

FISCALFOCUS[®]

Direttore Antonio Gigliotti

FISCAL DOTTRINA

La Rivista Specializzata per Professionisti

IN EVIDENZA

**Onere della prova e
accertamento tributario,
cosa cambia con la riforma**

a cura di Paolo Iaccarino

Ottobre 2022

Sommario

Obbligo di preventivo parere al Mise nelle controversie relative al credito d'imposta R&S	
- A cura di MATTIA GIGLIOTTI	1
La natura presuntiva della prova bancaria e la ricostruzione storica del suo valore indiziario	
- A cura di LUCIANO SORGATO.....	8
Rilevanza ai fini tributari dell'estinzione della società	
- A cura di GIUSEPPE AVANZATO.....	19
Il riaddebito dell'imposta di bollo da parte dei soggetti forfettari, tra normativa applicabile e riflessioni in ambito professionale	
- A cura di FRANCESCO PAOLO FABBRI.....	30
La deducibilità dei compensi in favore degli amministratori delle società di capitali	
- A cura di GIOVANNI RICCIO.....	38
Onere della prova e accertamento tributario, cosa cambia con la riforma?	
- A cura di PAOLO IACCARINO.....	47

Antonio Gigliotti - Direttore

Direttore e autore della collana di aggiornamento professionale “Fiscal-Focus”

Dottore Commercialista dello Studio “Gigliotti & Partners”, revisore contabile, pubblicista, specializzato in materia tributaria, autore di diverse pubblicazioni in materia fiscale.

Esperto fiscale in materia tributaria in diversi programmi Radio/Tv: Rai 1, Rai 2, Rai 3, Mediaset e Sky

Luciano Sorgato – Coordinatore Scientifico

Dott. Commercialista e Consulente del Lavoro in Padova. E' stato Docente per Master di diritto tributario; ha partecipato al Centro studi Nazionale dei Consulenti del Lavoro durante il mandato conferito al Dott. A. Casotti. E' stato convegnista per conto di varie Organizzazioni Sindacali e convegnistiche ed è pubblicista con numerose pubblicazioni.

Hanno collaborato:

Mattia Gigliotti

Giuseppe Avanzato

Francesco Paolo Fabbri

Giovanni Riccio

Paolo Iaccarino

OBBLIGO DI PREVENTIVO PARERE AL MISE NELLE CONTROVERSIE RELATIVE AL CREDITO D'IMPOSTA R&S

In ordine agli atti di recupero dei crediti d'imposta relativi alla R&S, la giurisprudenza di merito (CTP di Vicenza, sentenze nn. 365/3/2021 del 9 luglio 2021, 14/02/2022 dell'11 gennaio 2022, CTP di Aosta, sent. N. 46 dell'8 novembre 2021, CTP di Ancona, sent. n. 392/21 del 15/08/2021) ha in via pregiudiziale annullato i relativi atti impositivi, per non essersi l'AGE previamente procurata il parere tecnico del MISE, ed essendo così incorsa nel vizio di eccesso di potere nell'esercizio della funzione impositiva. In tale sede, proprio partendo dallo scrutinio di tali atti di recupero, si vuole procedere ad un più ampio esame in ordine alle prerogative legali di un atto impositivo e ai relativi vincoli procedurali cui deve venire obbligatoriamente sottoposto

di Mattia Gigliotti

In numerosi casi sulla sola base di mere sensazioni valutative da parte degli Estensori degli avvisi di accertamento, vengono emessi atti di recupero con pesanti conseguenze non solo impositive, ma, trattandosi di fattispecie di “credito asserito inesistente” e non di credito “non spettante”, anche di rilevanti conseguenze penali. A tale proposito si sottolinea come proprio le criticità e le problematiche applicative emerse in merito alla corretta applicazione del credito d'imposta per ricerca e sviluppo e del relativo regime sanzionatorio applicabile, abbiano già originato un ampio dibattito che non è rimasto circoscritto ad un contesto solo dottrinale, essendosi spostato anche in sede parlamentare (si cfr risposta scritta del 26 giugno 2019 in commissione Finanze alla Camera all'interrogazione n. 5-02356).

Proprio in conseguenza del fatto che in sede applicativa gli Uffici devono occuparsi di questioni di rilevanza tecnica di cui mancano (comprensibilmente) delle necessarie cognizioni tecniche specialistiche, il Ministero dello Sviluppo Economico con circolare n. 59990/2018, ha chiarito che trattandosi di incentivi che operano in automatico, in caso di incertezze o necessità di chiarimenti, sarà la sua Struttura a fungere da interlocutrice per dirimere le incertezze ed i dubbi relativi. Tale interlocuzione viene colta con chiarezza dall'Assonime nella circolare del 14 novembre 2019, n. 23, ove viene rilevato che gli stessi Organi verificatori necessitano dell'intervento dei competenti Uffici del MISE, per accertare se

l'attività svolta dall'impresa può considerarsi ammessa al beneficio dell'agevolazione. Così testualmente l'Assonime (pag.14): - *“Non appare privo di rilevanza la circostanza che gli stessi verificatori, stante la complessità delle varie fattispecie da esaminare devono fare affidamento sull'interlocuzione e valutazione di soggetti terzi in possesso delle necessarie competenze tecniche.”*

Anche la Dottrina (C. Califano, “Le sanzioni per le violazioni commesse in materia di agevolazioni fiscali per ricerca e sviluppo. Dalla prassi interpretativa alla ricostruzione teorica (e non viceversa)” in Riv Dir trib. N. 4/2020) non ha mancato di sottolineare come le questioni tecniche relative alla ricerca e all'innovazione hanno implicazioni molto complesse sotto il profilo sanzionatorio (amministrativo e penale) che devono essere messe in relazione con una materia estremamente specialistica, delle cui cognizioni non partecipa la grande maggioranza dei verificatori.

Negli atti di recupero è infatti ordinariamente rinvenibile la natura dubitativa della valutazione operata dai verificatori, e proprio tale natura dubitativa del giudizio valutativo dell'Ufficio che omette ogni interlocuzione con il MISE, rende necessario la disamina delle prerogative legali di un atto impositivo, al cui vincolo di osservanza esso è tenuto, proprio per non deviare dagli ineludibili vincoli costituzionali che lo presidiano.

La Dottrina tributaristica è concorde nell'avvertire che sotteso alla notifica di un qualsiasi atto impositivo, vi è, in virtù della peculiarità

dell'autotutela esecutiva che giuridicamente lo caratterizza, l'esternazione autoritativa di un potere di eccezionale ingerenza in situazioni patrimoniali di diritto soggettivo del contribuente. Ad un'ingerenza potestativa così autoritativa ed unilaterale (non è infatti previsto alcun previo filtro giurisdizionale) di un così singolare atto amministrativo, non può non rendersi associabile, in un'accezione di giusta dialettica di principi di diritto, l'uso da parte dei verificatori di una condotta da valutare, non secondo i comuni canoni dell'ordinaria diligenza del buon padre di famiglia, ma con un altrettanto eccezionale rigore. Solo se all'investitura di un potere eccezionale si contrappone una manifestazione del suo uso di corrispondente rigore si assicura l'autentica democrazia del rapporto d'imposta.

Nel caso degli atti di recupero dei crediti d'imposta R&S, nonostante la manifesta mancanza di cognizioni specialistiche dei verificatori e di prospettive di valutazione dei medesimi rette costantemente da rappresentazioni dubitative, viene ordinariamente scelta la scorciatoia dell'immediata notifica dell'atto di recupero, senza porre in essere quegli step di istruttoria (l'interlocuzione del MISE) che si rendono invece necessari per l'acquisizione da parte dell'Ufficio della massima consapevolezza in ordine all'illecito che intende imputare al contribuente.

A tal proposito occorre anche specificare come la stessa Agenzia delle Entrate con la risoluzione 08/05/2018 n. 36/E, abbia impartito la sollecitazione a tutti gli Uffici di perseguire la

verifica in ordine alla contestazione dei crediti di ricerca e di sviluppo mediante l'esercizio dei poteri di accesso, ispezione e verifica, proprio in ragione del fatto che la complessità di ogni singolo sistema produttivo e contabile necessita di un'analisi estremamente analitica e specialistica del credito d'imposta.

Tale procedura istruttoria comporta, infatti, la previa compiuta rappresentazione dei risultati dell'attività di controllo all'interno di un processo verbale, con la possibilità di una più efficace e garantistica dialettica di confronto del contribuente nei confronti l'Ufficio, ai sensi e per gli effetti dell'art 12, comma 7° dello Statuto del Contribuente. La prassi invece evidenzia come ordinariamente gli Uffici notifichino ai contribuenti un invito di produzione documentale direttamente all'AGE che ha intrapreso l'istruttoria. Quindi, non solo viene omessa ogni interlocuzione con il MISE, ma altresì non viene considerata la procedura istruttoria indicata dall'Amministrazione Finanziaria con il citato scritto di prassi. In tal caso si è convinti che si è di fronte ad un totale deragliamento della legalità dell'azione amministrativa rispetto ai presidi che costituzionalmente la coordinano (art 97 Cost.).

L'art 8, del D.M. 27/05/2015, al comma 2 prevede infatti che: "qualora nell'ambito dell'attività di verifica e di controllo effettuate dall'Agenzia delle Entrate si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, la

predetta Agenzia può richiedere al MISE di esprimere il proprio parere”.

A tal proposito e preliminarmente (prima di indagare sul significato del verbo può che compare nel citato art. 8) , si ritiene di dover insistere a precisare come l'esercizio della funzione impositiva, nei suoi paradigmi ordinamentali, debba essere inteso non come titolarità di un potere, ma come dinamica di un suo uso rigorosamente vigilato dalla Costituzione, che conforma l'attività accertativa alla stregua di un'attività vincolata, sottoposta ad indeclinabili tutele nei confronti del contribuente, recepite nello Statuto del Contribuente e supportate anche dall'indagine dei principi comunitari alla base della disciplina del procedimento amministrativo.

L'attività di accertamento dell'Ente impositore avendo natura di attività amministrativa¹ è soggetta ai principi della legge 241/1990, salvo le espresse norme di esclusione in essa contenute. Tale vincolo potestativo trova supporto nello stesso art. 1 della legge 212/2000, ove oltre al richiamo delle prescrizioni costituzionali (artt. 3, 23, 24, 53 e 97 Cost.), che regolano l'azione amministrativa, non viene disposta alcuna inapplicabilità dei principi generali di cui alla legge n° 241/1990. Ed è proprio la mancanza di una qualsiasi inconciliabilità tra i principi dello

Statuto del Contribuente e la legge sulla trasparenza amministrativa 241/1990, che obbliga a ricongiungere il paradigma legale dell'azione amministrativa al complessivo coordinamento delle norme di entrambe le leggi, con la sola esclusione degli istituti speciali contenuti nella legge 212/2000². Da tale piena integrazione di fonti normative deriva che l'assetto legale dell'attività dell'Amministrazione finanziaria è altresì completato dai principi “dell'Ordinamento Comunitario”, richiamati proprio dall'art.1, comma 1, della legge 241/1990.

Tali principi costituiscono, quindi, i parametri cui deve essere informato anche il procedimento di accertamento tributario, anche quando quest'ultimo è connesso a settori che non costituiscono diretto oggetto di competenza comunitaria (quali quello proprio delle imposte sui redditi).

I principi dell'ordinamento europeo rilevano, poi, sotto il versante dell'art. 117, comma 1, Cost., il quale testualmente dispone che “*la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'Ordinamento comunitario*”. Risulta essere assolutamente consolidata l'opinione per cui l'art 117 Cost. ha reso i principi generali del diritto comunitario, parametri di legittimità (costituzionale) delle norme del diritto

¹ Si cfr per tutti L. Del Federico “La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti amministrativi” in Riv. Dir. Tributario 2010.

Si cfr per tutti L. Del Federico “La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti amministrativi” in Riv. Dir. Tributario 2010.

Perrone, “La disciplina dell'accertamento tributario nello Statuto del Contribuente”, in Rass Trib. 2011.

Si cfr C. Califano, “Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie per il contribuente” in Riv Dir. Trib. 2004.

Si cfr F.Gallo, “I principi di diritto tributario: problemi attuali ” in Rass. Trib. 2008..

interno, per cui la norma domestica deve essere, *in primis*, interpretata in via adeguatrice ai principi costituzionali (secondo il canone elaborato dalla Corte Costituzionale) e, quindi, pure di quelli comunitari, ovvero censurata, in quanto illegittima per contrasto con i predetti principi (Si cfr F.Gallo, “I principi di diritto tributario: problemi attuali” in Rass. Trib. 2008).

In ordine ai principi generali del diritto comunitario, pienamente interagenti con il procedimento di accertamento fiscale, vanno innanzitutto annoverate le specifiche tutele previste per la fase che precede l'adozione di un qualsiasi atto produttivo di effetti lesivi della sfera giuridica del destinatario. Non solo tali principi sono stati reiteratamente affermati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE ma, per effetto del Trattato di Lisbona, sono persino divenuti vero e proprio principio costituzionale dell'Ordinamento Comunitario, dato che la Carta di Nizza (la quale ne costituisce componente essenziale ex art. 6, paragr.1 TUE) attribuisce espressamente ad ogni cittadino (art. 41) il diritto alla cosiddetta buona amministrazione.

Alla luce, proprio dell'indeclinabile diritto del contribuente alla buona amministrazione, si risottolinea, quindi, come l'atto impositivo, essendo dotato di autotutela esecutiva, disponga del supporto di eccezionali prerogative autoritative, che gli consentono automatiche ingerenze patrimoniali incidenti in diritti

soggettivi del contribuente e, quindi, idonee a procurare una condizione di unilaterale invadenza in situazioni giuridiche costituzionalmente tutelate. Non può, quindi, non derivarne la fisiologica equazione in base alla quale all'attribuzione di un potere straordinario deve obbligatoriamente corrispondere, quale equa e necessaria condizione di controbilanciamento, il diritto del contribuente ad un suo uso rigorosamente diligente. Solo in tal modo si arriva a garantire un autentico assetto democratico nelle dinamiche del rapporto d'imposta. Di conseguenza, una completa attività istruttoria si pone come la premessa indispensabile dell'agire amministrativo e consente all'Ufficio di soddisfare nell'avviso di accertamento la “regola alloriana” di provare in primis a sé stesso la piena sussistenza degli indeclinabili presupposti impositivi³.

Appare utile rimarcare come un Insigne Giurista (F. Moschetti in “Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino” in Dir e Prat. Trib. 1983) abbia testualmente sottolineato: *“Non sembra infatti che la funzione di imposizione tributaria che è tipicamente correttiva di comportamenti illegittimi possa essere esercitata secondo il principio di imparzialità, se prima del suo esercizio non vengono acquisiti tutti gli elementi istruttori necessari. L'imparzialità presuppone la precisa conoscenza di tutti i dati di fatto. Se la Pubblica Amministrazione non assume il pieno contesto di conoscenze alla base dei fondamenti causali degli elementi di giudizio, le sue informazioni saranno*

“parziali” e di conseguenza “parziale e non imparziale” e, quindi, da annullare, sarà il provvedimento”.

Alla luce di quanto sopra esposto non può non apparire manifesto come la *ratio* dell’art. 8, comma 2, D.M. 27/05/2015 non possa che venire raccordata con quanto sopra rappresentato con il supporto della più chiara dottrina accademica. Ma anche la sua stessa versione letterale, se correttamente intesa, secondo i canoni del diritto amministrativo, avvala e non smentisce l’obbligo istruttorio in scrutinio: *“qualora nell’ambito dell’attività di verifica e di controllo effettuate dall’Agenzia delle Entrate si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all’ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, la predetta Agenzia può richiedere al MISE di esprimere il proprio parere”.* Il testo letterale *“qualora nell’ambito della verifica si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico* (e non, si sottolinea, *“particolari difficoltà valutative di carattere tecnico”,* ma *“mere valutazioni di carattere tecnico”*)...*la predetta Agenzia può.....”,* evidenzia come salvo la manifesta implausibilità dei requisiti di legge, epidermicamente percepibile anche da un non addetto, sprovvisto di ogni cognizione tecnica, si renda necessaria l’integrazione dell’attività istruttoria con il supporto tecnico del MISE, proprio per la sua ricongiunzione causale con un procedimento amministrativo autoritativo e con singolari prerogative di autotutela esecutiva dell’atto impositivo. Il **“può”** quando interagisce con un’attività amministrativa vincolata, non va

inteso secondo l’ordinario paradigma semantico, come rinvenibile in un qualsiasi vocabolario della lingua italiana (verbo indicante la mera facoltà), ma piuttosto, in stretta coerenza di scopo con la natura di “giusto procedimento”, rigidamente incapsulato nei presidi di tutela sopra rappresentati. Non è mai sinonimo di discrezionalità rimessa al destinatario del potere, dal momento che per l’unanime letteratura amministrativistica, esso si raccorda in modo vincolato, traducendosi in **“deve”**, al solo riscontro dei presupposti indicati dalla legge (le indicate valutazioni tecniche).

In tale preciso senso anche la già citata Assonime per la quale testualmente: *“Non appare privo di rilevanza la circostanza che gli stessi verificatori, stante la complessità delle varie fattispecie da esaminare, **devono** fare affidamento sull’interlocuzione e valutazione di soggetti in possesso delle necessarie competenze tecniche.”.*

In tale specifico senso la citata CTP di Ancona, con la sentenza n. 392/21 del 15/08/2021, nella quale viene testualmente rappresentato: *“Tutte le volte in cui la natura tecnica degli accertamenti prevalga, la mera possibilità che sembrerebbe sottintesa al comma 12 dell’art. 3 della normativa primaria, per il quale – “ ... la predetta Agenzia può richiedere al Ministero dello Sviluppo Economico di esprimere il proprio parere ...” esprime in realtà la necessità di una discrezionalità tecnica che non può essere autonomamente esercitata dalla pubblica amministrazione se non attraverso il parere necessario degli organi tecnici e quindi delle*

strutture in seno al Ministero dello Sviluppo Economico o altri enti pubblici che, se del caso, possono essere chiamati in veste di consulente super partes. Ne consegue, evidentemente, l'eccesso di potere che inficia l'attività procedimentale di accertamento, a prescindere dalle conclusioni cui l'organo accertatore è pervenuto.". E ancora prima del passo sopra riportato, con uno scrutinio del relativo principio di diritto persino ancora più incisivo, il medesimo Giudice di Ancona espone: - *"Nelle sue argomentazioni difensive l'amministrazione finanziaria tende quasi a valorizzare una sorta di possibilità "autodidatta" da parte di un soggetto pubblico, che sia pure strutturato, non ha le specifiche competenze, invocando i manuali redatti a livello internazionale in questo campo."*

Conclusivamente, alla base delle citate sentenze di annullamento pregiudiziale degli atti di recupero in esame, risiede il fondamentale principio di diritto, molte volte non considerato dall'Amministrazione Finanziaria e talora anche dalla giurisprudenza, che interdice alla verifica tributaria, in forza delle speciali prerogative autoritative dell'atto impositivo, di avvalersi di condotte istruttorie non in linea con il rigore delle tutele e garanzie che il procedimento amministrativo assicura invece e con marcato rigore al contribuente.

LA NATURA PRESUNTIVA DELLA PROVA BANCARIA E LA RICOSTRUZIONE STORICA DEL SUO VALORE INDIZIARIO

La Commissione Tributaria provinciale di Arezzo con l'ordinanza del 26 aprile 2021, n. 150, ha nuovamente investito la Corte Costituzionale in ordine a prospettabili censure sul rigore probatorio dei prelievi bancari degli imprenditori ammessi alla tenuta di scritture contabili semplificate, riaccendendo il dibattito sulla coerenza dogmatica della presunzione bancaria alla stregua di una presunzione legale relativa, con piena inversione dell'onere della prova a carico del contribuente.

Come noto, la Corte di Cassazione è ferma nel configurare la prova bancaria alla stregua di una presunzione legale relativa, con il diritto alla prova contraria esperibile dal contribuente, ma solo con il ricorso a fonti informative molto rigorose sul piano della trasparenza sia soggettiva che oggettiva delle singole operazioni di conto.

Nonostante, però, il rigore della prova contraria preteso dalla Corte di Cassazione, la giurisprudenza di merito continua talora ad affrancarsi dalla rigidità esegetica del Giudice di legittimità, esternando un malessere di scrutinio in ordine al diritto sulla prova bancaria che, a parere di chi scrive, appare del tutto condivisibile, per i motivi che verranno passati in rassegna in tale scritto a dipartire dall'indagine storica e letterale delle norme che si sono succedute nel tempo in ordine alla cd verifica bancaria.

di Luciano Sorgato

RICOSTRUZIONE STORICA DELLA NATURA PRESUNTIVA DELLA PROVA BANCARIA

Preliminarmente, appare doveroso rappresentare come in dottrina (1), in ordine alla specifica materia delle indagini finanziarie, si sottolinei che ogniqualvolta l'inversione della prova venga a conformarsi a "prova diabolica", viene meno la stessa vocazione alla giustizia a cui s'ispira il diritto processuale".

A tale proposito, la riflessione da svolgere sul punto è di carattere storico, oltre che giuridico: le indagini bancarie sono state introdotte nel nostro ordinamento dal D.P.R. 643/1982 e potevano essere svolte, in origine, nei soli casi in cui era ammessa la deroga al segreto bancario (2) in raccordo, quindi, con specifiche ipotesi di comprovate infrazioni che consentivano agli Uffici di disporre di una preliminare dote indiziaria di gravi elementi, idonea a connotare come ragionevole una condotta di rilevante evasione (tale precisa e grave dote indiziaria costituiva, peraltro, l'imprescindibile presupposto per il rilascio dell'autorizzazione ad intraprendere la specifica istruttoria da parte dell'allora Presidente della Commissione Tributaria di primo grado).

La verifica bancaria, quindi, poggiava i suoi fondamenti di legalità su dinamiche istruttorie perentoriamente indicate dal legislatore, definite, peraltro, con una precisa sequenzialità di coordinate che rendevano evidente come il meccanismo presuntivo alla base della prova bancaria, fosse solo quello di rafforzamento del

valore indiziario di prove già raccolte. Non si trattava, quindi, di un'intersezione di presunzioni già dotata di piena autosufficienza, ma solo di prova di cd "secondo livello", cioè di corroborazione indiziaria delle prove già acquisite e sottoposte allo scrutinio del Presidente della Commissione Tributaria di primo grado in ordine alla loro prospettiva di efficace tenuta processuale. Tale procedimento autorizzatorio è stato nel proseguo sostituito, a seguito dell'abrogazione del segreto bancario avvenuta con la legge 413/1991, con un'autorizzazione amministrativa (che la dottrina ha conformato a semplice onere di informativa), che ha comportato lo svincolo dello specifico strumento di accertamento dal preliminare impulso di verifica giudiziaria, e sostanzialmente liberalizzata la verifica bancaria.

Le indagini finanziarie, originariamente concepite dal legislatore come strumento di verifica eccezionale per colpire situazioni di grave evasione fiscale, vennero trasformate in una dinamica di controllo generalizzata, intraprendibile nei confronti di chiunque (indipendentemente dalla previsione legislativa di obblighi di tenuta di scritture contabili).

Tuttavia il quadro normativo, come venutosi a mutare nel tempo, non ha però interagito con il valore indiziario della prova bancaria, nel senso che con la citata L. 413/1991, il legislatore ha solo provveduto ad affrancare l'impulso istruttorio da certi condizionamenti procedurali ed autorizzatori, ma nulla ha innovato in ordine al suo valore indiziario, volturandolo, con chiarezza

di intenti normativi, da prova di secondo livello a diretta prova autosufficiente.

La mancanza di adozione di chiare varianti legislative in ordine alla catalogazione della prova bancaria ha portato, in più occasioni, la giurisprudenza di merito a continuare ad intenderla alla mera stregua di una presunzione semplice, la cui portata inferenziale, in ordine alla necessaria struttura ternaria della gravità, precisione e concordanza, deve intendersi ancora rimessa al libero scrutinio e convincimento del giudice tributario (3).

Tale approccio decisamente più equilibrato in ordine al significato indiziario della prova bancaria (oltre ad essere sostenuto con forza da parte della Dottrina sopra citata) ha avuto anche il supporto della stessa Amministrazione finanziaria nella circolare di prassi n. 25/E del 2014, nella quale occasione l'Interprete ministeriale ha sottolineato la necessità di rifuggire da ogni automatismo indiziario e sottolineata la rispondenza a diritto dell'indagine bancaria solo se connessa ad un'attività istruttoria personalizzata, senza, quindi, ritenerla dotata di una logica inferenziale tra fatto noto e fatto indotto del tutto autosufficiente. Testualmente l'indicata circolare chiarisce: “come tale mezzo istruttorio debba essere utilizzato solo a valle di un'attenta attività di analisi del rischio che faccia emergere significative anomalie dichiarative e preferibilmente quando è già in corso un'attività istruttoria dell'ufficio.”

Tali precisazioni, così rappresentate nel citato scritto di prassi, sono state giudicate in dottrina causalmente connesse all'originaria matrice delle indagini bancarie e alla ripristinata consapevolezza, da parte della stessa Amministrazione Finanziaria, della necessità di un confronto meno automatico e più aperto sul valore probatorio dei movimenti finanziari. Sempre testualmente nell'indicata circolare è dato rinvenire: “le presunzioni fissate dalla citata norma devono essere applicate dall'Ufficio secondo logica di proporzione e ragionevolezza avulse da ogni acritico automatismo, giovandosi in via prioritaria della collaborazione del contribuente e delle varie dimostrazioni che questi potrà addurre a titolo di giustificazione delle operazioni finanziarie rilevate.”

All'indomani di tale scritto di prassi il prof. Basilavecchia (Massimo Basilavecchia: - “L'evoluzione dei controlli: verso un accertamento sostenibile?” in Corr. Trib. N. 36/2014) testualmente esponeva: “La circolare 6 agosto 2014, n. 25/E si segnala all'attenzione degli operatori tributari e dei contribuenti, sia perché è la prima direttiva di indirizzo generale sui controlli a firma del nuovo Direttore dell'Agenzia delle Entrate, sia perché pur riprendendo le tematiche e le tendenze già emerse, sottolinea con tono nuovo alcuni aspetti fondamentali del rapporto Fisco-contribuente. Da tale circolare emerge in modo particolare che obiettivo prioritario dell'attività di accertamento è quello di tornare a ragionevolezza e serenità nel rapporto con il contribuente.”

E' evidente che con la citata circolare la prova bancaria non doveva e non deve operare alla stregua di mere propositività matematiche. Si deve invece intercalare nel contesto personalizzato del singolo contribuente ed interagire con le sue specifiche attitudini di capacità contributiva, senza alcuna potestà di autonomo isolamento di verosimiglianza probatoria.

A tale specifico proposito altra dottrina accademica (4) ha sottolineato come nella prova bancaria sia il fatto noto che il fatto presunto sono estremamente vaghi, anzi il fatto indotto non viene proprio legislativamente configurato. Per l'Autore citato (testualmente): - "Il primo (il fatto noto) sarebbe racchiuso nella formula *"dati ed elementi"* ricavati dalle indagini; il secondo invece manca del tutto in quanto non è per niente indicato e il legislatore si è solo premurato che essi *"siano posti a base"* delle rettifiche e degli accertamenti.". Anche volendo, quindi, ritenere che il fatto noto rispetti il principio di legalità e precisione, necessario affinché si abbia una presunzione legale, non è invece sostenibile che tale meccanismo inferenziale stia prospettando una connessione con un punto d'arrivo (il fatto presunto), dal momento che i dati ed elementi vengono legislativamente raccordati solo con le ordinarie metodologie di accertamento e non con precisi componenti di reddito da ritenere, sulla sola base di automatismi legali, evasi al Fisco.

Ancora altra dottrina sottolineava come a fronte delle 28 sentenze di Cassazione, che l'autore passava in rassegna nel suo scritto, ben 17 erano

di riforma delle sentenze dei Giudici Regionali che avevano disatteso la fonte presuntiva legale della prova bancaria, connotandola come presunzione semplice priva di autosufficienza probatoria ed esponeva testualmente: - "Sia consentito ricordare che il Legislatore all'art. 32, n° 2 ha usato le parole: "i singoli dati ed elementi sono posti a base delle rettifiche", mentre in altre occasioni normative concernenti presunzioni legali relative, i termini utilizzati sono stati "si presumono" (art. 53, ultimo comma dpr 633/72; art. 24, comma 1 dpr 131/1986; art. 42, comma 2°, dpr 917/1986) o "si considerano (art. 43, comma 1, Dpr 917/1986). La presunzione di cui all'art 32, n° 2 non è collegata ad un fatto preciso, bensì a più fatti che devono costituire nel loro coordinamento logico la base per una consequenziale deduzione, che non è affatto semplicistica, ma che deve essere sviluppata attraverso un ragionamento logico e non meramente matematico. Ed infatti la terminologia utilizzata dal legislatore "sono posti a base" delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41, difetta di un rapporto di inferenza diretta con l'illecito fiscale, che deve essere invece pienamente dimostrato all'interno delle ordinarie istruttorie di verifica a cui il dato legislativo rinvia, anche, ma non solo, con il sussidio indiziario della prova bancaria".

In altri termini, ed in piena rispondenza con le critiche dottrinali sopra esposte, se l'ineludibile paradigma di una presunzione si fonda sulla coesione di un rapporto inferenziale tra un fatto noto ed un fatto indotto, allora un sintagma di

legge che connette “dati ed elementi” alla “base di una verifica”, manca del tutto della rivelazione del fatto indotto. Infatti, la locuzione “alla base”, già in senso letterale (proprio come desumibile da qualsiasi vocabolario della lingua italiana) si raccorda con la parte inferiore di una qualsiasi struttura, sia essa di tipo materiale e sia essa di costruzione concettuale, per cui un testo legislativo così impostato risulta persino mancante degli ineludibili elementi necessari per la configurazione della presunzione nel suo paradigma generale e non solo di quello più qualificato della presunzione legale.

Ni testo di legge di riferimento (art. 32, comma 2, n°2) viene ripetuto: “I singoli dati ed elementi risultanti dai conti sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41”. Tale inciso, proprio in base alla sua specifica dinamica letterale, riesce ad assumere solo il significato di un volano indiziario dell’azione di verifica e non la risultanza oggettiva finale dell’accertamento. “Porre a base di una certa metodologia accertativa”, assume il solo significato semantico di fonte d’innescio della verifica, nel senso che essa può poggiare sull’impulso indiziario di una definita variabile (il silenzio causale delle operazioni bancarie), con un valore di prova però, che, sempre sul piano letterale, rimane sprovvisto di autosufficienza, per due essenziali motivi.

Il primo deriva da un’opzione letterale a cui il legislatore avrebbe potuto agevolmente fare ricorso, nel caso avesse inteso perseguire l’obiettivo di configurare la tipica prerogativa di

una presunzione letterale. La scrittura legislativa avrebbe dovuto essere, del tipo: “I singoli dati ed elementi risultanti dai conti costituiscono la prova degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra...”. In tal caso sarebbe risultato inequivocabile il significato probatorio delle omissioni causali in ordine ai movimenti di conto e l’evasione dei componenti di reddito sarebbe apparsa assecondata in modo compiuto dalla prova bancaria, idonea, quindi, almeno sul piano letterale, a supportare la legittimità dell’atto impositivo.

Il secondo motivo deriva dalla chiara mancanza (del tutto condivisa in Dottrina) di autonomo metodo di accertamento rinvenibile nella verifica bancaria, la quale non risulta affatto legislativamente affrancata dalle specifiche dinamiche presuntive come legislativamente pensate a governo delle ordinarie istruttorie di cui agli artt. 38, 39,40,41. Al contrario essa deve coordinarsi con le loro specifiche prerogative indiziarie di presunzione semplice o legale. Trascurare l’evidenza di tale relazione (resa palese proprio dalla lettera di legge “alla base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41”), priverebbe di ogni valore interattivo la verifica bancaria con le norme richiamate, in manifesto spregio del primo criterio esegetico enunciato all’art. 12 delle preleggi al codice civile.

La precisa connessione legislativa con le ordinarie metodologie accertative, obbliga, quindi, ad omogeneizzare la connotazione indiziaria della prova bancaria, con la fisiologica

portata indiziaria dei tipi di presunzioni endogene alle norme richiamate, per cui la prova bancaria usata nel contesto istruttorio dell'art. 39, Dpr 600/73 (che disciplina l'accertamento delle imprese e degli esercenti arti e professioni con obbligo di tenuta delle scritture contabili), venendo essa legislativamente rappresentata come semplice, interdice alla prova bancaria di qualificarsi in maniera diversa, costituendo la sua rivelazione la base di tale tipo verifica e non la sua conclusiva risultanza oggettiva.

L'evidenza, quindi, che deriva dal significato letterale, sistematico e storico della norma, è quella della natura di presunzione semplice della prova bancaria, sprovvista di particolari privilegi indiziari sbilanciati a favore dell'Amministrazione finanziaria. Specificamente sul piano dello scrutinio storico, solo la natura indiziaria semplice della prova bancaria appare coordinabile in modo coerente con lo spartiacque temporale avutosi con l'art. 18 della legge 413/1991, che non ha introdotto novità legislative di sorta in ordine al valore indiziario della prova bancaria, avendo il nuovo dato normativo, si torna a ripetere, solo reso libero il suo impiego, affrancandolo da tutti i suoi precedenti condizionamenti e vincoli.

Sin dall'indomani delle novità della L. 413/1991, il valore indiziario non autosufficiente della prova bancaria venne prontamente confermato dalla giurisprudenza di merito (6)

Veniva altresì sottolineato, a supporto di tale catalogazione probatoria della prova bancaria, l'impossibilità di spiegare altrimenti la copiosa

giurisprudenza che, nel caso di rinvenimento durante una verifica di assegni non giustificati, escludeva la legittimità dell'accertamento basato solo sull'omissione causale di essi, in assenza della corroborazione di altri elementi di prova (7)

Veniva, infatti, evidenziato, con l'avvallo dell'indicata giurisprudenza, come il significato informativo desumibile dalla matrice di un assegno esplicitasse unicamente una relazione di mera possibilità in ordine all'ipotesi di evasione fiscale, dal momento che disponeva di uguali prospettive di possibilità anche un'altra relazione congetturale (l'emissione dell'assegno per una provvista di liquidità da utilizzare in fatti privi di qualsiasi rilevanza impositiva). Dal momento, quindi, che l'emissione di un assegno interagisce necessariamente con un movimento di conto, la dottrina si domandava sulla base di quale astratto motivo avrebbe dovuto coordinarsi con gli autentici principi di governo della prova, un così diverso valore indiziario dell'omissione causale dell'assegno? Se, infatti, l'omissione giustificativa dell'assegno avveniva nel corso di una verifica in genere, essa non disponeva di alcun valore probatorio, mentre se la medesima omissione informativa avveniva nel corso di una verifica bancaria, essa si ergeva persino a presunzione legale. Il dissidio logico veniva avvertito come epidermico.

Ma, la mancanza di rinforzo indiziario a favore della Finanza, era smentito anche dalla stessa Amministrazione finanziaria, la quale con la nota 22 aprile 1980, n° 420334 (in Dir. Prat. Trib., I, 1980, pagg. 923 e ss.) e con le risoluzioni 4

ottobre 1980 n° 420473 (in Diritto pratica tributaria, I, 1981, pagg 286 e ss), 11 luglio 1981 n° 370886 (in Diritto pratica tributaria, I, 1981, pagg 1600 e ss); 4 giugno 1992, n° 530607 (In Bollettino tributario, 1992, pag 1850), confermava che “le violazioni rilevate in via presuntiva sulla base di movimenti finanziari possono essere sostenute nella misura in cui risultino acquisiti elementi che autorizzano a collegare tali movimenti con operazioni commerciali imponibili. Sarà cura dell’Ufficio pertanto, accertare se effettivamente sussistono concreti elementi, quali, ad esempio, lettere commerciali, ordinativi, ecc..., dai quali si possono trarre indicazioni certe, tali da poter dar luogo a presunzioni assistite da gravità, precisione e concordanza, al fine di stabilire se a fronte di tutti o taluni movimenti di capitali siano state poste in essere operazioni commerciali.”.

Ora, quindi, e conclusivamente:

- se anche nello storico intendimento valutativo del Ministero delle Finanze la prova bancaria era da intendere non come prova autosufficiente, ma solo come prova di supporto e completamento di valori indiziari già emersi e già correlabili con relazione specifica alle operazioni bancarie causalmente non giustificate,
- se con l’art 18 della Legge 413/1991, il Legislatore ha solo rimosso i numerosi vincoli ed ostruzioni, che in precedenza condizionavano il libero impiego della prova bancaria, senza, però, ingerirsi con innovative prerogative rispetto al passato, sul paradigma indiziaro della prova bancaria,

- se prima delle citate novità legislative, la prova bancaria veniva, quindi, generalmente intesa (inclusa l’Amministrazione Fin.) come presunzione semplice, in forza di quale astratto ordine di principi giuridici deve ritenersi volturata la prova bancaria in presunzione legale, con piena inversione dell’onere della prova a carico del contribuente?

A tale domanda la Corte di Cassazione, pur rimanendo ferma nella catalogazione della prova bancaria alla stregua di una presunzione legale con piena inversione della prova a carico del contribuente, non ha mai risposto.

MANIFESTE CRITICITÀ DI LOGICA INDIZIARIA QUALORA LA PROVA BANCARIA VENGA A CONFIGURARSI COME UNA PRESUNZIONE LEGALE NEI CONFRONTI DEGLI IMPRENDITORI AMMESSI ALLA TENUTA DI SCRITTURE CONTABILI SEMPLIFICATE E CHE UTILIZZANO PER FINI PROMISCUI IL CONTO CORRENTE.

In specifico ordine alla fattispecie degli imprenditori individuali e specificamente a quelli in contabilità semplificata (costituente la fattispecie soggettiva rimessa allo scrutinio della Corte Costituzionale, in ordine alla presunzione legale connessa ai prelievi) appare preliminarmente doveroso sottolineare come, nel caso si ritenga di configurare la presunzione bancaria alla stregua di una presunzione legale,

l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente verrebbe avversata proprio dai comuni canoni del fatto notorio e della regola di esperienza comune, che, come noto, sono alla base dell'inquadramento dogmatico della presunzione legale.

La pretesa, infatti, che il contribuente ricordi a distanza di anni, con analitica scansione temporale, i fondamenti causali di ogni singolo movimento di conto, anche di marginale significato numerario, raccorda un privilegio indiziario a favore della Finanza con un'attitudine di memoria che non partecipa dell'ordinaria condizione dell'uomo medio. Tale carenza di condizione comporta l'estraniamento della logicità inferenziale della presunzione dalla sua imprescindibile prerogativa che è quella di coniugarsi con la fisiologica natura delle cose, così come essa viene rilevata dalla naturale capacità percettiva dell'uomo.

In altri e più chiari termini, in dottrina si sottolinea, come affinché la presunzione possa costituire un'autentica *vis* dimostrativa, è necessario che essa abbia a supporto il governo degli eventi secondo le loro ordinarie dinamiche di rappresentazione in natura. Il cd fatto indotto deve, quindi, coincidere con il fatto notorio, così come l'uomo medio se lo prospetterebbe sulla base di una naturale logica di giudizio.

Se, pertanto un valore indiziario si fonda su prerogative persino *contra* natura, la presunzione viene destrutturata della sua stessa essenza. Chiedere, magari a distanza di cinque anni, ad un contribuente di rivelare il motivo causale di un

movimento in entrata di 1.000,00 euro, ed in caso di mancata trasparenza causale imputargli una corrispondente evasione, significa usare un'inferenza induttiva del tutto estranea al paradigma giuridico della presunzione in genere e, quindi, ancora di più estranea alla presunzione legale, sottesa alla quale il fatto notorio è presidiato dal preventivo scrutinio dello stesso legislatore. Il legislatore, infatti, può configurare una presunzione legale solo se alla sua base l'evento presunto è supportato da fondamenti naturali, da un fatto, cioè, che ordinariamente si verifica nella statistica degli accadimenti e risponde, quindi, all'aspettativa di naturale avveramento secondo il normale giudizio dell'uomo. Un'omissione di trasparenza informativa a distanza di anni, non risponde ad una logica induttiva di evasione perpetrata, ma più comunemente ad una dote di memoria che non partecipa della naturale condizione dell'uomo e su una naturale carenza di caratteristica umana non solo si può fondare il regime probatorio di una presunzione legale, ma neppure il regime indiziario di quella semplice.

E l'effetto compensativo a tale carenza di fisiologica attitudine di memoria nel tempo, non riesce a derivare dalla tenuta delle scritture contabili, soprattutto nel caso di tenuta dei semplificati registri previsti ai fini iva dagli artt. 22 e 24, Dpr 633/72, che non permettono alcuna precisa informazione in ordine alle analitiche dinamiche d'incasso. Ma soprattutto la preclusione di precisa trasparenza deriva dal fatto che il versamento nel conto corrente non

corrisponde alla medesima cadenza giornaliera delle annotazioni scritturali. A tale eterogeneità di riferimenti temporali, va poi ricongiunta la promiscua combinazione d'uso della liquidità per il sostenimento di spese per scopi d'impresa e per fini personali. In altri termini, se a fronte di tre incassi giornalieri per complessivi euro 3000,00, si ipotizza il congiunto sostenimento di spese d'impresa per 700 e prelievi di liquidità per spese personali di 400, con un finale versamento in banca alla fine del terzo giorno di 1.900,00 euro, qualora a distanza di cinque anni venisse chiesto all'imprenditore in questione di chiarire il fondamento causale del versamento della somma di euro 1.900,00, pena la sua conversione in evasione di iva e di reddito, sulla base di quale etica di diritto si potrebbe riuscire a dare copertura giustificativa a tale ripresa fiscale?

Per tali imprenditori la questione di fondatezza costituzionale è stata rimessa dal solo lato dei prelievi, ma la chiara natura di prova diabolica si ha anche dal lato dei versamenti, per cui la prorompente forza indiziaria della verifica bancaria e la pseudo prova contraria che essa inverte a tali piccoli operatori economici, avrebbe dovuto essere rimessa integralmente alla Consulta, proprio sulla base delle riflessioni sopra esposte.

La verifica bancaria, con le peculiarità probatorie della presunzione legale, non ha mai generato problemi di trasparenza informativa in ordine agli imprenditori strutturati (società con rilevanti dinamismi imprenditoriali nei mercati nazionali e internazionali) nei cui confronti solo

rarissimamente viene intrapresa e ancor più rarissimamente ha consentito e consente l'evidenza diretta di sacche di evasione. E' proprio nei confronti di professionisti e piccoli imprenditori che la prova bancaria viene usata e rischia di supportare livelli di riprese fiscali che, più che ricongiungersi causalmente ad autentica evasione, si fondano sulla prova contraria di diabolica esperibilità come sopra rappresentato.

Conclusioni

La Corte Costituzionale è tornata ad essere investita della questione sulla fondatezza costituzionale dei prelievi bancari nei confronti dei piccoli imprenditori che, per preciso permesso legislativo, non sono strutturati contabilmente, ma la verifica bancaria prospetta ben più sbilanciati privilegi indiziari a favore della Finanza, in quanto la prova diabolica non si ha solo dal lato dei prelievi, ma anche dal lato dei versamenti, ed in ordine a tale versante non appaiono immuni da vizi di costituzionalità anche le presunzioni legali ricongiunte ai versamenti dei professionisti, per le medesime ragioni sopra argomentate di combinazioni di liquidità in entrata ed in uscita, a fronte di promiscui usi professionali e personali.

L'indagine storica e letterale delle relative norme di legge, come evolutesi nel tempo, esposte nella prima parte del presente scritto, indicano quale dovrebbe essere la via della definitiva risoluzione della controversia in corso: la configurazione della prova bancaria a presunzione semplice non autosufficiente. Solo tale inquadramento dogmatico della presunzione bancaria riesce a

consentirne un uso del tutto rispondente al costituzionale diritto di difesa del contribuente. Solo la sua natura di prova di rinforzo e di mero supporto ad altri elementi indiziari già acquisiti consente, da una parte, di impedire alla Finanza di non fondare la ripresa fiscale sulla non esperibilità di una prova talora diabolica, invece che su un'autentica manifestazione di ricchezza evasa, e dall'altra parte, un composito scenario indiziario che consente al contribuente o di acquisire la piena consapevolezza del proprio comportamento fiscalmente illecito, non avversabile in sede contenziosa, o l'arbitrarietà della risultanza della verifica, con piene possibilità di resistenza in sede processuale.

La Corte Costituzionale è stata investita della questione di legittimità della prova bancaria nella sua configurazione di "presunzione legale relativa", in ordine al solo lato dei prelievi da parte degli imprenditori con scritture contabili semplificate, mentre, come si è sopra visto, l'indebolimento del diritto di difesa viene a rappresentarsi anche dal lato dei versamenti. Ogni qualvolta la liquidità generata dalle operazioni d'impresa viene promiscuamente usata per fini imprenditoriali e personali ed il saldo viene con cadenza temporale eterogenea versato in un conto corrente sempre usato promiscuamente, nessuna trasparenza informativa a distanza di anni si renderà mai possibile, in quanto avversata dalle naturali prerogative di memoria dell'uomo. O, quindi, il legislatore impone l'obbligo di tenuta di specifiche scritture di trasparenza dei movimenti finanziari,

o, se, per motivi di semplificazione non ritiene, come sinora non ha mai ritenuto, di imporre un simile aggravio di annotazioni scritturali, allora costituisce la negazione del diritto sulla prova una pretesa informativa che deve, come continua a sostenere in senso ormai granitico la Corte di Cassazione, arrivare ad un dettaglio ricognitivo dei singoli rapporti attivi e passivi, in congiunzione con un'analitica rivelazione delle singole cause giustificative di ogni accredito e prelievo. In tal caso, si ripete, si destruttura giuridicamente la presunzione nei suoi ineludibili fondamenti costitutivi, rappresentati dal fatto notorio e dalla naturale manifestazione dell'evento.

La Corte di Cassazione che negli ultimi anni, con sentenze sempre più stringate, ha sempre insistito sulla natura di presunzione legale della prova bancaria, solo vincibile con un dettaglio analitico di riferimenti soggettivi e oggettivi e mai per masse, si è sempre, però, tenuta distante dallo spiegare come partecipi delle caratteristiche della condizione umana, conferire trasparenza ad un complessivo incasso di 3.000,00 euro, speso per 700,00 euro in acquisti d'impresa e per 400,00 euro in spese personali e successivamente versato in banca per 1.900,00 euro. Non l'ha mai spiegato, semplicemente perché non si rende spiegabile in natura, ma ciò che è *contra* natura è persino l'antitesi del diritto sulla prova e non solo della presunzione legale.

E' per il momento auspicabile l'aspettativa di una sentenza di accoglimento da parte della Consulta in ordine alla censura costituzionale del rigore

della prova bancaria in relazione ai prelievi bancari. Ma tale auspicabile pronuncia dovrebbe venire intesa solo come un ulteriore step verso un complessivo arretramento a presunzione semplice non autosufficiente della prova bancaria in genere.

Il fatto che le Commissioni di merito continuino in talune occasioni ad affrancarsi dall'intendimento esegetico esposto in maniera sempre più semplicistica dalla Corte di Cassazione, denota il malessere giuridico che oggi verte in ordine al diritto sulla prova bancaria. Una qualsiasi metodologia accertativa non può mai essere legislativamente pensata per consentire agevoli scorciatoie alla verifica della Finanza, a discapito dell'effettività della capacità contributiva, in quanto in tal modo si urta sia con gli ineludibili principi che presidiano l'assetto costituzionale dell'obbligazione tributaria e sia con le prerogative sempre di rango costituzionale dell'azione di verifica.

- (1) si cfr, tra gli altri, Gabriele Sepio –Università di Roma, Tor Vergata, Fabio Massimo Silvetti – Università Luiss “Guido Carli”, “Limiti e potenzialità delle indagini finanziarie” in “Il Fisco”, n. 14/2015);
- (2) si cfr art 35 dpr 600/1973 e art 51bis dpr 633/1972, nella versione letterale antecedente la loro abrogazione avvenuta con la L. 30 dicembre 1991, n. 413),
- (3) si cfr Comm. Trib. Reg. di Perugia n.79/3/2013, Comm. Trib. Prov. di Rieti n. 139/1/13, Comm. Trib. Prov. di Roma n. 135/3/14, Comm. Trib. Prov. di Campobasso n. 181/2/14, Comm. Trib. Prov. di Reggio Emilia n. 240/3/14, CTR DI VENEZIA N° 794 del 15/06/2016.
- (4) A. Marcheselli, “Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali”, Milano 2010 Giuffrè Ed.
- (5) Giuseppe Verna, “ Sull’illegittimo automatismo nell’utilizzo reddituale dei soli importi risultanti dai conti bancari” in Boll. Trib. n° 22/2008)
- (6) Commissione tributaria di primo grado di Venezia, Sez IX, 17 giugno 1995 – 7 luglio 1995, n° 90, Commissione tributaria regionale di Venezia, sez. XII.
- (7) si cfr tra le altre Comm. Trib. Centr. Sez. XXVII, 11 febbraio 1993-1 maggio 1993 n° 1818, Sez. XXI 17 maggio 1991 – 3 febbraio 1992 n° 765, Sez XIII, 4 febbraio 1992 – 12 agosto 1992, n° 4715, Cass. Serz. 1 10 maggio 1991 – 29 aprile 1992, n° 5144.

RILEVANZA AI FINI TRIBUTARI DELL'ESTINZIONE DELLA SOCIETÀ

L'art. 28, co. 4 - D.Lgs. n. 175/2014 ha introdotto una presunzione di sopravvivenza della società "estinta" per cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese, una vera e propria fictio iuris che determina a tutti gli effetti una cancellazione "in due tempi", immediata per la collettività e postergata per lo Stato.

Il riconoscimento di una sorta di priorità dello Stato rispetto agli altri creditori sociali, la "riassegnazione" della rappresentanza all'ultimo liquidatore ed il conseguente possibile esercizio, ex art. 2949 c.c., dell'azione di responsabilità da parte dei soci, l'individuazione del corretto dies a quo per la decorrenza del termine di cinque anni, sono alcune delle principali criticità che saranno oggetto di trattazione.

di Giuseppe Avanzato

QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO E POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA

Il Decreto Legislativo del 17 gennaio del 2003, n. 6, Rubricato “*Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative*”, emanato in attuazione della Legge delega n. 366 del 2001, ha innovato radicalmente la precedente disciplina sull’estinzione delle società di capitali, cercando di dare alla stessa una maggiore organicità in armonia anche con la normativa comunitaria.

La riforma in questione, si poneva l’obiettivo di chiudere l’annoso dibattito fra due opposti schieramenti circa gli effetti dell’iscrizione della cancellazione dal registro delle imprese, ovvero, fra chi ne sosteneva la portata dichiarativa e chi, invece, ne sosteneva l’efficacia costitutiva.

Di fatto, il legislatore introducendo al secondo comma dell’art. 2495, l’inciso iniziale “*Ferma restando l’estinzione della società ...*”, sancì *apertis verbis* il cosiddetto “principio costitutivo” della cancellazione della società, anche in presenza di rapporti giuridici pendenti, con conseguente perdita della soggettività e capacità processuale da parte della società estinta.

Ciononostante, parte della giurisprudenza di merito e di legittimità continuava ancora a rimanere fedele all’impostazione ante riforma divenuta, frattanto, minoritaria¹, mentre al contempo si registravano numerose pronunce²

di indirizzo opposto. In particolare, secondo i giudici di legittimità la cancellazione dal registro delle imprese produceva l’estinzione della società anche in presenza di crediti insoddisfatti e di rapporti ancora non definiti, estendendo tali conclusioni alle cancellazioni avvenute prima della riforma del diritto societario, esclusi i rapporti esauriti e gli effetti già irreversibilmente verificatisi.

Sul punto, la dottrina poneva all’evidenza che la riforma attuava solo in parte le direttive della Legge delega, formalizzando in alcuni casi solamente prassi già in vigore e nulla disponendo in merito al regime di responsabilità per debiti non soddisfatti o per sopravvenienze attive e passive. In buona sostanza, il legislatore si limitò solamente a riproporre la disciplina vaga e non esaustiva già prevista nel vecchio testo dell’art 2456 c.c.

Posero fine all’annoso contrasto, le ormai note sentenze gemelle delle Sezioni Unite del 22 febbraio 2010, nn. 4060, 4061 e 4062, con cui il Supremo consesso sanciva definitivamente l’efficacia costitutiva della cancellazione dal registro delle imprese. In ambito tributario, le pronunce vennero principalmente ricordate per l’importante statuizione circa la notifica degli atti impositivi indirizzati alla società estinta, i quali, dovevano considerarsi inesistenti e privi di ogni effetto giuridico se notificati, appunto, ad un

¹ Cass. Pen sez II 12 maggio 2010 n35001; Cass Sez III 15 gennaio 2007 n 646; Cass Sez III 02 marzo 2006 n 4652

² Cass. civ. Sez. I, 28-08-2006, n. 8618; Cass. civ. Sez. I, 28-08-2006, n. 18618; Cass. civ. Sez. lavoro, 18-09-2007, n. 19347; Cass. civ. Sez. II Sent., 15-10-2008, n. 25192; Cass. civ. Sez. II Sent., 15-10-2008, n. 25192; Cass. civ. Sez. I Sent., 12-12-2008, n. 29242; Cass. civ. Sez. III Sent., 13-11-2009, n. 24037.

soggetto estinto; così come doveva essere preclusa, allo stesso tempo, la possibilità per gli Uffici competenti di emanare o notificare atti anche solo istruttori (inviti a comparire; P.V.C., ecc.). La tutela dei creditori non veniva intaccata poiché gli stessi potevano far valere la loro pretesa sia nei confronti dei soci - *“fino alla concorrenza delle somme riscosse in base al bilancio finale di liquidazione”* -, che nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento fosse dipeso da colpa degli stessi, come previsto dall'art.2495 c.c.. Dunque, gli atti impositivi avrebbero dovuto essere notificati ai soggetti fiscalmente responsabili e non più alla estinta società.

A seguito della modifica legislativa, si aprì la questione circa l'eventuale efficacia retroattiva dell'estinzione della società. Non avendo, la novella natura interpretativa o ricognitiva della previgente disciplina³ ne venne negata la retroattività, onde per cui, l'effetto estintivo per le società già cancellate si produceva non già dall'iscrizione, ma dal momento dell'entrata in vigore della nuova disciplina⁴. Intervenero nuovamente le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con le pronunce nn. 8426 e 8427 del 2010⁵, nelle quali statuivano una deroga a tale principio ammettendo la possibilità di “resurrezione” delle società liquidate e cancellate dal registro delle imprese attraverso

l'applicazione dell'art. 2191 c.c, cioè nell'ipotesi in cui l'iscrizione della cancellazione avveniva in violazione delle norme che disciplinavano il processo di liquidazione.

Tre anni dopo, le Sezioni Unite tornarono ancora una volta a pronunciarsi sul tema delle società estinte con le sentenze, nn. 6070, 6071 e 6072 del 12 marzo 2013⁶ con le quali circoscrivevano gli effetti delle pronunce nn. 8426 e 8427 del 2010 alle sole ipotesi specificamente prevista dall'art. 2191 c.c.⁷, al fine di fornire da un lato certezza ai rapporti giuridici e dall'altro individuare le conseguenze sul piano processuale derivanti dall'estinzione dell'ente societario.

Con l'avvento del D.Lgs. n. 175 del 2014 - Decreto Semplificazioni -, il legislatore ha stravolto quelle certezze giuridiche che a fatica si erano fatte strade sino a quel momento, introducendo all'art. 28, co. 4, una deroga in seno alla disciplina generale degli effetti dell'estinzione dell'impresa societaria, valevole ai soli fini fiscali.

GLI EFFETTI DELLA CANCELLAZIONE DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI DOPO L'INTRODUZIONE DEL D.LGS N. 175/2014.

Il nuovo provvedimento normativo di fatto rende più agevole l'operato dell'Amministrazione Finanziaria tributandole, senza timore di smentite, il titolo di “creditore privilegiato”.

3 Cfr. BINA, *Le società in Riv. dir. proc.*, 2011, 1, 203.

4 Corte di Cassazione, SS.UU., sent. n. 4061/2010.

5 Cfr. art. 2191 cod. civ.- cancellazione d'ufficio: se un'iscrizione è avvenuta senza che esistano le condizioni richieste dalla legge, il giudice del registro, sentito

l'interessato, ne ordina con decreto la cancellazione (art. 2312 c.c).

6 In precedenza, occorre richiamare anche l'ordinanza delle Corte di Cassazione del 03.11.2011, n. 22863.

7 N.S. Di Paola, *Scioglimento e liquidazione di società di capitali*, Milano, 76, 2012.

Le novità riguardano sostanzialmente due aspetti: da un lato, la disciplina sulla c.d. “sopravvivenza” ai fini fiscali delle società cancellate; dall’altro, la presunzione di sottrazione di attivi al soddisfacimento di crediti fiscali in capo ai liquidatori, ai fini della peculiare responsabilità di cui all’art. 36 - D.P.R. n. 602/1973.

Proprio su quest’ultimo aspetto, riguardante il rischio di non applicabilità della disciplina sulla responsabilità in capo agli ex soci e liquidatore, in caso di estinzione della società, si potrebbe rinvenire la motivazione che ha indotto il legislatore ad integrare la normativa sull’estinzione delle società introducendo, appunto, l’art. 28, co. 4 citato.

La novella ha statuito che **“ai soli fini della validità e dell’efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l’estinzione della società di cui all’articolo 2495 del Codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese”**.

Ed al successivo quinto comma si legge: *“All’articolo 36 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, sono apportate le seguenti modificazioni:*

a) il comma primo è sostituito dal seguente: «I liquidatori dei soggetti all’imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all’obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del

pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all’assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all’importo dei crediti d’imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.»;

b) al comma terzo è aggiunto il seguente periodo: «Il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria.».

Dalla disamina del testo normativo si evince che l’articolo in esame, sulla falsa riga di quanto già introdotto dall’art 10 della Legge fallimentare, ha introdotto una presunzione di sopravvivenza della società “estinta” per cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese, una vera e propria *fiction iuris* che determina, a tutti gli effetti, una cancellazione “in due tempi”, immediata per la collettività e postergata per lo Stato, sebbene, limitatamente alle ipotesi in cui il Fisco debba effettuare la sua attività di *“liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi”*. È chiaro che trattasi di una presunzione di sopravvivenza della società “pro fisco”, ovvero, il riconoscimento di una sorta di priorità dello Stato rispetto agli altri creditori, come se la cancellazione, sul versante tributario, godesse di un trattamento differenziato. Tale deroga, seppur concepita per una maggiore protezione degli interessi dell’Erario e, quindi, *latu sensu*

della collettività, di fatto attribuisce un maggior valore o una maggiore rilevanza proprio ai crediti statali rispetto a quelli di qualsiasi altro soggetto. Un punto cardine della riforma che è stato oggetto di ampio dibattito ha riguardato l'individuazione dell'efficacia temporale entro quale la norma trova applicazione, ovvero, se questa abbia, nello specifico, efficacia retroattiva o disponga solo per il futuro. A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate, nelle due circolari n. 31/14 e n. 6/15 del 19 febbraio 2015, ritenne che la norma in commento abbia natura procedurale ed in quanto tale si applicherebbe con efficacia retroattiva trovando, quindi, applicazione *“anche per attività di controllo fiscale riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della data di entrata in vigore del decreto.”*

In pratica, per l'Amministrazione finanziaria sarebbero fatti salvi gli atti di accertamento, di liquidazione e di riscossione oggetto di contenzioso e notificati a società cancellate prima dell'entrata in vigore del Decreto semplificazioni, compresi quelli già oggetto di contenzioso impugnati prima del 13 dicembre 2014. Inoltre, secondo l'Ufficio finanziario il soggetto destinatario della notifica degli atti di accertamento e riscossione, sarebbe rappresentato non già dai soci (eredi universali ante novella), ma dalla stessa società estinta, la

quale sarà legittimata ad impugnare gli atti notificati.

Infine, a parere dell'Ufficio fiscale, con riferimento ai giudizi pendenti, verrebbe preclusa la dichiarazione di interruzione del processo e di cessazione della materia del contendere, con il risultato che il processo dovrebbe continuare nei confronti della società estinta e degli organi rappresentativi costituiti in giudizio, mentre, per i giudizi interrotti (ex art. 299 c.p.c.) andrebbero riassunti dalla medesima società e non dai soci.

La visione dell'Agenzia delle entrate sin qui delineata è stata smentita sia dalla giurisprudenza di merito⁸ che di legittimità.

Infatti, la giurisprudenza tributaria ha più volte affermato che tutte le disposizioni che modificano i dettami sull'onere della prova non potranno mai avere effetto retroattivo in quanto verrebbero violati i principi costituzionali sanciti dall'art 24, che disciplina il diritto di difesa, e dall'articolo 111 e cioè il diritto ad un giusto processo.

Principio da più parti confermato dalla giurisprudenza anche di legittimità, secondo la quale le disposizioni che variano *“in corsa”* non possono essere considerate norme di natura procedurale bensì di natura *“sostanziale”*, poiché la loro applicazione comporta una decisione di merito, accoglimento o rigetto, della domanda. Su tutte si richiama la sentenza n. 6743 del 2015 della Corte di Cassazione in cui i giudici oltre a

⁸ Già la C.T.P. di Reggio Emilia nel febbraio 2015 aveva manifestato il convincimento della non retroattività della norma individuando diversi profili di incostituzionalità.

In termini, Ctp di Massa, sent. n. 19/2016; Ctr Milano, sent. n. 1757/2016; Ctr Aosta, sent. n. 7/2016.

citare l'art 11 delle Preleggi – “*la legge non dispone che per l'avvenire*” – richiamano anche l'art. 3, co. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente secondo il quale “*le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo se non nei casi di interpretazione autentica*”.

Dunque, la Corte di Cassazione ha posto definitivamente fine alla questione non avendo la novella normativa valenza interpretativa, neppure implicita, né efficacia retroattiva, sconfessando la tesi della sua retroattività paventata dall'Agenzia delle entrate. Ne deriva che, il differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495 c.c., secondo comma operante nei confronti soltanto dell'Amministrazione finanziaria e degli altri Enti creditori o di riscossione indicati nello stesso, con riguardo a tributi o contributi si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese, che costituisce il presupposto di tale differimento, sia presentata nella vigenza della nuova disciplina o successivamente⁹.

CONSEGUENZE PROCESSUALI DELLA CANCELLAZIONE DELLA SOCIETÀ DAL REGISTRO DELLE IMPRESE

Prima della modifica dell'art. 2495, co. 2, c.c., l'orientamento giurisprudenziale prevalente riteneva che anche dopo la cancellazione dell'iscrizione della società nel registro delle imprese questa conservasse sia la capacità giuridica, sia la legittimazione attiva e passiva in giudizio.

A seguito delle novità introdotte con la riforma del 2003 e dell'intervento delle Sezioni Unite nel 2010, si sancì la perdita da parte della società della legittimazione attiva e passiva e successori/eredi venivano considerati automaticamente gli ex soci che acquisivano la legittimazione nei processi in corso. Tuttavia, qualora l'evento estintivo si fosse verificato in corso di giudizio, questo non potevasi automaticamente interrompere se non a seguito della dichiarazione da parte del difensore della società cancellata dal registro delle imprese¹⁰. Ne conseguiva, in tale ipotesi, l'obbligo di riassunzione da parte degli ex soci, pena l'estinzione del giudizio per inattività delle parti. Allo stesso tempo, il giudice in assenza di dichiarazione o prodromo sua non poteva dichiarare la cessata materia del contendere¹¹

⁹ Si richiamano: C. Cass., ord. 28.03.2017, n. 7989; ord. 4.09.2017, n. 20752; ord. 11.12.2019, n. 32304; ord. 14.02.2020, n. 3750; sent. n. 7923/16, sent. n. 8140/16; sent. n. 15648/15, sent. n. 19142/16, sent. n. 11100/17.

¹⁰ I soci succedono anche qualora non siano destinatari della distribuzione dell'attivo con il bilancio finale di liquidazione, o non in modo sufficiente; in tal caso però i soci possono opporre il limite di responsabilità ex art. 2495 c.c., ove si tratti di società di capitali, rendendo

insussistente l'interesse del creditore ad agire contro quel socio.

¹¹ Tale concetto sarà successivamente ribadito dagli stessi giudici di legittimità anche nelle sentenze del 15 aprile 2010, n. 9032 e dell'8 ottobre 2010, n. 20878. Salva l'eccezione di cui all'art. 10 della Legge fallimentare, ai sensi del quale è previsto che una società possa essere dichiarata fallita entro l'anno dalla sua cancellazione dal registro, con l'inevitabile conseguenza che la stessa starà in giudizio dinnanzi al competente

poiché ciò avrebbe comportato la reviviscenza del debito fiscale. Infatti, l'evento estintivo non determina automaticamente l'estinzione dei debiti ancora insoddisfatti, principio che fu successivamente confermato ancora una volta dalle Sezioni Unite nel 2013¹².

Con l'intervento della novella del 2014, questo fenomeno successorio non trova più ragione di esistere, in quanto si pone in aperta contraddizione con la "sopravvivenza" della società, la quale ovviamente, nei giudizi pendenti non potrà essere considerata estinta, né "venuta meno" agli effetti degli art. 110 e 111, secondo comma, c.p.c., o "morta" ex art. 299 ss. c.p.c..

Durante i cinque anni, infatti, la società non perde né la capacità di essere parte del giudizio, né la capacità processuale, la rappresentanza organica permane in capo al precedente liquidatore, in virtù, pare, di una *prorogatio ex lege*; mentre, nel passaggio da un grado all'altro di giudizio la società, in persona del liquidatore

"prorogato", rimane legittimata a proporre e ricevere l'impugnazione.

Tale differimento quinquennale non opera in riferimento al meccanismo successorio facente capo ai soci, ma ha il solo scopo di rendere valida ed efficace la notifica degli atti impositivi alla società cancellata, ma non ancora estinta ai fini fiscali. Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria, al fine di ottenere un ristoro del proprio credito, nella prassi sta operando con l'immediata aggressione della sfera giuridica degli ex soci, considerandoli a pieno titolo quali successori della rediviva società e, pertanto, passibili di procedure esecutive.

Da più parti la dottrina sostiene che la principale ratio sottesa dell'art. 28, quarto comma, consista nel permettere all'Amministrazione finanziaria di definire la propria pretesa fiscale nei confronti della società "estinta", consentendogli di possedere il titolo - "certezza legale del tributo"¹³ - necessario per la proposizione, ai sensi dell'art. 36 - D.P.R. n. 602/1973 dell'azione di

organo giudicante, l'estinzione determinerà un evento interruttivo del processo, e, in tale ipotesi, la legittimazione processuale si trasferisce ai soci automaticamente ai sensi dell'art.110 c.p.c., che recita: "quando la parte viene meno per morte o per altra causa, il processo è proseguito dal successore universale o nei suoi confronti.

12 Da Cass., ordinanza 18.6.2012, n. 9943, cit. e ordinanza 10.8.2012, n. 14390, rispettivamente in tema di società di persone e di capitali, nonché da Cass., ordinanza 28.9.2012, n. 16606, sul giudizio di equa ripartizione. La soluzione accolta ha avuto il plauso della dottrina: in senso per lo più favorevole cfr., infatti, Consolo, C., Godio, F., Le sezioni unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria «ritrovata» (o quasi), in *Corr. giur.*, 2013, 691, i quali dissentono solo dalla soluzione processuale al momento dell'impugnazione, perorando una soluzione legislativa che eviti il litisconsorzio necessario fra gli ex soci; La Croce, G., Gli effetti della cancellazione delle società dal registro delle imprese e il fallimento delle società cessate, in *Fallimento*, 2013, 831,

che perora una diversa soluzione (la legittimazione processuale dei soci) solo per la dichiarazione di fallimento; Cottino, G., La difficile estinzione della società: ancora un intervento (chiarificatore?) delle Sezioni unite, in *Giur. it.*, 2013, 862, il quale dissente sulla natura dichiarativa della cancellazione nelle società personali e della rinuncia tacita per talune situazioni.

13 Vale a dire la definitività dell'atto impositivo, per mancata impugnazione o a seguito di sentenza passata in giudicato. Si richiama la sentenza della Cass. 8 gennaio 2014, n. 179, secondo cui in tema di responsabilità dei liquidatori ex art. 36 - D.P.R. n. 602/73, la condizione della certezza legale del tributo deve sussistere al momento dell'esercizio dell'azione di responsabilità da parte dell'amministrazione finanziaria e non a quello del deposito del bilancio finale di liquidazione ad opera del liquidatore, mentre quest'ultimo ha l'onere di provare l'insussistenza dei presupposti del debito (quali la mancanza di attivo nel patrimonio sociale) ovvero l'incertezza del debito stesso.

responsabilità nei confronti degli ex soci e del liquidatore, essendo preclusa l'operatività dell'art. 2495 c.c. per tutto il corso del quinquennio.

Una volta perfezionatosi tale presupposto¹⁴, l'Amministrazione finanziaria pare possa rivolgersi agli ex soci per il fatto stesso che essi abbiano percepito somme o beni sociali ed entro i limiti normativamente segnati, ovvero nei confronti degli ex liquidatori facendo valere il comportamento "colpevole" da essi eventualmente posto in essere. In ogni caso, l'azione di responsabilità non ha ad oggetto il momento formativo della pretesa nei confronti della società, sulla quale, comunque, la responsabilità è commisurata, bensì, su fatti ulteriori rispetto all'obbligazione tributaria.

Infatti, la Corte di Cassazione nell'ordinanza del 27 aprile 2021, n. 25710 ha confermato che la responsabilità posta dall'art. 36 cit. a carico di liquidatori ed amministratori di società in liquidazione riguarda una particolare ipotesi di responsabilità per obbligazione propria *ex lege* avente natura civilistica e non tributaria, poiché trova il suo fondamento in un credito civilistico scaturente dalla violazione degli artt. 1176 e 1218 c.c. Tuttavia, la pretesa tributaria avanzata nei confronti della società ne costituisce l'imprescindibile presupposto.

I supremi giudici, non omettono di rilevare che, ancorché avente natura civilistica, il manifestarsi dei presupposti della responsabilità ex art. 36 cit. pongono in capo all'Amministrazione finanziaria l'onere di accertarla con atto "motivato" da notificarsi ai sensi dell'art. 60 - D.P.R. n. 600/1973.

Infatti, nella precedente ordinanza n. 28401 del 2020, la Corte di Cassazione aveva sottolineato che l'accertamento della responsabilità del socio richiede l'adozione di un atto specifico, dalla cui motivazione si evinca non solo il presupposto, ossia il debito della società, ma anche la destinazione del patrimonio a terzi o a soci, o un'indebita preferenza per altri creditori, in violazione dei diritti del Fisco creditore.

Il nodo centrale dell'ordinanza lo si rinviene nella statuizione dell'impossibilità di considerare le figure del socio e del liquidatore come corresponsabili solidali della società di capitali derivandone la illegittimità della notifica degli atti della società direttamente nei loro confronti.

La questione venne risolta dopo che, dal dicembre 2014, ai fini fiscali la società estinta venne considerata ancora in vita. Tuttavia, osservando il testo dell'art. 36 cit. successivo alle modifiche introdotte dal decreto del 2014, le conclusioni cui perviene il Supremo Consesso non sono destinate a mutare. Di fatto, rimane in ogni caso esclusa, a

¹⁴ L'accertamento tributario nei confronti della società costituisce l'antecedente logico-giuridico dell'accertamento nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano. Secondo la Cass. 16 luglio 2014, n. 16294 la contemporanea pendenza del processo sull'avviso di accertamento societario e sull'avviso di accertamento nei confronti del socio comporta o

un'ipotesi di litisconsorzio, o la sospensione del processo sull'avviso di accertamento nei confronti del socio sino alla definizione, con sentenza passata in giudicato, del processo sull'avviso di accertamento nei confronti della società, o la riunione dei processi.

seguito della mancata percezione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, la riscossione nei confronti dei soci delle imposte dichiarate e non versate dalla società estinta, poiché, sebbene questi siano immediatamente qualificabili come successori, rispondono delle obbligazioni societarie nei limiti di quanto eventualmente percepito sulla base del piano di riparto di cui al bilancio finale di liquidazione¹⁵.

LE CONSEGUENZE DELLA “SOPRAVVIVENZA FISCALE” IN TEMA DI POTERI DEL LIQUIDATORE DELLA SOCIETÀ CANCELLATA.

Altra questione legata al ritorno in vita della società cancellata dal registro delle imprese, concerne la figura del liquidatore ed i poteri dallo stesso esercitati.

Sul punto la precedente disciplina prevedeva che dopo l'approvazione del bilancio di liquidazione e l'iscrizione della cancellazione della società nel registro delle imprese, questi esauriva i propri compiti e funzioni.

Con l'introduzione dalla novella legislativa, il liquidatore riacquista, “*ai soli fini indicati*” dalla norma, la rappresentanza della società estinta sia sul piano sostanziale che processuale, tuttavia, non vi è opinione unanime se si tratti di *prorogatio ex lege* o di *perpetuatio*. Ad in ogni modo, prendendo spunto dalla *fictio iuris* di cui

all'art 10 della Legge fallimentare, nello specifico è fuor di dubbio che il liquidatore, “prorogato” ex art. 28 cit., deve poter non soltanto ricevere le notifiche degli atti dagli enti creditori, ma anche opporsi agli stessi ed eventualmente, se necessario, conferire mandato alle liti¹⁶.

Questi, sarà “*costretto ad assumersi l'onere di pagamento delle spese fatto salvo poi il diritto di richiedere indietro le somme versate e ottenere il rimborso dai soci*”, sia pure nei limiti di quanto da questi riscosso a seguito della liquidazione¹⁷.

La dottrina si è interrogata, inoltre, se la *prorogatio* del liquidatore porti con sé anche quella dell'assemblea e/o addirittura dell'intero vincolo sociale conducendo “*de facto*” alla resurrezione della società. La risposta a questi interrogativi non può che essere negativa, in quanto l'art. 28 cit. ha introdotto una mera *fictio iuris*, non la reviviscenza della società, in altre parole si finge che torni in vita.

Infine, occorre porre in evidenza una questione tutt'ora rimasta aperta. Se è vero che il liquidatore non possa rifiutare l'incarico in presenza di un atto notificato al termine dei 5 anni, per il quale lo stesso avrebbe l'obbligo di difesa, tuttavia, non potendosi considerare operativa la sospensione della prescrizione ex art. 2491c.c., nel caso in cui questi, non si adoperi rimarrebbe preclusa l'eventuale azione

¹⁵ Cfr. C.T.P., di Catania, sent. 4.11.2021, n. 8245 – C. Ferrar, S. Schillaci, “Prime (ostiche) applicazioni pratiche del differimento quinquennale dell'estinzione della società”; in GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria 3/2022.

¹⁶ La circostanza che il liquidatore dopo la cancellazione della società possa ancora ricevere atti intestati

all'ente ormai cessato nonché impugnare gli stessi innanzi al giudice competente è, ancora oggi, oggetto di discussione.

¹⁷ Tuttavia, il liquidatore non sarebbe titolato a richiedere agli ex soci la restituzione delle somme da essi percepite in base al bilancio finale di liquidazione.

di responsabilità da parte dei soci, ai sensi dell'articolo 2949 c.c.

CONCLUSIONI

Come si è osservato, le modifiche introdotte dal Decreto semplificazioni sono in alcuni casi distoniche rispetto alla normativa vigente in materia.

Il Legislatore delegato introducendo, con l'art 28, co. 4 – D.Lgs. n. 175/2014, la presunzione di sopravvivenza della società per cinque anni, riconosce a tutti gli effetti una sorta di priorità dello Stato rispetto agli altri creditori, come se la cancellazione, sul versante tributario, godesse di un trattamento differenziato pro-fisco. Di fatto, tale deroga, seppur concepita per una maggiore protezione degli interessi dell'Erario e, quindi, *latu sensu* della collettività, attribuirebbe un maggior valore o una maggiore rilevanza proprio ai crediti statali rispetto a quelli di qualsiasi altro soggetto.

Nel vigore della nuova disciplina, infatti, ci si trova davanti ad una cancellazione a due velocità, immediata per tutti, postergata per lo Stato.

In questo contesto è entrata a gamba tesa, per utilizzare una terminologia calcistica, l'Amministrazione Finanziaria sostenendo, in svariate circolari, che nella fase contenziosa tutte le notifiche o gli atti di accertamento devono essere intestati alla società estinta, sebbene abbia anche ricordato che in ogni caso la sopravvivenza della società si fonda su di una finzione e che nei fatti la società non è più "in vita".

Anche sul piano processuale l'intervento del legislatore ha stravolto i principi che si erano

consolidati in giurisprudenza ed in dottrina. Infatti, dalla lettura della norma si ricava che, contrariamente a quanto prima avveniva, non sussistono più i presupposti per sostenere che, a seguito della cancellazione, si verifichi una causa interruttiva del processo da, eventualmente, riassumere a cura degli ex soci; l'impugnazione deve essere promossa sempre nei confronti della società e non nei confronti degli ex soci, in quanto la disposizione in esame richiama espressamente gli "atti del contenzioso".

Un aspetto oggetto di ampio dibattito in dottrina riguarda la disciplina riferita alla "riassegnazione" della rappresentanza all'ultimo liquidatore, lasciando aperti alcune criticità che ancora non hanno trovato soluzione, come ad esempio la sostituzione o revoca del liquidatore nel caso in cui per cause oggettive non esista più l'ultimo rappresentante legale, non esistendo più l'organo assembleare o la inoperatività della prescrizione *ex art. 2491 c.c.* nel caso in cui gli ex soci vogliano promuovere un'azione di responsabilità nei confronti del liquidatore ai sensi dell'art. 2949 c.c..

In ultimo, ci si pone la questione di quali siano dal punto di vista sostanziale e processuale le conseguenze che si verificano al termine della finestra temporale creata dall'art 28 cit. quando cioè, terminata la *fictio juris*, la società torna ad essere considerata estinta anche per il fisco. Preliminarmente, si può senza dubbio affermare che l'art 2495 c.c. torna ad esplicitare i suoi effetti in quanto nuovamente e pienamente operativo. Sul piano sostanziale, qualora non si sia raggiunta la certezza legale del tributo nel

quinquennio, si avrebbe la ripresa della pretesa tributaria nei confronti dei soggetti fiscalmente responsabili (*ex art. 36 - D.P.R. n. 602/1973 o ex art. 2495 c.c.*) facendo salvi tutti gli atti e gli avvisi notificati alla società nel periodo precedente che sono considerati validi ed efficaci. Sul piano processuale, invece, all'indirizzo sostenuto dalle sentenze delle S.U del 2013, che porta ad inquadrare l'ipotesi ad una successione *sui generis* e, quindi, all'applicazione degli art 110 e 299 ss c.p.c. (e dell'art 2495 c.c.) o alla successione a titolo particolare disciplinata dall'art 111 del c.p.c., si contrappone un nuovo indirizzo giurisprudenziale, che si è affermato a partire dal 2014 che sostiene la tesi dell'ultrattività del mandato alle liti e l'attuazione degli art. 299 ss del c.p.c. la cui applicazione però al processo tributario appare più complessa rispetto al processo civile.

Solo un nuovo intervento legislativo potrebbe porre fine alle questioni ancora aperte sorte dall'inventiva dello stesso legislatore di creare delle società "fantasma". Nelle more, pare che la strada corretta da percorrere sia l'impugnazione da parte dell'ex liquidatore dell'atto impositivo emesso e notificato alla società temporaneamente "risuscitata" ed il contestuale intervento adesivo degli ex soci, che hanno un interesse indiretto al

venir meno dell'atto impositivo da cui potrebbe scaturire un accertamento di responsabilità a loro carico¹⁸.

18 I. Pellicchia, G.Monte, "Inammissibile il rimborso IVA agli ex liquidatori a seguito dell'estinzione della

società", GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria 7/2021.

IL RIADDEBITO DELL'IMPOSTA DI BOLLO DA PARTE DEI SOGGETTI FORFETTARI, TRA NORMATIVA APPLICABILE E RIFLESSIONI IN AMBITO PROFESSIONALE

Con la recente risposta a interpello n. 428/2022 l'Agenzia delle Entrate ha di fatto confermato ciò che (seppur implicitamente) aveva già sostenuto con un proprio precedente di prassi del 2020, argomentando circa l'imponibilità reddituale del riaddebito dell'imposta di bollo effettuato dai soggetti c.d. forfettari ai propri committenti. Anche in considerazione dello stupore manifestato da diversi operatori nei confronti di simile documento amministrativo, occorre svolgere alcune considerazioni non tanto – e non solo – in merito alla normativa applicabile alla fattispecie, proponendo altresì, al contempo, qualche spunto nell'ottica della pratica professionale.

di Francesco Paolo Fabbri

Premessa

La risposta a interpello n. 428 del 12/08/2022, sulla rilevanza fiscale del riaddebito dell'imposta di bollo da parte dei c.d. soggetti forfettari¹ – risposta arrivata un po' come un “fulmine a ciel sereno” durante la scorsa estate – ha destato più di una perplessità (e qualche preoccupazione) per gli operatori. Ciò in quanto, sebbene l'imponibilità del bollo per i forfettari² rappresenti una questione in molti casi sostanzialmente trascurabile³, in taluni “casi limite” essa assume invece una rilevanza potenzialmente drastica: si tratta delle fattispecie in cui, includendo l'importo dei riaddebiti in discorso, il forfettario si trova a dover fuoriuscire dal regime agevolato (anche se a partire dal successivo periodo d'imposta). Circostanza che, con massima probabilità, ha luogo senza che, *illo tempore*, il contribuente abbia tenuto conto del bollo rifatturato ai propri committenti nella determinazione della base imponibile⁴; sicché quest'ultimo potrebbe essere in seguito sottoposto ad una verifica fiscale nell'ambito della quale l'Amministrazione finanziaria gli contesterebbe – in linea con la citata risposta a interpello n. 428/2022 – che, a causa della rilevanza del bollo richiesto in rivalsa ai clienti, lo stesso abbia per l'appunto superato il

limite di reddito per permanere, l'anno successivo, nel regime di cui alla Legge 190/2014. Il tutto, ça va sans dire, con una ripresa fiscale complessiva (a titolo di imposte dirette e IVA unitamente alle relative sanzioni, anche per la solidarietà con le omissioni sulle eventuali ritenute che non siano state effettuate) in grado di assumere, come già anticipato, un'entità senz'altro non marginale.

Pertanto, vista la centralità della questione per tutti i soggetti che rientrano nella casistica vista in precedenza, si procederà nel prosieguo con un esame, in primo luogo, della *normativa* applicabile all'imposta di bollo così come del trattamento fiscale in caso di relativo riaddebito, per poi passare al commento del recente *parere di prassi* – in modo da vagliarne la correttezza interpretativa – terminando con alcune riflessioni in merito a ciò che la vicenda può “ispirare”, in particolare, in capo ai consulenti fiscali.

L'imposta di bollo sulle fatture: disciplina applicabile

Per comprendere se l'imposta di bollo addebitata in fattura ai clienti, da parte coloro che devono procedere con la relativa apposizione sul medesimo documento fiscale⁵, vada o meno assoggettata a tassazione in capo ai cedenti,

¹ Coloro che applicano il regime di cui all'art. 1, commi 54 e ss. della Legge 190/2014 e successive modifiche.

² Pur non riguardando a ben vedere solamente tali soggetti, bensì tutti i contribuenti che procedono con la relativa imputazione “a valle”.

³ Ciò accade, nello specifico, in tutte le ipotesi in cui, anche considerandosi rilevanti a fini fiscali i riaddebiti dell'imposta di bollo, il soggetto che opera nel suddetto regime per cui sussiste il limite di reddito pari ad euro 65.000 non supera tale soglia pur in presenza del “ribaltamento” dell'onere in questione. Situazione in cui, pertanto, il mero fatto di dover adempiere le imposte sui bolli fatturati ai propri clienti non risulta per nulla “materiale” – volendo utilizzare un termine afferente all'ambito della revisione legale.

⁴ Anche perché, qualora il soggetto fosse stato conscio del fatto di non poter più rientrare l'anno successivo nel regime forfettario, egli avrebbe operato di conseguenza (senza quindi risultare sanzionabile e/o meritevole di riprese fiscali di sorta da parte del Fisco); oppure, diversamente ma in maniera parimenti presumibile, lo stesso contribuente avrebbe “modulato” i propri incassi – anche considerando i riaddebiti del bollo – in modo da non superare il suddetto limite di ricavi evitando quindi comunque qualsiasi problema.

⁵ Quanto si dirà, occorre evidenziarlo, a prescindere dalle concrete modalità di adempimento dell'imposta di bollo (quindi anche nel caso in cui la stessa venga assolta in modalità virtuale).

occorre partire dalla norma di riferimento, ossia il D.P.R. 642/1972 sulla “*Disciplina dell’imposta di bollo*”. Decreto che, all’art. 1⁶ stabilisce che “*Sono soggetti all’imposta di bollo gli atti, i documenti e i registri indicati nella annessa tariffa*”, potendosi ulteriormente notare come l’art. 13, comma 1 della Tariffa, parte prima⁷, disponga che vadano assoggettate all’imposta⁸, fin dall’origine e fra gli altri documenti, le **fatture** che:

- riportano una somma addebitata superiore ad euro 77,47, e che al contempo
- non risultano soggette ad IVA.

In proposito va poi notato – come peraltro reso noto già da tempo dai documenti di prassi che verranno esaminati in seguito – che l’obbligo di apporre il contrassegno sulle fatture o ricevute è a carico del soggetto che consegna o spedisce il documento, quindi, se si tratta di professionista forfettario, ovviamente a carico di quest’ultimo: ciò accade proprio in quanto l’imposta di bollo è dovuta, come si è detto, “fin dall’origine”, ossia nel momento in cui i documenti in esame vengono formati (da parte dello stesso professionista, nella fattispecie).

Ciò fa sì che, in sede di successivo riaddebito dell’onere in questione, il professionista debba in ogni caso considerarlo come risultante a suo

carico, senza invece poter ritenere che si tratti di una spesa sostenuta “**in nome** e per conto altrui”⁹. A ben vedere, infatti, la contingenza per cui tale tributo sia riconducibile, *ex lege*¹⁰, al professionista (*melius*, al dante causa), non lascia margine per una diversa considerazione della piena rilevanza del riaddebito in capo a quest’ultimo, proprio in quanto si tratta di una spesa sostenuta – nel caso in cui venga “ribaltata” sul committente – solamente “*per conto altrui*”.

In questo conteso si inserisce poi una diversa disposizione del D.P.R. 642/1972¹¹, ossia l’art. 22 sulla “*Solidarietà*”¹² per l’imposta, nel nostro caso in capo al cessionario che riceve la fattura in cui il bollo è stato riaddebitato. Cessionario che, qualora non vi abbia adempiuto il cedente, deve a sua volta assolvere all’importo dell’imposta al posto di quest’ultimo.

In proposito si può notare come tale coobbligazione al versamento del tributo non aggiunga né tolga nulla rispetto a quanto visto in precedenza circa il soggetto che risulta, in definitiva, titolato al versamento del bollo: il fatto che vi sia un acquirente il quale, in caso di violazione del proprio cedente¹³, vi deve adempiere, non può difatti in alcun modo scalfire il “titolo giuridico” che rende, ineluttabilmente,

⁶ “Oggetto dell’imposta”.

⁷ Per un esame di simile disposizione si rimanda a Setti S. “Imposta di bollo sulle fatture: le diverse casistiche”, *L’IVA*, n. 11-12, 2016, pag. 49 e Mignarri E. “I chiarimenti e i dubbi sull’imposta di bollo”, *il fisco*, n. 7, 2013, pag. 966.

⁸ Nello specifico viene prevista l’applicazione dell’imposta di bollo, nella misura di 2 euro per ogni esemplare, relativamente alle “*Fatture, note, conti e simili documenti, recanti addebitamenti o accreditamenti, anche non sottoscritti, ma spediti o consegnati pure tramite terzi; ricevute e quietanze rilasciate dal creditore, o da altri per suo conto, a liberazione totale o parziale di una obbligazione pecuniaria*”.

⁹ Così come efficacemente espresso dall’art. 15 del D.P.R. 633/1972 che, ai fini IVA – potendosi applicare lo stesso principio

anche ai fini reddituali – dispone che non concorrono a formare la base imponibile “*le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate*” (comma 1, n. 3), in quanto trattasi di meri ristori finanziari per anticipazioni che nulla hanno a che vedere con la sfera giuridica del soggetto che vi ha provveduto.

¹⁰ Come si è visto essere infatti stabilito dal D.P.R. 642/1972.

¹¹ Ritenuta da molti (erroneamente) come una sorta di “Cavallo di Troia” a livello interpretativo, in grado di porre nel nulla la lettura del richiamato documento di prassi dell’estate 2022.

¹² Cfr. Gavioli F. “A chi spetta l’applicazione dell’imposta di bollo”, *Azienda & Fisco*, n. 2, 2010, pag. 42.

¹³ Il quale si è visto essere obbligato sin dall’origine all’apposizione della marca da bollo sul documento che ha emesso.

tale tributo giuridicamente correlato a colui che è tenuto ad apporre il bollo sulla fattura.

A nulla può infine rilevare la circostanza per cui, in seguito ad un accordo contrattuale¹⁴ – ossia la stessa intesa che giustifica l'imputazione dell'imposta in discorso alla controparte/cessionaria di chi emette la fattura – tale ultimo onere venga posto in capo ad un soggetto diverso da quello che la legge identifica come tenuto all'adempimento del tributo: si ribadisce infatti che, per far sì che l'ammontare di cui si discute si configuri come sostenuto "in nome" del professionista (quindi eventualmente chiesto in rivalsa solamente "per conto" del proprio avente causa) è sufficiente la norma richiamata del D.P.R. 642/1972, che garantisce *uti singula* che simile "status giuridico" del bollo (così come del soggetto che è tenuto ad adempiervi) non possa comunque essere messo in discussione. E, d'altro canto, lo stesso riaddebito del bollo rende comunque evidente che si tratta, lo si ribadisce, di una spesa che fa capo ad un soggetto il quale, solo dopo averla sostenuta, la recupera tramite rivalsa sul proprio acquirente¹⁵; d'altronde, se fosse sufficiente che le parti stabiliscano, a livello *contrattuale*, su chi deve ricadere un determinato onere (*normativamente* previsto) al fine di modificarne la "competenza", non esisterebbero i riaddebiti effettuati in nome proprio¹⁶.

La prassi amministrativa sul riaddebito dell'imposta di bollo

Sulla base di quanto si è riportato in merito agli obblighi tributari dei vari operatori coinvolti nel versamento (a qualsiasi titolo) dell'imposta in esame, non può quindi che ritenersi corretto l'indirizzo espresso nella citata risposta a interpello n. 428/2022. Risposta che, a ben guardare, si è limitata a riportare la meccanica applicazione della disciplina fiscale afferente alla fattispecie in esame – senza invece rappresentare alcuno "spunto interpretativo", di carattere discrezionale, al quale né l'Agenzia, prima, né le parti private, in un secondo momento, possono ritenere di potersi appellare. Ciò, quindi, con buona pace di coloro che, eventualmente oggi per allora, si sono resi conto di aver commesso un errore particolarmente significativo nella determinazione dell'imponibile di uno o più periodi d'imposta; errore da cui si è visto derivare un onere, in cui si fondono imposte e sanzioni dovute per le annualità successive a quelle in cui vi è la fuoriuscita dal regime forfettario, anche di particolare entità.

Va in proposito notato che, in realtà, l'autorità fiscale si era già espressa negli stessi termini, sebbene solo implicitamente, nella precedente **risposta a interpello n. 67 del 20/02/2020**¹⁷. Documento nel quale una professionista richiedeva all'Agenzia delle Entrate se vi fosse la

¹⁴ Anche solo verbale.

¹⁵ Nonostante proprio simile considerazione può stimolare una riflessione sulla condotta – comunque preventiva, occorre notar lo – che può assumere colui che effettua un'operazione che deve essere documentata, in modo da evitare il riaddebito (e che si approfondirà successivamente).

¹⁶ Risultando infatti tutti in nome degli stessi terzi, senza quindi alcuna rilevanza fiscale per i cedenti.

¹⁷ Per un approfondimento si veda Gavioli F. "Fatture verso associazioni riconosciute dal CONI: si applica l'imposta di bollo", *Cooperative e enti non profit*, n. 7, 2020, pag. 38.

possibilità di applicare una determinata esenzione, riguardante gli aventi causa afferenti al “Terzo settore” che richiedevano in prima persona l’emissione di determinati documenti, proprio rispetto ad un committente in forma associativa al quale tale professionista riaddebitava l’imposta di bollo.

Ed infatti, già diversi anni fa le Entrate – nell’argomentare correttamente, come visto in precedenza, le proprie ragioni circa l’obbligo di apporre il bollo da parte del soggetto che emette il documento fiscalmente rilevante – affermavano che “L’obbligo di apporre il contrassegno sulle fatture o ricevute è a carico del soggetto che consegna o spedisce il documento, quindi, nel caso in esame, a carico del professionista, in quanto sugli atti e documenti della parte prima della tariffa, tra i quali rientrano i documenti indicati nell’articolo 13, l’imposta di bollo è dovuta fin dall’origine, vale a dire dal momento della loro formazione”. Ration per cui la risposta a interpello n. 67/2020 non condivideva la soluzione prospettata dall’istante circa l’applicabilità dell’esenzione dall’imposta di bollo – la quale trovava applicazione laddove era invece l’ente del “Terzo settore” a richiedere l’emissione della fattura – ritenendo l’Amministrazione che tale esenzione non potesse trovare applicazione con riferimento alle fatture rilasciate dall’istante nei confronti, nel caso specifico, di un’associazione sportiva dilettantistica riconosciuta.

Insomma, con riferimento al tema di cui si discute non pare che i pareri della prassi possano essere in alcun modo criticati, e ciò in considerazione,

come si è già visto:

- 1) della mera analisi della normativa applicabile alla fattispecie da parte dell’Amministrazione finanziaria, senza alcuna discrezionalità sul punto;
- 2) del fatto che non sembrano esistenti ulteriori ragioni, di segno contrario, per obiettare efficacemente che l’onere dell’imposta di bollo “nasca” in capo ad un soggetto (cedente), per poi solo eventualmente traslarsi su di un altro (cessionario), senza che ciò possa impedire che il relativo importo gravi giuridicamente, in ogni caso, su colui che lo sostiene inizialmente – riaddebitandolo poi per l’appunto solo “per conto” altrui.

Possibili vie d’uscita?

Se qualcuno si domanda se vi sia la possibilità di far sì che l’imposta di bollo dovuta (originariamente) dal soggetto che emette fattura non rilevi redditualmente per il medesimo, posto che egli non intenda rimanere inciso dal relativo onere, si può forse riflettere – ma solamente a livello preventivo – sul fatto che se le parti si possono accordare in modo che sia il cessionario ad adempiere direttamente all’onere in questione, in modo da evitare de facto qualsiasi rivalsa del bollo (con annessa valenza fiscale nella determinazione della base imponibile); ciò, a ben vedere, può accadere proprio in virtù di quanto è stato riferito sulla solidarietà ex art. 22 del D.P.R. 642/1972.

Stabilisce infatti tale disposizione, al secondo periodo del comma 2, che, una volta che sia stato regolarizzato il versamento dell’imposta correlata

ad un atto che non rispetta la disciplina dell'imposta di bollo, "la violazione è accertata soltanto nei confronti del trasgressore". Trasgressore che sarà quindi evidentemente sottoposto al relativo trattamento sanzionatorio ma che, parimenti, non avendo riaddebitato alcun ammontare al proprio avente causa – non avendolo sostenuto in prima persona originariamente – non subirà alcuna conseguenza a livello fiscale/sostanziale.

Tuttavia, come già anticipato, si tratta di un "rimedio" di carattere solamente prospettico, che non può invece in alcun modo fornire ausilio per tutte le casistiche che si sono esaminate in precedenza e nelle quali, a causa della concreta rivalsa del bollo da parte, nella fattispecie, dei professionisti nei confronti dei propri clienti, vi sarà indefettibilmente la rilevanza di tale riaddebito nella formazione della base imponibile dell'esercente l'attività professionale.

Conclusioni: riflessioni tra norme applicabili e condotta professionale

Com'è stato ampiamente argomentato in precedenza, sia con riferimento alla disciplina sull'imposta di bollo sia riguardo alla relativa interpretazione (*lato sensu*) riportata dall'Agenzia delle Entrate, non si ritiene vi sia alcun "margine" per potersi discostare da ciò che è stato sostenuto dalla prassi sul riaddebito che un forfettario effettua per quanto dallo stesso dovuto per il tributo in esame. Si è infatti riflettuto sul fatto che, in presenza di una disposizione legislativa che pone chiaramente in capo al cedente l'obbligo di apporre il bollo sulla fattura che è tenuto ad

emettere (sostenendone quindi il relativo onere), l'eventualità per cui quest'ultimo ammontare sia poi traslato sul proprio cessionario rende in ogni caso il bollo "di competenza" di colui che forma il documento. Motivo per cui tale riaddebito non può che avere rilevanza reddituale per quest'ultimo in sede di imputazione a terzi – in quanto l'onere è sostenuto, per l'appunto, dal cedente "in nome" proprio.

Chiarito quindi che, per coloro che non hanno considerato imponibili le rivalse dell'imposta di bollo – in taluni casi non potendo applicare il regime forfettario nella annualità fiscali successive al superamento del limite di 65.000 euro di reddito – non vi sarà presumibilmente molto da argomentare a proprio favore, si possono ora effettuare alcune considerazioni di diversa "latitudine". Questo, nello specifico, sia a livello prettamente *strategico* che sul versante *professionale* in senso stretto.

Non può infatti che riferirsi come, in virtù della lineare applicazione della disciplina fiscale di cui si è ampiamente riportato (così come anche commentata dall'autorità fiscale), qualora dovesse avere luogo un controllo fiscale su un contribuente che ha errato nell'applicazione di tale normativa, non risulti in nessun modo consigliabile procedere con la resistenza in giudizio da parte di quest'ultimo. In particolare, come si è già detto, vista la mancanza di valide argomentazioni che si possano discostare da quanto sostenuto, da ultimo, dall'Agenzia delle Entrate nella propria risposta a interpello del mese di agosto 2022.

Pertanto, piuttosto che “lanciarsi” in improbabili contenziosi di dubbia utilità¹⁸, potrebbe essere maggiormente opportuno esaminare accuratamente, in particolar modo se l’irregolarità qui esaminata è stata commessa per più annualità fiscali¹⁹, la normativa in tema di **cumulo giuridico**, istituto sanzionatorio che, in casi come questi, può rappresentare una sorta di “cuscinetto” rispetto ad un importo notevole da versare (anche) a titolo di sanzioni. Si ricorda infatti, pur semplificando, che, in virtù di quanto previsto dall’art. 12 del D.Lgs 472/1997²⁰, nel caso vengano commesse più violazioni, eventualmente per più tributi ed anche per più periodi d’imposta,

non si applica la mera somma delle penalità teoricamente attuabili – il c.d. “cumulo materiale” – bensì un’unica sanzione, rappresentata dalla più grave²¹ tra quelle perpetrate, a cui vanno applicate diverse maggiorazioni. Ciò risultando, in taluni casi, più favorevole al contribuente in termini di importo da assolvere a titolo di ammenda rispetto:

- al caso di correzione autonoma degli errori commessi mediante **ravvedimento operoso**²² ex art. 13 del D.Lgs 472/1997²³;
- all’ipotesi, a maggior ragione, in cui non si proceda con la regolarizzazione da parte del contribuente, nella quale si applicherà

¹⁸ Ma di costo senz’altro certo (quantomeno per l’importo da corrispondere al difensore incaricato).

¹⁹ Con recupero di imposte ed irrogazione delle relative sanzioni che, di conseguenza, avviene parimenti per diversi anni.

²⁰ Per un’analisi delle diverse casistiche sul “Concorso di violazioni e continuazione” si rinvia a: Gavioli F. “Consentito l’istituto del cumulo giuridico per gli omessi versamenti relativi a più anni”, *Azienditalia*, n. 6, 2022, pag. 1114; Loconte G. “Omessi versamenti reiterati tra cumulo materiale e cumulo giuridico”, *il fisco*, n. 24, 2022, pag. 2349; Sassara G. “Per la «continuazione» delle sanzioni in ambito tributario rileva la constatazione dell’illecito – Commento”, *il fisco*, n. 29, 2021, pag. 2872; Denaro M. “Sì al cumulo giuridico per le sanzioni all’intermediario – Commento”, *il fisco*, n. 18, 2017, pag. 1772; Manforte Specchi B. “La complicata relazione tra le sanzioni di omesso versamento e tardivo versamento e il regime del cumulo giuridico”, *il fisco*, n. 18, 2017, pag. 1751; Russo A. “Esclusa la continuazione per tardivo o omesso versamento dell’imposta da dichiarazione – Commento”, *il fisco*, n. 10, 2017, pag. 967; Iorio A. “La riforma delle sanzioni tributarie e i primi dubbi applicativi”, *Corriere Tributario*, n. 10, 2016, pag. 761; Liburdi D. “Revisione dei principi sanzionatori all’insegna della gradazione e di una maggiore razionalità”, *il fisco*, n. 1, 2016, pag. 24; Ambrosi L., Mecca S. “Cumulo giuridico e continuità nell’applicazione delle sanzioni”, *il fisco*, n. 43, 2014, pag. 4248.

²¹ In termini sanzionatori, ossia quella di importo più elevato.

²² Fattispecie in cui non è possibile utilizzare il cumulo giuridico da parte del contribuente, il quale dovrà quindi applicare le diverse riduzioni previste dalla norma in esame (che variano a seconda del tempo trascorso dalla violazione) relativamente ad ogni violazione.

²³ Sul tema si possono esaminare i contributi di Melis G. “Note minime su talune questioni interpretative in tema di ravvedimento operoso”, *Diritto e pratica tributaria*, n. 4, 2021, pag. 1567; Peirola M. “Esclusa l’autonoma punibilità della violazione indotta rispetto a quella prodromica – Commento”, *il fisco*, n. 4, 2021, pag. 383; Fazio A. “Gli effetti del ravvedimento in ambito tributario e penale: convergenze e discrasie sistematiche”, *Rassegna tributaria*, n. 4, 2021, pag. 941; Zappi A. “Ravvedimento operoso anche per la dichiarazione fraudolenta”, *il*

fisco, n. 4, 2020, pag. 356; Pacchiarotti F.G. “Frode fiscale e ravvedimento operoso sconosciuto: la giurisprudenza smentisce la prassi”, *Corriere Tributario*, n. 45, 2018, pag. 3504; Piantedosi P. “Emendabilità della dichiarazione e suoi effetti”, *Corriere tributario*, n. 16, 2018, pag. 1218; Zappi A. “Ravvedimento «allargato»: non tutti i verbali sono «diversamente» PVC”, *il fisco*, n. 4, 2018, pag. 340; Peruzza D, Degani G.E, “Ravvedimento operoso, favor rei a tutti campo – Commento”, *il fisco*, n. 11, 2018, pag. 1092; Zappi A. “Il Fisco «conferma» il limite degli errori e omissioni ravvedibili”, *il fisco*, n. 10, 2018, pag. 947; Mangili M., Artina V. “Ravvedimento operoso con applicazione delle circostanze attenuanti”, *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 8, 2018, pag. 21; Liburdi D. “Le sanzioni per infedele dichiarazione: l’Agenzia delle Entrate indica i limiti per il ravvedimento operoso”, *il fisco*, n. 46, 2017, pag. 4442; Merli B. “Ancora incerta la linea di confine tra ravvedimento operoso e remissione in bonis”, *il fisco*, n. 45, 2017, pag. 4350; Liburdi D. “Ravvedimento operoso: frazionamento dei pagamenti ed efficacia della sanatoria”, *il fisco*, n. 42, 2016, pag. 4021; Silvetti F.M. “Regolarizzazione delle violazioni dichiarative entro ed oltre novanta giorni”, *il fisco*, n. 42, 2016, pag. 4014; Cazzato A.L. “Il ravvedimento operoso al test della nuova stagione delle correzioni dichiarative”, *il fisco*, n. 41, 2016, pag. 3907; Ferranti G. “Ravvedimento operoso: alcune questioni aperte”, *il fisco*, n. 38, 2016, pag. 3609; Sepe E.A. “Le opportunità concesse al contribuente con l’estensione delle possibilità di ravvedimento operoso”, *il fisco*, n. 35, 2016, pag. 3346; Valcarengi G. “Ravvedimento operoso: il PVC «chiama» il contribuente”, *il fisco*, n. 32-33, 2016, pag. 3144; Antico G. “Il ravvedimento operoso non è rimborsabile – Commento”, *il fisco*, n. 18, 2016, pag. 1775; Fanelli R. “Il ravvedimento cambia pelle”, *Corriere Tributario*, n. 6, 2015, pag. 424; Cordeiro Guerra R. “La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della «compliance»?”, *Corriere Tributario*, n. 5, 2015, pag. 325; Cerioni F. “Il ravvedimento riformato compromette la deterrenza del sistema sanzionatorio tributario”, *Corriere Tributario*, n. 36, 2015, pag. 3767; Giovannini A. “Il nuovo «ravvedimento» tra misure premiali, equità e tenuta dissuasiva del sistema sanzionatorio”, *Dialoghi Tributarî*, n. 2, 2015, pag. 197.

comunque la sanzione più mite tra quella rappresentata dal cumulo giuridico e da quello materiale.

Ecco quindi una prima riflessione che si può porre di modo che, pur in presenza di un errore commesso dal contribuente (difficilmente negabile), si possa addivenire ad una riduzione delle penalità afferenti al medesimo, dovendosi prestare quindi molta attenzione al quantum di sanzioni irrogate dall'Ufficio (anche) in applicazione del cumulo giuridico²⁴.

Secondariamente, ed a partire dalla comprensione del corretto trattamento dell'imposta di bollo addebitata al cessionario da parte dell'emittente la fattura, si può ragionare su quanto talvolta riportato da parte di alcuni consulenti circa il fatto che l'erronea considerazione circa l'irrilevanza fiscale del riaddebito in questione sarebbe "proposta" dai *software gestionali* che vengono utilizzati per la tenuta della contabilità dei contribuenti che operano in ambito professionale o d'impresa. Ciò posto che, a detta dei richiamati consulenti, sarebbero proprio tali software a riservare simile trattamento nel caso in cui venga registrato il riaddebito dell'imposta di bollo – trattando simile spesa come "esclusa ex art. 15 del D.P.R. 633/1972", quindi parimenti non inclusa nella base imponibile ai fini delle imposte sui redditi.

Ebbene, ammessa (e non concessa) la veridicità di simili affermazioni, è bene considerare che non

dovrebbe invero essere un programma informatico, per quanto utile e di ausilio ai professionisti nello svolgimento della propria attività, a "illuminare" questi ultimi su ciò che rappresenta il relativo ambito di competenza: quanto si è visto essere il corretto trattamento da riservare ai riaddebiti in esame è infatti qualcosa di cui, in virtù della lettura delle varie disposizioni (non solamente) del D.Lgs 642/1972 sull'imposta di bollo, il consulente contabile e fiscale dovrebbe essere pienamente avveduto, senza dover "assecondare" quanto eventualmente riportato dal software che si trova a utilizzare.

I professionisti possono pertanto cogliere l'occasione fornita dalla risposta a interpello n. 428/2022 per riflettere non solamente sull'applicazione delle norme²⁵, bensì anche per ripensare allo stesso modo di fornire assistenza ai propri clienti. Ciò, chiaramente, in particolar modo laddove l'orientamento verso un determinato trattamento delle fattispecie che si presentano può avere conseguenze anche particolarmente rilevanti per i soggetti interessati, come si è visto accadere con l'inclusione o meno in regimi fiscali particolarmente vantaggiosi come quello forfettario.

²⁴ Proprio in considerazione di quanto si è visto circa il fatto che il cumulo giuridico sia attivabile esclusivamente da parte del Fisco, anche se capita di frequente – forse complice anche la scarsa conoscenza dell'istituto in esame (in particolare da parte dei professionisti) – che l'Amministrazione finanziaria non lo applichi

nella maniera corretta, richiedendo pertanto un importo di sanzioni superiore a quello astrattamente dovuto sulla base delle previsioni dell'art. 12 del D.Lgs 472/1997.

²⁵ Cosa che naturalmente accade in quanto oggetto della propria attività.

LA DEDUCIBILITA' DEI COMPENSI IN FAVORE DEGLI AMMINISTRATORI DELLE SOCIETA' DI CAPITALI

Una recente sentenza della Cassazione ribadisce, ancora una volta, la necessità del rispetto dei requisiti formali individuati dal codice e declinati da un ampio panorama giurisprudenziale per la deducibilità da parte della società erogante i compensi in favore degli amministratori.

Analizziamo gli aspetti civilistici, le regole fiscali per la deduzione, nonché il sindacato dell'Amministrazione finanziaria sulla relativa congruità.

di Giovanni Riccio

INTRODUZIONE

Periodicamente la Suprema Corte è investita della questione relativa alla deducibilità dei compensi in favore degli amministratori delle società di capitali.

L'ultimo arresto giurisprudenziale è la sentenza n. 24562 emessa lo scorso 9 agosto dalla Sezione 5.

In tale occasione, ancora una volta, i giudici hanno ribadito l'assoluta necessità del rispetto di alcuni aspetti formali che assumono un rilievo sostanziale, la cui inosservanza determina irrimediabilmente l'indeducibilità dei compensi erogati.

La necessità dell'assunzione di una precisa delibera in tal senso, seppure limitatamente alle società di tipo familiare a ristretta base sociale, potrebbe apparire un adempimento ridondante rispetto alla gestione complessiva.

La citata sentenza presenta una particolarità rispetto al preesistente panorama giurisprudenziale. Tale aspetto sarà esaminato nel prosieguo del presente lavoro.

LA DISCIPLINA CIVILISTICA

Per le società di capitali la norma di riferimento è l'articolo 2389 del codice civile previsto per le società per azioni.

È ivi sancito che

“I compensi spettanti ai membri del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo sono stabiliti all'atto della nomina o dall'assemblea.

Essi possono essere costituiti in tutto o in parte da partecipazioni agli utili o dall'attribuzione del diritto di sottoscrivere a prezzo predeterminato azioni di futura emissione.

La remunerazione degli amministratori investiti di particolari cariche in conformità dello statuto è stabilita dal consiglio di amministrazione, sentito il parere del collegio sindacale. Se lo statuto lo prevede, l'assemblea può determinare un importo complessivo per la remunerazione di

tutti gli amministratori, inclusi quelli investiti di particolari cariche”.

Va precisato che la richiamata disposizione si rende applicabile nel silenzio dello statuto sociale. L'articolo 2364, comma 1, n. 3), infatti, prescrive che nelle società prive del consiglio di sorveglianza l'assemblea riunita in seduta ordinaria provvede a fissare il compenso degli amministratori, qualora, si ripete, lo statuto nulla disponga in tal senso.

In ordine all'inquadramento dell'organo amministrativo all'interno della struttura societaria è il caso di osservare che esso è investito delle mansioni gestorie della società. Il rapporto tra gli amministratori e l'ente associativo, quindi, è di tipo organico; da ciò discende che il compenso possa essere eventuale, vale a dire che non si tratta di un obbligo. La Suprema Corte ha evidenziato che *“il possesso della qualifica di amministratore di società di capitali, non comporta in capo a chi tale qualifica riveste, alcun rapporto di tipo contrattuale con la società stessa, di guisa che non potrebbe riconoscersi all'amministratore alcun diritto ex lege al compenso”*¹.

Stante l'organicità del rapporto amministratore – società, ad esso non si applicano né l'articolo 36 della Costituzione (diritto del lavoratore alla retribuzione), né l'articolo 409, comma 1, n. 3, c.p.c. (individuazione delle controversie individuali di lavoro)².

Vi è di più: non solo il rapporto può essere gratuito, ma tale non onerosità può anche essere prevista statutariamente³.

Al di fuori delle ipotesi di gratuità espressamente previste, l'incarico è oneroso in applicazione dell'articolo 2389 c.c.; pertanto, in assenza di una specifica previsione statutaria, l'assemblea ordinaria, in occasione della loro nomina, ovvero con una successiva deliberazione, determina il compenso spettante all'organo amministrativo.

Qualora manchi la fissazione del compenso nello statuto, ovvero da parte dell'assemblea, sono

¹ Cassazione Civile, Sezione Lavoro, sentenza n. 27338, 24/10/2019; nonché n. 15382, 21/06/2017.

² Cassazione Civile, sentenza n. 1545, 20/01/2017.

³ Cassazione Civile, ordinanza n. 285, 09/01/2019.

inefficaci diverse forme di determinazione del compenso.

In assenza di una esplicita previsione di gratuità, come poc'anzi indicato, la prestazione resa dall'amministratore è, dunque, da intendersi onerosa; pertanto, in capo a quest'ultimo si configura un diritto soggettivo alla remunerazione che, nel silenzio dell'indicazione statutaria del compenso, ovvero nel caso in cui l'assemblea dei soci non proceda alla relativa deliberazione, consente all'amministratore di adire le vie legali per la determinazione dello stesso. La giurisprudenza, sia di merito che di legittimità, è concorde sul riconoscimento di tale possibilità in favore dell'organo amministrativo⁴.

LA NECESSITÀ DI UNA DELIBERA ASSEMBLEARE ESPLICITA

Nel silenzio statutario, come evidenziato, è l'assemblea che deve deliberare il compenso in favore degli amministratori.

Sul punto sono intervenute le SS. UU. della Cassazione⁵. I giudici hanno affermato che è necessaria una specifica delibera assembleare avente all'ordine del giorno la fissazione del compenso. Non è ammissibile una deliberazione implicita in tal senso, quale ad esempio l'approvazione del bilancio nei cui costi figurino il compenso dell'organo amministrativo.

Con l'arresto giurisprudenziale in parola, *“le sezioni unite ritengono che debba essere preferito l'orientamento che ritiene necessaria l'esplicita delibera assembleare di determinazione dei compensi e che nega che tale delibera possa considerarsi implicita in quella di approvazione*

del bilancio. (...) È pertanto evidente che la violazione dell'art. 2389 c.c., sul piano civilistico, dà luogo a nullità degli atti di autodeterminazione dei compensi da parte degli amministratori per violazione di norma imperativa, nullità che, per il principio stabilito dall'art. 1423 c.c., non è suscettibile di convalida (...) Peraltro, dall'art. 2364 c.c. emerge con chiarezza che la legge considera le deliberazioni di approvazioni del bilancio (n. 1) e quelle di determinazioni dei compensi degli amministratori (n. 3) come aventi oggetti e contenuti diversi e distinti (Cass. n. 2672/1968), l'una essendo diretta a controllare la legittimità di un atto di competenza degli amministratori, 'approvandolo' o non 'approvandolo', l'altra avendo la funzione di 'determinare' o 'stabilire' (art. 2389 c.c.) il compenso”.

A ben vedere, una delibera tacita, vale a dire nel caso in cui l'evoluzione dei fatti manifesti una determinata volontà assembleare (ad esempio il pagamento di compensi non previamente deliberati), ovvero una di tipo implicito, intendendo per tale quella che presuppone il contenuto di altre (ad esempio la delibera di approvazione del bilancio che contiene tra i costi il compenso in favore degli amministratori), violerebbero il disposto dell'articolo 2366 che impone l'indicazione degli argomenti posti all'ordine del giorno della riunione assembleare.

Tale rilievo, invero, potrebbe essere superato con un'assemblea di tipo totalitario⁶. Il problema, al limite, si risolverebbe per le delibere assunte in seduta totalitaria afferenti al compenso. Verosimilmente, rimarrebbe nel caso di una delibera di approvazione del bilancio che

⁴ Cassazione Civile, sentenza n. 1647, 24/02/1997; Tribunale Roma, Sez. specializzata imprese, sentenza 24/01/2017; Tribunale Firenze, sentenza 02/05/2001.

⁵ Cassazione Civile, Sezioni Unite, sentenza n. 21933, 29/08/2008.

⁶ Secondo la previsione dell'articolo 2366, comma 4, primo periodo, nel caso in cui l'assemblea delle SpA non sia stata ritualmente convocata, si considera regolarmente costituita nel caso in cui sia rappresentato l'intero capitale sociale e partecipi alla seduta la maggioranza dei componenti l'organo amministrativo e di quello di controllo. Il secondo periodo della norma citata precisa che, in tale circostanza, ciascuno dei partecipanti può opporsi alla discussione di

qualsiasi argomento rispetto ai quali non si ritenga sufficientemente informato. E', altresì, previsto che ai componenti dell'organo amministrativo e di controllo non presenti vadano tempestivamente comunicate le delibere assunte (articolo 2366, comma 5).

La disciplina dell'assemblea totalitaria per le Srl è declinata dall'articolo 2479, ai sensi del quale *“in ogni caso la deliberazione s'intende adottata quando ad essa partecipa l'intero capitale sociale e tutti gli amministratori e sindaci sono presenti o informati della riunione e nessuno si oppone alla trattazione dell'argomento”.*

implicitamente vorrebbe approvare anche il compenso in favore dell'organo amministrativo⁷.

L'articolo 2389 è una norma di carattere imperativo, pertanto, in conseguenza della sua violazione, sono inefficaci i pagamenti di compensi non deliberati.

L'autoliquidazione dei compensi a cura dell'organo amministrativo in favore di sé stesso non solo non è ipotizzabile, ma può avere conseguenze penali in caso di sviluppi fallimentari della società.

In ordine alla questione penalistico fallimentare della indebita percezione dei compensi da parte dell'amministratore, è opportuno evidenziare quanto segue.

Secondo un orientamento giurisprudenziale, l'amministratore che si ripaghi dei suoi crediti relativi ai compensi per l'attività prestata verso la società fallita, prelevando dalle casse sociali o comunque ottenendo una "somma congrua" rispetto al lavoro prestato, non risponde di bancarotta fraudolenta patrimoniale per distrazione, ma della meno grave bancarotta fraudolenta preferenziale⁸.

Un altro filone giurisprudenziale, più rigoroso e formalistico, ritiene che il prelievo dalle casse sociali da parte dell'amministratore a titolo di pagamento dei suoi compensi, in assenza della previsione statutaria, ovvero dell'apposita delibera assembleare, integri il delitto di bancarotta fraudolenta per distrazione⁹.

Al primo orientamento è ascrivibile un arresto giurisprudenziale della Cassazione del 2021¹⁰: *"la giurisprudenza di legittimità, dopo alcune oscillazioni, appare ormai attestata sul principio, condiviso dal Collegio, secondo cui l'amministratore che si ripaghi dei suoi crediti verso la società fallita relativi a compensi per il lavoro prestato, prelevando ovvero, comunque, ottenendo dalla cassa sociale una somma congrua rispetto a tale attività, risponde non di bancarotta fraudolenta patrimoniale per*

distrazione, ma di bancarotta preferenziale, grazie alla presenza dell'elemento caratterizzante di tale tipo di bancarotta rispetto alla fraudolenta patrimoniale, rappresentato dall'alterazione della par condicio creditorum, essendo irrilevante, al fine della qualificazione giuridica del fatto - dal momento che la norma incriminatrice prescinde dalla relazione dell'autore con l'organismo societario - la specifica qualità dell'agente di amministratore della società, se del caso censurabile in sede di commisurazione della sanzione a fronte di una possibile maggior gravità, per tale ragione, del reato. Ed invero, come è stato correttamente osservato, il punto davvero centrale per stabilire se ricorra o meno il delitto di bancarotta fraudolenta è stabilire se la somma prelevata dalle casse sociali dall'amministratore sia o meno congrua rispetto al lavoro prestato, congruità che, evidentemente deve essere valutata e stabilita dal giudice e non dagli organi societari. Se, infatti, la somma prelevata corrisponda a quanto normalmente percepito dall'amministratore a titolo di compenso, negli anni precedenti quando la società non trovatisi in stato di insolvenza o a quanto percepito dagli amministratori di società analoghe, non si può parlare di vantaggio indebito, avendo diritto chi abbia offerto una prestazione lavorativa al relativo compenso".

L'APPLICAZIONE DELLO SCHEMA DELLE SPA ALLE SRL

La Cassazione ha stabilito che la norma di cui all'articolo 2389 *"sebbene dettata riguardo alle società per azioni, debba intendersi come avente carattere generale inderogabile, applicabile, pur in mancanza, ora, di una norma di rinvio espresso, alle società a responsabilità limitata, lo si ricava dal fatto che in quest'ultimo tipo di società di capitali non è prevista una norma specifica sui compensi agli amministratori, rimandando l'art. 2475 c.c., all'atto costitutivo, quanto alla disciplina dell'amministrazione della società, limitandosi il primo comma di detta disposizione a prevedere che «salvo diversa*

⁷ La questione è affrontata anche nella recente presa di posizione della Cassazione (sentenza n. 24562/2022 cit.). Sul punto ritorneremo nel prg. relativo agli aspetti fiscali dell'argomento in esame.

⁸ Cassazione Penale, sentenza n. 48017, 03/12/2015.

⁹ Cassazione Penale, sentenza n. 50836, 30/11/2016; sentenza n. 17792, 07/04/2017.

¹⁰ Cassazione Penale, sentenza n. 31517, 11/08/2021.

disposizione dell'atto costitutivo, l'amministrazione della società è affidata a uno o più soci>>" (ordinanza n. 38757, 07/12/2021).

In pratica, secondo l'orientamento dei Giudici di legittimità l'impianto normativo previsto per le Spa dev'essere *tout court* applicato anche alle Srl.

Tale asserzione ha suscitato diverse perplessità riconducibili alle seguenti ragioni.

Innanzitutto, lo schema legale delle società a responsabilità limitata tratteggiato dalla riforma del diritto societario è autonomo e distinto rispetto alle Spa, anzi, verosimilmente, è più vicino a quello delle società di persone.

In secondo luogo, in riferimento alle Srl il codice non menziona l'assemblea dei soci, bensì le decisioni dei soci; quindi, il richiamo all'articolo 2389 non pare pertinente.

Va, altresì, considerato che nel perimetro delle società a responsabilità limitata non vi è una dicotomia assoluta tra soci ed amministratori rispetto alla gestione.

Ciò è desumibile dalle seguenti disposizioni del codice civile:

- articolo 2479, comma 1, *"i soci decidono sulle materie riservate alla loro competenza dall'atto costitutivo, nonché sugli argomenti che uno o più amministratori o tanti soci che rappresentano almeno un terzo del capitale sociale sottopongono alla loro approvazione"*;
- articolo 2476, comma 8, *"sono altresì solidalmente responsabili con gli amministratori, ai sensi dei precedenti commi, i soci che hanno intenzionalmente deciso o autorizzato il compimento di atti dannosi per la società, i soci o i terzi"*.

Infine, per il tipo societario in parola non è prevista una norma analoga all'articolo 2364, comma 1, n. 3), che, in caso di assenza della previsione statutaria, attribuisce espressamente all'assemblea l'incarico di determinare la

competenza a determinare il compenso dell'organo amministrativo.

DEDUCIBILITÀ DEL COMPENSO: INQUADRAMENTO GENERALE

Stante il disposto dell'articolo 95, comma 5, del TUIR, i compensi erogati in favore degli amministratori sono deducibili dall'IRES secondo il principio di cassa; pertanto, in assenza della liquidazione nei termini previsti, nel modello SC del periodo di imposta nel quale è rilevato il relativo costo si deve procedere ad una variazione in aumento pari all'importo contabilizzato, ma non pagato. Nel modello dichiarativo del periodo di imposta nel quale interviene il pagamento si effettua la corrispondente variazione in diminuzione per consentirne la deduzione.

Come evidenziato dalla prassi erariale¹¹, il compenso in favore dell'organo amministrativo è generalmente assimilato al reddito di lavoro dipendente. L'eccezione è rappresentata dalla prestazione resa da un professionista nel cui ambito lavorativo rientra l'amministrazione della società (quali ad esempio i dottori commercialisti ed esperti contabili), ovvero quella resa da un lavoratore autonomo nei confronti di una società la cui attività sia inerente alle sue prestazioni professionali (a tal proposito l'Agenzia fornisce l'esempio dell'ingegnere che assume l'incarico di amministratore di una società di ingegneria o di costruzioni).

Nel caso in cui si tratti di un amministratore non professionista si applica il cd. principio di cassa allargato (articolo 51, comma 1, del TUIR), pertanto, sono deducibili nel periodo di imposta di maturazione quelli liquidati entro il 12 gennaio dell'anno successivo¹².

Se, invece, si tratta di un professionista che ricopre la carica di amministratore, vige il principio di cassa puro, pertanto sono deducibili nel periodo di imposta di maturazione gli onorari pagati a titolo di compensi amministratore entro il 31 dicembre.

¹¹ Agenzia delle Entrate, circolare n. 105/E, 12/12/2001.

¹² Agenzia delle Entrate, circolare n. 7//E, 26/01/2001; nonché, n. 57/E, 18/06/2001.

La Suprema Corte¹³, in riferimento al momento in cui si deve considerare eseguito il pagamento in favore dell'amministratore a seconda delle modalità con le quali avviene, ha stabilito quanto segue:

- ✓ in ipotesi di regolazione in contanti, è rilevante il momento della consegna, debitamente attestato dal ricevente;
- ✓ qualora il saldo avvenga a mezzo assegno (bancario o circolare), la data dell'assegno;
- ✓ se il pagamento è disposto mediante un bonifico bancario, rileva la data dell'accredito in favore del beneficiario.

Per quanto concerne l'IRAP, occorre distinguere il caso dell'amministratore professionista da quello dell'amministratore fiscalmente assimilato al lavoratore dipendente.

In tale ultima ipotesi, il compenso in favore dell'organo amministrativo non è deducibile ai fini dell'imposta regionale, fatta salva l'applicazione delle previste deduzioni in riferimento alla determinazione del valore della produzione netta (articolo 11, D. Lgs. 446/1997).

Qualora, invece, sia corrisposto in favore di un professionista contribuisce a ridurre il valore della produzione imponibile ai fini dell'imposta in parola.

DEDUCIBILITÀ DEL COMPENSO: LA NECESSITÀ DELLA DELIBERA

Per la deducibilità del costo del compenso, l'Agenzia delle Entrate, supportata dalla rassegnata giurisprudenza della Cassazione, è ormai incontrovertibilmente orientata verso la necessità della definizione del compenso secondo le disposizioni codicistiche: un compenso pagato, ma non correttamente deliberato, viene ripreso a tassazione, *rectius* considerato indeducibile.

Prima di approfondire la tematica in parola non può non osservarsi che i massimi Giudici non hanno mostrato lo stesso rigore per il rispetto

dello schema previsto dal codice civile (necessità della delibera) in ambito tributario in occasioni differenti da quelle afferenti ai compensi degli amministratori. Il riferimento è alla presunzione della percezione da parte dei soci delle società a ristretta base azionaria dei dividendi extracontabili eventualmente accertati.

In tali occasioni la Cassazione ritiene irrilevante l'assenza della delibera, poiché la ristretta base azionaria è una presunzione semplice dell'avvenuta distribuzione, che, quindi, in tali circostanze, anche in considerazione della natura extra contabile degli utili, può prescindere dalla formalità della delibera.

In analoghe strutture (ristretta base societaria), invece, qualora trattasi di compensi non occultati, regolarmente contabilizzati e riportati in bilanci ritualmente approvati, la Suprema Corte ritiene imprescindibile il rispetto delle formalità richieste dalle norme codicistiche richiamate.

Sulla base del citato arresto giurisprudenziale della Suprema Corte (SS. UU, sentenza n. 21933/2008), è stata disconosciuta la deducibilità dei compensi erogati all'organo amministrativo, ma non deliberati dall'assemblea¹⁴.

La Cassazione ritiene che la mancata assunzione di una delibera esplicita e specifica relativa alla determinazione del compenso di spettanza dell'amministratore, determini l'assenza dei requisiti di certezza e determinabilità del costo richiesti dal comma 1, dell'articolo 109 del TUIR: *"il requisito di "certezza" od esistenza della spesa (...), deve infatti ricondursi al momento della formazione del titolo giuridico in cui trova fonte l'obbligazione patrimoniale della società"*¹⁵.

In pratica, secondo l'orientamento giurisprudenziale rassegnato, nel silenzio dello statuto, la mancata delibera assembleare configurerebbe una situazione di autodeterminazione del compenso, che non garantisce una quantificazione in modo obiettivo

¹³ Cassazione Civile, sentenza n. 20033, 11/08/2017.

¹⁴ Il panorama giurisprudenziale tracciato dai massimi giudici è ampio ed uniforme: Cassazione Civile, sentenza n. 20265, 04/09/2013; n. 5349, 07/03/ 2014; ordinanza n.

1179, 08/06/ 2016; sentenza n. 4400, 20/02/ 2020; ordinanza n. 7329, 16/03/2021.

¹⁵ Cassazione Civile, sentenza n. 21953, 28/10/2015.

del costo, quindi privo dei requisiti di cui all'articolo 109 TUIR, pertanto indeducibile.

La recente sentenza n. 24562/2022 si inserisce nel perimetro giurisprudenziale tracciato, nel quale, però, apporta un elemento di novità.

In tale occasione, “il collegio - pur ponendosi in continuità con l'orientamento tradizionale - ritiene, peraltro, di dovere condividere la soluzione più articolata accolta da Cass. n. 28668 del 9.11.2018, che, riprendendo la motivazione di Cass. SS.UU. n. 21933 del 2008, cit., ha ritenuto indeducibili i compensi corrisposti nel 2004 in favore degli amministratori per difetto di una preventiva delibera da parte dell'assemblea dei soci, non essendo stata ritenuta sufficiente una successiva ratifica contenuta nella delibera di approvazione del bilancio”.

Con l'arresto giurisprudenziale in parola, i giudici ribadiscono l'insanabilità della mancata deliberazione con la ratifica implicita in occasione della decisione relativa all'approvazione del bilancio, sulla base delle seguenti argomentazioni:

- ✓ la natura inderogabile ed imperativa del dettato normativo in tema di deliberazione dei compensi in favore degli amministratori;
- ✓ l'esistenza di due disposizioni specifiche e distinte in riferimento a tale fattispecie ed all'approvazione del bilancio;
- ✓ la mancata liberazione dalla titolarità e dalle conseguenti responsabilità in capo agli amministratori della gestione, in conseguenza dell'approvazione del bilancio;
- ✓ l'incompatibilità delle delibere implicite con le regole generali di formazione della volontà dei soci manifestata attraverso le sedute assembleari.

Essi nella sentenza dello scorso agosto rassegnano una nuova considerazione, precisando che *“il difetto di specifica delibera dell'assemblea in ordine alla determinazione del compenso degli amministratori può essere effettivamente sanato in sede di delibera di approvazione del bilancio,*

ma solo se detta delibera abbia espressamente approvato la relativa voce, non essendo sufficiente la semplice approvazione del bilancio contenente detta voce”.

Si tratta di uno spunto in contrasto con altre decisioni assunte dal massimo Collegio.

Infatti, la Cassazione in più occasioni ha sancito la necessità di una deliberazione preventiva, quindi, di fatto, l'inadeguatezza per fini di “sanatoria” della delibera di approvazione del bilancio nel quale è esposto il costo per il compenso, seppur esplicitamente discusso ed approvato in tale occasione, secondo la possibilità delineata dalla sentenza n. 24562.

È il caso, ad esempio dell'ordinanza n. 7329/2021, con la quale è stata ribadita la necessità della preventiva assunzione della delibera per garantire al costo i requisiti di certezza, quindi di deducibilità¹⁶.

Di particolare interesse è l'ordinanza n. 5763/2021¹⁷, la quale ha ribadito che *“il compenso pagato senza una delibera preventiva che ne abbia approvato il diverso ammontare non può in alcun modo ricondursi alla volontà dell'assemblea il che, sotto il profilo tributario, si riverbera sulla indeducibilità del costo per difetto dei requisiti di certezza e determinabilità di cui all'art.109 TUIR: la mancanza di una delibera specifica sui compensi comporta, sul piano civilistico, la nullità dell'atto di autodeterminazione del compenso da parte degli amministratori, sul piano fiscale, la non deducibilità del compenso”.*

Tale pronuncia è particolarmente interessante perché non afferisce ad un caso di erogazione dei compensi in assenza della prescritta delibera, bensì attiene ad una fattispecie parzialmente diversa.

Nella situazione posta al vaglio della Suprema Corte la delibera era stata assunta preventivamente all'erogazione; tuttavia, gli emolumenti in favore dell'organo amministrativo

¹⁶ Cassazione Civile, sentenza n. 7329, 16/3/2021, che richiama le sentenze n. 5349, 7/3/2014 e n. 21953, 28/10/2015.

¹⁷ Cassazione Civile, ordinanza n. 5763, 3/3/2021.

erano risultati superiori alla statuizione assembleare. In un anno successivo all'avvenuto eccedente pagamento, l'assemblea dei soci aveva deliberato una ratifica. Tale comportamento è stato censurato dalla Cassazione, in quanto non conforme allo schema previsto dal codice, con conseguente censura di ineducibilità della parte di compenso ridondante rispetto all'originaria decisione assembleare.

Da quanto esposto, nonostante lo spiraglio che potrebbe intravedersi nella sentenza n. 24562/2022, ragioni di cautela inducono ad assumere preventivamente la delibera esplicita di fissazione del compenso.

IL SINDACATO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA SULLA CONGRUITÀ DEI COMPENSI

La prassi dell'Agenzia delle Entrate, in riferimento a tale tipologia di spese, afferma che *“in sede di attività di controllo, l'amministrazione finanziaria può disconoscere totalmente o parzialmente la deducibilità dei componenti negativi di cui si tratta in tutte le ipotesi in cui i compensi appaiano insoliti, sproporzionati ovvero strumentali all'ottenimento di indebiti vantaggi”*¹⁸.

Invero, considerato che la tassazione IRPEF in capo ai percettori è generalmente superiore al risparmio fiscale in favore della società erogante, non si comprendono quali possano essere i vantaggi fiscali di un compenso incongruo.

Lo stesso dicasi nell'ipotesi in cui l'Erario contesti l'abnormità dei compensi finalizzati a mascherare una distribuzione di utili.

Osservato che tale fattispecie potrebbe ricorrere solo nel caso in cui vi sia una sostanziale coincidenza tra compagine sociale ed organo amministrativo, non può non rilevarsi che, anche in tale circostanza, la tassazione che subisce l'amministratore in conseguenza dei compensi ricevuti è tendenzialmente superiore rispetto al caso in cui avesse percepito la medesima somma a titolo di dividendi.

La questione della sindacabilità della congruità del compenso in favore dell'organo amministrativo da parte dell'amministrazione finanziaria è stata molto dibattuta ed oggetto di un andamento ondivago da parte della giurisprudenza di merito e di legittimità.

Da tempo, tuttavia, la Cassazione ritiene ammissibile il sindacato di congruità del compenso di spettanza degli amministratori.

La Suprema Corte è attestata su una linea interpretativa rigorosa per il contribuente, secondo la quale l'amministrazione finanziaria ha il potere di valutare la congruità dei costi e dei ricavi emergenti dal bilancio e nelle dichiarazioni dei redditi, anche se la contabilità è formalmente ineccepibile¹⁹.

Le contestazioni circa la congruità del compenso degli amministratori rientrano nell'alveo degli accertamenti legati alla antieconomicità della condotta imprenditoriale suffragati dalla recente massima giurisprudenza.

¹⁸ Risoluzione n. 113/E, 31/12/2011.

¹⁹ Con la sentenza n. 24379 del 30 novembre 2016, è stato affermato che la Cassazione *“intende dare continuità alla prevalente giurisprudenza di questa Corte secondo cui, in tema di determinazione del reddito di impresa, 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; pertanto la deducibilità dei compensi degli amministratori di società, stabilita dall'art. 62 (ora 95 comma 5) del DPR 22 dicembre 1986 n. 917, non implica che l'amministrazione finanziaria sia vincolata alla misura indicata nelle deliberazioni della società, competendo all'Ufficio la verifica della attendibilità economica di tali*

dati. Inoltre, ai fini della generale deducibilità dei costi non è sufficiente che il contribuente fornisca la prova della effettività dei componenti negativi (ossia che essi non sono inesistenti) dovendo anche fornire la prova della loro inerenza, anche in senso quantitativo, alla produzione di ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito (art. 109 comma 5 DPR 22 dicembre 1986 n. 917); anche sotto tale profilo l'amministrazione finanziaria è legittimata a negare la deducibilità parziale di un costo ritenuto sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa e rispetto al quale la società non fornisca plausibili ragioni a giustificazione dell'ammontare del medesimo (in tal senso Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 9036 del 15.4.2013; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 3243 dell'11.2.2013; Sez. 5, Sentenza n. 9497 dell'11.4.2008)”.

La Cassazione, in proposito, ha sentenziato che *“l'amministrazione finanziaria, nel negare l'inerenza di un costo per mancanza, insufficienza od inadeguatezza degli elementi dedotti dal contribuente ovvero a fronte di circostanze di fatto tali da inficiarne la validità o la rilevanza, può contestare l'incongruità e l'antieconomicità della spesa, che assumono rilievo, sul piano probatorio, come indici sintomatici della carenza di inerenza pur non identificandosi in essa ed in tal caso è onere del contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni in relazione allo svolgimento dell'attività d'impresa e alle scelte imprenditoriali”*²⁰.

²⁰ Cassazione Civile, sentenza n. 29002, 11/11/2019; nonché n. 33026, 14/11/2019, n. 18904, 17/07/2018, n. 24379, 30/11/2016.

ONERE DELLA PROVA E ACCERTAMENTO TRIBUTARIO, COSA CAMBIA CON LA RIFORMA?

La recente riforma della giustizia e del contenzioso tributario, poco incisiva rispetto alle attese, introduce per la prima volta nell'ordinamento tributario una disposizione che disciplina la ripartizione dell'onere della prova nell'ambito del procedimento giudiziale. Tale disposizione, in particolare, fissa le regole che il giudice adito sarà successivamente chiamato ad applicare ai fini della pronuncia. Una novità sostanziale che, per la sua importanza, pervade i confini in cui è stata introdotta e, inevitabilmente, influenzerà i futuri equilibri fra Amministrazione Finanziaria e contribuente.

di Paolo Iaccarino

L'EVOLUZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA: PERCORSO A TAPPE.

Il lungo percorso interpretativo avente ad oggetto l'onere della prova nell'ambito degli accertamenti tributari è probabilmente arrivato al suo capolinea. Con l'entrata in vigore della riforma in materia di giustizia e di processo tributario, il giudice di merito è chiamato ad applicare nuove regole finalizzate alla corretta ripartizione dell'onere probatorio. Per la prima volta nell'ordinamento tributario il tema, infatti, viene affrontato in termini di diritto positivo, con l'introduzione di una disposizione dedicata, dal significato inequivocabile. Un lungo percorso dall'esito finalmente favorevole al contribuente.

Tuttavia, per comprendere la portata del nuovo comma 5-bis dell'articolo 7 del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, risulta indispensabile ripercorrere ogni singola tappa. E' necessaria una premessa. Le questioni che attengono alla prova vertono esclusivamente all'ambito del contenzioso, il cosiddetto giudizio sul fatto, ovvero la dimostrazione della sussistenza dei fatti costitutivi, modificativi, impeditivi ed estintivi descritti da ciascuna delle parti nei propri atti e sui quali il giudice è chiamato a pronunciarsi. In questo, l'onere della prova ne descrive i criteri di ripartizione soggettiva, individuando il soggetto che per primo, nell'ambito del procedimento, è chiamato a dimostrare le proprie ragioni. Aspetto, tutt'altro che banale, da mantenere a mente per quanto riguarda l'effettiva entrata in vigore della riforma sul punto.

Consegnata alla storia l'epoca della cosiddetta presunzione di legittimità dell'atto impositivo¹, prospettiva superata facendo leva sul principio di

terzietà e imparzialità del giudice come espresso all'articolo 111 della Costituzione, l'onere della prova è stato progressivamente interpretato dalla giurisprudenza di legittimità applicando i principi dell'articolo 2697 del codice civile². Secondo tale disposizione l'onere della prova è in capo al soggetto che vuole far valere un diritto in giudizio e si estrinseca nella prova, appunto, dei fatti che ne costituiscono il suo fondamento. In tal senso, se provati, chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare, a propria volta, i fatti sui quali l'eccezione si fonda. Da qui la suprema Corte di Cassazione, valorizzando le posizioni sostanziali delle parti in causa, ha progressivamente superato la precedente impostazione per approdare al definitivo riconoscimento dell'Amministrazione Finanziaria quale attore sostanziale del procedimento giudiziale.

Tale impostazione, oggetto tuttavia di una travagliata applicazione, si basa sul riconoscimento dell'ente impositivo quale attore sostanziale e, di conseguenza, soggetto chiamato a dimostrare in giudizio i fatti costitutivi del diritto previamente enunciato con l'avviso di accertamento, come richiesto dall'articolo 2697 del codice civile. Secondo tale prospettiva l'onere grava sull'Amministrazione Finanziaria e si trasferisce sul contribuente nel solo caso in cui la prima fornisca elementi sufficienti per dimostrare l'esistenza dell'obbligazione tributaria³.

In questo senso la Corte di Cassazione ha affermato, a più riprese, che ove sia in contestazione la sussistenza del presupposto impositivo, *“l'onere della prova circa i fatti costitutivi del presupposto impositivo medesimo incombe all'ente impositore e, per esso, al*

¹ Posizione superata a partire da Cass. n. 2990 del 1979. Si veda, inoltre, Cass. n. 1946 del 2012, Cass. n. 13665 del 2001.

² *“Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda”.*

³ L'ente impositore attore in senso sostanziale nel processo tributario e pertanto ad esso incombe l'onere della prova sulle

circostanze che giustificano la pretesa tributaria dedotta in giudizio. In tal senso *“in tema di distribuzione dell'onere della prova dettata dall'art. 2697 c.c. e che, pertanto, in applicazione della stessa, l'amministrazione finanziaria che vanta un credito nei confronti del contribuente, è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa”* (Cass. 955 del 2016).

*concessionario della riscossione*⁴. L'onere della prova grava sul contribuente, invece, nelle liti di rimborso del tributo, in qualsivoglia fattispecie, sia a seguito di rifiuto espresso che di rifiuto tacito dell'Amministrazione Finanziaria.

Approccio che ha trovato ampia conferma nell'ambito degli accertamenti per prova presuntiva ove la giurisprudenza di legittimità, in maniera univoca, è stata concorde nel ritenere che il giudice di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio e solo in un secondo momento, qualora ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, e quindi provati, dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi degli articoli 2727 e ss. e 2697, secondo comma, del codice civile⁵.

L'APPLICAZIONE TRAVAGLIATA DEI PRINCIPI DELL'ARTICOLO 2697 C.C.

La regola secondo la quale l'Amministrazione Finanziaria sia, per prima, chiamata a dimostrare in giudizio i fatti rappresentati nella motivazione dell'avviso di accertamento, che ha la funzione di delimitare l'oggetto del contendere, non ha trovato nel corso degli anni una serena e univoca applicazione⁶. Secondo un'impostazione distorta, si è progressivamente formata la convinzione che l'onere della prova debba ripartirsi diversamente a seconda del contesto in cui si verte. In tal senso la giurisprudenza di legittimità, in maniera ancora del tutto discutibile nelle sedi di merito, ha

inizialmente affermato come occorresse distinguere l'ipotesi in cui l'Amministrazione Finanziaria intenda far valere una maggiore pretesa tributaria, *tout court*, ove l'onere della prova grava indiscutibilmente su quest'ultima, da quella in cui l'ente impositore si limiti a contestare l'esistenza dei presupposti per l'applicazione di norme agevolative o che prevedono esenzioni o comunque deroghe al regime impositivo ordinario, ove spetterebbe al contribuente l'onere di provare l'esistenza dei fatti e dei presupposti di diritto ai quali le norme tributarie ricollegano il diritto alla detrazione od alla deduzione o ancora alla esenzione ovvero alla fruizione del beneficio o dell'agevolazione⁷.

Secondo tale evoluzione grava sul contribuente l'onere di allegazione e prova dei fatti ai quali la legge ricollega l'agevolazione o l'esenzione rivendicate, come se le contestazioni in tema di agevolazioni fiscali non costituissero una pretesa tributaria del tutto assimilabile a quelle aventi ad oggetto una maggiore pretesa impositiva che consti nella rettifica di redditi, ricavi o compensi. Secondo tale tendenza, a fronte di specifiche contestazioni da parte dell'ente impositore in ordine ai presupposti dell'agevolazione fiscale, il contribuente ha l'onere di fornire la prova dell'agevolazione o dell'esenzione. La natura straordinaria della misura, che vede il contribuente beneficiario di un risparmio fiscale eccezionale rispetto alle ordinarie regole dell'ordinamento, è tale da traslare l'onere della prova su quest'ultimo e, di conseguenza, liberare l'Amministrazione Finanziaria consentendole, anche in giudizio, la mera enunciazione dei punti di contestazione⁸.

L'ultima spiaggia, così potremo definirla, del complesso viaggio che ripercorre l'evoluzione dei

⁴ Cass. n. 22491 del 2017.

⁵ Cass. 14237 del 2017, Cass. n. 9784 del 2010.

⁶ Non è mai superfluo ribadire come motivazione e prova non costituiscano sinonimi dello stesso concetto. La motivazione dell'avviso di accertamento ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Ufficio nel successivo giudizio di merito e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an ed il quantum della pretesa tributaria al fine di approntare una idonea difesa. La prova, di contro, attiene al diverso piano del fondamento

sostanziale della pretesa tributaria ed al suo accertamento in giudizio, se contestata, cosicché in definitiva tra l'una e l'altra corre la stessa differenza concettuale che vi è tra allegazione di un fatto costitutivo della pretesa fatta valere in giudizio e prova del fatto medesimo. Sul punto si veda Cass. n. 9810 del 2014.

⁷ Cass. n. 13072 del 2011, Cass. n. 11205 del 2007, Cass. n. 20398 del 2005.

⁸ Cass. n. 4719 del 2021, Cass. n. 23228 del 2017.

criteri di ripartizione dell'onere della prova è rappresentata dalla stabile inversione dell'onere della prova applicata in tutti i casi in cui la contestazione verta semplicemente sul diritto alla deduzione dei costi. In questo senso costante giurisprudenza di legittimità ha ritenuto come in tal caso sia onere del contribuente provare la sussistenza delle componenti negative del reddito e dei requisiti di certezza e determinabilità delle stesse in un determinato esercizio sociale, come se la deduzione costituisca un diritto da esercitare e, in quanto tale, fosse onere del titolare del predetto diritto affermarne il fatto costitutivo. Da qui l'affermazione definitiva della concezione distorta seconda la quale incombe sull'Amministrazione Finanziaria l'onere di provare la sussistenza delle componenti del reddito e dei requisiti di certezza e determinabilità delle stesse in un determinato esercizio sociale, per quelle positive, e sul contribuente, per quelle negative⁹. Meccanismo che, in nome delle casse erariali, ha trovato concreta applicazione nelle contestazioni in materia di inerenza e, persino, di giudizio di congruità.

L'orientamento affonda le proprie radici nel criterio della disponibilità o vicinanza del mezzo di prova, secondo il quale il contribuente, in ragione del proprio ruolo, è dotato di una maggiore e migliore conoscenza dei beni e dei servizi oggetto delle transazioni contestate¹⁰. Benché tale criterio abbia trovato variabile applicazione a seconda del grado di coinvolgimento del contribuente nella fase istruttoria e della documentazione da quest'ultimo fornita a giustificazione del proprio

operato, la posizione mediana che sembra distinguere la ripartizione dell'onere probatorio in ragione della materia contestata ha assunto una posizione centrale, la stessa che l'odierna riforma definitivamente può superare.

LE NUOVE PROSPETTIVE DELLA RIFORMA.

Arriviamo al punto. L'articolo 6 della Legge 31 agosto 2022, n. 130, avente ad oggetto le disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario, disciplina, per la prima volta espressamente, le regole che dovrebbero guidare la corretta ripartizione dell'onere della prova. Introducendo il comma 5-bis all'articolo 7 del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, norma originariamente dedicata ai poteri istruttori delle Corti di Giustizia tributaria di primo e secondo grado, il Legislatore ha affermato come sia dell'Amministrazione Finanziaria l'onere di provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato¹¹. Solo nelle richieste di rimborso, salvo quando questo si riferisca alla restituzione di somme oggetto di accertamenti impugnati, dovrà essere il contribuente a fornire le ragioni della propria richiesta.

A differenza del recente passato, senza alcun distinguo rispetto all'oggetto del contendere, la riforma fissa in maniera univoca le regole che il giudice tributario è chiamato a rispettare nella pronuncia della controversia. In questo senso il giudice dovrà fondare la propria decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e, in

⁹ *“La corretta applicazione del principio concernente la distribuzione dell'onere della prova dettato dall'art. 2697 cod. civ. impone quindi al giudice di merito di accertare, in primo luogo, se la pretesa tributaria dedotta in giudizio derivi dall'attribuzione al contribuente di maggiori entrate oppure dal disconoscimento di costi o oneri deducibili esposti dallo stesso, perché solo l'esatta individuazione della parte tenuta per legge a dare la prova afferente consente al giudice di porre a carico di essa le conseguenze giuridiche derivanti dall'accertata inosservanza di detto onere”*. In tal senso vedi Cass. n. 15320 del 2019; Cass. n. 28671 del 2018, Cass. n. 15320 del 2019.

¹⁰ In questo senso è stato ritenuto che la prova del diritto alla detrazione dei costi è a carico del contribuente, sia perché viene affermato un fatto costitutivo del diritto che per la vicinanza della

prova a colui che è chiamato ad affermarlo. Si veda Cass. 2935 del 2015.

¹¹ *“5-bis. L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati”*.

ragione del nuovo criterio di ripartizione della prova appena illustrato, annullare l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza, fornita dall'Amministrazione Finanziaria, manca o si rivela contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.

Si tratta di una rivoluzione. In primo luogo la riforma, per la prima volta in senso assoluto, disciplina espressamente le regole di ripartizione dell'onere probatorio e, nel farlo, arriva in soccorso dei giudici tributari, fino ad oggi in balia di mutevoli orientamenti. Il Legislatore, inoltre, utilizza un lessico ben preciso che valorizza le posizioni sostanziali e non formali delle parti in giudizio. Il riferimento esplicito all'amministrazione riporta la questione alle sue origini quando, superata la presunta legittimità dell'atto impositivo, non vi erano dubbi rispetto al ruolo di attore sostanziale dell'Amministrazione Finanziaria, benché formalmente l'iniziativa processuale sia assunta dal contribuente con l'impugnazione dell'atto.

Un ritorno alle origini che trova immediata applicazione. E' opportuno rilevare che la disposizione in commento non modifica nessun'altra precedente norma, ma introduce per la prima volta nell'ordinamento tributario una disposizione, in termini di diritto positivo, con la quale viene esplicitato, senza più dubbi o tentennamenti, il giusto criterio di ripartizione dell'onere della prova e, conseguentemente, le regole che il giudice tributario è chiamato ad applicare ai fini della decisione. Non si pone, in altri termini, un problema di successione delle norme nel tempo. Inoltre, benché le nuove regole influiscano necessariamente sui criteri di

formazione dell'atto, la questione della prova attiene prettamente all'ambito processuale e, nello specifico, all'operato del giudice tributario¹². Non si tratta, infine di una norma di carattere sostanziale la cui valenza retroattiva è espressamente negata¹³.

Tanto dovrebbe essere sufficiente per affermare come le nuove regole di ripartizione dell'onere della prova, che superano qualsivoglia diversa declinazione della giurisprudenza di legittimità, debbano prevalere e trovare immediata applicazione anche per i procedimenti pendenti all'entrata in vigore della riforma. E se così non fosse, tale norma dovrebbe convincere definitivamente i giudici di merito che l'onere della prova non deve essere declinato a seconda dell'oggetto del contendere. Questo è unico ed è a carico, almeno in prima battuta, della sola Amministrazione Finanziaria.

CONCLUSIONI.

In tema di onere della prova la potenza dirompente della riforma è indiscutibile. Chiare regole di ripartizione dell'onere probatorio, infatti, travolgono le diverse sensibilità mostrate sino ad oggi dalla giurisprudenza di legittimità, su un punto particolarmente così delicato della controversia tributaria. Oggi il giudice, a beneficio della certezza del diritto, ha finalmente a propria disposizione delle regole chiare rispetto ai criteri da seguire nella decisione della controversia.

Questi, che sono i pochi riflessi positivi di una riforma ben al di sotto delle aspettative, non si limitano al confronto giudiziale e invadono l'attività amministrativa che si pone a monte del procedimento. Con l'entrata in vigore della riforma dovrebbe progressivamente estinguersi la tendenza dell'Amministrazione Finanziaria all'emissione superficiale di atti impositivi carenti

¹² La giurisprudenza di legittimità è concorde nel ritenere che la motivazione può sostanziarsi nella sola enunciazione dei criteri astratti sui quali si basa l'avviso di accertamento, essendo rimessa alla fase processuale la questione della prova della correlazione tra tale enunciazione astratta e la concreta sussistenza dei fatti fondanti l'accertamento. Si veda Cass. n. 2039 del 2022.

¹³ Alla luce dei principi affermati nello Statuto del Contribuente, l'irretroattività delle disposizioni tributarie riguarda solo quelle norme che regolano gli elementi costitutivi del rapporto tributario, le cosiddette norme sostanziali, mentre non rileva per le disposizioni che disciplinano esclusivamente il procedimento attuativo e/o applicativo del tributo, c.d. norme procedurali.

di un effettivo e attuale sostegno probatorio. Con questo non si vuole affermare che la prova entri, a tutti gli effetti, nella motivazione dell'accertamento tributario, bensì che la riforma, disciplinando i criteri di ripartizione dell'onere probatorio, indurrà inevitabilmente l'Amministrazione Finanziaria ad agire con maggiore consapevolezza.

Inizia, pertanto, un nuovo viaggio. Questa è solo la prima tappa del nuovo percorso intrapreso dalla prova nel procedimento tributario. Nel prossimo contributo, entrando nel merito del giudizio del fatto incerto, si affronteranno gli effetti della riforma sui principali orientamenti sui quali l'Amministrazione Finanziaria, a volte in maniera superficiale, basa le proprie contestazioni.