. Il ricorso è fondato su un unico motivo, con il quale si contesta, sotto il profilo della violazione di legge, la ritenuta necessità di una apposita e autonoma istanza di rimborso delle somme a credito risultanti dalle dichiarazioni integrative per la formazione del silenzio rifiuto avverso il quale poi opporre opportuna impugnazione.

2. In verità laddove il contribuente abbia esposto in dichiarazione il suo supposto credito di imposta, non occorre che egli provveda ad inoltrare successivamente una apposita ed autonoma istanza di rimborso soggetta ai termini di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38. Questa Corte ha, infatti, affermato che: In tema di imposte sui redditi, qualora il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione un credito d'imposta, non occorre, da parte sua, al fine di ottenerne il rimborso, alcun altro adempimento (quale, in particolare, l'istanza D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38 estranea alla fattispecie anzidetta), ma egli deve solo attendere che l'Amministrazione finanziaria eserciti, sui dati esposti in dichiarazione, il potere-dovere di controllo secondo la procedura di liquidazione delle imposte, prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis ovvero, ricorrendone i presupposti, secondo lo strumento della rettifica della dichiarazione. Una volta che il credito si sia consolidato - attraverso un riconoscimento esplicito in sede di liquidazione, ovvero per effetto di un riconoscimento implicito derivante dal mancato esercizio nei termini del potere di rettifica -, l'Amministrazione è tenuta ad eseguire il

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

rimborso e il relativo credito del contribuente è soggetto alla ordinaria prescrizione decennale, decorrente dal riconoscimento del credito stesso (Cass. nn. 1154 del 2008; 11444 del 2011).

3. Nel caso di specie, tuttavia, la questione non riguarda tanto la necessità di una autonoma domanda di rimborso e del rispetto dei relativi termini di decadenza, quanto il fatto che la domanda di rimborso possa essere svolta in sede riconvenzionale in un giudizio che il contribuente abbia promosso per impugnare un accertamento in rettifica dei redditi imponibili. In proposito il costante orientamento di questa Corte è nel senso che il giudizio davanti alle commissioni tributarie ha un oggetto necessariamente circoscritto al controllo della legittimità, formale e sostanziale, di uno degli specifici atti impositivi elencati nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 (e, prima, ne D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, art. 16), con indagine sul rapporto tributario limitata al riscontro della consistenza della pretesa fatta valere con gli atti medesimi, con conseguente incompatibilità con la struttura del processo atteso il suo carattere impugnatorio - della domanda riconvenzionale, da chiunque proposta (in questa prospettiva v. Cass. nn. 7407 del 2001, 4334 e 15317 del 2002).

4. Il ricorso deve essere, pertanto, rigettato. La peculiarità della controversia giustifica la compensazione delle spese della presente fase del giudizio.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE Rigetta il ricorso. Compensa le spese.
Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 29 novembre 2012.
Depositato in Cancelleria il 20 febbraio 2013

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Cassazione, 11 febbraio 2013, n. 3261

IVA - Ripresa a tassazione per principio di competenza - Avviso di accertamento definitivo - Successiva richiesta di rimborso di quanto indebitamente versato - Termine - Decorrenza.

In tema di I.V.A., ogni volta che un avviso di accertamento recante una ripresa a tassazione fondata sull'applicazione del principio di competenza diventi definitivo (per l'acquiescenza del contribuente, come nella specie, o per il passaggio in giudicato della sentenza di rigetto del suo ricorso), il termine di due anni di cui all'art. 21 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, entro cui il contribuente deve chiedere il rimborso di quanto indebitamente versato nell'anno in cui avrebbe potuto esporre in dichiarazione le poste erroneamente dichiarate in quello oggetto dell'avviso di accertamento, decorre dalla data di definitività di quest'ultimo³.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE SESTA CIVILE
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CICALA	Mario	-	Presidente	-
Dott. BOGNANNI	Salvatore	-	Consigliere	-
Dott. IACOBELLIS	Marcello	-	Consigliere	-
Dott. DI BLASI	Antonino	-	rel. Consigliere	-
Dott. COSENTINO	Antonello	-	Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso 644-2011 proposto da:

CARNET DE VOL SA (OMISSIS), Società di diritto francese, rappresentata ai fini IVA in Italia dalla Società Gruppo Industrie Moda Spa, in persona del Presidente del Consiglio di Amministrazione e legale rappresentante, elettivamente domiciliata in ROMA, V.LE DELLE MILIZIE 34, presso lo studio dell'avvocato AGOSTINO ROCCO, che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato LOGOZZO MAURIZIO giusta procura speciale per atto Notaio Marco Vicinelli in Possano del 24/11/, rep. 62777 in calce al ricorso;

- ricorrenti -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE

³ **Conforme: Cass., Sez. trib., n. 14932 del 2011, n. 5373 del 2012 e n. 6253 del 2012.**

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 47/24/2010 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di TORINO del 22/2/2010, depositata il 03/05/2010;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 16/01/2013 dal Consigliere Relatore Dott. ANTONELLO COSENTINO;

è presente il P.G. in persona del Dott. SERGIO DEL CORE.

FATTO E DIRITTO

rilevato che, ai sensi dell'art. 380 bis cod. proc. civ., è stata depositata in cancelleria la relazione di seguito integralmente trascritta:

“La società Carnet de Voi s.a. (di diritto francese e con sede in (OMISSIS), ma dotata di partita Iva italiana e munita di rappresentante fiscale in Italia, ai fini Iva) ricorre contro l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza con cui la Commissione tributaria Regionale del Piemonte, riformando la sentenza di primo grado, rigettava il ricorso avverso una istanza di rimborso Iva 2001.

Per l'intelligenza della questione è opportuno sintetizzare, per quanto qui interessa, i fatti da cui è sorta la controversia:

1) nella dichiarazione Iva per l'anno 2000 la contribuente detraeva indebitamente (perchè in violazione del principio di competenza) l'Iva versata al fornitore su una fattura ricevuta nel 2001;

2) con avviso di accertamento del 2005 l'Ufficio contestava l'indebita detrazione dell'Iva per l'anno 2000 ed esigeva l'imposta non versata e le relative sanzioni;

3) la contribuente prestava acquiescenza al suddetto avviso di accertamento e procedeva al versamento del dovuto in favore del Fisco e, quindi, il 28 luglio 2006 presentava una rettifica alla dichiarazione Iva per l'anno 2001, esponendo a credito l'importo dell'Iva relativa alla suddetta fattura del 17 ottobre 2001 (non portato in detrazione nell'originaria dichiarazione Iva 2001 perchè erroneamente portato in detrazione nella dichiarazione Iva 2000);

4) in data 19 settembre 2006, a seguito della rettifica della dichiarazione Iva per l'anno 2001, la contribuente presentava istanza di rimborso del predetto credito Iva D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 21, al quale l'ufficio opponeva il silenzio rifiuto oggetto del presente giudizio.

La sentenza della Commissione Tributaria Regionale poggia su una duplice argomentazione: in primo luogo, si afferma la tardività della dichiarazione di rettifica presentata nel 2006 con riferimento all'Iva 2001 per superamento del termine di cui al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis; in secondo luogo si afferma la tardività della domanda di rimborso ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2.

Il ricorso per cassazione si articola su due motivi.

Con il primo motivo la ricorrente censura la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, commi 8 e 8 bis,

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

(richiamati in materia di Iva dall'art. 8, comma 6, del medesimo decreto), del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, nonchè dell'art. 30, comma 3, lett. e), e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 1;

tali norme risulterebbero violate dalla statuizione del giudice di merito secondo cui la ritrattazione delle dichiarazioni Iva a favore del contribuente sarebbe consentita solo nel termine, indicato nel D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Con il secondo motivo la ricorrente censura la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21 e art. 2935 c.c. in cui il giudice di merito sarebbe incorso collegando la decorrenza del termine biennale di decadenza dal diritto al rimborso previsto da tale disposizione alla data della fattura del 17 ottobre 2001, o comunque alla data di scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione Iva 2001, e non, invece, alla data in cui era divenuto definitivo, per l'acquiescenza della contribuente, l'avviso di accertamento col quale l'Ufficio aveva contestato l'indebita detrazione dell'importo dell'Iva in questione nella dichiarazione relativa all'anno 2000.

I due motivi del ricorso si prestano ad una trattazione congiunta.

In linea generale si rileva che la questione della possibilità, per il contribuente, di correggere a proprio favore una dichiarazione dei redditi o una dichiarazione Irap o ancora (per il richiamo dello stesso D.P.R. n. 322 del 1998, art. 8, comma 6) una dichiarazione Iva, dopo il decorso del termine di cui al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis (vale a dire, del termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo), ha formalo oggetto di contrastanti opinioni nella giurisprudenza della Sezione tributaria di questa Corte: in particolare, nel senso che il suddetto termine condizionerebbe la possibilità di portare in compensazione, ma non la possibilità di chiedere il rimborso, il credito a favore del contribuente emergente dalla dichiarazione correttiva si sono espresse le sentenze nn. 6253/12 e 14932/1; in senso opposto, per contro, si è espressa la sentenza 5373/12.

Il sottoscritto relatore ritiene peraltro che nel caso in cui, come nella specie, la correzione in favore del contribuente della dichiarazione Iva per un certo anno d'imposta (e la conseguente domanda di rimborso dell'Iva indebitamente versata) derivi dall'esposizione di poste positive o negative non conteggiate nella dichiarazione originaria perchè erroneamente esposte, in violazione del principio di competenza, nella dichiarazione relativa ad un diverso anno d'imposta, in relazione al quale l'Ufficio abbia proceduto alla rettifica della dichiarazione del contribuente ed al recupero dell'imposta effettivamente dovuta per quell'anno, la disciplina del termine entro cui sia esercitabile il diritto di ritrattazione in favore del contribuente non può non essere coordinata con il principio generale di divieto di doppia imposizione.

In proposito si rileva che questa Corte ha già precisato, con la sentenza

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

n. 16023/09, che la doppia imposizione "può essere evitata (cfr., in materia di I.V.A., Cass. civ. sent. n. 8965 del 2007 ed in materia di reddito d'impresa sent. n. 6331 del 2008) mediante l'esercizio da parte del contribuente - con istanza di rimborso e conseguente impugnazione, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, del silenzio rifiuto su di esso eventualmente formatosi - dell'azione di restituzione della maggior imposta indebitamente corrisposta a decorrere dal perfezionamento del giudicato sulla legittimità del recupero de qua in relazione all'annualità non di competenza, che, nella prospettiva di cui all'art. 2935 c.c. (applicabile, anche in tema di decadenza: v. Cass. 9151/91), segna - pur in presenza di termini per l'emendabilità della dichiarazione (cfr. D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis,) - il momento in cui il diritto al rimborso può essere fatto valere".

Alla stregua che del principio ora esposto, che appare meritevole di adesione, può concludersi che ogni volta che diventi definitivo (per il passaggio in giudicato della sentenza di rigetto del ricorso del contribuente, come nel caso esaminato da Cass. 16023/09, o per acquiescenza del contribuente, come nel caso al nostro esame) un avviso di accertamento recante una ripresa a tassazione fondata sull'applicazione del principio di competenza, il termine di due anni D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 21 entro cui contribuente deve chiedere il rimborso di quanto indebitamente versato nell'anno in cui avrebbe potuto (e dovuto) esporre in dichiarazione le poste erroneamente dichiarate nell'anno oggetto dell'avviso di accertamento decorre dalla data di definitività di quest'ultimo.

Si propone al Collegio l'accoglimento del ricorso, con conseguente cassazione con rinvio della sentenza gravata".

che l'Agenzia delle entrate è costituita con controricorso;

che la relazione è stata comunicata al Pubblico Ministero e notificata alle parti;

che non sono state depositate memorie difensive.

Considerato che il Collegio, a seguito della discussione in camera di consiglio, condivide la proposta del relatore;

che pertanto, riaffermati i principi sopra richiamati, il ricorso va accolto e la sentenza gravata va cassata, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale, in altra composizione, che si atterrà ai principi di diritto che ogni volta che un avviso di accertamento recante una ripresa a tassazione fondata sull'applicazione del principio di competenza diventi definitivo (per l'acquiescenza del contribuente o per il passaggio in giudicato della sentenza di rigetto del suo ricorso), il termine di due anni D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 21 entro cui il contribuente deve chiedere il rimborso di quanto indebitamente versato nell'anno in cui avrebbe potuto esporre in dichiarazione le poste erroneamente dichiarate nell'anno oggetto dell'avviso di accertamento decorre dalla data di definitività di quest'ultimo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza gravata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, in altra composizione, che regolerà anche le spese di questo giudizio.

Così deciso in Roma, il 16 gennaio 2013.

Depositato in Cancelleria il 11 febbraio 2013

Cassazione, Sez. trib., 11 febbraio 2013, n. 3243

REDDITO D'IMPRESA - Poteri dell'amministrazione finanziaria - Verifica dell'attendibilità economica delle rappresentazioni esposte nel bilancio e nelle dichiarazioni - Sussistenza - Compenso agli amministratori di società di capitali - Deducibilità - Sindacabilità del "quantum" - Legittimità.

La deducibilità dal reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 62 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, dei compensi degli amministratori di società (nella specie, di capitali) non implica che gli uffici finanziari siano vincolati alla misura indicata in delibere sociali o contratti, rientrando nei normali poteri dell'ufficio la verifica dell'attendibilità economica delle rappresentazioni esposte nel bilancio e nella dichiarazione; né tale principio risulta incompatibile con la previsione di cui all'art. 95 del cit. d.P.R. ("ratione temporis" vigente), secondo cui detti compensi sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti⁴.

⁴ Conforme:

Cass., Sez. trib., 11 aprile 2008, n. 9497 (In tema di imposta sui redditi, rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici d'impresa, con possibile negazione della deducibilità di un costo ritenuto insussistente o sproporzionato, non essendo l'ufficio vincolato ai valori o ai corrispettivi indicati nelle delibere sociali o nei contratti. (Principio affermato dalla S.C. con riguardo ai costi delle operazioni di raffinazione del greggio, contrattualmente commissionate dalla società contribuente ad un'altra società da essa interamente controllata, ed oggetto di rideterminazione nel proprio ammontare da parte del Fisco, alla luce del divario tra il costo unitario indicato nelle rimanenze e quello, maggiore, appostato tra i costi));

Cass., Sez. trib., 25 settembre 2006, n. 20748 (In tema di accertamento delle imposte sul reddito, legittimamente l'ufficio procede, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lettera d), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, alla riduzione delle somme portate in deduzione dal reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 62 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto erogate a titolo di utili in favore degli associati in partecipazione, ove l'entità di tali compensi appaia ingiustificata, in relazione all'indeterminabilità dell'apporto fornito dagli associati all'impresa: spetta infatti all'Amministrazione finanziaria, indipendentemente dalla sussistenza di irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o di vizi negli atti compiuti nell'esercizio dell'impresa, valutare la congruità dei costi esposti in bilancio e nelle dichiarazioni e procedere alla loro rettifica, ove risultino sproporzionati rispetto ai ricavi o all'oggetto dell'impresa).

Cass., Sez. trib., 30 ottobre 2001, n. 13478 (Rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria valutare la congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e procedere alla rettifica di queste ultime, quantunque non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio d'impresa, con conseguente negazione della deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa; pertanto, la deducibilità, ai sensi dell'art. 62 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, dei compensi degli amministratori delle società (nella specie: di capitali) non implica che gli uffici finanziari siano vincolati alla misura indicata in delibere sociali o in contratti).

Difforme:

Cass., Sez. trib., 31 ottobre 2005, n. 21155 (In materia di imposte sui redditi e con riguardo alla determinazione del reddito di impresa, allo stato attuale della legislazione l'Amministrazione finanziaria non ha il potere di valutare la congruità dei compensi corrisposti agli amministratori di società (nella specie, di capitali) per l'attività svolta, per cui detti compensi sono deducibili come costi ai sensi dell'art. 62 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (testo unico delle imposte sui redditi). Tale ultima disposizione, nella nuova formulazione introdotta dal testo unico, non prevede più, infatti, un parametro da utilizzare nella valutazione dell'entità dei compensi: sicché, in assenza di qualsiasi metro tendenzialmente oggettivo individuato dal legislatore, l'interprete non potrebbe procedere ad alcuna valutazione di congruità senza correre il rischio dell'arbitrarietà e della disparità di trattamento, sicuramente da evitare in un ordinamento incentrato sul principio di legalità);

Id., Sez. trib., 9 maggio 2002, n. 6599 (In tema di determinazione del reddito d'impresa, allo stato attuale della legislazione l'Amministrazione finanziaria non ha il potere di valutare la congruità dei compensi corrisposti agli amministratori delle società di persone, per cui tali compensi sono deducibili come costi ai sensi dell'art. 62 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

Con la successiva **sentenza 10 dicembre 2010, n. 14957**, la Suprema Corte ha affermato che «In tema di imposte sul reddito di impresa, l'art. 62 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (testo unico delle imposte sui redditi) - a differenza del previgente art. 59, terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, per il quale i compensi ai soci amministratori erano deducibili «nei limiti delle misure correnti per gli amministratori non soci» - non contiene alcun riferimento a tabelle od altre indicazioni vincolanti, che pongano limiti massimi di spesa per i compensi, superati i quali sia esclusa la deducibilità. Ne consegue che all'Amministrazione non è riconosciuto un potere di valutazione di congruità, salva la possibilità, per l'Erario, od il giudice eventualmente investito della questione, di contrastare manovre elusive della misura dell'imposta facente capo alla società, in presenza di compensi che appaiano insoliti o sproporzionati, facendo ricorso alla disciplina sulla simulazione e dei negozi in frode alla legge».

Come è noto, la questione riguardante la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di sindacare la congruità dei compensi attribuiti agli amministratori di una società è da tempo dibattuta in giurisprudenza ed è connessa alla più ampia problematica relativa alla possibilità di contestare l'inerenza quantitativa dei costi e dei ricavi esposti in bilancio e nelle dichiarazioni, anche in assenza di irregolarità nella tenuta delle scritture

La Suprema Corte di Cassazione, rilevando un contrasto giurisprudenziale al proprio interno, con le ordinanze 20 giugno 2002, nn. 9024, 9025 e 9026, aveva rimesso la questione in esame al Primo Presidente, al fine di valutare la possibilità di far dirimere il contrasto alle Sezioni Unite. In tali ordinanze era stato evidenziato che la giurisprudenza della detta Sezione era «prevalentemente orientata nel senso di ammettere un sindacato di «inerenza» del costo derivante dal compenso attribuito all'amministratore di società» ma che era in seguito emerso un diverso orientamento, in virtù del quale «allo stato attuale della legislazione l'Amministrazione finanziaria non ha il potere di valutare la congruità dei compensi corrisposti agli amministratori di società delle persone, per cui tali compensi sono deducibili come costi». Tale orientamento si porrebbe «in consapevole e meditato dissenso» rispetto a quello precedente e farebbe leva sulla constatazione che nel T.U.I.R. «è stato eliminato ogni riferimento alla misura dei compensi riconoscibili ai soci amministratori, da rapportare ai compensi erogabili agli amministratori esterni (art. 59 del D.P.R. n. 597/1973). Mancando, poi, una clausola generale antielusiva, il problema non può essere risolto sul piano dell'inerenza».

La Cassazione nella sentenza n. 24957 del 2010 ha chiarito che il Primo presidente ha disatteso l'istanza di devoluzione della questione alle Sezioni Unite «ritenendo che fosse possibile comporre il contrasto nell'ambito della stessa sezione tributaria».

Inoltre, i giudici di legittimità hanno osservato che l'eliminazione del riferimento al limite delle misure dei compensi correnti ha «senza dubbio natura innovativa, perché ha tolto all'Amministrazione il potere di ricondurre ai prezzi di mercato previsti per gli amministratori non soci (prezzi facilmente individuabili nel concreto) i compensi sproporzionati». È stato, altresì, evidenziato che, «nell'evoluzione dei tempi, i compensi degli amministratori, specie di imprese di grosse dimensioni, ha assunto una tendenza diretta ad una crescente lievitazione degli stessi».

In tal modo, è stato, quindi, ribadito l'orientamento giurisprudenziale che si è andato progressivamente affermando a partire dal 2002, nell'ambito del quale non era stato, però, posto in discussione il principio di carattere generale, costantemente affermato dalla Cassazione, della sindacabilità dei costi esposti in bilancio in presenza di comportamenti «antieconomici» (che era stato, anzi, espressamente ribadito), ma era stato fatto esclusivo riferimento all'argomentazione basata sulla successione, nel corso del tempo, di norme che hanno diversamente regolamentato la materia in esame.

Nella sentenza n. 6599 del 2002, è stato, ad esempio, rilevato che l'art. 59 del D.P.R. n. 597/1973 «sapientemente tendeva ad evitare le possibili manovre elusive che, attraverso la maggiorazione dei compensi agli amministratori-soci, possono senz'altro essere poste in essere per non pagare nella misura dovuta l'imposta che fa capo alla società di persone. L'eliminazione (in sede di redazione del T.U.I.R.) del riferimento del limite delle «misure correnti per gli amministratori non soci» ha senza dubbio natura innovativa, poiché ha tolto all'Amministrazione (verosimilmente in maniera immotivata e senza che ve ne fossero ragioni convincenti e condivisibili) il potere di ricondurre ai prezzi di mercato previsti per gli amministratori non soci (prezzi facilmente individuabili nel concreto) i compensi sproporzionati. La nuova disciplina ha, quindi, totalmente liberalizzato il concetto di spettanza ai fini della deducibilità». Poiché la norma non fa riferimento a tabelle o altre indicazioni vincolanti ai fini della determinazione dei limiti massimi di spesa oltre i quali i compensi agli amministratori non sono deducibili, la Cassazione afferma, di conseguenza, che «nel sistema la spettanza e la deducibilità dei compensi agli amministratori è determinata dal consenso che si forma o tra le parti o nell'ambito dell'ente sul punto, senza che all'Amministrazione sia riconosciuto un potere specifico di valutazione di congruità».

Risulta evidente che la giurisprudenza della Cassazione si stia progressivamente orientando, almeno a partire dal 2002, a favore della «inesistenza del potere di verificare la congruità delle somme date ad un amministratore di società a titolo di compensi per l'attività svolta».

L'unica sentenza che si è pronunciata, in tale lasso temporale, in senso contrario (prima della ordinanza n. 3243 del 2013) è, infatti, la 25 settembre 2006, n. 20748, riguardante, peraltro, i compensi attribuiti agli associati in partecipazione da parte di società di capitali.

Nella sent. n. 24957 del 2010, la Cassazione ha, altresì, precisato che non può «affermarsi che nell'attuale ordinamento siano assenti norme antielusive in presenza di una disciplina sulla simulazione e dei negozi in frode alla legge,... delle quali sia l'Erario che il giudice, eventualmente investito della questione, potrebbero servirsi in caso di determinazione dei compensi che appaiono insoliti o sproporzionati, anche se nell'ipotesi di amministratori non soci... appare improbabile una distribuzione occulta di utili né è percepibile uno scopo fraudolento in danno dell'Agenzia delle entrate, dato che le aliquote applicabili nei confronti dei redditi degli amministratori (non inferiore al 43,5) sono superiori rispetto a quelle applicabili mediamente per i redditi delle società (34,9%)».

L'Agenzia delle Entrate, nella **Risoluzione 31 dicembre 2012, n. 113/E**, riprende un passaggio della motivazione di questa sentenza, affermando che resta fermo che, in sede di attività di controllo, l'Amministrazione finanziaria può disconoscere totalmente o parzialmente la deducibilità dei compensi in tutte le ipotesi in cui gli stessi appaiano «insoliti, sproporzionati».

È stato poi fatto riferimento anche alle ipotesi in cui i compensi risultino «strumentali all'ottenimento di indebiti vantaggi».

A tal proposito si evidenzia l'orientamento espresso nella sentenza della Suprema Corte 6 agosto 2008, n. 21169, laddove, sia pure in via incidentale, si afferma che la sindacabilità della congruità dei compensi in esame potrebbe fondarsi anche sul principio della contestabilità degli atti che costituiscono «abuso del diritto» e ciò «perché l'evoluzione giurisprudenziale (nel senso del riconoscimento di un criterio generale antielusivo di matrice comunitario: cfr. Cass. n. 10257 del 2008, n. 21221 del 2006), sembrerebbe superare le ragioni addotte da Cass. n. 21155 del 2005 e n. 6599 del 2002, a sostegno della

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

tesi contraria (in disaccordo, peraltro, da precedente e stabilizzato orientamento: cfr. Cass. n. 13478 del 2001, n. 11454 del 2001, n. 10650 del 2001, n. 12813 del 2000).

Le conclusioni dell'Agenzia hanno trovato conferma nell'ordinanza della Corte di Cassazione dell'11 febbraio 2013, n. 3243, che si è discostata dal più recente orientamento della giurisprudenza di legittimità sopra ricordato, tornando ad affermare che:

- la deducibilità dei compensi degli amministratori *non implica che gli Uffici finanziari siano vincolati alla misura indicata in delibere sociali o contratti rientrando nei normali poteri dell'ufficio la verifica dell'attendibilità economica delle rappresentazioni esposte nel bilancio e nella dichiarazione*;
- dall'eliminazione del precedente riferimento normativo al limite delle *misure correnti per gli amministratori non soci* consegue soltanto *la liberalizzazione del concetto di spettanza ai fini della deducibilità. Il mancato riferimento a tabelle o altre indicazioni vincolanti, che pongano limiti massimi di spesa, oltre i quali non possano essere deducibili, non confligge con i suesposti principi generali*;
- è inopponibile all'Amministrazione finanziaria il risultato elusivo ottenuto dall'impresa nel conseguimento di vantaggi fiscali *mediante lauso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici*.

La Cassazione ha, quindi, innanzitutto affermato che il principio di inerenza quantitativa si applica anche ai compensi degli amministratori, ridimensionando gli effetti del mutamento normativo intervenuto con l'approvazione del T.U.I.R.

Il mutato orientamento della Suprema Corte rende comunque opportuno che la questione in discorso venga sottoposta all'esame delle Sezioni Unite, diversamente da quanto affermato nella citata sentenza n. 24957 del 2010.

Giova evidenziare che nell'ordinanza 22 settembre 2010, n. 20030 la Corte ha affermato che per integrare gli estremi dell'abuso del diritto deve essere posta in essere un'operazione che ponga *«quale elemento predominante ed assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali»* consistenti in risparmi d'imposta.

Nella sentenza 21 gennaio 2011, n. 1372 i giudici di legittimità hanno poi precisato che in presenza di fenomeni elusivi incombe sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare la *«anomalia»* del comportamento del contribuente che induce a ritenere che lo stesso abbia conseguito indebiti vantaggi fiscali.

Non può sfuggire che l'elusività del comportamento e la ricorrenza dell'abuso del diritto sono, però, difficilmente riscontrabili nei casi dei compensi agli amministratori, anche in considerazione del fatto che non si dovrebbero verificare fenomeni di arbitraggio fiscale, atteso che l'imposizione (IRPEF e relative addizionali) gravante sull'amministratore è generalmente più elevata di quella relativa ai soggetti IRES. Più complesso risulta, peraltro, il raffronto in presenza di società di persone, i cui redditi sono assoggettati ad IRPEF in capo ai soci. In ogni caso, i compensi attribuiti agli amministratori, non sono deducibili ai fini dell'IRAP e sono, di conseguenza, venuti meno i fenomeni di arbitraggio che si verificavano in vigenza dell'ILOR, la cui base imponibile era, invece, influenzata dai detti compensi.

Tali considerazioni trovano conferma nel disposto dell'art. 24, comma 1, del D.L. n. 78/2010, richiamato (unitamente alla circolare esplicativa 15 febbraio 2011, n. 4/E) nella stessa risoluzione n. 113/E del 2012. Tale norma stabilisce che la vigilanza sistematica sulle imprese che presentano, per più di un periodo d'imposta, dichiarazioni in perdita fiscale non riguarda i casi in cui la stessa è determinata da compensi erogati agli amministratori, in quanto è stato, evidentemente, considerato che questi ultimi sono, nella generalità dei casi, assoggettati, in capo ai percipienti, ad IRPEF con aliquote progressive e, quindi, a tassazione sostanzialmente equivalente al risparmio d'imposta della società.

Anche nella sentenza n. 24957 del 2010 la Cassazione ha affermato, come già ricordato, che in presenza di compensi attribuiti ad amministratori non soci appare improbabile una distribuzione occulta di utili ed uno scopo fraudolento, atteso che le aliquote applicabili ai redditi degli amministratori sono superiori a quelle relative ai redditi delle società.

Pertanto, non vi è dubbio che possono essere contestati dagli Uffici finanziari i soli casi in cui il carico impositivo gravante sull'amministratore risulti apprezzabilmente inferiore alle imposte *«risparmiate»* dalla società attraverso la deduzione di compensi *«insoliti o sproporzionati»*.

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE SESTA CIVILE
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CICALA	Mario	-	Presidente	-
Dott. BOGNANNI	Salvatore	-	Consigliere	-
Dott. IACOBELLIS	Marcello	-	rel. Consigliere	-
Dott. DI BLASI	Antonino	-	Consigliere	-
Dott. CARACCIOLLO	Giuseppe	-	Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso proposto da:

Sacif s.r.l., in persona del legale rapp.te pro tempore, elett.te dom.to in Roma, alla via Merulana 234, presso lo studio dell'avv. Giuliano Bologna, rapp.to e difeso dall'avv. CARRARA MAURIZIO, giusta procura in atti;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rapp.te pro tempore, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che lo rappresenta e difende per legge;

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 90/2010/13 depositata il 26/5/2010;

Udita la relazione della causa svolta nella Camera di consiglio del giorno 10/1/2013 dal Dott. Marcello Iacobellis;

Udito l'avv. Della Valle per la ricorrente;

Udite le richieste del P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale, Dott. Ceniccola.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La controversia promossa da Sacif s.r.l. contro l'Agenzia delle Entrate è stata definita con la decisione in epigrafe, recante il rigetto dell'appello proposto dalla società contribuente contro la sentenza della CTP di Sondrio n. 50/1/2009 che ne aveva respinto accolto il ricorso avverso l'avviso di accertamento n. (OMISSIS) per irpeg ed irap relative all'anno 2005. La CTR riteneva legittimo il recupero a tassazione di parte del compenso corrisposto all'Amministratore Unico in quanto costo sproporzionato, non avendo peraltro la contribuente nè dedotto nè fornito prova dell'esistenza di ragioni economiche giustificative.

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Il ricorso proposto si articola in due motivi. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate. Il relatore ha depositato relazione ex art. 380 bis c.p.c., chiedendo il rigetto del ricorso.

Il presidente ha fissato l'udienza del 10/1/2013 per l'adunanza della Corte in Camera di Consiglio. Il P.G. ha concluso aderendo alla relazione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con primo motivo (con cui deduce: violazione e comunque falsa applicazione di legge - D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 109 e 95;

D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41 bis) la ricorrente censura la decisione della CTR laddove ha riconosciuto all'A.F. il potere di valutare la deducibilità del compenso corrisposto all'A.U..

La censura è infondata. Questa Corte ha affermato (Sez. 5, Sentenza n. 9497 del 11/04/2008), che rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici d'impresa, con possibile negazione della deducibilità di un costo ritenuto insussistente o sproporzionato, non essendo l'Ufficio vincolato ai valori o ai corrispettivi indicati nelle delibere sociali o nei contratti. Ha altresì ripetutamente ritenuto (Sez. 5, Sentenza n. 4554 del 25/02/2010; Sez. 5, Sentenza n. 26480 del 30/12/2010), che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, incombe al contribuente l'onere della prova dei presupposti dei costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, tanto nella disciplina del D.P.R. n. 597 del 1973, e del D.P.R. n. 598 del 1973, che del D.P.R. n. 917 del 1986; e che, poichè rientra nei poteri dell'amministrazione finanziaria, in sede di accertamento, la valutazione della congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, con negazione della deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa, l'onere della prova dell'inerenza dei costi, gravante sul contribuente, ha ad oggetto anche la congruità dei medesimi.

Tali principi non risultano incompatibili con la formulazione dell'art. 95, vigente pro tempore, secondo cui compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'art. 72, comma 1, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti. Ed invero dall'eliminazione (in sede di redazione del Tuir) del riferimento del limite delle "misure correnti per gli amministratori non soci" consegue solo la liberalizzazione il concetto di spettanza ai fini della deducibilità. Il mancato riferimento a tabelle o altre indicazioni vincolanti, che pongano limiti massimi di spesa, oltre i quali essi non possano essere deducibili, non confligge con i suesposti principi

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Antonio Lattanzio

AVVOCATO
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

generali.

D'altro canto è inopponibile all'Amministrazione finanziaria il risultato elusivo ottenuto dalla impresa nel "conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici (cfr. Cass. Sez. 5 20/7/2012 n. 12622; Cass. SU 2.1.12.2008 n. 30055).

Di talchè va in questa sede riaffermato che la deducibilità ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 62, dei compensi degli amministratori non implica che gli uffici finanziari siano vincolati alla misura indicata in delibere sociali o contratti (conf. Sez. 5, Sentenza n. 13478 del 30/10/2001; Cass. 27 settembre 2000 n. 12813), rientrando nei normali poteri dell'ufficio la verifica dell'attendibilità economica delle rappresentazioni esposte nel bilancio e nella dichiarazione.

Con secondo motivo la ricorrente lamenta la omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo del giudizio laddove la CTR, pur dando atto del contrasto giurisprudenziale in materia, ha escluso l'esistenza di obiettive condizioni di incertezza.

La censura è infondata non ravvisandosi nel ragionamento del giudice di merito, quale risulta dalla sentenza, una obiettiva deficienza del criterio logico che lo ha condotto alla formazione del proprio convincimento, nè le ragioni poste a fondamento della decisione risultino sostanzialmente contrastanti in guisa da elidersi a vicenda e da non consentire l'individuazione della "ratio decidendi", e cioè l'identificazione del procedimento logico - giuridico posto a base della decisione adottata. Le oscillazioni giurisprudenziali giustificano la compensazione delle spese tra le parti.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso compensando tra le parti le spese del giudizio.

Così deciso in Roma, il 10 gennaio 2013.

Depositato in Cancelleria il 11 febbraio 2013