

FISCALFOCUS®

Direttore Antonio Gigliotti

FISCAL DOTTRINA

La Rivista Specializzata per Professionisti

IN EVIDENZA

**I riflessi della riforma del processo
tributario nel contenzioso tra cittadini e
comuni impositori**

a cura di Francesco Giuseppe Carucci

Dicembre 2022

Sommario

I riflessi della riforma del processo tributario nel contenzioso tra cittadini e comuni impositori	
- A cura di FRANCESCO GIUSEPPE CARUCCI	1
Limiti applicativi della transizione in capo al consorzio del regime di non imponibilita' iva applicato dai consorziati	
- A cura di MARCO PEIROLO.....	10
Il regime fiscale degli ammortamenti, la loro ratio ed il principio di cassa nel reddito di lavoro autonomo	
- A cura di ANTONIO GIGLIOTTI e LUCIANO SORGATO.....	20
Il valore indiziario della presunzione relativa alla distribuzione degli utili alla luce del nuovo art.7, comma 5bis del d.lgs 546/1992	
- A cura di MATTIA GIGLIOTTI e LUCIANO SORGATO	28
Inutilizzabilita' delle prove non prodotte nella fase precontenziosa	
- A cura di GIUSEPPE AVANZATO	36
LA NOTIFICA DI ATTI IMPOSITIVI RILEVANTI AI FINI DELL'ARTICOLO 48 BIS DEL DPR 602/73	
- A cura di LUCA LEONI, ANDREA BOREATTI, GIOVANNI COLOMBI	44

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:

Antonio Gigliotti

Mattia Gigliotti

Giuseppe Avanzato

Francesco Giuseppe Carucci

Marco Peirolo

Luca Leoni

Andrea Boreatti

Giovanni Colombi

I RIFLESSI DELLA RIFORMA DEL PROCESSO TRIBUTARIO NEL CONTENZIOSO TRA CITTADINI E COMUNI IMPOSITORI

La legge n. 130 del 31 agosto 2022, in coerenza con gli impegni assunti nel PNRR, ha riformato il processo tributario con l'obiettivo di contrarre al più possibile l'insorgere di controversie tributarie e di garantire tempi più celeri per la trattazione dei giudizi pendenti già instaurati e di quelli che in futuro si dovessero rivelare inevitabili.

Quando oggetto di un dibattito è il contenzioso tributario, inevitabilmente si pensa alla lite insorta per una pretesa avanzata dall'Amministrazione finanziaria, per lo più rappresentata dall'Agenzia delle entrate, nei confronti del cittadino nella sua sfera privata ovvero nell'esercizio di una attività economica. Eppure, non di rado, il contenzioso tributario sorge dall'esercizio della potestà impositiva praticato da pubbliche amministrazioni differenti dall'Agenzia delle entrate, enti locali in primis.

In verità, a causa dei più modesti valori delle liti insorte tra cittadino e amministrazioni territoriali, per lo più comunali, nonché della particolarità di alcune contestazioni, buona parte delle novità previste per procedure e istituti di cui al D. Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992, recate dall'articolo 4 della legge n. 130/2022, potrebbero avere maggior riflesso proprio su quella branca del contenzioso fiscale.

di Francesco Giuseppe Carucci

Il giudice monocratico

Al di là della nuova denominazione attribuita dal legislatore della riforma alle ex Commissioni Tributarie, ora Corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado, prima novità incisiva per la trattazione delle controversie con gli enti locali è l'istituzione del giudice monocratico.

La novità è di rilievo in quanto, come si accennava in premessa, le liti insorte tra cittadini ed enti territoriali recano spesso un valore modesto e la disposizione interessa le controversie il cui valore non eccede la soglia di 3.000 euro. Il giudice monocratico dovrà decidere il merito delle questioni soltanto in primo grado. Il giudizio di appello, fortunatamente, non subisce alcuna modifica rispetto al passato e le controversie saranno decise in composizione collegiale. L'avverbio "fortunatamente" è legato all'aver scongiurato l'intenzione originaria del legislatore della riforma, emersa dal disegno di legge, di imporre l'inappellabilità delle sentenze pronunciate dal giudice monocratico. Ciò, come è evidente, avrebbe generato un'ingiustificata e ingiustificabile disparità di trattamento tra le parti in lite per le medesime fattispecie giuridico-tributarie per il solo discrimine del valore della lite a seconda che si attestasse al di sotto o al di sopra della soglia dei 3.000 euro. Invece, in virtù della norma definitivamente licenziata, la parte in causa che non dovesse condividere la decisione del giudice di prime cure potrà continuare a fruire del sacrosanto diritto di rivolgersi al giudice di secondo grado.

La composizione monocratica nel processo tributario, in verità, non è elemento di assoluta novità. Già l'articolo 70 del D. Lgs. n. 546 del 1992, infatti, con l'introduzione dell'articolo 10-bis ad opera del D. Lgs. n. 156/2015, aveva previsto la decisione in composizione monocratica nel giudizio di ottemperanza avente ad oggetto il pagamento di somme entro la soglia di 20.000 euro e il pagamento delle spese di lite indipendentemente dal loro ammontare.

Il monitoraggio del valore di lite al fine di stabilire la competenza monocratica o collegiale del giudice avviene secondo l'ordinario criterio imposto dall'articolo 12, comma 2, del D. Lgs. 546/1992 in virtù del quale rileva il solo ammontare del tributo oggetto di contestazione senza calcolare sanzione e interessi. Se l'atto impugnato è relativo a sole sanzioni, si dovrà prendere a riferimento il relativo ammontare. Dalla competenza del giudice monocratico sono escluse le liti di valore indeterminabile. Problema che non si pone nel contenzioso tributario tra cittadini ed enti locali in quanto l'oggetto della controversia attiene al pagamento di un tributo determinato dall'ente impositore.

Le disposizioni relative all'introduzione del giudice monocratico si cominceranno ad applicare per i ricorsi notificati a decorrere dal 1° gennaio 2023 le cui udienze si svolgeranno esclusivamente a distanza, fatta salva la possibilità per ciascuna delle parti di richiedere nel ricorso "per comprovate ragioni", la partecipazione congiunta all'udienza del difensore, dell'ufficio e dei giudici presso la sede della corte di giustizia tributaria.

Come per i tributi erariali, anche nelle controversie aventi ad oggetto i tributi locali, tuttavia, il maggior impatto della riforma non può che essere ricercato nella rimodulazione dell'onere della prova, nell'ammissione della prova testimoniale e nel rafforzamento dell'istituto della mediazione. Onere della prova e prova testimoniale sono elementi riformati dal legislatore che, soprattutto con riferimento ai tributi comunali, risentiranno di una stressa connessione.

Onere della prova a carico dell'ente impositore, sogno o realtà per il contribuente?

Il legislatore della riforma ha aggiunto all'articolo 7 del D. Lgs. n. 546/1992 il comma 5-bis secondo il quale ricade sull'amministrazione fiscale l'onere di provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Gli elementi di prova, a menzione della medesima norma, saranno il cardine della decisione del giudice che dovrà annullare 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». Unica eccezione a questa regola generale è rappresentata dalle controversie che hanno ad oggetto richieste di rimborso di somme il cui pagamento non consegue ad un atto di accertamento impugnato.

La disposizione della legge esplica effetti differenti a seconda delle fattispecie contenziose rimesse alla magistratura tributaria e non esonera aprioristicamente il contribuente dall'onere di dover fornire la prova del suo corretto atteggiamento.

Nel giudizio tributario, a meno che non si tratti di controversia relativa a rimborso di somme versate spontaneamente, la vertenza sorge sempre a seguito della notifica al contribuente di un atto emesso dalla pubblica amministrazione. In base al tenore letterale della novella normativa, pertanto, l'onere della prova dovrebbe ricadere sempre e soltanto sugli enti impositori. Ma a ben vedere, tale principio non può che valere laddove la materia da giudicare non sia dominata da una presunzione.

Le presunzioni sono definite dall'articolo 2727 del Codice Civile come «le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato». Le presunzioni sono legali o semplici (articolo 2728). Le presunzioni legali, a loro volta, possono essere assolute (*praesumptiones iuris et de iure*) e relative (*praesumptiones iuris tantum*). Mentre le presunzioni semplici sono sempre superabili con prova contraria, le presunzioni legali possono essere superate con prova contraria esclusivamente se relative.

Poi vi sono le presunzioni “giurisprudenziali” ossia presunzioni che, seppur non espressamente previste dalla legge, assurgono a *praesumptiones iuris et de iure* in quanto frutto di orientamenti

della giurisprudenza di legittimità e, pertanto, da scalfire molto difficilmente.

Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre comprendere come deve essere declinata la nuova disciplina dell'onere della prova apportata dalla riforma nel giudizio tributario avente ad oggetto fattispecie dominate da presunzioni.

Nel mondo dell'accertamento dei tributi comunali, IMU e TARI principalmente, pare che operino esclusivamente presunzioni semplici con poche presunzioni di natura giurisprudenziale. Tale assunto sconfessa il principio dell'onere della prova novellato dal comma 5-bis dell'articolo 7 del D. Lgs. n. 546/1992. Infatti, in presenza di una presunzione semplice sulla quale si fonda l'accertamento, secondo le prescrizioni del Codice Civile e l'insegnamento della Corte di Cassazione, ricadrà sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria per smentire il fatto presunto dal soggetto attivo d'imposta. Si tratta del principio di cui al secondo comma dell'articolo 2697 del Codice Civile in virtù del quale è chi eccepisce l'inefficacia di un fatto che deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda. L'ente impositore, invece, in aderenza al dettato dell'articolo 2729 del Codice Civile, deve dimostrare che la presunzione semplice apportata sia dotata dei caratteri di gravità, precisione e concordanza affinché possa essere assunta quale prova dal giudice a cui contrapporre la prova contraria del contribuente. Il problema è proprio questo. Non di rado accade nelle controversie tributarie, prese nella generalità e non solo in relazione alla fiscalità locale, che i

giudici trattino alla stregua di presunzioni semplici meri indizi emersi nell'attività istruttoria.

Al fine di rendere l'idea di come l'onere della prova del legislatore della riforma debba essere modellato nel processo tributario locale, occorre fare riferimento alle fattispecie "presuntive" maggiormente oggetto di giudizio.

La questione più dibattuta in questo senso, tra cittadini e comuni, attiene certamente alla determinazione delle imposte sulle aree fabbricabili. Tanto nell'ICI e nella previgente IMU, quanto nell'attuale disciplina dell'imposta introdotta dalla legge n. 160 del 2019, per le aree fabbricabili il valore è costituito da quello venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche. Il problema si pone in quanto, al fine di limitare/orientare il potere di accertamento, ai comuni è riconosciuta, nell'ambito della potestà regolamentare di cui godono in base all'articolo 52 del D. Lgs. n. 446 del 1997, la possibilità di determinare periodicamente, e per zone omogenee, i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili tenendo conto, però, di tutti gli elementi sopra richiamati. Secondo l'insegnamento della Cassazione, le determinazioni di stima di tali valori non hanno natura imperativa per cui i contribuenti, nel

determinare le imposte dovute, non sono obbligati ad attenersi ai valori di riferimento deliberati, ma sono liberi di discostarsi in presenza di validi elementi contrari. Più volte, difatti, la Suprema Corte ha affermato che le determinazioni dei valori operate dai comuni hanno natura di presunzioni semplici alla stregua delle risultanze dei vecchi studi di settore alle quali, se il contribuente decideva di non adeguarsi, aveva la possibilità di giustificare la correttezza dei dati dichiarati anche, eventualmente, in sede contenziosa. I criteri di valutazione deliberati dalle giunte comunali, d'altronde, costituiscono esclusivamente una base per orientare l'esercizio discrezionale dell'amministrazione a fronte del quale il contribuente che intende contestare la valutazione operata ha l'onere di portare all'attenzione del giudice tributario elementi probatori idonei a dimostrarne l'incongruità (Cassazione nn. 16700/2007 e 21764/2009). Tali elementi, se non di prova in senso stretto, possono rivestire natura istruttoria secondo quanto affermato dalla recente sentenza n. 23894 del 1° agosto 2022, e sono rappresentati – quasi sempre - da una perizia di stima contenente i riferimenti ai predetti elementi richiamati dalla disciplina IMU.

Altra questione idonea a delineare la natura "illusoria" dell'attribuzione dell'onere della prova all'amministrazione finanziaria, per quanto concerne il contenzioso locale, è rappresentata dalla contestazione dei criteri adoperati dai comuni per determinare la TARI a fronte del possesso degli immobili abitativi diversi

dall'abitazione principale. Nella normativa relativa alla tassa sui rifiuti, infatti, la suscettibilità di produrre rifiuti si realizza normalmente con la mera occupazione degli immobili. Quando un immobile possa considerarsi occupato viene stabilito dai regolamenti comunali adottati in virtù del sopra richiamato articolo 52 del D. Lgs. n. 446/1997. In funzione della gran parte dei regolamenti, vengono considerati occupati gli immobili nei quali sia attiva almeno una tra le utenze elettriche, idriche, di gas, ecc. anche qualora siano vuoti e disabitati. Il medesimo regolamento può prevedere eventuali riduzioni o esenzioni. Normalmente, con riferimento alle utenze domestiche condotte da soggetti non residenti nel comune in cui ricade l'immobile tenuto a disposizione, o a quelle possedute o occupate da soggetti residenti che però non rappresentino l'abitazione principale, come ad esempio le case di villeggiatura, si tiene conto di un valore convenzionale predeterminato dall'ente che costituisce la numerosità "presunta" del nucleo familiare utile a determinare il tributo. Può accadere pertanto che una famiglia che detiene una casa al mare sia chiamata a corrispondere la tassa per un numero di occupanti di fatto superiore, e quando va bene inferiore, a quelli reali. Tanto l'indice di occupazione dell'immobile, quanto la numerosità convenzionale del nucleo familiare che i regolamenti comunali utilizzano a fondamento della pretesa impositiva non costituiscono altro che presunzioni semplici e, come tali, superabili con prova contraria. Pertanto, anche in questo caso, il contribuente che ritenga incongruo il *quantum* del tributo richiesto

è tenuto a fornire la prova delle proprie ragioni dinanzi al giudice tributario.

Analoghe conclusioni possono essere tratte per i contributi riscossi dai consorzi di bonifica per i quali certa giurisprudenza tende a presumere un beneficio diretto per le proprietà consorziate per il sol fatto di ricadere nel cosiddetto perimetro di contribuenza quando il piano di classifica, ossia la descrizione dettagliata delle opere consortili eseguite, non sia stato impugnato dinanzi al TAR. E anche in tal caso, come è consequenziale, ricade e continuerà a ricadere sul consorziato l'onere di fornire la prova del mancato conseguimento del beneficio dal proprio fondo.

Pertanto, a ben vedere, la novità della riforma non stravolgerà a tutto tondo le attività che i contribuenti dovranno porre in essere qualora ritengano infondate le pretese degli enti impositori. Con le presunzioni semplici, in base alle considerazioni che precedono, cambierà poco e niente rispetto al passato. L'introduzione del comma 5-bis nell'articolo 7 del D. Lgs. n. 546/1992 accende comunque una speranza nella misura in cui emerge la coscienza del legislatore della riforma relativa alla posizione di vantaggio nel giudizio tributario che, sinora, l'Erario ha occupato rispetto al contribuente.

Poi vi è il caso delle presunzioni "giurisprudenziali" che, analogamente alle presunzioni legali assolute, non ammettono prova contraria. E ciò, in questa ipotesi, può anche tornare utile al contribuente. Il caso più ricorrente riguarda il contenzioso tra i cittadini e i comuni

che disconoscono i requisiti di ruralità dei fabbricati in virtù del cui possesso è possibile scontare una significativa agevolazione IMU. A tal fine la Suprema Corte è ferma nel ritenere che l'agevolazione competa per la sola risultanza del detto requisito dagli atti catastali, indipendentemente dalle situazioni di fatto. Infatti, il principio di diritto enunciato e innumerevoli volte ribadito dai giudici di legittimità afferma che, ove catastalmente non emerga il possesso del requisito di ruralità, il soggetto passivo che intende beneficiare della tassazione agevolata ha l'onere di impugnare l'atto di classamento catastale. Ha altresì statuito che, al contrario, l'ente comunale che non intenda riconoscere l'agevolazione al fabbricato catastalmente riconosciuto rurale è obbligato ad impugnare l'attribuzione delle particolari categorie catastali A/6 o D/10 ovvero, se fabbricato classificato in diversa categoria, l'avvenuta iscrizione dell'annotazione della sussistenza del requisito di ruralità. È stata in tal modo inibita la contestazione della sussistenza del requisito a mezzo avviso di accertamento relativo all'imposte che l'ente civico intende recuperare. L'illustrato orientamento prende le mosse dalla sentenza delle Sezioni Unite n. 18565 del 21 agosto 2009 cui hanno fatto seguito una serie di pronunce del medesimo tenore (Cass., 9 marzo 2018, n. 5769; Cass., 31 ottobre 2017, n. 25936; Cass., 11 maggio 2017, n. 11588; Cass., 20 aprile 2016, n. 7930; Cass., 12 agosto 2015, n. 16737) ed è fondato sul principio secondo il quale la ricorrenza dei requisiti previsti dall'articolo 9 del D.L. n. 557/1993 è riconosciuta mediante

l'attribuzione delle apposite categorie catastali ovvero l'inserimento dell'annotazione negli atti del catasto, a nulla rilevando elementi fattuali estranei alle emergenze catastali. In assenza di impugnazione da parte del comune dell'atto catastale, non può considerarsi eccepita dal comune impositore la carenza dei requisiti di ruralità. Pertanto, come affermato nell'ordinanza n. 23386 del 24 agosto 2021, a ragione dell'imposizione ordinaria, non è possibile addurre nemmeno l'avvenuta cessazione dell'attività agricola del soggetto passivo – che di fatto implica l'utilizzo del fabbricato per finalità strumentali all'esercizio dell'attività agricola – poiché circostanza non idonea a scalfire il riconoscimento dei requisiti di ruralità certificati dalle emergenze catastali. La fattispecie in esame conforta l'assimilazione delle presunzioni giurisprudenziali alle presunzioni legali assolute.

Incuriosisce non poco comprendere come la giurisprudenza tributaria, in caso di contenzioso sorto a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 209 depositata il 13 ottobre scorso, coniugherà il nuovo onere della prova posto dall'articolo 7, comma 5-bis, del D. Lgs. n. 546/1992 a carico dell'Amministrazione comunale che intenderà disconoscere l'agevolazione IMU per abitazione principale per i nuclei familiari con più di una residenza. Con la richiamata sentenza della Consulta, si rammenta essere stato eliminato il riferimento ai componenti del nucleo familiare le cui differenti residenze anagrafiche e dimore abituali alcun rilievo assumono al fine di riconoscere il trattamento

agevolato al soggetto passivo d'imposta. Se è vero che spetta ai sindaci dimostrare che il soggetto passivo d'imposta non dimori abitualmente nell'immobile per il quale il contribuente invoca l'esenzione, è altrettanto vero che è onere e interesse del soggetto passivo d'imposta, a conforto della propria correttezza, confutare i mezzi di prova adottati dal comune impositore.

Accantonando per un attimo il discorso relativo alle presunzioni, si ritiene che il novellato articolo 7 del D. Lgs. n. 546/1992, nel disciplinare l'onere della prova, abbia comunque agevolato, almeno in teoria, i contribuenti nei contenziosi instaurati con gli enti civici. Si pensi all'esenzione IMU riconosciuta per i terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali o all'ipotesi dell'esenzione riconosciuta alle aree fabbricabili utilizzate per scopi agricoli dai medesimi soggetti anche per le quote eventualmente appartenenti ad altri soggetti passivi d'imposta. Per queste fattispecie, non operando alcuna presunzione, sarà l'ente impositore a dover documentare la mancata conduzione diretta dei cespiti in questione da parte dei contribuenti in possesso delle predette qualifiche.

La prova testimoniale e il rafforzamento della mediazione

A fornire la prova di tali situazioni di fatto potrebbe tornare utile la richiesta ai giudici di merito dell'ammissione della prova testimoniale, altra novità di rilievo della riforma con la modifica del comma 4 del richiamato articolo 7 del D. Lgs.

n. 546/1992.

La richiesta potrà essere avanzata da tutte le parti in causa. Tuttavia, con riferimento a quest'ultima novità, si rendono necessarie alcune considerazioni in virtù delle diverse situazioni soggettive e oggettive in cui versano enti impositori e contribuenti.

Nel contenzioso tributario locale, come si è detto, la controversia ha origine nella gran parte dei casi dalla notifica al contribuente di un avviso di accertamento. Più raramente da un diniego, espresso o tacito, ad una istanza di rimborso.

Se la richiesta della prova testimoniale da parte del contribuente per dimostrare un fatto può sempre essere considerata legittima, indipendentemente dalla volontà del giudice di accoglierla o meno, non sembra potersi affermare altrettanto, in modo scontato, dal lato dell'ente impositore. Nessun dubbio pare sussistere nell'ipotesi di testimonianza richiesta al fine di supportare il diniego ad un rimborso. Nel caso dell'accertamento, invece, le cose cambiano. Infatti, sembrerebbe che la testimonianza concorra a sviluppare la fase istruttoria in sede contenziosa e non durante la fase accertativa. Ma ciò non pare possibile. L'avviso di accertamento, infatti, normalmente rappresenta l'atto con il quale si comunica al contribuente l'esito delle operazioni di controllo già concluse alla cui effettuazione hanno concorso tutti i mezzi istruttori.

Una cosa è certa. Oggi più di prima, l'ente impositore deve valutare la convenienza di

determinare l'insorgere della lite, non solo alla luce delle novità di cui si è fatto cenno sinora, ma anche del rafforzamento dell'istituto del reclamo/mediazione. Con l'introduzione del comma 9-bis all'articolo 17-bis del D. Lgs. n. 546/1992, infatti, è stato previsto che in caso di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione, la soccombenza di una delle parti comporta la condanna alle spese di lite. Ma non solo! Se la parte soccombente è l'ente impositore, la condanna alle spese può assumere rilevanza ai fini della responsabilità amministrativa del funzionario che, in maniera immotivata, non abbia ascoltato le ragioni del contribuente. Questo è un aspetto della riforma, oltre che esplicitamente innovativo, molto importante con riferimento al contenzioso con gli enti locali i cui funzionari non solo devono esser bravi nel gioco d'attacco, ma devono saper giocare in difesa non trascurando in alcun modo il faro che la Corte dei Conti, già da un po' di anni, ha puntato verso di loro. E una condanna alle spese conseguente ad un irragionevole diniego della richiesta di annullamento dell'atto in fase di mediazione costituisce danno erariale di cui la Magistratura contabile è ghiotta!

Il problema relativo alla mediazione risiede nella procedura che non viene espletata da un soggetto terzo, ma nell'ambito della stessa amministrazione fiscale. E se per Agenzia delle entrate, delle dogane e dei monopoli il problema è celato (perché di fatto rimane) dall'articolo 17-bis, comma 4, del D. Lgs. n. 546/1992 che rimette la procedura ad «apposite strutture

diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili», non può trarsi la medesima conclusione per gli enti locali, soprattutto se di piccole dimensioni. In tal caso, infatti, la norma richiamata prevede che lo svolgimento della procedura di mediazione possa avvenire a cura di una struttura autonoma «compatibilmente con la propria struttura organizzativa». E ciò che è difficile è proprio trovare questa “compatibilità”. Per le liti soggette a mediazione, inoltre, il legislatore della riforma ha previsto che il giudice possa invitare le parti alla conciliazione. Si ritiene, tuttavia, che non molto successo sortirà la novità nelle controversie con gli enti civici. Infatti, se non in rari casi, come nelle vertenze relative al valore venale delle aree fabbricabili, in cui il giudizio ha ad oggetto il *quantum* della materia imponibile e della relativa imposta, il contenzioso tributario locale sorge a fronte della contestazione dell'esistenza del presupposto impositivo che, a rigor di logica, non può essere oggetto di conciliazione tra le parti.

LIMITI APPLICATIVI DELLA TRANSIZIONE IN CAPO AL CONSORZIO DEL REGIME DI NON IMPONIBILITA' IVA APPLICATO DAI CONSORZIATI

di Marco Peirola

Il tema del trattamento IVA dei contributi consortili fatturati dal consorzio ai consorziati in proporzione alle loro rispettive quote di partecipazione è oggetto di numerosi interventi di prassi e giurisprudenza.

Ad assumere incertezza sono i limiti applicativi dell'estensione "a monte", in capo al consorzio, del regime impositivo applicato, "a valle", dai consorziati.

Il principio dell'omologazione della prestazione nei rapporti tra terzo e consorzio, da un lato, e tra consorzio e consorziati, dall'altro, che per la giurisprudenza sembra assumere una valenza assoluta, deve essere in realtà opportunamente verificato alla luce delle specificità di ciascun caso concreto.

Il regime IVA dei contributi consortili in funzione dell'eventuale esistenza del nesso sinallagmatico

Occorre anzitutto osservare che i contributi consortili addebitati ai consorziati non sempre assumono rilevanza agli effetti dell'IVA, in specie quando sono versati a copertura delle spese di funzionamento e dei costi di gestione del consorzio, senza pertanto costituire il corrispettivo di una prestazione resa ai consorziati.

L'esclusione dall'ambito di applicazione dell'imposta, dovuta alla carenza del presupposto oggettivo di cui all'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972, è stata efficacemente evidenziata dall'Avvocato generale presso la Corte di giustizia dell'Unione europea¹.

Nell'esaminare i riflessi IVA dei rapporti tra consorzio e consorziati, l'Avvocato UE ha affermato che il ribaltamento dei costi sostenuti dal consorzio non è soggetto a IVA se i servizi resi dal terzo prestatore nei confronti del consorzio sono funzionali alla sua attività economica.

Nel caso affrontato, si è trattato di stabilire se il consorziato possa esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta addebitata dal consorzio.

La soluzione negativa è stata motivata osservando che l'art. 168, lett. a), della Direttiva n. 2006/112/CE, nel legittimare la detrazione nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati dal soggetto passivo per effettuare operazioni soggette ad imposta, esige che sia posta in essere un'operazione – nella specie, una cessione di beni ai sensi dell'art. 14 della Direttiva n. 2006/112/CE o una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 24 della stessa Direttiva n. 2006/112/CE – nei confronti del soggetto passivo al quale compete la detrazione.

¹ Cfr. conclusioni presentate il 3 maggio 2018 in merito alla causa C-16/17 (*TGE Gas Engineering*).

Ebbene, come rilevato dall'Avvocato generale, “secondo costante giurisprudenza della Corte, una prestazione è imponibile solo quando esista tra il prestatore e il destinatario un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, fermo restando che il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario.

La base imponibile di una prestazione di servizi è quindi costituita da tutto ciò che venga ricevuto a titolo di corrispettivo del servizio prestato, ragion per cui una prestazione di servizi è imponibile solo laddove esista un nesso diretto tra il servizio prestato e il corrispettivo ricevuto.

Nel caso in esame, il consorzio dovrebbe pertanto avere fornito una concreta prestazione, il cui destinatario sia la TGE. Solo in tal caso gli importi fatturati alla TGE dal consorzio e pagati dalla TGE costituirebbero il corrispettivo per una prestazione per la quale sia effettivamente dovuta l'IVA.

Tuttavia, come rilevato dal giudice del rinvio e dalla ricorrente nel procedimento principale nelle loro risposte alla richiesta di informazioni della Corte, i rispettivi importi costituiscono i costi generali dell'attività economica del consorzio. Le fatture erano unicamente intese a ripercuotere tali costi sulla TGE quale socio. Gli importi non sono

stati versati a fronte di una controprestazione del consorzio alla TGE e non avevano pertanto natura di corrispettivo.

Occorre pertanto partire dal presupposto che, nel caso in esame, non sia stata resa una concreta prestazione di servizi nei confronti del soggetto passivo. Piuttosto, le somme fatturate alla TGE e versate da quest'ultima costituiscono la ripartizione dei costi generali del consorzio sui propri soci, la quale ha luogo in forza dell'obbligo assunto di ripartizione dei ricavi e delle perdite e non, invece, il corrispettivo per un'attività concreta”.

Ad ulteriore conferma dell'irrilevanza dei contributi consortili versati al di fuori di un rapporto sinallagmatico, l'Avvocato generale ha rilevato che la fattispecie esposta non è riconducibile allo schema del mandato senza rappresentanza, rispetto al quale l'art. 28 della Direttiva n. 2006/112/CE stabilisce che, “qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale”.

La contestazione si riferisce, infatti, alla fatturazione dei costi sostenuti dal consorzio per l'acquisto di beni e servizi presso terzi, che nella specie sono funzionali all'attività economica del consorzio e che, in quanto tali, non danno luogo ad una cessione o prestazione nei confronti dei consorziati. In assenza, pertanto, di una prestazione resa dal

consorzio ai consorziati non ricorrono i requisiti per applicare la “finzione giuridica” che, in base all’art. 28 della Direttiva n. 2006/112/CE, contraddistingue il rapporto tra il mandante e il mandatario.

I chiarimenti forniti dalla prassi amministrativa, in coerenza con le conclusioni dell’Avvocato UE, riconducono la relazione tra il consorzio e i consorziati al modello del mandato senza rappresentanza, di cui all’art. 3, comma 3, ult. periodo, del D.P.R. n. 633/1972, se i costi riaddebitati ai consorziati derivano dall’incarico conferito al consorzio di acquistare presso un terzo uno specifico servizio i cui effetti giuridici si riverberano nella sfera giuridica dei consorziati.

Significative, sul punto, sono le indicazioni fornite in merito al trattamento IVA del riaddebito *pro quota* ai consorziati dei costi sostenuti per l’acquisizione della disponibilità dell’immobile adibito ad ufficio e per le prestazioni di lavoro dipendente².

L’Agenzia delle Entrate osserva che, *“in linea di massima non sembra possibile ricondurre alcuni dei servizi prestati dal consorzio, quali l’acquisizione della disponibilità dell’immobile adibito ad ufficio e delle prestazioni di lavoro dipendente, tra le prestazioni di mandato senza*

rappresentanza di cui all’articolo 3, terzo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633; detti servizi non si caratterizzano, infatti, per l’incarico conferito al mandatario di acquisire presso un terzo uno specifico servizio i cui effetti giuridici si riverberano nella sfera giuridica del mandante, circostanza, questa, che non potrebbe ricorrere nelle ipotesi sopra indicate data l’evidente non riferibilità delle stesse ai «mandanti»”.

In definitiva, al di là del “*nomen iuris*” con il quale vengono definiti, affinché i contributi consortili siano riconducibili allo schema del mandato senza rappresentanza, assumendo rilevanza ai fini IVA per effetto della “finzione giuridica” prevista dall’art. 3, comma 3, ult. periodo, del D.P.R. n. 633/1972³, è indispensabile che gli stessi siano versati dai consorziati come corrispettivo di una prestazione di servizi resa dal consorzio nei loro confronti.

A quest’ultimo riguardo, l’Amministrazione finanziaria, in riferimento ai consorzi interbancari per la centralizzazione dei sistemi di allarme, ha chiarito che i contributi versati dalle banche associate per ciascuna dipendenza collegata alla centrale di allarme, *“anche se qualificati dallo statuto come «spese di funzionamento del consorzio»,*

² Cfr. risoluzione dell’Agenzia delle Entrate 23 luglio 2007, n. 176.

³ Secondo cui *“le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatori senza rappresentanza sono*

considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario”.

risultando commisurati alle entità dei servizi resi dal consorzio ai propri consorziati, si configurano quali corrispettivi di specifiche prestazioni di servizi, come tali rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633". Infatti, "esulano dal campo di applicazione del tributo le sole quote consortili versate a copertura di spese generali di gestione per le quali non siano individuabili specifiche prestazioni di servizi rese dall'ente associativo"⁴.

Analogamente, riguardo alle prestazioni di vigilanza e custodia rese dai consorzi di proprietari di fondi rustici ed immobili urbani, è stato ritenuto inequivocabilmente sussistente "un nesso di sinallagmaticità tra le quote versate dai consorziati e le prestazioni rese dal consorzio alla luce della differenziazione delle quote medesime", tenuto conto che "la prima fonte di finanziamento dei consorzi (...) è rappresentata dai contributi dei consorzisti" e che "il principio generalmente seguito è quello di un rapporto di diretta proporzionalità fra l'interesse del singolo cui il consorzio soddisfa e l'ammontare dei contributi dovuti", cosicché "i contributi dei

soci vengono (...) a costituire il patrimonio del consorzio"⁵.

Ancora, relativamente all'attività del consorzio che svolge un'attività diretta alla prestazione di servizi e che, a tal fine, gestisce con una propria organizzazione i contributi versati dai consorziati, "non sussistono dubbi sull'esistenza del nesso sinallagmatico tra il servizio reso ed il contributo versato essendo quest'ultimo commisurato all'utilità ed all'interesse che l'opera consortile rappresenta per il singolo consorziato"⁶.

I limiti dell'omologazione della prestazione nei rapporti tra terzo e consorzio, da un lato, e tra consorzio e consorziati, dall'altro

Nell'ambito dello schema del mandato senza rappresentanza, al quale è riconducibile il rapporto tra il consorzio e i consorziati, la "fictio iuris" contenuta nel citato art. 3, comma 3, ult. periodo, del D.P.R. n. 633/1972 implica che le prestazioni rese o ricevute tra il mandante e il mandatario e tra il mandatario e il terzo (e viceversa) mantengano, sul piano oggettivo, la stessa natura e, quindi, anche il medesimo regime impositivo⁷.

⁴ Cfr. R.M. 22 luglio 1996, n. 156/E.

⁵ Cfr. risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 27 giugno 2001, n. 95.

⁶ Cfr. risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 23 settembre 2002, n. 307.

⁷ Cfr. risposta all'interpello dell'Agenzia delle Entrate 15 maggio 2020, n. 132; risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 30 luglio 2002, n. 250; R.M. 27 dicembre 1999, n. 170/E; R.M. 27 settembre 1999, n. 146/E; R.M. 11 febbraio 1998, n. 6/E.

Tale principio non ha, però, carattere assoluto, essendo rinvenibili alcune deroghe se solo si esaminano le interpretazioni fornite dalla prassi e della giurisprudenza in materia. Una prima eccezione alla predetta omologazione ricorre, secondo l'Amministrazione finanziaria, quando il mandatario non si limita al mero riaddebito del costo sostenuto, che viene maggiorato in funzione delle ulteriori prestazioni rese al mandante, soggette pertanto a fatturazione in base al regime proprio della prestazione complessivamente fornita.

La situazione esposta si verifica, per esempio, nel caso oggetto della citata risoluzione n. 176/E/2007, relativo ad un consorzio che offre ai consorziati servizi di supporto logistico e amministrativo per lo svolgimento dell'attività imprenditoriale di ciascuno consorziato.

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, il consorzio rende ai propri consorziati *“un servizio complesso e strutturato che esula dal semplice ribaltamento dei costi dei singoli beni o servizi acquistati dal consorzio medesimo (ad esempio, utenze telefoniche, elettriche, affitto dei locali, eccetera)”*.

Il servizio così reso dal consorzio assume, infatti, una nuova e distinta natura rispetto al mero ribaltamento dei costi sostenuti, ragion per cui si resta al di fuori del modello del

mandato senza rappresentanza, il quale – presupponendo l'identità oggettiva tra la natura dei servizi ricevuti dal consorzio e quella dei servizi resi ai consorziati – non può applicarsi quando i servizi acquistati dal consorzio sono trasferiti in capo ai consorziati con l'aggiunta di un *“quid novi”*⁸.

Una seconda eccezione, in parte collegata alla prima, sulla cui effettività non sussiste, al momento, un orientamento univoco tra la prassi amministrativa e la giurisprudenza, anche comunitaria, è relativa all'ipotesi in cui il riaddebito operato dal consorzio sia maggiorato.

Per l'Amministrazione finanziaria, il *“mark-up”* applicato dal mandatario non incide sul regime impositivo applicabile in sede di ribaltamento dei costi sostenuti dal mandatario per conto del mandante, salvo che – come detto – la maggiorazione sia imputabile ad una specifica ed ulteriore attività svolta dal mandatario nei confronti del mandante⁹.

Ad una diversa conclusione è giunta la giurisprudenza nazionale, per la quale il principio dell'unicità dell'oggetto del rapporto giuridico che si instaura tra le parti per effetto del mandato senza rappresentanza non è applicabile in presenza di una qualsiasi *“differenza tra importo fatturato dal mandatario al terzo e dal mandante ai*

⁸ Cfr. risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 28 marzo 2001, n. 35.

⁹ Cfr. R.M. n. 6/E/1998, cit.

*mandatario, e quindi, nella specie, dalla singola impresa al consorzio e quello fatturato dal consorzio al terzo, salva la rilevanza fiscale della provvigione laddove pattuita e formalizzata*¹⁰.

Nello stesso senso si è espressa anche la giurisprudenza comunitaria rispetto al caso di una società di *leasing* che ha imposto agli utilizzatori dei beni la stipula di una polizza assicurativa per il suo tramite e ha riaddebitato il relativo costo applicando il regime di esenzione previsto per le operazioni di assicurazione¹¹.

La Corte europea, respingendo la pretesa delle Autorità fiscali, ha escluso che il riaddebito del costo della polizza assicurativa sia “accessorio”, in base alla previsione dell’art. 78, lett. b), della Direttiva n. 2006/112/CE, alla prestazione di locazione finanziaria e che debba, pertanto, essere assoggettato ad IVA con aliquota ordinaria. Infatti, *“la prestazione di servizi di assicurazione relativa a un bene oggetto di leasing e la prestazione di servizi consistente nel leasing stesso devono essere considerate, in linea di principio, come prestazioni di servizi distinte e indipendenti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto”*, non

essendo così strettamente connesse da costituire un’operazione unica, nemmeno sotto il profilo dell’accessorietà.

Come, tuttavia, puntualizzato dai giudici comunitari, tale conclusione, che comporta l’applicazione dell’esenzione in sede di riaddebito della polizza assicurativa¹², *“si fonda sull’ipotesi in cui il concedente fatturi all’utilizzatore il costo esatto dell’assicurazione, e non può applicarsi nell’ipotesi in cui l’importo fatturato all’utilizzatore a titolo di costo della stessa sia più elevato di quello fatturato al concedente dall’assicuratore”*.

Infine, una terza eccezione del principio di omologazione della prestazione nei rapporti tra terzo e consorzio, da un lato, e tra consorzio e consorziati, dall’altro, si manifesta nei casi in cui la detassazione sia collegata alla posizione soggettiva del mandante o del mandatario, che sono pur sempre operatori caratterizzati da un’autonoma soggettività giuridica e tributaria¹³.

La rilevanza esclusivamente sul piano oggetto del predetto principio di omologazione è stata evidenziata dall’Amministrazione finanziaria in numerosi documenti di prassi, per esempio

¹⁰ Cfr. Cass., SS.UU., 14 giugno 2016, n. 12190, 12191, 12192, 12193 e 12194 e, da ultimo, Cass., 12 novembre 2020, n. 25518.

¹¹ Cfr. Corte di giustizia, 17 gennaio 2013, causa C-224/11, *BGŻ Leasing*.

¹² Sul principio che, se il servizio oggetto del contratto di mandato è esente, esso resta tale in entrambi i “passaggi”, ossia dal mandante al mandatario e da quest’ultimo al terzo committente, in caso di

mandato alla vendita e dal terzo prestatore al mandatario e da quest’ultimo al mandante, in caso di mandato all’acquisto, si veda Corte di giustizia, 14 luglio 2011, causa C-464/10, *Henfling* e a.

¹³ Cfr. risoluzioni dell’Agenzia delle Entrate 27 agosto 2009, n. 242, 14 novembre 2002 n. 355 e 15 maggio 2002, n. 145; R.M. 23 maggio 2000, n. 67/E; R.M. 27 dicembre 1999, n. 170/E.

in riferimento all'esigibilità differita dell'IVA, di cui all'art. 6, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, beneficiata dal consorzio in sede di fatturazione nei confronti degli enti pubblici¹⁴.

Nell'occasione, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che l'equiparazione delle prestazioni rese o ricevute dal mandatario senza rappresentanza con quelle che intervengono nei rapporti tra mandante e mandatario, contenuta nell'art. 3, comma 3, ult. periodo, del D.P.R. n. 633/1972, *“opera, ai fini dell'IVA, in relazione alla qualificazione oggettiva delle prestazioni, ma non anche in relazione all'aspetto soggettivo”*. Per contro, il regime del differimento dell'esigibilità dell'imposta di cui avvale il consorzio quando fattura all'ente pubblico *“rappresenta un'agevolazione soggettiva, che, pertanto, non può essere estesa anche ai rapporti tra consorziati e consorzio”*.

La traslazione in capo al consorzio del regime di non imponibilità applicato dai consorziati

Calando ulteriormente nel concreto le considerazioni che precedono, è di interesse esaminare il caso che ha formato oggetto di una decisione della giurisprudenza di merito,

riferisce al trattamento impositivo dei contributi consortili fatturati dal consorzio ai consorziati in proporzione alle loro rispettive quote di partecipazione¹⁵.

Il riaddebito degli oneri sostenuti dal consorzio è avvenuto applicando il medesimo regime di non imponibilità che ha caratterizzato il rapporto dei consorziati con l'ente appaltante, nella specie rappresentato dall'Autorità portuale di Genova, con il quale il consorzio ha stipulato un contratto d'appalto per l'esecuzione della progettazione, nonché di tutte le opere necessarie per i lavori di riqualificazione di uno specifico compendio di pertinenza del porto.

Per i suddetti lavori, i consorziati hanno emesso fatture nei confronti della stazione appaltante, ciascuna per le opere di propria competenza, applicando il titolo di non imponibilità IVA di cui all'art. 9, comma 1, n. 6), del D.P.R. n. 633/1972, spettante per *“i servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto (...)”*¹⁶.

¹⁴ Cfr. risoluzione n. 242/E/2009, *cit.*

¹⁵ Cfr. C.T. Prov. di Reggio Emilia, 9 ottobre 2020, n. 189/2/20.

¹⁶ Dal tenore letterale della norma, si desume che la detassazione è subordinata al ricorrere di una duplice condizione, essendo richiesto, da un lato, che le prestazioni siano svolte in un determinato luogo (porto, autoporto, aeroporto, scalo

ferroviario di confine) e, dall'altro, che le stesse rientrino tra quelle ordinariamente svolte in quel luogo, dovendo – nello specifico – riflettere direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti, ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto.

I dubbi interpretativi che si riscontrano nell'applicazione della disposizione agevolativa in

I verificatori hanno contestato al consorzio l'applicazione del medesimo regime di non imponibilità in sede di ribaltamento ai consorziati delle prestazioni di servizi rese nei loro confronti.

Ad avviso dell'Ufficio, infatti, *“il beneficio fiscale (regime di non imponibilità) che la legge, espressamente, prevede a favore del percettore di servizi prestati nei porti oggetto del contratto di appalto tra appaltante e imprese appaltatrici, non può essere autonomamente esteso, in assenza di una previsione normativa, dalle operazioni considerate agevolabili dalla legge alle operazioni effettuate dal consorzio nei confronti dei consorziati”*.

Ad ulteriore sostegno della pretesa erariale, volta a recuperare l'imposta non addebitata dal consorzio, l'Ufficio ha rilevato che, nella fattispecie concreta, non è possibile accertare che le prestazioni rese dal consorzio ai consorziati abbiano la stessa natura di quelle

fatturate da questi ultimi alla stazione appaltante, posto che le fatture emesse dal consorzio si limitano a riportare la generica dicitura di “contributo”, senza specificare quali siano i costi oggetto di ribaltamento.

I giudici di primo grado hanno inteso dare continuità al consolidato indirizzo giurisprudenziale che considera legittima la traslazione del regime di non imponibilità beneficiato dai consorziati nel rapporto con la stazione appaltante in sede di fatturazione, da parte del consorzio, dei contributi ai consorziati.

La giurisprudenza di legittimità ha, infatti, affermato che *“il principio di equivalenza dei rapporti giuridici tra imprese consorziate e società consortile e tra queste e l'ente appaltante impone l'unitarietà del regime fiscale della doppia fatturazione, con conseguente trasferibilità dell'agevolazione tributaria nell'ambito del meccanismo del cd. ribaltamento, per cui il regime fiscale della*

questione attengono, in particolar modo, alla seconda condizione, tant'è che – al fine di chiarire l'effettiva portata del citato art. 9, comma 1, n. 6), del D.P.R. n. 633/1972 – è intervenuto il legislatore che, con norma interpretativa contenuta nell'art. 3, comma 13, del D.L. n. 90/1990, ha stabilito che, *“tra i servizi prestati nei porti, aeroporti, autoporti e negli scali ferroviari di confine riflettenti direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto (...), si intendono compresi anche quelli di rifacimento, completamente, ampliamento, ammodernamento, ristrutturazione e riqualificazione degli impianti già esistenti, pur se tali opere vengono dislocate, all'interno dei predetti luoghi, in sede diversa dalla precedente; si intendono compresi altresì, purché resi nell'ambito dei luoghi come sopra qualificati, i servizi relativi*

al movimento di persone e di assistenza ai mezzi di trasporto e quelli di cui al numero 5) dello stesso articolo, prescindendo dalla definitiva destinazione doganale dei beni”.

In materia, è successivamente intervenuta la norma interpretativa di cui all'art. 1, comma 992, della L. 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007), che ha ulteriormente ampliato l'ambito applicativo della non imponibilità, stabilendo che, *“ai sensi e per gli effetti dell'articolo 3, comma 13, del decreto-legge 27 aprile 1990, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 giugno 1990, n. 165, la realizzazione in porti già esistenti di opere previste nel piano regolatore portuale e nelle relative varianti ovvero qualificate come adeguamenti tecnico-funzionali sono da intendersi quali attività di ampliamento, ammodernamento e riqualificazione degli stessi”*.

*fattura originaria non può che essere il medesimo della fattura emessa nei confronti dei consorziati*¹⁷.

I descritti effetti del principio di omologazione, discendenti dall'applicazione della "finzione giuridica" di cui all'art. 3, comma 3, ult. periodo, del D.P.R. n. 633/1972, sono giustificati dalla stessa giurisprudenza in considerazione del fatto che i costi sostenuti dal consorzio sono direttamente riferibili ai consorziati, dovendosi pertanto escludere un diverso trattamento impositivo dei contributi consortili a seconda della natura dei costi oggetto di ribaltamento, tenuto anche conto che l'attività del consorzio si pone come accessoria all'esecuzione delle opere oggetto del contratto d'appalto e, quindi, non può che concretizzarsi, dal punto di vista dell'IVA, in operazioni soggette al medesimo regime applicato dai consorziati nel rapporto con la stazione appaltante.

È il caso di osservare che la conclusione raggiunta dai giudici di primo grado sulla scorta della posizione della giurisprudenza sopra descritta non può assumere valenza generale, restando necessario valutare, caso per caso, ciascuna fattispecie.

Come in precedenza osservato, occorre anzitutto verificare se i contributi fatturati dal consorzio abbiano natura di corrispettivo.

In quest'ottica, laddove gli stessi non siano commisurati all'entità dei servizi resi ai consorziati, l'esclusione dall'ambito applicativo dell'imposta, per difetto del presupposto oggettivo, assorbe l'ulteriore *step*, vale a dire l'indagine in merito all'estensione "a monte", cioè in capo al consorzio, del regime di non imponibilità beneficiato, "a valle", dai consorziati.

A quest'ultimo riguardo, la traslazione della detassazione in capo al consorzio mantiene pur sempre carattere oggettivo, non potendo operare – come in precedenza puntualizzato – quando lo specifico regime agevolato è riconosciuto in dipendenza alla posizione soggettiva dei consorziati.

Tale situazione ricorre, a titolo di esempio, quando la stazione appaltante è un organismo internazionale, con il conseguente diritto – nel rapporto "vis à vis" con i consorziati – all'applicazione della non imponibilità di cui all'art. 72 del D.P.R. n. 633/1972, che non può estendersi (anche) in capo al consorzio stante la valenza esclusivamente oggettiva dell'omologazione del servizio discendente dalla "fictio iuris" che caratterizza lo schema del mandato senza rappresentanza dal punto di vista dell'IVA¹⁸.

¹⁷ Cfr. Cass., 26 luglio 2017, n. 18437 e, nello stesso senso, Cass., 9 febbraio 2018, n. 3166.

¹⁸ Si veda, per l'esempio prospettato, la risoluzione n. 145/E/2002, *cit.*

IL REGIME FISCALE DEGLI AMMORTAMENTI, LA LORO *RATIO* ED IL PRINCIPIO DI CASSA NEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

di Antonio Gigliotti e Luciano Sorgato

Il reddito di lavoro autonomo si uniforma, come noto, al principio di cassa, previsto al primo comma dell'art 54, tuir che dispone la rilevanza fiscale della differenza tra l'ammontare dei compensi in natura o in denaro percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio di arti e professioni, salvo le tassative deroghe previste nei commi successivi.

Il citato primo comma contiene, quindi, una sorta di principio delega che coordina la rilevanza fiscale di ogni componente economico, con la sola esclusione di alcune deroghe che devono essere intese come le sole che dispongono di un'investitura legale autorizzata a non seguire il principio di cassa. Il raccordo con la sola manifestazione finanziaria del componente economico interdice la rilevanza di ogni connessione fondata sulla sinergia causale costi – ricavi, tipica invece del principio della competenza previsto nel reddito d'impresa. Tale principio, infatti, manda a congiunzione algebrica componenti negativi e positivi il più delle volte del tutto non omogenei sul piano della reciproca inerenza causale, dal momento che la manifestazione finanziaria dei costi, in molti casi, è temporalmente eterogenea rispetto alla percezione dei relativi compensi professionali. Il principio di cassa, quindi, pur avendo la prerogativa di correlare la rilevanza impositiva ad una condizione di effettività della capacità contributiva, direttamente misurata dal parametro certo della liquidità monetizzata, non prospetta, per una connaturata inconciliabilità,

la peculiarità della reciproca relazione giustificativa dei costi – ricavi, tipica, invece, del reddito d'impresa. Quest'ultimo, infatti, coordina la manifestazione di capacità contributiva ad una logica economica essenzialmente fondata sulla dinamica giuridica dei diritti e delle obbligazioni e non sui relativi flussi di cassa.

Nel reddito di lavoro autonomo, costituirebbe pertanto un dissidio logico ritenere che le deroghe al principio di cassa devono essere causalmente individuate e giustificate attraverso il cd principio della competenza economica e cioè della stretta esigenza di un coordinamento causale con i compensi dello specifico periodo d'imposta. Incentrare il fondamento giustificativo delle deroghe in questione su un raccordo economico con i compensi di periodo, riuscirebbe a rivelarsi solo come un corto circuito di logica giuridica, in virtù dell'impossibile convivenza della *ratio* del principio di cassa con la *ratio* della competenza economica, che interdice ogni tentativo di perseguire un qualsiasi incastro logico tra le due tipologie di componenti economici.

Il fondamento giustificativo sotteso alle deroghe legislativamente previste rispetto al principio di cassa, va più semplicemente ricercato nella necessità di evitare un impatto fiscale in unica soluzione di costi di ingente consistenza finanziaria, che il lavoratore autonomo potrebbe coordinare con i periodi d'imposta di maggior conseguimento finanziario dei compensi professionali, allo scopo di perseguire una

perequazione impositiva dei redditi ed evitare le aliquote più gravose della curva dell'irpef.

Specificamente in ordine alla deroga relativa al regime fiscale dell'ammortamento dei beni mobili, il 2° comma dell'art. 54, si limita testualmente a disporre:-“ *Per i beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti, per categorie di beni omogenei, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze (D.M. 31 dicembre 1988)*”.

L'esposto passo normativo, quindi, non richiama l'articolato quadro normativo dell'art 102, Tuir, che, come noto, disciplina compiutamente il regime fiscale degli ammortamenti nel reddito d'impresa, in quanto, non avendo l'obiettivo di connettere l'effettivo consumo dei beni alla loro condizione d'uso nel processo economico, ma solo di definire un metodo distributivo di un costo sostenuto nell'esercizio dell'arte o della professione, esaurisce la previsione legislativa con il solo vincolo del *quantum* deducibile nella periodica determinazione del reddito, imponendo il vincolo della misura tabellare massima indicata nell'ormai risalente D.M. 31 dicembre 1988.

Tale ragione è ad esempio alla base del motivo, supportato da tutta la Dottrina (si cfr tra gli altri G Ferranti, G. Andreani, “Il Testo unico delle imposte sui redditi”), relativo alla mancata riduzione al 50% della quota di ammortamento,

prevista in regime d'impresa nel primo periodo d'imposta di entrata in funzione del bene strumentale.

Tale riduzione, convenzionalmente misurata su un impiego temporale solo parziale del cespite, ha un senso unicamente se si considera il raccordo temporale con l'effettiva sinergia operativa espressa dal cespite nell'esercizio d'impresa, tipica della cd competenza economica, ma nel momento che nel reddito di lavoro autonomo l'ammortamento corrisponde solo ad una opzione legislativa di distribuzione del costo sostenuto, tale riduzione non ha alcun motivo razionale di influenzare il quantum della quota di ammortamento (quota di costo) deducibile.

Il medesimo motivo venne posto nel passato anche alla base degli ammortamenti anticipati e accelerati, un tempo previsti in regime d'impresa ed altresì alla base della mancata previsione, pur essa un tempo prevista in regime d'impresa, della non ammissibilità fiscale della riduzione della quota di ammortamento al di sotto del 50% della misura tabellare, senza il supporto di adeguate giustificazioni correlate ad un effettivo minor uso e consumo patito dal bene strumentale.

Anche in tal caso il fondamento causale poggiava sul fatto che solo nel reddito d'impresa vi era la necessità, nel caso di ammortamenti accelerati o super ridotti, di perseguire il risultato del raccordo sinergico tra funzioni e consumo del cespite nel processo economico e quota di ammortamento del costo del cespite o

la necessità, nel caso degli ammortamenti anticipati, prevista dalla legge delega (L. 825/1971, art. 2) di perseguire legislativamente misure di sollecitazione all'ammodernamento e rinforzo degli apparati produttivi. Nel reddito di lavoro autonomo tali scopi non si rendevano omogenei con i relativi criteri determinativi, proprio a motivo dell'adozione del principio di cassa e della sua manifesta eterogeneità con qualsiasi combinazione di ricongiunzione causale dei costi con i relativi ricavi.

Ancora le peculiarità del principio di cassa non consentono altresì di dare alcuna rilevanza, nel caso di cessione del bene strumentale in corso d'anno, alla regola del corrispondente frazionamento della quota di ammortamento al fine di peregularla al consumo effettivo del cespite.

Conclusivamente, appare manifesto il motivo del mancato richiamo legislativo nel reddito di lavoro autonomo dell'analitica struttura disciplinare degli ammortamenti, come invece pensata dal medesimo legislatore per il regime d'impresa: principio di cassa e principio di competenza perseguono logiche fiscalmente del tutto antitetiche, per cui i motivi alla base dell'uno (principio di cassa) non possono in alcun caso costituire i motivi alla base dell'altro (principio di competenza). Nel reddito di lavoro autonomo il regime fiscale degli ammortamenti costituisce solo un metodo di distribuzione di un costo, mentre nel reddito d'impresa il medesimo regime, anche in coerenza con i criteri di legalità redazionale del bilancio, costituisce una tecnica

contabile di ricerca del già riferito congruo rapporto causale dei costi con i ricavi.

Tale diversa funzione consente agevolmente di risolvere fiscalmente le fattispecie della eliminazione/rottamazione anticipata o furto del bene strumentale, con relativa sostituzione del cespite. In tali casi, in regime d'impresa, il 4° comma dell'art 102, testualmente espone: - *“In caso di eliminazione non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo il costo residuo è ammesso in deduzione.”*

Il dato normativo consente alternativamente o di portare in deduzione l'intero costo non ammortizzato o di sospenderne la deducibilità, al fine di renderlo poi partecipe del calcolo della plusvalenza o della minusvalenza nel momento della sua, ritenuta ancora possibile, cessione.

In altri termini, considerando che “eliminazione dal complesso produttivo” non riguarda il caso della definitiva eliminazione dal compendio aziendale, ma quello della definitiva dismissione del cespite da qualsiasi funzione attiva ancora utile al processo produttivo, fermo rimanendo, nel regime d'impresa, l'impedimento alla prosecuzione del processo di ammortamento per la manifesta inconciliabilità con i criteri legali di redazione del bilancio, che non consentono l'imputazione di costi neppure potenzialmente sinergici con i ricavi, nel reddito d'impresa è lecita sia l'imputazione in unica soluzione dell'intero costo non ammortizzato e sia, nel caso si ritenga ancora prospettabile una successiva vendita del bene strumentale, la

quiescenza del diritto di deduzione fiscale delle ulteriori quote di ammortamento, per far partecipare il residuo costo non ammortizzato al successivo calcolo della plusvalenza/minusvalenza. Si tratta di complessive opzioni, in ogni caso coerenti proprio con il principio della competenza e con la sua endogena logica di perseguire la correlazione economica dei costi con i ricavi.

Nel reddito di lavoro autonomo legislativamente connesso ai criteri di governo del principio di cassa, tale norma non viene ripetuta, in quanto tale correlazione di scopo, come sopra evidenziato, non sussiste e questo spiega l'autosufficienza disciplinare dell'art. 54, comma 2° che prevede solamente il divieto di superare nel singolo periodo d'imposta la massima quota tabellare definita dai coefficienti stabiliti con il D.M. del 31 dicembre 1988. In altri termini, rinvenendosi nell'esposto passo della norma unicamente un metodo di distribuzione del costo, i casi della eliminazione, rottamazione e furto del bene strumentale non hanno bisogno di alcuna autonoma disciplina, dal momento che tali eventi rilevano solo nell'ambito della coerenza con l'essenza causale della competenza economica. Nel reddito di lavoro autonomo il costo originariamente sostenuto per l'acquisto del bene strumentale continuerà ad essere dedotto, sempre con l'osservanza dell'indicato limite massimo, sino al suo esaurimento, in quanto sottesa alla quota di ammortamento, si ripete, non va rinvenuto alcun raccordo giustificativo con i compensi

professionali percepiti nel periodo d'imposta, ma solo l'imputazione periodale di una quota dell'originario costo sostenuto. Nel caso di sostituzione del bene strumentale, in quanto rubato od anticipatamente usurato, si avrà la contemporanea deduzione anche delle quote di ammortamento del nuovo cespite, rispondendo entrambe le contemporanee procedure al più volte indicato metodo di distribuzione di un costo, rispetto all'esclusivo periodo d'imposta della relativa manifestazione finanziaria.

Evidenziato il diverso motivo causale alla base del diverso regime fiscale degli ammortamenti nel reddito di lavoro autonomo e nel reddito d'impresa, non può non apparire del tutto incoerente con quanto sopra esposto, quanto rappresentato nello Studio n. 64/2011 del Consiglio nazionale del Notariato, nel quale si assume a rilevanza, ai fini della deducibilità delle quote di ammortamento, la data in cui il notaio ha rogato l'atto, *“essendo del tutto ininfluyente il pagamento di un acconto avvenuto nel corso del periodo d'imposta precedente.”*

Il riportato combinato disposto dei commi 1° e 2° dell'art.54, come sopra esplicitati, abbinano al diritto di deduzione, quali condizioni per la rilevanza fiscale del medesimo, il solo pagamento del costo e il limite tabellare dei coefficienti stabiliti nel D.M. del 1988 e non la sua effettiva entrata in funzione.

Si può, quindi, ipotizzare un bene strumentale del complessivo costo di 100, in ordine al quale è stato pagato un acconto di 50 nel periodo d'imposta precedente a quello del rogito

(supponendo che per la particolarità del bene strumentale e della sua specifica vicenda circolatoria si renda necessario il ricorso all'atto notarile), con un coefficiente stabilito nel citato D.M. del 10% ed una corrispondente quota di ammortamento massima di 10.

Proprio ricongiungendo la combinazione delle prescrizioni sopra riferita (pagamento del costo sostenuto e quota di ammortamento tabellare come limite massimo del diritto di deduzione) deriva agevolmente la totale mancanza di ogni rilevanza del differimento del rogito notarile al periodo d'imposta successivo.

Nella giusta considerazione di quanto sopra esposto ed in particolare del fondamento causale del processo di ammortamento alla stregua di un criterio di distribuzione di un costo e non di una tecnica contabile per perseguire la sinergia operativa dei costi con i compensi professionali, non appare di alcuna rilevanza neppure il fatto che l'entrata in funzione del cespite venga differita all'anno successivo a quello del sostenimento del costo, sempre a motivo del fatto che nel reddito di lavoro autonomo la quota di ammortamento riassume, si ripete ancora una volta, il solo fondamento causale della distribuzione temporale del costo sostenuto e non delle funzioni tipiche della competenza economica.

A parere dello scrivente, quindi, non appare in alcun modo condivisibile la tesi di coloro che sostengono la necessità dell'entrata in funzione del bene strumentale per la necessità di rispettare il principio dell'inerenza, dal

momento che il presupposto dell'inerenza non è alla base di alcun raccordo temporale, ma semmai è alla base della verifica dell'utilità funzionale del bene strumentale nell'esercizio dell'arte o della professione.

In altri termini, se il costo sostenuto si correla all'acquisto di un bene strumentale che partecipa dell'ordinaria dotazione patrimoniale impiegata dal professionista, il costo in questione è senz'altro inerente, con fisiologiche funzioni attive nell'esercizio della specifica professione, indipendentemente dall'effettività temporale della sua entrata in funzione. Quest'ultima attiene alla competenza temporale (e non all'inerenza) che nel reddito di lavoro autonomo non viene legislativamente considerata, del tutto sostituita dal principio di cassa. E' ovviamente necessario, affinché il costo si renda qualificabile come inerente, che il cespite venga reso partecipe delle esigenze strumentali della professione, ma tale raccordo funzionale non deve necessariamente essere coevo al sostenimento del costo, dal momento che tale coincidenza temporale, si torna a ribadire, afferisce solo alla giustificazione causale della competenza e non dell'inerenza.

La stretta lettera normativa, peraltro (che per comodità del lettore si torna a riportare: *“Per i beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti per categorie di beni omogenei, con decreto del Ministro*

dell'Economia e delle Finanze (D.M. 31 dicembre 1988)”, consente altresì di poter affermare che, disponendo la norma solo in ordine al limite massimo del diritto di deduzione, senza alcuna precisazione in ordine a limiti minimi, l'eventuale sospensione del processo di ammortamento non è di alcuna preclusione al differimento temporale delle quote di ammortamento, fermo solo, in sede di ripresa del relativo processo distributivo, il limite invalicabile della quota tabellare, rimanendo preclusa ogni possibilità di assumere come lecita una qualsiasi forma compensativa di calcolo addizionale di più quote di ammortamento in un solo periodo d'imposta.

Conclusivamente, una volta sostenuto il costo di acquisto del bene strumentale, costituisce esso il fondamento costitutivo del relativo diritto di deduzione fiscale, e non l'effettività di consumo periodale del cespite, fermo rimanendo la necessità del suo impiego, slegato però da precisi parametri temporali, ai fini del presupposto dell'inerenza e, quindi, dell'utilità funzionale del bene con l'esercizio dell'arte o della professione.

La rivelazione concreta del principio dell'inerenza attraverso l'effettivo impiego professionale del cespite, potrebbe, peraltro, anche non manifestarsi, come nel caso, ad esempio, di bene strumentale anticipatamente distrutto per fatti calamitosi o rubato. In tali casi, il costo sostenuto per l'acquisto del bene strumentale dotato delle tipiche peculiarità funzionali per la specifica arte o professione, rimane comunque deducibile, seppure con

l'osservanza dei criteri di distribuzione del costo sopra indicati e, quindi, con il limite annuale invalicabile della quota tabellare desunta dal citato D.M. del 1988, essendo in ogni caso il bene strumentale finalisticamente stato acquistato per l'esercizio della professione.

In ultima si vuole analizzare il regime fiscale dell'ammortamento delle autovetture, in ordine alle quali l'art. 164, 1° comma testualmente dispone: -“*Nel caso di esercizio di arti e professioni in forma individuale, la deduzione è ammessa nella misura del 20%, limitatamente ad un solo veicolo....*”.

Il riportato passo normativo, quindi, circoscrive il parziale diritto di deduzione fiscale ad una sola autovettura, per cui si rende necessario lo scrutinio fiscale del caso di un'autovettura rubata o irreversibilmente incidentata nel mentre è in corso il relativo periodo di ammortamento, con sostituzione di un'altra autovettura acquistata in coincidenza temporale con il furto.

In tale caso, dovendosi innanzitutto ritenere che il limite di deduzione di un solo veicolo non sia riferibile ad una sola autovettura per tutto il corso temporale dell'esercizio dell'arte o della professione, ma più razionalmente di un solo veicolo alla volta, nell'esemplificato caso del furto o incidente dell'autovettura (che si ipotizza non assicurato, in quanto nel caso di evento pregiudizievole assicurato il costo non ammortizzato parteciperebbe del calcolo della plusvalenza/minusvalenza indennitaria) e del contemporaneo acquisto di un'autovettura

sostitutiva, l'opzione disponibile al professionista in esame è quella o di continuare sino alla relativa chiusura fiscale il processo di ammortamento in corso per il veicolo rubato, e posporre a tale chiusura l'inizio dell'ammortamento del costo sostenuto per la nuova autovettura, o sospendere l'ammortamento in corso per il veicolo rubato/incidentato, procedere all'ammortamento della nuova autovettura sino alla relativa chiusura fiscale e portare, quindi, a chiusura l'ammortamento fiscale sospeso per il veicolo rubato/incidentato, con il solo limite, quindi, di non dar seguito alla sovrapposizione delle due procedure di ammortamento, per la necessità di prestare osservanza al riportato

passo normativo che limita il diritto di deduzione fiscale di un solo veicolo nel logico senso esegetico sopra rappresentato.

In conclusione, quindi, nel reddito di lavoro autonomo, il regime fiscale dell'ammortamento non è causalmente fondato sull'effettiva sinergia operativa della relazione costi – ricavi, ma va considerato ed in tal senso sono le chiare spie sintomatiche che derivano dai dati legislativi sopra commentati, come mero metodo di distribuzione temporale di un costo, allo scopo di impedire la sua totale rilevanza fiscale nel periodo d'imposta del relativo sostenimento, sganciato dai parametri di consumo e di usura tipici del solo processo di ammortamento nel regime d'impresa.

IL VALORE INDIZIARIO DELLA PRESUNZIONE RELATIVA ALLA DISTRIBUZIONE DEGLI UTILI ALLA LUCE DEL NUOVO ART.7, COMMA 5BIS DEL D.LGS 546/1992

La Corte di Cassazione con la recentissima sentenza n. 35217 del 30/11/2022 torna a ribadire il suo granitico orientamento in tema di presunzione, ormai assoluta, in ordine alla distribuzione extracontabile degli utili nelle cd società a ristretta base sociale, senza avvertire la necessità di conferire alcuna considerazione al novellato art. 7, comma 5bis, D. Lgs 546/1992 e alla sua perentoria prescrizione di nullità dell'atto impositivo in caso di un insufficiente supporto probatorio al preteso diritto erariale.

di Mattia Gigliotti e Luciano Sorgato

In ordine a tale presunzione di creazione giurisprudenziale e non legale, si deve preliminarmente sottolineare come in Dottrina (1) venga ritenuto che se può essere considerato ragionevole che la prova incombente sull'Agenzia delle Entrate possa essere fornita anche ai sensi dell'art 2729 c.c, configurandosi la presunzione semplice alla stregua di un mezzo di cognizione mediata ed indiretta di un fatto controverso, è anche vero che, per assurgere al rango di piena prova, la presunzione debba essere la conseguenza quantomeno più probabile (e, quindi, non solo possibilistica) rispetto ad altre ipotesi pure deducibili dal fatto noto (come nel caso della presunzione in scrutinio possono essere la creazione di riserve occulte, la destinazione degli utili alla creazione di fondi per il pagamento di costi non contabilizzati, che se pur denotanti un manifesto disvalore sociale, non sono però correlabili ad alcuna prospettiva di "utili distribuiti in via extracontabile ai soci").

La ristretta base della compagine sociale, quindi, è un dato di fatto che non consente di trarre come univoca, ma neppure come la più probabile, rispetto ad altre possibili, la conclusione che gli utili societari non dichiarati siano stati effettivamente distribuiti ai soci.

In piena condivisione con quanto sostenuto da altra Dottrina (2) si deve ritenere che esistano almeno due preliminari aspetti che devono essere considerati in uno studio concernente la presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società a ristretta base sociale e/o a base

familiare: il primo aspetto concerne la natura della presunzione, il secondo la sua attuale estensione. In ordine alla natura si tratta pacificamente di una cd presunzione giurisprudenziale, atteso che essa deriva solo da un orientamento espresso dalla Suprema Corte, sprovvista di un qualsiasi supporto normativo. Anzi, se ci si dovesse attenere al dato normativo, tale presunzione non dovrebbe incontrare alcun consenso nel nostro ordinamento, in quanto l'automatica imputazione dell'utile sociale al socio è propria solo dell'istituto della cd "tassazione per trasparenza" che non riguarda le società di capitali, salvo, possedendone i requisiti, non abbiano manifestato la specifica opzione di legge. Quanto poi al perimetro di estensione, la sua latitudine, ampliata sino a riguardare anche le fattispecie di indeducibilità di componenti negativi di reddito per contrarietà a principi generali del reddito d'impresa e a risultati di bilancio in perdita, è stato censurato dalla dottrina, in quanto praticamente portante l'insidioso paradigma indiziario della presunzione assoluta non resistibile con prove contrarie.

Volendo intentare un autentico scrutinio di diritto in ordine a tale anomala presunzione, l'indagine non può non dipartire dall'evidenziare come le sentenze (ormai granitiche) in cui la Corte di Cassazione afferma l'ammissibilità della presunzione in esame, seguano un ragionamento che raccorda il percorso inferenziale fondamentale sul capisaldo:

Il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori utili induttivamente accertati nei confronti della società, ma dal vincolo di solidarietà, di complicità e di reciproco controllo dei soci;

Secondo la Corte, come è dato rinvenire, senza ormai eccezioni, nelle sempre più stringate sentenze della medesima, la ristretta base proprietaria è, quindi, sintomatica di complicità, che “**normalmente** avvince un gruppo così composto” ed evidenzia un “vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che **normalmente** caratterizza la gestione sociale”.

La Corte fonda il suo dogma presuntivo ricorrendo costantemente all'avverbio **normalmente** che, nel paradigma della prova presuntiva, è alla base della cd regola di esperienza comune, per cui ciò che avviene nelle società di capitali a ristretta base sociale è normalmente la distribuzione tra i soci dell'imponibile evaso. Ma (come rilevato dalla citata Dottrina) partecipa anche del fatto notorio che ciò che normalmente avviene, non sempre realmente si verifica. La questione dunque attiene all'onere della prova. La dottrina è unanime nel ritenere che tale prova (di non aver percepito l'utile) non spetti al contribuente, ma in base alla normale dialettica processuale, come prima prevista nell'art 2697 c.c. ed ora rinforzata dal nuovo art. 7, comma 5bis, D.lgs 546/1992, all'Amministr. Fin., **in quanto non trattasi di prova contraria, ma bensì di prova integrativa**. In dottrina (3) viene infatti sottolineato come nel moderno contesto

dell'accertamento tributario è molto più semplice per il fisco addurre degli elementi probatori a sostegno (ad integrazione) della presunzione, piuttosto che richiedere al contribuente la prova (talora impossibile) di un fatto negativo. L'Amministrazione infatti sfruttando tutti gli strumenti telematici di cui è in possesso e l'enorme banca dati di cui dispone, si trova nella condizione agevole di verificare se i soci hanno acquisito disponibilità patrimoniali, o hanno effettuato maggiori spese in concomitanza con l'accertamento del maggior reddito societario, o se essi evidenzino movimenti finanziari incompatibili con i redditi da loro dichiarati, o, ancora, se il loro tenore di vita è incompatibile con il reddito da essi dichiarato. Per l'unanime dottrina accademica, quindi, non spetta al contribuente dare la “prova negativa” della mancata percezione dell'utile, ma spetta all'Amministr. Fin. integrare gli elementi positivi di riscontro della presunzione della distribuzione.

La condivisione della “prova integrativa” a carico dei verificatori, piuttosto che il ribaltamento della “prova contraria di un fatto negativo” a carico del soggetto accertato, deriva agevolmente dallo scrutinio delle normali prerogative indiziarie che si connettono alla prova che, con eccessiva disinvoltura processuale, vengono ordinariamente trascurate dal Giudice di Cassazione.

Trattandosi di una presunzione semplice significa che essa deve dotarsi della struttura ternaria dei requisiti prevista dall'art 2729 c.c.

e cioè della “gravità”, “precisione” e “concordanza”. Ora poiché il ragionamento inferenziale della Corte è basato sulla regola d’esperienza (sull’*id quod plerumque accidit*), si deve indagare sull’effettiva fondatezza di tale percorso inferenziale dal momento che il base all’indicato nuovo art. 7, comma 5bis, D. lgs 546/1992, qualora la prova disponga di una *vis dimostrativa* insufficiente, l’atto impositivo per imperatività legislativa dev’essere annullato.

Corrisponde a solido modello di teoria sulla prova che una presunzione è fondata se si rende rapportabile al parametro della cd “*probabilità*” (4). Nei canoni della “*gravità*” e della “*precisione*” si rende riscontrabile il criterio della “*probabilità*”. Quanto alla “*gravità*”, essa attiene al grado di continuità logica tra il fatto noto e quello ignorato, per cui è grave l’inferenza presuntiva più attendibile tra le diverse inferenze desumibili dallo stesso fatto. Il criterio della “*probabilità*” deriverebbe ancora più direttamente dal requisito della precisione, in quanto è “*precisa*” l’inferenza presuntiva “*più probabile in connessione con il fatto da provare*”. Una presunzione, quindi, per assecondare il paradigma legale della presunzione ex art 2729 c.c. deve venirsi a rappresentare “*nell’inferenza più probabile tra quelle che possono teoricamente derivare dal fatto noto*”. Una presunzione si configura come giuridicamente qualificata se lo scrutinio della sua gravità, precisione e concordanza è nella condizione di scartare, secondo i canoni della

ragionevolezza, ogni altro rapporto di congiunzione tra fatto noto e fatto indotto.

Si tratta, quindi, di verificare se l’inferenza che risponde ad “una massima di esperienza” (alla quale si rapporta il convincimento giuridico della Corte di Cassazione) è unilateralmente sufficiente ad integrare il canone dell’inferenza più probabile ed ancora se “*probabilità*” e *verosimiglianza* della massima di esperienza comune siano coincidenti. La più recente dottrina processualcivilistica (5) che è quella che ha poi più influenzato la dottrina tributaria (6) ha escluso ed in modo tranciante la coincidenza delle prerogative indiziarie della verosimiglianza e della probabilità.

La “*Verosimiglianza*”, infatti, è un concetto connesso alla “normalità” di un accadimento, ma ciò non vuol dire che la manifestazione dell’accadimento sia altresì “probabile”. Per la Dottrina sopra citata (A. Perrone) testualmente. -“Il difetto (epistemico) della verosimiglianza è che essa si riferisce alla genericità degli eventi, ma non si riferisce al caso concreto. La verosimiglianza riguarda la tipologia “*astratta*” (il genere) degli eventi, ma non rivela nulla circa l’effettivo verificarsi dell’evento concreto da accertare. Ciò è tipico delle cd “*massime di esperienza*”. Le regole di esperienza sono state diffusamente studiate in dottrina e la più convincente definizione di “*massime di esperienza*” risale a Friedrich Stein, il quale nella sua analisi della concezione sillogistica del giudizio di fatto ha definito le regole di esperienza come: -“*le deduzioni o giudizi*

ipotetici di contenuto generale, indipendenti dal caso concreto, autonome rispetto ai casi dalla cui osservazione sono tratte” (7)

Da tale condivisa (in Dottrina) definizione si evince come le cd. massime d’esperienza siano solo giudizi rispondenti ad un modello di logicità ipotetica che, pur disponendo di una valenza generale, non si riferiscono con nesso diretto alla concreta fattispecie in controversa. Esse derivano solo dall’esperienza di casi pregressi che non attengono al caso concreto.

La citata dottrina sottolinea come il problema non sia la loro possibilità d’impiego nel processo, ma la loro valenza probatoria e cioè se esse, da sole, siano sufficienti ad integrare gli estremi della prova probabile.

Sempre in Dottrina si sottolinea come. -“Il vero è che la massima è il frutto di una generalizzazione ottenuta attraverso l’individuazione di caratteri comuni, presupposti come presenti in eventi passati, con l’esclusione (o la svalutazione) di quei casi passati che potrebbero smentire siffatta generalizzazione.” (G.Ubertis “Prova”). In altri termini, nel formulare la massima d’esperienza si considera la conseguenza dei casi simili suggerita dall’esperienza passata e su tale convergenza si effettua la generalizzazione. Questo, però, significa che si omette di considerare il caso diverso che confuta quell’esperienza ed è proprio per tale motivo che la regola d’esperienza si riferisce alla sola tipologia “astratta” di eventi, il cui paradigma giuridico non scarta la prospettiva dell’evento

contrario. La massima, quindi, si fonda sul solo grado di certezza già contenuto nella sua premessa, senza aggiungere alcuna ulteriore certezza nella specifica individuazione del caso concreto.

Conclusivamente, quindi, il problema, da sempre trascurato negli stereotipi giudicanti della Corte di Cassazione, è: - Assunto che una presunzione deve essere innanzitutto grave e precisa, e quindi probabile, il riferimento alla generalizzazione dei casi precedenti asseriti simili, esprime già il criterio dell’inferenza probabile o è invece imprescindibile la sua integrazione attraverso lo specifico ricorso ad ulteriori elementi che provengono dal caso concreto?

In dottrina (Perrone op. cit) si sottolinea come il fondamento della conoscenza sotteso alla massima di esperienza comune sia così ripartibile:

1)la massima può essere la “volgarizzazione di una legge universale”, nel senso che essa ripete il contenuto della legge universale (si pensi alla legge di gravità: è nozione di esperienza comune che un corpo lasciato cadere nello spazio tende verso il basso). In tal caso non è necessario alcun ulteriore elemento di riscontro, in quanto in tal caso essa genera un grado di attendibilità che genera una “certezza deduttiva”, non contrariabile.

2)la massima può contenere una generalizzazione fondata su una frequenza statistica e cioè su una cd “*probabilità statistica o frequentista*”. In tal caso si genera un grado di

attendibilità assumibile “certezza pratica”, la cui sufficienza dipende dal grado di intensità che si pretende dalla prova (non è, per esempio, impiegabile nel processo penale) e soprattutto dipende dall’uso della statistica: se essa cioè viene usata secondo le regole che scientificamente la presidiano e la governano, oppure assoggettata a manipolazioni a supporto dell’evidenza di predefiniti risultati (come erano usate le funzioni della statistica negli “Studi di settore”)

3) la massima, ancora, ed è questo il caso più frequente (nel quale ricade proprio la fattispecie della normalità invocata dalla Corte di Cassazione a supporto della presunta distribuzione extracontabile ai soci del reddito evaso dalla società) può scaturire dalla sola generalizzazione fondata su un giudizio di una “*verosimile normalità*” dell’accadimento che, però, è cosa ben diversa dalla frequenza statistica, in quanto non è il frutto dell’analisi sistematica delle frequenze con cui un determinato evento si verifica all’interno di una classe predefinita di eventi.

Fatta tale sintetica analisi, in dottrina si ritiene che quando la massima è la cd volgarizzazione di una legge universale o è rispondente ad una frequenza statistica molto elevata (i primi due casi sopra scansionati), l’inferenza fondata sulla stessa esprime il criterio della probabilità a cui deve uniformarsi la prova presuntiva, dotata, quindi di autosufficienza indiziaria. La massima di esperienza, però, che è posta alla base della presunta distribuzione di utili extracontabili non

rientra certamente in alcuno di tali due casi. Che i soci di una società di capitali a ristretta base proprietaria (o base familiare) distribuiscano tra loro i proventi che la società ha realizzato in evasione, non rappresenta di certo un’inferenza che risponde ad una legge scientifica universale e neppure un’inferenza che è stata statisticamente settata sulla base di una classe predefinita di eventi, per cui non è neppure l’esito di una frequenza statistica, ma solo la sintesi di una riflessione sociologica.

La fattispecie degli utili extracontabili si raccorda alla massima d’esperienza che fonda la presunzione su un giudizio di verosimiglianza che riguarda la tipologia “*astratta*” degli eventi, ma che nulla informa circa l’effettivo verificarsi dell’evento concreto da accertare.

Il concetto di probabilità è stato ampiamente studiato in dottrina ed il punto di partenza delle diverse indagini è per gli studiosi costituito dalla nota teoria del “*probabile*” e del “*provabile*” fatta risalire a L.J Cohen.

Secondo tale teoria è “*probabile*” solo ciò che è anche “*provabile*” nel concreto e non secondo canoni astratti. Da tale teoria consegue che la probabilità si connette al grado di informazioni concrete che si possono ottenere dallo scrutinio degli elementi disponibili in ordine all’effettivo accadimento di un fatto o in ordine alla sua qualificazione e non con il ricorso, o perlomeno non solo con il ricorso agli eventi passati.

Da tale principale teoria del criterio della probabilità discende agevolmente che probabilità e verosimiglianza non coincidono.

La verosimiglianza si fonda su canoni di ragionevolezza astratta, in quanto non riceve conferma da elementi disponibili e da informazioni concrete sul fatto da accertare

La probabilità, però, richiede di più, in quanto essa pretende una conferma che deve derivare da evidenze disponibili su elementi riferibili con precisione al caso concreto da accertare.

In conclusione, secondo la condivisa teoria del Cohen, la probabilità utilizza elementi di conoscenza disponibili e rivela informazioni su un fatto concreto, mentre la mera verosimiglianza lo rivela solo come includibile nella tipologia astratta di eventi verificabili, senza, però, che tale circostanza possa costituire un'informazione concreta sul suo effettivo accadimento.

Un conto è ritenere secondo un giudizio sociologico che l'accadimento normalmente succede ed altro è ritenere che, in base ad un effettivo scrutinio indiziaro degli elementi concreti del fatto, l'accadimento si è manifestato.

In tutte le sentenze della Cassazione, il Supremo Collegio si ispira al primo, e non al secondo e, quindi non trattandosi di giudizio fondato né sulla "volgarizzazione di una legge universale" e neppure su una frequenza statistica, non si uniforma giuridicamente allo schema legale dell'autosufficienza indiziaro grave, precisa e concordante della presunzione, come specificamente configurata dall'art. 2729 c.c.

Non sono certo gli stringati stereotipi di giudicato a cui fa sempre più ricorso la Corte di

Cassazione che consentono di rappresentare in sentenza un'autentica dialettica giuridica di confronto con i temi diritto sopra esposti. Essi piuttosto costituiscono solo un'agevole scorciatoia per le istruttorie di verifica della Finanza, ma in tali scorciatoie, è doveroso sottolinearlo, non risiede la vera vocazione del diritto.

Ora con la previsione, di chiaro rinforzo legislativo (dal momento che le dinamiche processuali della prova erano già ricavabili dall'art. 2697 c.c.), che se la prova verte in una condizione di insufficiente *vis dimostrativa* l'atto impositivo dev'essere annullato, e poiché la condizione indiziaro della "verosimiglianza" arretra il suo livello di informazione rispetto alla "probabilità, come sopra rappresentato con il supporto della citata Dottrina di prestigio, non può non essere ritenuto doveroso da parte del Giudice tributario un ripensamento sul valore probatorio del solo vincolo di solidarietà, di complicità e di reciproco controllo dei soci. In altri termini, se il legislatore ha ritenuto di inventariare legislativamente i precisi paradigmi della prova, già presenti, sia pure in termini di principio sintetizzato nell'art 2697 c.c., è perché non possano più essere ammessi blandi nessi presuntivi, ma solo autentiche inferenzialità deduttive connesse al rigoroso probabilismo del Cohen.

Ci piace concludere con una digressione di Sergio Mattarella (Professore Costituzionalista e attuale Presidente della Repubblica Italiana) in un discorso pronunciato di fronte al CSM: -"Il

diritto, perché possa rappresentare vero diritto, deve vertere in una condizione di costante tensione esegetica, e mai incapsulato in dogmi inscalfibili. Solo un'opera esegetica dinamica assicura un diritto vivente autenticamente aderente alla sua funzione sociale, mentre la stagnazione dell'opera interpretativa lo mette a rischio di una insidiosa obsolescenza di pensiero giuridico”.

- (1) A. Contrino, “Ristretta base sociale e prova mediante presunzione semplice della distribuzione di utili” in Corr. Trib. 8/9- 2014) (1)
- (2) A. Perrone, “Perché non convince la presunzione di distribuzione di utili “occulti” nelle società a ristretta base proprietaria” in Riv di Dir Trib. n.5/2014)
- (3) (Contrino, op cit.)
- (4) si cfr tra tutti gli altri F Rasi “*La tassazione per trasparenza delle società di capitali e ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*” Padova 2012; A Piccardo, “*Sul valore meramente indiziario della ristretta base azionaria ai fini della prova della distribuzione ai soci del maggior reddito accertato a carico della società*” in Dir e Prat Tributaria 2000)
- (5) Taruffo, “La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali”
- (6) G. Cipolla, “*La prova tra procedimento e processo tributario*”, Padova 2005

INUTILIZZABILITA' DELLE PROVE NON PRODOTTE NELLA FASE PRECONTENZIOSA

di Giuseppe Avanzato

L'amministrazione finanziaria, al fine di controllare la condotta fiscale dei contribuenti, si avvale di una serie di poteri istruttori e di controllo.

In particolare, i controlli dalla stessa esperibili possono essere meramente formali ovvero sostanziali, c.d. "verifica fiscale", laddove gli ispettori dell'Agenzia dell'Entrate, o della Guardia di Finanza, pongano in essere una vera e propria "indagine" in capo al contribuente, durante la quale hanno la possibilità di procedere all'accesso, all'ispezione ed alle verifiche documentali ritenute opportune.

Essendo la verifica fiscale una vera e propria indagine di polizia amministrativa, essa deve svolgersi nel rigoroso ossequio delle disposizioni normative di riferimento e deve, inoltre, essere eseguita nel pieno rispetto dei diritti e delle garanzie riconosciute al contribuente sottoposto al controllo per non sconfinare nell'abuso del diritto.

In sede di verifica fiscale, il comportamento tenuto dal contribuente nella fase di controllo spesso pregiudica e condiziona lo svolgimento e l'esito dell'eventuale successiva fase processuale.

Infatti, dal rifiuto di esibizione o dalla sottrazione di atti, documenti, libri, registri, oppure anche semplicemente dalla mancata ostensione di notizie fiscalmente rilevanti espressamente richiesti dagli uffici possono discendere importanti conseguenze, quali:

- l'inutilizzabilità, anche in sede contenziosa, di quanto non esibito, ai sensi e per gli effetti degli

articoli 32 comma 4 del DPR 600/73 (ai fini delle imposte dirette) e 52 comma 5 del DPR 633/72 (ai fini IVA);

- la legittimazione da parte degli organi procedenti a sottoporre il contribuente ad accertamento induttivo-extra contabile (articolo 39 comma 2 del DPR 600/73 e 55 comma 2 del DPR 633/72);

- l'irrogazione, a seconda delle ipotesi, di sanzioni amministrative e/o penali.

Tuttavia, l'effetto della mancata esibizione di dati o documenti, inteso sia come preclusione probatoria sia come sanzione amministrativa o penale, deve essere valutato alla luce del diritto di non autoaccusarsi, principio cardine del diritto euro unitario.

Quadro normativo di riferimento

Nell'ambito dell'attività di accertamento e controllo, sia il D.P.R. n. 600/1973 all'art 32, comma 1, che, in materia di IVA, il D.P.R. n. 633/1972, all'art. 51, comma 2, prevedono che l'Ufficio possa invitare il contribuente, indicandone il motivo, ad esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento e possa inviare al contribuente questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, da restituire compilati e firmati.

L'art. 32, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 in particolare, espressamente dispone che: *“Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente,*

ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta.”

Il successivo comma, della medesima disposizione, prevede però che la predetta preclusione non operi nei confronti del contribuente che depositi, in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa, le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli Uffici per causa a lui non imputabile.

In ambito IVA e in merito agli accessi e le verifiche fiscali presso la sede del contribuente, analoga disposizione è contenuta all'art. 52 co. 5 del DPR 633/72 il quale specificatamente prevede che: *“I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione.”*

Tali disposizioni previste dal Decreto IVA sono applicabili anche in materia di imposte dirette, atteso il richiamo al predetto art. 52 operato dall'art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973.

L'inutilizzabilità riguarda però solo imposte sui redditi e IVA, essendo la disciplina contenuta nell'art. 32 co. 4 del DPR 600/73 e nell'art. 52 co.

5 del DPR 633/72.¹ Non può di conseguenza rilevare per comparti impositivi diversi, salvo la disciplina di riferimento lo preveda espressamente.

La predetta inutilizzabilità è finalizzata a sanzionare la condotta dolosa del contribuente tenuta nella fase di verifica e vale non solo per la fase contenziosa, ma anche per quella amministrativa: così, ad esempio, il contribuente non potrà esibire il documento richiesto in sede di invito a comparire ex art. 32 del DPR 600/73 in occasione dei vari contraddittori strumentali all'accertamento con adesione, magari al fine di ottenere una riduzione della pretesa.

La preclusione probatoria in esame, inoltre, può riguardare ogni informazione fiscalmente rilevante, non dovendo questa essere contenuta in documenti o scritture contabili. Infatti, se da una parte l'art. 52 co. 5 del DPR 633/72 fa riferimento esclusivamente a *“i libri, i registri, le scritture e i documenti”* dall'altra l'art. 32 co. 4 del DPR 600/73 ha invece una formulazione più ampia, comprendendo *“Le notizie ed i dati non addotti..”*. In considerazione di quanto precede detta preclusione, dunque, può ritenersi estensibile anche alla documentazione extracontabile non esibita.

L'inutilizzabilità riguarda le inadempienze che si verificano nella verifica fiscale, sia che essa venga esperita mediante accessi sostanziali sia che essa si svolga *“a tavolino”*, ed è altresì indifferente che

¹ Le preclusioni normative in commento non dovrebbero operare per l'imposta di registro, nonostante il rinvio

dell'art. 53-bis del DPR 131/86, in quanto, trattandosi di norma che limita la difesa, serve per l'applicazione estensiva della stessa un rinvio espresso.

il rifiuto di esibizione sia posto in essere a fronte di richieste provenienti dall'ente impositore o dalla Guardia di Finanza.

Vi sono dei casi in cui, invece, la preclusione non opera. Il riferimento è alla liquidazione automatica/controllo formale della dichiarazione in quanto trattasi di procedure disciplinate in modo autonomo, non rientranti nella verifica e nell'accertamento propriamente intesi.² La preclusione probatoria non opera neanche per le richieste effettuate durante le istruttorie scaturenti da interpello del contribuente (art. 6 co. 3 del D. Lgs. 156/2015).

Non rilevano, inoltre, i rifiuti di esibizione che si realizzano all'interno della procedura di reclamo/mediazione, essendo una fase processuale e non amministrativa, in cui la verifica fiscale deve intendersi a tutti gli effetti terminata.³

L'inutilizzabilità, infine, non può essere eccepita per documenti già in possesso degli uffici finanziari, o di altre Amministrazioni Pubbliche indicate dal medesimo (art. 6 co. 4 della L. 212/2000).

Nell'art. 7 co. 1 lett. f) del DL 70/2011 è poi sancito che *"i contribuenti non devono fornire informazioni che siano già in possesso del Fisco e degli enti previdenziali ovvero che da questi*

possono essere direttamente acquisite da altre amministrazioni". Quindi:

- Il contribuente che non esibisce documenti richiesti dagli uffici, ma già in loro possesso o detenuti da altre amministrazioni, non è passibile di alcuna sanzione⁴;
- la mancata esibizione dei documenti non comporta la preclusione probatoria, nemmeno se ciò venisse evidenziato nel questionario⁵.

Da ultimo si precisa che il momento consumativo dell'illecito coincide con il termine per l'adempimento fissato dall'ufficio che, nel caso delle richieste avanzate ai sensi dell'art. 32 co. 2 del DPR 600/73, non può essere inferiore a 15 giorni.

La mancata esibizione: precisazioni e chiarimenti

Considerate le rilevanti conseguenze della preclusione in esame, affinché quest'ultima sia da ritenere operante, occorre siano rispettati alcuni requisiti essenziali desumibili sia dal contenuto specifico degli artt. 32 co. 4 del DPR 600/73 e 52 co. 5 del DPR 633/72 sia dalle varie pronunce della giurisprudenza in materia.

² Cfr. C.T. Prov. Brindisi 7.3.2013 n. 106/2/13.

³ Per gli atti di valore sino a 50.000,00 euro, dopo la notifica del ricorso l'art. 17-bis del DLgs. 546/92 prevede un lasso temporale di 90 giorni entro cui è possibile stipulare un accordo di mediazione, onde evitare il processo vero e proprio.

⁴ La preclusione probatoria, ad esempio, non è stata ritenuta operante nelle seguenti ipotesi:

- Documenti in possesso di un ufficio locale diverso da quello che aveva emanato l'avviso di accertamento (C.T. Reg. Torino 24.4.2009 n. 37/24/09);
- Scritture contabili sottoposte a sequestro penale ad opera della Guardia di Finanza (C.T. Reg. Cagliari 12.1.2011 n. 3/1/11).

⁵ Cfr. Cass. 22.6.2018 n. 16548, Cass. 18.6.2020 n. 11835

In particolare, la richiesta di esibizione del documento o di qualsiasi dato o notizia, deve essere **espresa** mai implicita, non fa, infatti, scattare la preclusione in argomento, la mera circostanza che il contribuente non abbia prodotto documenti poi esibiti in sede giudiziale.⁶

La richiesta deve poi essere, altresì, ben **circostanziata**,⁷ dunque deve indicare chiaramente e puntualmente i documenti cui si riferisce.⁸ Non ha alcun valore un generico invito a fornire ogni dato utile ai fini della verifica.⁹

Tali precisazioni sono particolarmente importanti, posto che spesso nei verbali di accesso o nei questionari si invita il contribuente ad esibire, oltre alle scritture contabili, “ogni altro dato o documento utile”.¹⁰ La preclusione probatoria in argomento quindi non si produce se la richiesta è esperita in modo così generico. Non è quindi possibile sostenere che, a seguito della richiesta, contenuta nell'invito a comparire o nel questionario, di esibire documentazione giustificativa circa l'acquisto dei beni rilevanti ad esempio ai fini del redditometro o delle indagini finanziarie, ci sia la preclusione ove il

contribuente non abbia fornito tutti i documenti del caso.

Inoltre, affinché la dichiarazione di non possedere la documentazione comporti la preclusione, sono necessari:

- *"la sua non veridicità, o, più in generale, il suo strutturarsi quale sostanziale rifiuto di esibizione, evincibile da meri indizi";*
- *"la coscienza e la volontà della dichiarazione stessa";*
- *"il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento"¹¹.*

Secondo la visione prevalente poi **non rilevano le condotte colpose** (ossia derivanti da negligenza, imprudenza, imperizia o da inosservanza di norme).¹² Un orientamento minoritario, ma non ancora superato, risulta però di diverso avviso¹³.

In base ad un recente orientamento, invece, occorre distinguere le richieste eseguite in sede di accesso (in cui il rifiuto rileva solo se intenzionale), dalle c.d. "indagini a tavolino", ove

⁶ Cfr. Cass. 8.3.2019 n. 6792, Cass. 15.1.2019 n. 710, Cass. 16.9.2011 n. 18921, Cass. 10.1.2013 n. 415 e Cass. 18.10.2017 n. 24535.

⁷ Cass. 18.6.2020 n. 11835, Cass. 21.3.2018 n. 7011 e Cass. 18.9.2017 n. 24535.

⁸ Cass. 8.3.2019 n. 6792, Cass. 15.1.2019 n. 710, Cass. 16.9.2011 n. 18921, Cass. 10.1.2013 n. 415 e Cass. 18.10.2017 n. 24535..

⁹ La Corte di Cassazione ad esempio ha ritenuto che laddove in sede istruttoria, siano richieste al contribuente le fatture di acquisto, questo non comprende pure i sottostanti documenti di trasporto se quest'ultimi non sono stati espressamente richiesti. Non rileva che, trattandosi di fatture differite ex art. 21 co. 4 del DPR 633/72, esse devono recare, al loro interno, gli estremi dei documenti di trasporto (Cass. 10.12.2019 n. 32207).

¹⁰ Cfr. Cass. 16.6.2017 n. 15021, Cass. 22.6.2018 n. 16548.

¹¹ Cfr. Cass. SS.UU. 25.2.2000 n. 45; in senso conforme, Cass. 11.8.2016 n. 16960; Cass. 2.12.2015 n. 24503.

¹² le c.d. preclusioni probatorie, disciplinate in materia di IVA e di accertamento delle imposte sul reddito, tendono a “sanzionare” la condotta ostruttiva del contribuente tenuta nel corso dell'istruttoria amministrativa, condotta diametralmente opposta rispetto a quella di un soggetto che intenda fornire quanti più elementi possibili ai verificatori per arginare le contestazioni, in quanto caratterizzata da volontarietà o da comportamenti omissivi, ostativi all'esibizione della documentazione richiesta nel corso del procedimento di accertamento 5.12.2000 n. 224 § 5.1

¹³ Cfr. Cass. 26.3.2009 n. 7269, Cass. 27.6.2011 n. 14027, Cass. 18.10.2017 n. 24535

la preclusione probatoria sussiste per mero effetto della mancata esibizione.¹⁴

Parificata al rifiuto di esibizione è infine la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione.

È doveroso precisare però che il rifiuto, per essere ritenuto tale ai fini delle preclusioni probatorie di cui trattasi, deve provenire infine dal soggetto verificato (o, quantomeno, dal suo legale rappresentante o dal direttore del locale), e non da commessi o segretari senza potere di rappresentanza¹⁵.

Profili di incostituzionalità della norma

Le preclusioni probatorie in materia di IVA e di accertamento delle imposte sul reddito sin qui illustrate tendono a “sanzionare” la condotta omissiva del contribuente nel corso dell’istruttoria amministrativa caratterizzata da volontarietà o da comportamenti chiaramente ostativi. La *ratio* di tale preclusione probatoria è stata identificata nella necessità di scoraggiare l’atteggiamento ostruzionistico del contribuente che rallenti o ostacoli l’attività accertativa degli Uffici.¹⁶

Ciò anche in relazione alla circostanza che il documento di cui sia stata originariamente rifiutata l’esibizione potrebbe essere stato invece contraffatto o creato *ad hoc* in un secondo momento. In considerazione di quanto precede,

un fatto storico, quale la mancata esibizione di scritture e documenti espressamente richiesti in fase amministrativa, acquisisce una specifica efficacia probatoria in termini di giudizio negativo sulla condotta del soggetto verificato.¹⁷

Tuttavia, occorre verificare la legittimità della preclusione probatoria in argomento in relazione alla necessaria ed imprescindibile tutela del diritto di difesa costituzionalmente previsto dall’art. 24 Cost. nonché delle norme euro unitarie.

L’art. 6 della CEDU prevede il diritto del contribuente di non autoaccusarsi e/o di rimanere in silenzio a fronte di richieste degli uffici finanziari dalle quali potrebbero emergere indizi di reità a suo carico.

Appare indubbiamente chiaro che non sono compatibili con la prefata norma disposizioni che prevedono sanzioni relative alla mancata collaborazione alle indagini, nella misura in cui la collaborazione potrebbe cagionare la segnalazione di reato ad opera dei funzionari, e, di conseguenza, l’avvio di un procedimento penale per reati tributari¹⁸.

La mancata esibizione, infatti, potrebbe ben rappresentare una plausibile tattica difensiva.

Infatti, molte volte, i documenti prodotti dal contribuente nella fase amministrativa inevitabilmente “anticipano” la strategia difensiva che lo stesso perpetrerà nella successiva fase

¹⁴ Cfr. Cass. 14.6.2021 n. 16757

¹⁵ Cfr. C.M. 5.12.2000 n. 224 § 5.1

¹⁶ In tal senso, R. Lupi, Manuale professionale di diritto tributario, Milano, 2011, pag. 275

¹⁷ L. Tosi, “Riflessi amministrativi e penali del ‘rifiuto di esibizione’ di cui all’art. 52 del D.P.R. n. 663 del 1972”, in Riv. dir. trib., 1991, II, pag. 475.

¹⁸ Corte europea dei diritti dell’uomo 5.4.2012 n. 11663/04

contenziosa, da qui la necessità di non produrre un determinato documento.

Proprio in considerazione di ciò è evidentemente limitativa del diritto di difesa la preclusione probatoria in esame in quanto, di fatto, pone il difensore nell'inevitabile condizione di non potere scegliere cosa produrre e, in special modo, se produrre un documento alla controparte già in fase pre-contenziosa oppure solo in sede processuale.

In altri termini la “sanzione impropria” delle preclusioni probatorie in argomento di fatto limita pesantemente il c.d. “diritto al silenzio” del contribuente come espressione del diritto di difesa, che dovrebbe essere riconosciuto nella fase precontenziosa in funzione della futura strategia processuale.

In estrema sintesi, con la espressione “diritto al silenzio” si intende far riferimento al riconoscimento, da parte dell'ordinamento, della facoltà di un soggetto di non collaborare alla propria incriminazione o alla propria condanna.

Il riconoscimento del diritto a rimanere in silenzio ha trovato massima tutela nelle pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea e della Corte Costituzionale riguardanti procedimenti amministrativi dai quali poteva scaturire l'irrogazione di sanzioni di carattere “afflittivo” ovvero considerabili come sostanzialmente penali, ma si può ritenere estensivamente

applicabile anche ad ambiti diversi, incluso quello tributario.

La Corte di Giustizia ha riconosciuto il diritto al silenzio quale parte integrante del principio dell'equo processo sì come tutelato dalla Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea. In quanto tale, questo diritto è quindi destinato ad operare anche al di fuori della più tradizionale area penale. Anche la Corte costituzionale si è pronunciata in senso conforme a tale orientamento.

In tale prospettiva, le disposizioni che prevedono le preclusioni probatorie nell'ambito del procedimento tributario, sebbene in parte giustificabili con la necessità di garantire l'efficacia dell'accertamento, di fatto, inevitabilmente negano il legittimo esercizio del diritto al silenzio, in quanto impongono un obbligo di collaborazione palesemente incompatibile con la possibilità di avvalersi del citato diritto.

A parere della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo il diritto al silenzio costituisce il cuore del diritto a un equo processo e deve essere garantito in materia tributaria quando gli elementi probatori acquisiti in fase accertativa possono essere utilizzati in ambito penale¹⁹.

In sostanza, il diritto del contribuente di rimanere in silenzio e, per quanto in questa sede ci interessa, di non produrre documenti richiesti durante le attività istruttorie, costituiscono

¹⁹ Cfr. Corte EDU 13 settembre 2016, Ibrahim e altri c. Regno Unito, n. 50541/08, par. 267; Corte EDU 5 aprile 2012, Chambaz c. Svizzera, n. 11663/04, par. 50-58; Corte

EDU 3 maggio 2001, J.B. c. Svizzera, n. 31827/96, par. 63-71.

presupposto imprescindibile della nozione di equo processo, in questi termini la sanzione amministrativa comminata a fronte della mancata produzione di documenti richiesti dal Fisco, viola palesemente l'art. 6 della CEDU e, conseguentemente, anche l'art.24 Cost.

Tuttavia, per effetto del mancato riconoscimento del citato diritto al silenzio nell'ordinamento tributario il contribuente si trova inevitabilmente di fronte ad una scelta salomonica: esercitare il proprio diritto al silenzio al fine di beneficiarne in sede processuale ma, al contempo, rimanendo soggetto alle preclusioni probatorie di cui alle norme tributarie, oppure fornire tutti gli elementi di prova, e dunque non subire alcuna preclusione, che invero potrebbe anticipare e/o rendere più agevole la strategia difensiva del fisco in sede tributaria.

Una scelta in ogni caso evidentemente autolesiva, che riflette una chiara prospettiva pro fisco del nostro ordinamento tributario, che dovrebbe trovare soluzione nella rivisitazione del sistema delle preclusioni probatorie, le quali, seppur previste dal legislatore in attuazione di un ampio

e pervasivo dovere di buona fede e collaborazione, esteso alla fase istruttoria, risulterebbero contrastanti con il diritto di non cooperare alla propria incriminazione sancito dal diritto euro unitario e per altri versi dalle nostre norme costituzionali.

I TERMINI DI ACCERTAMENTO DEGLI ONERI PLURIENNALI SECONDO LE SS.UU. 8500/2021

(Il presente contributo costituisce una sintesi delle relazioni presentate all'evento formativo organizzato nel mese di novembre dalla Commissione di studio Contenzioso Tributario dell'ODCEC di Bergamo)

di Luca Leoni, Andrea Boreatti, Giovanni Colombi

La massima

Nel caso di contestazione di un componente di reddito ad efficacia pluriennale per ragioni diverse dall'errato computo del singolo rateo dedotto e concernenti invece il fatto generatore ed il presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell'amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento va riguardata, ex art. 43 d.P.R. 600/73, in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale è indicato, non già in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio.

* * * *

Il tema della corretta qualificazione dei termini di accertamento relativi agli oneri pluriennali rappresenta una materia che, complice la giurisprudenza, ha avuto alterne evoluzioni nel tempo.

L'ambito normativo di riferimento è rappresentato dagli **artt. 43 del D.P.R. 600/1973 e 57 del D.P.R. 633/1972** che, in estrema sintesi, prevedono un termine di accertamento ricollegato ad una valida presentazione del dichiarativo fiscale di riferimento, rispetto al quale l'azione accertativa dell'Amministrazione Finanziaria decade decorso il 31 dicembre del quinto anno successivo dalla presentazione della dichiarazione o il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione si sarebbe dovuta presentare, in caso di omissione della stessa.

Da quanto sopra richiamato discende che, alla fine del corrente anno, spireranno i termini di accertamento per il periodo d'imposta 2016 e così a seguire di anno in anno, con l'avvertenza che l'Amministrazione Finanziaria ritiene, a norma dell'art. 67 del D.L. 18/2020, che per i periodi d'imposta sino al 2019 (compreso) i termini naturali vadano dilatati di ulteriori 85 giorni.

Rispetto alle certezze che si pensava di avere, la nota **Sentenza 8500/2021** delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione ha creato non poche preoccupazioni ed incertezze operative per tutti gli operatori del settore, posto che i Supremi Giudizi Nazionali, riuniti nella massima Assise, hanno avallato una preoccupante tesi, estremamente favorevole all'Ente impositore, secondo la quale per gli oneri pluriennali sia sempre possibile mettere in discussione, anno per anno, il fatto generatore originario e non solo la singola quota annuale confluita nel dichiarativo di un determinato periodo d'imposta.

L'oggetto del contendere è giunto all'attenzione delle SS.UU. della Cassazione a seguito dell'**Ordinanza Interlocutoria n. 10701/2020** emessa dalla V Sezione Civile Ordinaria ed avente ad oggetto una vertenza fra un primario gruppo bancario olandese e l'Agenzia delle Entrate, in seno alla quale la questione sottoposta era *“se la decadenza dalla potestà impositiva dell'amministrazione finanziaria, che intenda contestare una svalutazione dei crediti risultanti in bilancio e, più in generale, un componente di reddito ad efficacia pluriennale per ragioni che*

non dipendono dal mero errato computo del singolo rateo di esso, si determini con il decorso del termine per la rettifica della dichiarazione dove è indicato il singolo rateo in cui il componente reddituale pluriennale è suddiviso, ovvero con il decorso del termine per la rettifica della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui il componente reddituale pluriennale è maturato ed è stato iscritto per la prima volta in bilancio”.

Benché il caso di specie riguardasse la deduzione della quota di svalutazione crediti ad opera degli intermediari finanziari (*ex art. 106 c. 3 T.U.I.R.* allora vigente), è di tutta evidenza come la questione abbia una portata ben più generale rispetto ad altre fattispecie quotidianamente presenti sulle nostre scrivanie, quali il riporto in avanti delle perdite di esercizi pregressi (art. 84 Tuir), le quote di ammortamento di beni materiali ed immateriali (artt. 102 segg. Tuir), le sopravvenienze attive rateizzabili (art. 88 Tuir), sino ad arrivare, ai giorni nostri, ai bonus edilizi ed affini, caratterizzati anch'essi da una proiezione temporale protratta nel tempo dei benefici per il contribuente.

Particolarmente meritevole di attenzione è l'affermazione che possiamo trarre dalle motivazioni della sentenza dove viene delineata la *ratio* sottostante all'onere pluriennale: “*Scopo pratico del differimento pluriennale è quello di tutelare il gettito erariale evitandone la verticale riduzione altrimenti conseguente alla piena sottrazione dell'onere in un medesimo esercizio;*

nelle ipotesi incentivanti è proprio la diluizione nel tempo a rendere sostenibili per l'erario le misure di favore per il contribuente”, quasi a dire che a dispetto dei postulati fondamentali che ispirano il bilancio d'esercizio, tra i quali la competenza economica dei costi, ecco che su tutto prevale l'interesse erariale.

Le ipotesi nelle quali possono trovare concreta applicazione i principi sanciti dalle SS.UU. risultano essere tra loro assai eterogenee: sia per quanto riguarda i soggetti interessati alla dilazione (soggetti Ires, Irap, persone fisiche), sia per la natura del componente reddituale pluriennale (che può essere tanto negativo quanto positivo) sia, ancora, per la maggiore o minore durata del differimento (che, nel caso delle perdite pregresse, può oggi addirittura essere indeterminato, fermo il limite di capienza del reddito imponibile in ciascuno degli anni di utilizzo). A titolo di esempio possiamo ricordare il riporto delle eccedenze di interessi, di ROL e di ACE, ovvero la deduzione delle eccedenti spese di manutenzione non capitalizzate; ed ancora, per i soggetti non titolari di partita IVA, la detrazione in più anni delle spese mediche; il c.d. bonus mobili, etc..

Con pronunciamenti successivi, diretta conseguenza della sentenza oggi in commento, si è giunti a mettere in discussione la validità dei rimborsi di finanziamenti soci, riqualficandoli quali attribuzione di utili sulla base di una presunta fittizia appostazione contabile degli stessi (Sentenza 18370/2021 emessa dalla V Sezione Tributaria della Suprema Corte di Cassazione), e con la Sentenza 24880/2022 viene

decretato come il riporto pluriennale delle perdite consenta all'Amministrazione Finanziaria di mettere in discussione la formazione delle stesse non già nell'anno in cui si sono manifestate la prima volta, bensì nell'anno del loro utilizzo, aprendo così la possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di accertare un periodo d'imposta indefinitamente remoto.¹

Da quanto sopra esposto si evince come i Supremi Giudici sembrano suggerire una **soluzione unitaria** estendibile a qualsiasi soggetto ed a ogni componente di reddito pluriennale indipendentemente dalla durata del differimento: illuminante, in tal senso, è il passaggio del paragrafo 4.1 nel quale le SS.UU. indicano “*come non sembra che la complessità ed eterogeneità della fattispecie siano tali da impedire o sconsigliare una **soluzione unitaria** al problema giuridico ... la materia ... dell'accertamento e dei termini del suo esercizio da parte dell'amministrazione finanziaria, che più di ogni altra richiede regole operative il più possibile stabili ed uniformi*”.

Ben prima che il tema degli oneri pluriennali approdasse alle SS.UU. già la giurisprudenza di legittimità si era interrogata sul tema, fornendo, peraltro, arresti tutt'altro che univoci. In seno alla stessa Cassazione possiamo richiamare precedenti e contrastanti pronunce sulle fattispecie del riporto in avanti delle perdite (**Cass. 1583/1989**), degli ammortamenti (**Cass.**

1347/1995), del disconoscimento di una posta passiva costituita da un finanziamento soci riportato in più esercizi (**Cass. 14999/2020**), nonché della ripartizione annuale per noni delle rettifiche di valore sui crediti alla clientela da parte delle imprese bancarie e finanziarie (**Cass. 5403/2012 e 5833/2020**). Ancora, più in generale, la sentenza **15178/2010** che “*stabilisce la possibilità, per l'amministrazione finanziaria, di effettuare un accertamento senza una diretta pretesa di prelievo ed al solo fine di contestare i criteri di contabilizzazione adottati dal contribuente in una determinata annualità, [...] il cui mancato esercizio nella annualità di prima emersione del componente pluriennale non determina, di per sé, la preclusione alla sua contestazione nelle annualità successive*”, ovvero l'ordinanza **12740/2020** finalizzata all'individuazione del termine prescrizionale delle imposte periodiche annuali, nonché l'ultima, in ordine cronologico, ordinanza **9794/2021** che afferma l'insussistenza dell'obbligo di conservazione delle scritture contabili decorsi dieci anni, fatta salva l'estensione sino alla definizione degli accertamenti iniziati prima.

Gli assunti fondamentali che ispirano la giurisprudenza richiamata possono essere sintetizzati **nell'autonomia ed annualità dei singoli periodi d'imposta**, benché, come evidenziano gli stessi Giudici, la lettura non sia univoca dato che “*la giurisprudenza fin qui*

¹ Numerose sono state le critiche espresse in dottrina sul tema del riporto delle perdite, fra tutti Liburdi-Sironi in Italia Oggi del 31 agosto 2022, Montecamozzo-Periti in

www.fantozzieassociati.it del 1[^] aprile 2021, Ingraio in Rivista di Diritto Tributario n. 3/2021

richiamata muove tutta dal principio di autonomia di ciascuna annualità, ma le conseguenze applicative di questo principio non appaiono poi univoche; ciò perché da quello stesso elemento normativo costituito dall'autonomia di ciascun periodo d'imposta viene fatta discendere - talvolta - la distinta e piena potestà di accertamento su ogni singola annualità successiva, indipendentemente dalla mancata contestazione iniziale del componente pluriennale, - talaltra - invece la definitività e successiva immodificabilità di quanto inizialmente dichiarato dal contribuente e non tempestivamente contestato dall'amministrazione."

L'idea di fondo, quindi, si incentra sull'accertabilità di ciascun periodo d'imposta che si ritiene caratterizzato da una sorta di **novazione dell'obbligazione tributaria** rispetto ai periodi d'imposta precedenti. Illuminanti sono due passaggi della sentenza oggi in commento, il primo nell'ambito del paragrafo 4.3 dove si sostiene come "il risultato di ciascun periodo costituisce l'**oggetto di un'obbligazione tributaria autonoma**" ... il reddito viene colpito su base annuale quand'anche determinato da elementi pluriennali" e nel successivo paragrafo 4.4 "La **periodizzazione annuale dell'imposta sul reddito e la novazione**, tempo per tempo, di ciascuna obbligazione tributaria si riflettono sulla dichiarazione, la quale deve indicare "annualmente i redditi posseduti" ... "La dichiarazione dei redditi costituisce dunque essenzialmente una **narrazione di fatti**

giuridicamente rilevanti perché ricostruiti in funzione impositiva ... La rilevanza prettamente giuridica del fatto esposto **esclude**, al contempo, che quest'ultimo possa **essere inteso quale riporto puramente contabile**, inoppugnabile soltanto perché tratteggio ... fatto una volta dichiarato 'ex novo' in una dichiarazione diversa".

Le SS.UU. giungono quindi a collegare all'accertabilità di ciascun periodo d'imposta e alla sua periodizzazione, il concetto di rinnovazione della stessa attività di accertamento e al paragrafo 4.5 evidenziano come "La **periodizzazione annuale dell'imposta e della relativa dichiarazione si riflette anche sull'accertamento** ... La norma (art.43 d.P.R. 600/73) è chiara nel **collegare la decadenza all'inutile spirare di un determinato termine di attivazione decorrente dalla dichiarazione che si intende accertare, senza distinguere tra natura annuale o poliennale del singolo elemento di reddito in essa esposto. Né permette una lettura tale da ingenerare un'ipotesi di decadenza anticipata o ultrattiva ... Anche l'accertamento si 'rinnova' dunque di anno in anno** ... l'accertamento deve essere possibile, su ogni annualità, anche **con riguardo al fatto costitutivo dell'elemento pluriennale** dedotto e non soltanto alla correttezza della singola quota annuale di deduzione".

In buona sostanza, sempre nel paragrafo 4.5, il supremo Consesso stabilisce come "la 'definitività' della dichiarazione di prima emersione del componente pluriennale non porta con sé il diverso effetto della 'preclusività' di

sindacato per un periodo successivo” e questo perché, come espresso nel successivo paragrafo 4.7, “...tutte le volte in cui viene riportato in dichiarazione il componente di reddito pluriennale ne vengono al contempo richiamati e riutilizzati tutti i fatti presupposti e gli elementi costitutivi, può ben dirsi che quando l'ufficio operi la rettifica della dichiarazione in cui è riportata la singola quota, tale rettifica non incide in alcun modo, in pregiudizio del contribuente, sulla dichiarazione dell'anno di primo riporto ovvero su quelle successive già decadute”.

Ciò che la Sentenza 8500/2021 introduce è il concetto di dichiarazione “ex-novo” degli oneri pluriennali in seno ai singoli dichiarativi, concetto questo che non corrisponde alla realtà: il fatto generatore del componente di reddito pluriennale NON si rinnova di anno in anno ma esso è indissolubilmente legato ad un momento storico passato che riverbera, dei meri effetti, sui periodi d'imposta successivi.

Nei successivi paragrafi 4.8 e 4.9 le SS.UU. ci forniscono due importanti indicazioni che, però, sono assai difficili da accettare in modo acritico.

La prima attiene al fatto che la possibilità di accertare il fatto generatore di un onere pluriennale anche dopo molti anni dalla sua originaria manifestazione, **non integra alcuna violazione dell'affidamento e della buona fede del contribuente**: “non può farsi rientrare **la mera inerzia dell'amministrazione che sia incorsa in**

decadenza nell'accertare la dichiarazione di prima deduzione dell'elemento pluriennale”.

La seconda indicazione si incentra sulla natura dello Statuto del Contribuente (L. 212/2000), norma che viene (de)qualificata come “*fonte normativa non avente rango superiore alla legge ordinaria e di funzione essenzialmente interpretativa e di guida nell'applicazione della norma tributaria*”.

Da tutto quanto abbiamo messo in evidenza, discendono importanti conseguenze in tema di conservazione della documentazione dei “fatti generatori” relativi ai componenti pluriennali. Sul punto le SS.UU. manifestano una presa di posizione granitica **sottovalutando**, a nostro avviso, **le conseguenze concrete** che vengono poste in capo al contribuente: “*è il regime di **conservazione documentale**, per la sua evidente finalizzazione e strumentalità, a doversi per forza adeguare alla disciplina dell'accertamento ed alla sua tempistica, non il contrario ... una volta stabilito che la deduzione dell'elemento pluriennale in ogni singola annualità di imposta espone il contribuente alla potestà di accertamento dell'amministrazione finanziaria indipendentemente dalla decadenza nella quale quest'ultima sia incorsa sulle annualità pregresse, non pare inesigibile che il contribuente sia onerato della diligente conservazione delle scritture*”.

In merito alla conservazione documentale non possiamo non ricordare un autorevolissimo

intervento ad opera del Prof. Mauro Beghin in Giurisprudenza Tributaria n. 8-9/2021.

L'autore ci ricorda come *"...I fatti rilevanti per la determinazione del reddito d'impresa assumono consistenza in una dimensione documentale, non naturalistica... i funzionari, i giudici e gli stessi contribuenti, intenti a determinare la ricchezza da tassare, non possono che fare riferimento ai fatti economici attraverso la documentazione che li rappresenta. In altre parole, si avvalgono di punti d'appoggio per l'inquadramento delle singole operazioni nella loro dimensione qualitativa e quantitativa."*

Il mero documento amministrativo assurge quindi a documentazione di *"primo livello"* che viene a sua volta processata ed organizzata in modo sistematico in seno alle scritture contabili (Libro Giornale e Libro Mastro) andando così a costituire un sistema di documentazione di *"secondo livello"*. Le risultanze emergenti dal sistema contabile aziendale sono destinate ad essere riassunte in seno al Bilancio d'Esercizio, documentazione contabile di *"terzo livello"*.

La conservazione ordinata e sistematica di tutta la documentazione contabile ed amministrativa come sopra declinata consente di (i) intercettare i fatti economici e di (ii) documentarne la sostanza economica ed i presupposti giuridici ad essi associati, (iii) consentendo all'Amministrazione Finanziaria di riscontrare il contenuto delle dichiarazioni fiscali da cui ne discende (iv) un obbligo di conservazione (nei limiti della Legge).

La documentazione contabile e la sua conservazione assumono un ruolo fondamentale

nell'attività di accertamento ad opera dell'Amministrazione Finanziaria.

Come ci ricorda l'Avv. Emma Ferrara in Il fisco n. 30/2021 *"La conservazione delle scritture si pone così come "strumentale" rispetto all'esercizio da parte dell'Amministrazione finanziaria della sua attività di controllo e accertamento."* Il maggior termine di conservazione contemplato dalla norma (Art. 22 D.P.R. 600/1973) è strettamente connesso all'insorgere di una valida attività di accertamento prima dello spirare del termine di conservazione delle scritture contabili, non rimettendo questa ultrattività dell'obbligo di conservazione alla mera volontà dell'Ufficio o, peggio ancora, all'inerzia nei controlli che verrebbe quasi a costituire un premio qualora i principi della Sentenza 8500/2021 trovassero indiscriminata applicazione agli oneri pluriennali.

Leggendo la sentenza delle SS.UU. non si possono non cogliere elementi di notevole discontinuità rispetto ai **principi costituzionali** espressi nella sentenza **280/2005** che, riprendendo l'art. 24 della Carta Costituzionale, giudica, a chiare lettere, illegittimo che il Contribuente possa essere assoggettato all'azione esecutiva dell'Erario per un tempo indeterminato e, comunque, se anche corrispondesse a quello ordinario di prescrizione, esso si sostanzierebbe in un termine eccessivo ed irragionevole.

Sul tema si richiamano analoghi arresti della Consulta, ossia le sentenze 107/2003, 352/2004 e 247/2011.

Se consideriamo che l'ordinario termine di prescrizione, come noto, è pari a dieci anni e come tale esso sia stato giudicato eccessivo ed irragionevole, come potremmo mai valutare l'obbligo di conservazione per quasi quaranta anni della documentazione di acquisto di un immobile iscritto a libro cespiti?

Il termine di decadenza associato alla potestà accertativa dell'Amministrazione Finanziaria è un connotato di irrinunciabile **civiltà fiscale**, una **garanzia che spetta ad ogni cittadino/contribuente** di vedere cristallizzati i propri rapporti con l'Erario in quanto, diversamente opinando, il Contribuente sarebbe potenzialmente esposto alla possibile azione accertativa per un tempo indeterminato, a tutto nocumento della certezza del diritto.

Come abbiamo anticipato nell'esordio del presente contributo, la giurisprudenza di legittimità non è sempre stata orientata nella direzione impressa dalla Sentenza 8500/2021. Ad esempio, con la **Sentenza 9993/2018** la V sezione della Suprema Corte di Cassazione ebbe a fare proprio il principio costituzionale sopra ricordato, statuendo come *“in tema di accertamento, nell'ipotesi di beni ammortizzabili, il termine di decadenza per l'esercizio del potere impositivo decorre dall'annualità nella quale è stata presentata la dichiarazione in cui i costi sono stati concretamente sostenuti e la quota di ammortamento è stata iscritta in bilancio, rispetto alla quale sorgono i presupposti del diritto alla deduzione, a ciò non ostando il*

principio di autonomia dei periodi di imposta, che non opera in relazione a situazioni geneticamente unitarie ma destinate a ripercuotersi su annualità successive, e non potendo il contribuente, come peraltro affermato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 280 del 2005, essere esposto all'azione del Fisco per un periodo eccessivamente dilatato”.

I Giudici delle SS.UU., pur consapevoli delle decisioni della Consulta, nel caso di specie, e nel prendere a riferimento la Sentenza 280/2005, ne danno una lettura diversa. Nello specifico, *“Fermo il principio, non si ritiene che esso possa essere utilmente impiegato, quanto al problema qui in esame, per affermare la decadenza dell'amministrazione dall'accertamento di elemento pluriennale. La Corte Costituzionale si è pronunciata su un contesto normativo del tutto differente, perché relativo non alla fase di accertamento ma a quella della riscossione-esecuzione (iscrizione a ruolo e notificazione della cartella) e, inoltre, concernente una prodromica attività di verifica che la stessa Corte Costituzionale definisce necessariamente 'elementare' perché rinveniente dalla liquidazione di imposte oggetto di controllo automatizzato ex articolo 36 bis d.P.R. 600/73. Soprattutto, la Corte Costituzionale si è pronunciata con riguardo ad una disciplina nella quale l'azione riscossiva dell'amministrazione non era in sostanza assoggettata ad alcun termine decadenziale, così da potersi indebitamente protrarre ad libitum con il solo limite della prescrizione decennale.*

E' evidente come si tratti di situazione ben diversa dalla presente, nella quale l'attività di accertamento è per legge sottoposta (art.43 d.P.R. 600/73) ad un termine decadenziale certo, e la cui ampiezza non può dirsi irragionevole.

Inoltre, la possibilità per il Fisco di accertare l'elemento pluriennale con riguardo ad una annualità successiva, pur a fronte della decadenza nella quale esso sia incorso con riguardo all' annualità di prima enunciazione o deduzione, non implica che quest'ultima annualità possa essere messa di nuovo in discussione e neppure comporta un allungamento dei termini di accertamento, che restano fissi ed ancorati in ogni caso, ex art.43 cit., alla sola annualità oggetto di verifica.

Da quanto sopra discende che “...in definitiva, posto che **tutte le volte in cui viene riportato in dichiarazione il componente di reddito pluriennale ne vengono al contempo richiamati e riutilizzati tutti i fatti presupposti e gli elementi costitutivi**, può ben dirsi che quando l'ufficio operi la rettifica della dichiarazione in cui è riportata la singola quota, tale rettifica non incide in alcun modo, in pregiudizio del contribuente, sulla dichiarazione dell'anno di primo riporto ovvero su quelle successive già 'decadute'. Il che rende evidente come, in tal caso, non venga affatto attribuito all'amministrazione (con rispettiva soggezione del contribuente) un potere di controllo per un tempo indeterminato, così da violare quanto prescritto dal giudice delle leggi.

Il quale, d'altra parte, tornando sull'argomento, ma nella specifica materia dell'accertamento

IVA, ha anche stabilito un rapporto di ragionevolezza tra estensione del termine legale di decadenza e natura della materia da accertare (così C.Cost., sent. 247/2011, reiettiva della questione di legittimità costituzionale, ex artt.3 e 24 Cost., in tema di raddoppio dei termini di accertamento in caso di obbligo di denuncia penale per reati tributari, ex art. 57 d.P.R. 633/72 nella formulazione vigente ratione temporis), ritenendo costituzionalmente censurabili solo quelle situazioni (qui non ricorrenti) nelle quali i tempi di esercizio della potestà di accertamento siano lasciati sostanzialmente alla discrezionalità dell'ufficio impositore.”

La dottrina, in modo pressoché univoco, ha sin da subito assunto una posizione assai critica rispetto al pronunciamento adottato dalle Sezioni Unite con la Sentenza 8500/2021 considerandola **lesiva dei principi costituzionali**. In particolare Enrico De Mita (Il Sole 24 Ore del 21.05.2021) ha avuto modo di sottolineare come la Consulta abbia in più occasioni evidenziato che l'attività di accertamento deve svolgersi senza tradursi in un'indebita vessazione del contribuente: “D'altra parte, il ruolo del giudice, chiamato in primis all'interpretazione adeguatrice, non può pervenire ad esiti che espongono la norma stessa, una volta interpretata, a palese censura di incostituzionalità”.

Laura Ambrosi e Antonio Iorio (NT Plus 19.07.2021) hanno messo in luce come la Sentenza trascuri i principi affermati dalla Corte Costituzionale in tema di decadenza, sottolineando invece come “l'interprete deve

ricercare soltanto una ricostruzione del sistema che non lasci il contribuente esposto, senza limiti temporali, all'azione esecutiva del fisco, in quanto ciò non è consentito dall'articolo 24 della Costituzione".

Tra i più fervidi sostenitori dell'incostituzionalità della Sentenza 8500/2021 troviamo Massimo Antonini, Irene Pellicchia e Alessandra Campana (Corriere Tributario n. 6/2021), i quali hanno focalizzato l'attenzione sulla *ratio* che sottende agli istituti della **prescrizione** e della **decadenza**, ossia quella di garantire certezza ai rapporti giuridici, garantendo così al contribuente la possibilità di esercitare fattivamente il diritto di difesa così come costituzionalmente garantito, il tutto come regola di civiltà giuridica.

Aderendo invece all'interpretazione fornita dalla Sentenza 8500/2021, a loro avviso, *"i termini di decadenza... sarebbero destinati ad assumere carattere variabile, a seconda che il componente reddituale abbia efficacia in un singolo periodo d'imposta, ovvero che lo stesso espliciti i propri effetti in più anni"*. Ecco quindi che **sostituire un termine certo per l'esercizio dell'attività di accertamento con uno variabile**, di fatto espone *"...il contribuente all'imprevedibilità, e comunque a una potenziale eccessiva durata del termine di accertamento, con conseguente irrimediabile compressione del diritto di difesa di cui all'art 24 della Costituzione"*.

Benedetto Santacroce (Norme e Tributi mese 07.09.2021) ha evidenziato con enfasi la **compressione del diritto di difesa** a cui conduce l'interpretazione fornita dalla Corte di Cassazione, mentre altri autori come Gianfranco Ferranti (Il

Fisco 18/2021) hanno ritenuto **applicabili i principi costituzionali** non solo alla fattispecie sui cui si sono pronunciate le SS.UU., bensì **a tutti i casi di decadenza** in genere.

Massimo Basilavecchia (Giurisprudenza Costituzionale fasc. n. 5/2021) poi, nel commentare la sentenza 200/2021 della Consulta circa la legittimità costituzionale dell'art. 57 comma 3 del T.U. sulle accise, ha trovato il modo di ritornare nuovamente sui contenuti della Sentenza 8500/2021 sostenendo che, in tale caso, l'orientamento della Suprema Corte appare in potenziale conflitto con la visione equilibratamente garantista della Corte Costituzionale, dato che *"...appare poco ragionevole la portata estensiva che il principio di diritto sembra avere, se generalizzato a tutti gli elementi rilevanti per la determinazione del reddito aventi carattere pluriennale"*.

Minoritaria invece la tesi opposta di Roberto Schiavolin (Rivista Diritto Tributario n. 6/2018) che nel commentare la precedente Sentenza 9993/2018 (favorevole al dettato costituzionale) non solo ha ritenuto la stessa non aderente alle regole sui termini di decadenza, ma ha anche sottolineato come: *"Nemmeno appare pertinente la giurisprudenza costituzionale citata dalla sentenza (280/2005), perché riguarda i limiti temporali ai controlli ex art. 36-bis d.p.r. 600/1973"*.

Indipendentemente dalla suddetta asserita violazione dei principi costituzionali, la dottrina ampiamente maggioritaria ha poi incentrato le proprie critiche su numerosi altri aspetti della

Sentenza 8500/2021: *ex multis* Antonio Iorio (Il Sole 24 Ore del 26.03.2021) non ha mancato di rilevare la sostanziale inefficienza del Fisco che pretende di ottenere dal contribuente giustificazioni su operazioni avvenute molti anni prima, e questo per la sua sostanziale incapacità di addivenire nell'arco di sei anni ad individuare una eventuale violazione.

Parte della dottrina si è invece preoccupata di far risaltare i numerosi problemi pratici che si vengono a creare per effetto del sostanziale obbligo di conservazione documentale *sine die*. Tra questi soprattutto Laura Ambrosi (Norme e Tributi Plus 25.03.2021) e Gianfranco Ferranti (Il Fisco 18/2021). In particolare secondo quest'ultimo *"...il termine di decadenza dell'azione accertatrice finisce per assumere anch'esso una durata illimitata, costringendo l'impresa a conservare, tendenzialmente "all'infinito", la documentazione contabile"*. Lo stesso autore ha ritenuto poi di fondamentale importanza, nel caso degli oneri pluriennali, il momento della capitalizzazione iniziale del costo: *"Per quanto concerne i componenti "pluriennali" di reddito, la Corte trascura di considerare l'importanza fondamentale rivestita dalla iniziale capitalizzazione del costo ovvero dalla prima iscrizione della svalutazione del credito, che costituiscono il presupposto per la successiva deduzione dei correlati componenti negativi"*.

Illuminante, a nostro avviso, anche l'analisi di Mauro Beghin (*op. cit.*) che ha evidenziato come, a suo avviso, il trascorrere del tempo porti a cristallizzare le situazioni giuridiche liberando da

un lato le aziende dalle scritture contabili e, dall'altro, togliendo dalle mani del fisco il potere accertativo: *"Il senso della disposizione è chiaro: superato un certo arco temporale, l'obbligo di conservazione della documentazione contabile da parte dell'imprenditore viene meno perché i fatti riversati nelle suddette scritture assumono il carattere di intangibilità"*.

Avvicinandoci alla conclusione del presente contributo, cerchiamo ora di trarre qualche indicazione sul versante di una eventuale condotta difensiva qualora ci capitasse di dover trattare un caso riconducibile all'applicazione della massima espressa dalle SS.UU..

In primo luogo dovremo cercare di spendere al meglio alcune delle "voci fuori dal coro" che stanno mettendo in discussione quanto asserito dalla Suprema Corte di Cassazione.

Di precipua importanza è la **sentenza 1044/3/2022** emessa dalla **CTR Lombardia** (presidente Rollero, relatore Chiametti) secondo la quale *"la tempestività dell'azione accertatrice da parte dell'ufficio deve essere verificata avendo riguardo al periodo d'imposta in cui la posta contabile ha avuto riconoscimento fiscale e non con riferimento ai successivi periodi d'imposta in cui si sono verificati i relativi effetti"*. Il giudice lombardo, sollecitato dall'appellante Ufficio che *"per difendere il proprio operato ha richiamato la sentenza n. 8500/2021 della suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite"*, ha ritenuto che il sancito principio di legittimità **non può applicarsi retroattivamente, valendo tale innovazione solo per gli anni futuri**. Per le annualità precedenti, *"secondo la CTR Lombardia, varrebbe*

un'interpretazione opposta, che consente al Fisco di esercitare la propria azione accertativa entro un termine ragionevole, così da non imporre al contribuente un obbligo di conservazione della documentazione per un tempo eccessivamente dilatato (si vedano sentenze 280/2005 e 352/2004 della Corte costituzionale)". (Alessandro Borgoglio – Sole 24Ore 13/06/2022)

Ed ancora "La legittimità della detrazione per spese antisismiche – come per ogni altra detrazione ripartita nell'arco di più periodi di imposta – deve essere contestata dall'Agenzia delle Entrate in relazione all'anno di sostenimento della spesa, perché è in quel momento che si verifica il presupposto per l'agevolazione. Ne consegue così che da quel periodo di imposta decorrono i termini di decadenza per l'azione di accertamento". Ad affermare il principio è la **CTP Reggio Emilia** (presidente e relatore Montanari), con la **sentenza 2/1/2022**, depositata il 5 gennaio. (Giulia Pulerà – Il Sole 24 Ore 17/01/2022). Già il medesimo giudice, scientemente in contrapposizione con il principio di diritto proclamato dalle SS.UU., con la **sentenza 162/1/2021**, depositata il 14 giugno, aveva statuito che "se un 'fatto', con conseguenze redditualmente rilevanti, si realizza in un determinato periodo d'imposta è a questo periodo d'imposta che ci si deve rifare rectius 'risalire', volendone contestare l'an ed il quantum; che, poi, se la norma consente, od obbliga, di spalmare gli effetti in più periodi d'imposta, questa costituisce un'operazione, meramente aritmetica, 'vincolata' nell'ammontare è dunque con

riferimento a questo periodo d'imposta che vanno conteggiati i termini decadenziali".

Per concludere, "L'ufficio può rettificare le perdite pregresse entro i termini decadenziali che decorrono dal periodo di imposta in cui sono state dichiarate e non da quello in cui sono state utilizzate" (Davide Settembre – Il Sole24Ore – 21/02/2022). Lo ha affermato, in sintesi, la **CTR Lombardia con la sentenza 4779/3/2021** (presidente Rollero, relatore Chiametti).

Nella parte motivazionale, il giudice non manca di sottolineare che "i termini per l'accertamento dell'entità della perdita sono necessariamente gli stessi che riguardano l'accertamento della sua natura. Essendo così chiara la legge, nell'anno 2018 non poteva essere disconosciuta da parte dell'amministrazione finanziaria la possibilità di rettificare una perdita dichiarata sette anni prima con una inammissibile dilatazione dei termini previsti per l'accertamento ed un evidente pregiudizio della certezza del diritto. [...] Nel caso di utilizzo di perdite illimitatamente riportabili si arriverebbe addirittura alla conseguenza assurda di dover riconoscere all'amministrazione finanziaria un potere di accertamento di durata illimitata".

Di primario rilievo, sempre nell'ambito della nostra attività difensiva, indurre il giudice di merito a sollevare una questione di **legittimità costituzionale**, come messo ampiamente in evidenza nell'esaustivo commento, ad opera di Graziella Glendi ("Termine di decadenza per oneri pluriennali: il giudice di merito non condivide il dictum delle Sezioni Unite", in GT n.8-9/2021), alla sentenza emessa dalla CTP di

Reggio Emilia n. 162 sopra richiamata. L'autrice annota che *“pur in totale condivisione del fondamentale principio della soggezione del giudice solo alla legge ex art. 101, comma 2, della Costituzione, da salvaguardare fermamente, quale indiscutibile presidio all'indipendenza del giudice, libero di fare applicazione, come nel caso, dell'interpretazione a suo parere costituzionalmente orientata, pare, allora, auspicabile che, qualora non sia il legislatore ad intervenire, le Commissioni tributarie vogliano sollevare questione di costituzionalità relativamente alle norme sul termine di decadenza per l'accertamento o per il controllo cartolare, quando si tratta di oneri pluriennali. Questione che appare, se connotata nella fattispecie da rilevanza, di certo non manifestamente infondata, in relazione gli artt. 3, 24, ed anche all'art. 97 della Costituzione, posto a garanzia dell'efficienza dell'azione amministrativa”*. Giacché l'eccezione di incostituzionalità è rilevabile, come noto, solo dal giudice investito della decisione, *“al fine di una più efficace difesa, si potrebbe sottoporre al collegio la possibilità di sollevare la questione di illegittimità costituzionale; ... prudenzialmente si potrebbe inserire, nel proprio atto, un'elencazione delle conseguenze più rilevanti nella vicenda derivanti da una simile interpretazione della norma. A tal fine, occorre rilevare i dati concreti contenuti nell'accertamento impugnato e dimostrare come quella interpretazione abbia effettivamente leso il diritto di difesa”* (così L. Ambrosi e A. Iorio in Il Sole 24Ore 19 luglio 2021).

Detto rilievo trova un prodromo di assoluta importanza: ci si riferisce alla **sentenza 26 ottobre 2021 (23 settembre 2021), n. 200 della Consulta**, quindi successiva alle SS.UU. in rassegna, nella quale viene altresì richiamato l'art. 43 d.P.R. 600/1973 laddove ritiene *“la necessità che il contribuente non sia assoggettato al potere del fisco per un tempo indeterminato”* poiché il baluardo costituzionale di cui all'art. 24 *“impedisce di lasciare il contribuente assoggettato all'azione del fisco per un tempo indeterminato. Sebbene tale principio sia stato originariamente formulato con riferimento alla decadenza e all'azione esecutiva, la sua più ampia portata, estesa oltre il limite dell'iniziale affermazione, trova conferma, sia in dottrina, sia nella giurisprudenza costituzionale”*. Da questa sentenza è possibile altresì trarre una ulteriore significativa e non trascurabile considerazione laddove la Corte afferma come *“Ad aggravare il pregiudizio di difesa [...] la circostanza che l'obbligo di conservazione documentale, funzionale a contraddire le pretese del fisco, sia previsto per un tempo molto più breve (artt. 2220 del codice civile e 8, comma 5, della legge 27 luglio 200, n. 212)”*.

Nelle more, a titolo cautelativo, riteniamo oltremodo opportuno modificare la tempistica di conservazione dei documenti inerenti gli oneri pluriennali.