



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
per L'EMILIA-ROMAGNA

Massimario

anno 2016

della
Commissione tributaria per l'Emilia-Romagna





COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
per L'EMILIA-ROMAGNA

Massimario

anno 2016

Presidente della Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Cesare Lamberti

Dirigente della Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna
Cristina Bulzacchelli

Presidente f.f. dell'Ufficio del Massimario
Cesare Lamberti

Componenti dell'Ufficio

Massimo Crotti

Gino Cirelli

Francesco Fiore

Daniela Gobbi

Mirella Guicciardi

Carlo Alberto Menegatti

Collaboratore dell'Ufficio del Massimario

Marco Greggi

Segreteria di redazione dell'Ufficio del Massimario

Nicolino Iacovaccio

Rendita catastale - rettifica della classe - presupposto - motivazione specifica riferita al terreno - è necessaria - richiamo delle norme di legge - non è sufficiente.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 77/2016 del 21.01.2016, Presidente: Giorgio Mariano Grandinetti, Estensore: Piera Tassoni.

La rettifica della classe di un terreno, che determina una modifica della sua rendita catastale, deve essere specificamente motivata avuto riguardo alla situazione particolare in cui esso si trova, e non può essere fondata su un mero richiamo alla legge che permette siffatta variazione.

Risulta solo apparentemente motivato quell'atto di accertamento (riguardante il classamento di un terreno) che trova il suo fondamento in una valutazione comparativa fra le caratteristiche di questo e quelle delle particelle ad esso limitrofe, senza chiarire puntualmente le specificità del primo rispetto alle seconde, che potrebbero essere adibite a coltivazioni diverse.

Catasto terreni e fabbricati - risultanze catastali - costituiscono prova dell'esistenza dell'immobile – sussiste.

ICI - prova del presupposto impositivo – spetta a chi ne ha interesse.

ICI - demolizione fabbricati - aree del demanio statale e ferroviario - non imponibilità.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 82/2016 del 22.01.2016, Presidente: Giorgio Mariano Grandinetti, Estensore: Franco Paganelli.

Le risultanze catastali, qualora non validamente contraddette dal Comune interessato, cui spetta di fornire la prova del presupposto impositivo e motivazionale dell'accertamento, costituiscono prova della fisica esistenza dell'immobile. (Nella specie è stata confermata la sentenza di primo grado che aveva riconosciuto, quale data dell'abbattimento di un fabbricato, quella risultante dal Catasto come prova dell'esistenza dell'immobile sino a tale data, non validamente contraddetta dal Comune interessato.)

Finalità dell'art. 5, comma 6, del d.lgs. n. 504/1992, è di determinare il valore dei fabbricati iscritti in Catasto nella misura risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori di sessanta e ottanta volte e non trova pertanto logica applicazione alle aree - demaniali e non - già occupate da fabbricati imponibili ai fini ICI successivamente alla loro demolizione. (Nella specie è stato confermato quanto deciso dai primi giudici circa la non imponibilità dell'area appartenente al demanio e occupata da un casello autostradale a seguito della demolizione del fabbricato in ragione della sua non imponibilità.)

Diritti camerali - riscossione - cessione d'azienda - onere di preventiva escussione nei confronti del cedente - sussiste - mancato assolvimento - impossibilità di escutere il cessionario - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 126/2016 del 25.01.2016, Presidente: Nicola Proto, Estensore: Paolo Campogrande.

In caso di cessione d'azienda, i diritti camerali possono esser riscossi nei confronti del cessionario solo previa escussione del cedente. L'omesso assolvimento di tale onere, o comunque la mancata dimostrazione in giudizio di aver proceduto in tal senso, rendono nulla l'escussione nei confronti del cessionario.

Diritti camerali - riscossione - cessione d'azienda - onere di preventiva escussione nei confronti del cedente - sussiste - mancato assolvimento - impossibilità di escutere il cessionario - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 133/2016 del 25.01.2016, Presidente ed Estensore: Nicola Proto.

In caso di cessione d'azienda, i diritti camerali possono esser riscossi nei confronti del cessionario solo previa escussione del cedente. L'omesso assolvimento di tale onere, o comunque la mancata dimostrazione in giudizio di aver proceduto in tal senso, rendono nulla l'escussione nei confronti del cessionario.

Benefici fiscali – Prima Casa – Residenza – Comunione legale dei beni – Coniugi – Famiglia – Sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 268/2016 del 04.02.2016, Presidente: Antonella Ioffredi, Estensore: Angelo Peticca.

Al fine della concessione dei benefici fiscali relativi alla “prima casa” non rileva la residenza dei singoli coniugi in comunione legale dei beni, bensì ne costituisce presupposto essenziale la destinazione dell'immobile acquistato a residenza familiare.

Studi di settore – Accertamento – Art. 62 *sexies* d.l. n. 331/93, convertito in l. n. 427/93 - Gravi incongruenze tra i ricavi – Non sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 276/2016 del 05.02.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Giovanni Trerè.

Non è sufficiente, per procedere all'accertamento induttivo, di cui agli artt. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/73 e 54 d.P.R. n. 633/72, una mera discrepanza tra i ricavi, i compensi ed i

corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore. A tal fine, occorre, infatti, che l'incongruenza riscontrata sia grave, da intendersi sussistente qualora il discostamento sia quantomeno superiore al 20%.

Art. 19 TUIR - Diritto euro-unitario – C-207/04 – disapplicazione normativa interna incompatibile – Rimborso imposte sui redditi - termine di decadenza – art. 38, d.P.R. n. 602/73 – Valenza generale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 581/2016 del 07.03.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Giovanni Trerè.

Il termine di decadenza per il rimborso delle imposte sui redditi, previsto dall'art. 38 d.P.R. n. 602/73 decorre dalla “*data del versamento*” ovvero da quella in cui “*la ritenuta è stata operata*” ed opera anche qualora l'imposta sia stata versata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto euro-unitario da una pronuncia della Corte di Giustizia, in quanto la relativa efficacia retroattiva di una tale decisione – al pari della declaratoria di illegittimità incostituzionale – rinviene un proprio limite nei rapporti esauriti, ravvisabili qualora sia maturata una causa di prescrizione o di decadenza, trattandosi di istituti posti a presidio del principio della certezza del diritto e delle situazioni giuridiche.

Dazi doganali - prodotti agricoli extracomunitari - contingente - tariffa agevolata - interposizione fittizia - interposizione reale - abuso del diritto - libera concorrenza.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 282/2016 del 08.02.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Salvatore Pilato.

In materia di dazi doganali su prodotti agricoli provenienti da paesi extracomunitari, devono ritenersi censurabili sotto il profilo dell'abuso del diritto le operazioni di importazione da paesi terzi, successiva cessione ad operatori nazionali e pressoché immediata rivendita ad altri operatori riconducibili, per compagine sociale o amministrazione di fatto, ai soggetti primi importatori. Le disposizioni in materia di importazione a tariffa agevolata da paesi extracomunitari sono strettamente vincolate alla titolarità ed al rispetto dei limiti di contingentamento indicati negli specifici titoli di importazione ottenuti dall'importatore. È chiaro che attraverso operazioni realizzate mediante interposizione fittizia gli operatori mirano ad aggirare i limiti di contingente, così alterando la libera concorrenza del mercato interno e concentrando di fatto il contingente a dazio agevolato in capo a pochi operatori oligopolisti.

Avviso di accertamento - motivazione *per relationem* - atti conosciuti o conoscibili - processo verbale di constatazione - è tale - legittimità dell'avviso - conseq.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 440/2016 del 19.02.2016, Presidente ed Estensore: Giancarlo Ferrucini.

In materia di motivazione degli atti, conformemente alla giurisprudenza di legittimità, deve ritenersi completo di tutti gli elementi di valutazione l'avviso di accertamento motivato *per relationem* richiamando il verbale redatto dalla Guardia di Finanza ad esito delle verifiche svolte, in quanto atto conosciuto o comunque conoscibile dal contribuente.

Accertamento - reddito d'impresa - studi di settore - condotta antieconomica - onere probatorio - presunzioni - gravi, precise, concordanti.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 400/2016 del 15.02.2016, Presidente ed Estensore: Lucia Ciampini.

L'applicazione dell'art. 2697 c.c. in ambito tributario fa sì che in caso di rettifiche in aumento del reddito gravi sugli accertatori l'onere di fornire elementi probatori a supporto del recupero di imposta. Conseguentemente, nel caso in cui sia stata verificata una conduzione antieconomica dell'attività d'impresa, non potrà gravare sul contribuente l'onere di dimostrare di aver conseguito ricavi pari a quelli indicati nelle scritture contabili, ove ritenute attendibili. Spetterà invece all'amministrazione produrre elementi di prova a sostegno dell'incremento del reddito, ricostruendo lo stesso in via analitica e non semplicemente basandosi sulle risultanze dello studio di settore.

Peraltro, gli studi di settore, pur rappresentando il più moderno ed affidabile sistema di presunzione di ricavi, compensi e corrispettivi minimi in base ad elaborazioni informatizzate statistico-matematiche di massa, restano comunque il risultato di una normalizzazione della platea contributiva non paragonabile, per efficacia e rigore, all'analitico esame delle singole casistiche. Di fronte alla prova contraria opposta dal contribuente, l'ufficio ha l'onere di verificare se lo studio applicato rispecchi la realtà imprenditoriale nel caso concreto. Neppure con l'applicazione dello studio di settore evoluto, più favorevole al contribuente ed in adempimento della richiesta di quest'ultimo, l'ufficio può ritenere assolto l'obbligo di supportare con elementi gravi precisi e concordanti le proprie presunzioni, laddove il risultato non consenta comunque di rappresentare correttamente la realtà imprenditoriale oggetto di accertamento. In questo caso, l'operato dell'Ufficio non può trarre conforto dal fatto che i risultati dell'applicazione del nuovo studio non sono differenti da quelli del precedente.

Istanza di disapplicazione norma antielusiva - art. 37 bis, comma 8, d.P.R. n. 600/73 - diniego - impugnabilità - non sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 506/2016 del 23.02.2016, Presidente: Pio Massa, Estensore: Francesco Antonio Ferraretti.

Il provvedimento con cui viene rigettata l'istanza di disapplicazione di norma antielusiva, ai sensi dell'art. 37 *bis*, comma 8, d.P.R. n. 600/73, non è suscettibile di impugnazione avanti alle Commissioni tributarie in quanto trattasi di atto di natura interlocutoria che non respinge la richiesta nel merito e non risulta, pertanto, assimilabile al provvedimento di rigetto o altro provvedimento amministrativo avente rilevanza esterna, sussumibile, quindi, nell'elenco di cui all'art. 19, d.lgs. n. 546/92.

IVA - Diritto detrazione - fatture soggettivamente inesistenti - società cartiere - soggetti di comodo - reverse charge - Art. 21, d.P.R. n. 633/72 - non dovuta - danno all'Erario - sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 122/2016 del 25.01.2016, Presidente ed Estensore: Nicola Proto.

Nel caso in cui siano state emesse fatture soggettivamente inesistenti, a nulla giova che le società interessate operino in regime di *reverse charge*, in quanto l'art. 21, comma 7, d.P.R. n. 633/72, stabilisce che l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato in fattura, escludendo, quindi, che si sia realizzata la neutralità dell'IVA in presenza di fatto di reato, oggetto della condotta. La debenza del tributo non viene meno nel caso in cui esso sia applicato mediante inversione contabile.

Imposta comunale di pubblicità - esercizio commerciale - adesivi in vetrina - univocità di collegamento tra immagini sulla vetrina e attività svolta - non sussiste - debenza dell'imposta sulla pubblicità - non consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 384/2016 del 15.02.2016, Presidente: Nicola Proto, Estensore: Elena Lorenzini.

L'applicazione di adesivi sulla vetrina di un esercizio commerciale che raffigurino personaggi tali da non consentire di ricostruire un collegamento univoco tra questi e l'attività svolta all'interno del negozio non determina l'applicazione dell'imposta sulla pubblicità.

Rimborso Irap – C. cost. n. 156/2001 - Art. 2, d.lgs. n. 446/1997 - Attività autonoma - Assenza di organizzazione di capitali e lavoro altrui - è dovuto.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 403/2016 del 15.02.2016, Presidente: Nicola Proto, Estensore: Sandro Labanti.

Conformemente a quanto statuito dalla Corte Costituzionale con la propria pronuncia n. 156/2001, presupposto per l'applicazione dell'IRAP è la verificata prevalenza della potenzialità produttiva

espressa dall'organizzazione di capitali e lavoro rispetto all'*intuitus personae* che ne determinerebbe, invece, la non imponibilità.

Qualora questo sia prevalente, il rimborso IRAP è dovuto, in ottemperanza a quanto previsto dall'art. 2, d.lgs. n. 446/1997. (Nel caso di specie, l'attività di consulenza del ricorrente risultava, a fronte delle prove e della documentazione fornita dallo stesso, esercitata in via esclusivamente personale, con spese strumentali e costi contenuti entro i canoni previsti dalla Suprema Corte ai fini della identificazione della insussistenza dell'autonoma organizzazione, in assenza di compensi a lavoratori dipendenti ovvero a collaboratori.)

Agevolazione IVA - prima casa - comproprietà coniugi - separazione giudiziale - art. 1, nota II *bis*, lett. b), tariffa allegata al d.P.R. n. 131/1986 - impossibilità di utilizzo esclusivo dell'abitazione - è dovuta.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 397/2016 del 15.02.2016, Presidente: Lucia Ciampini, Estensore: Paola Palladino.

I benefici fiscali cc.dd. "prima casa", di cui all'art. 1, nota II *bis*, lett. b), della tariffa allegata al d.P.R. n. 131/86, sono concessi anche a chi si trovi in possesso di altro fabbricato o di porzione di fabbricato, purché il primo risulti inidoneo all'uso abitativo, sia per circostanze di natura oggettiva (i.e. inabitabilità) sia di natura soggettiva (i.e. fabbricato inadeguato per dimensioni o caratteristiche qualitative). (Nella specie, l'immobile acquistato in comproprietà con il coniuge ed affidato a quest'ultimo in seguito a provvedimento di separazione giudiziale risulta inidoneo all'uso abitativo con conseguente possibilità di concedere i benefici "prima casa" per l'acquisto di altro fabbricato.)

Imposta di registro - Criteri di valutazione - Artt. 46 e 48 d.P.R. n. 131/86 - Imposte sui redditi - inapplicabilità - valore normale - art. 9 TUIR - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 398/2016 del 15.02.2016, Presidente: Lucia Ciampini, Estensore: Francesco Antonio Ferraretti.

Nel determinare il valore di un terreno ai fini delle imposte sul reddito non è possibile fare ricorso ai criteri, di cui agli artt. 46 e 48 d.P.R. n. 131/86, utilizzati per l'applicazione dell'imposta di registro, in quanto questi ultimi, fissi ed oggettivi, sono opportuni per procedere alla quantificazione del valore da sottoporre al tributo di registro, ma sono inidonei a determinarlo anche ai fini delle imposte dirette. Tale ultimo imponibile deve essere determinato in base al valore normale, inteso quale prezzo corrispettivo mediamente praticato per i beni ed i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione (art. 9, TUIR).

Un prezzo determinato con l'utilizzo di parametri fissi non può coincidere con quello formato in condizioni di libera concorrenza.

Dazi doganali - origine preferenziale - certificati di origine - inesattezza - onere probatorio - buona fede dell'importatore - non sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 567/2016 del 02.03.2016, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

Con riferimento all'esattezza dei certificati di origine delle merci emessi da autorità statali di Paesi terzi, tali da accordare la posizione doganale "preferenziale", grava sull'importatore comunitario l'onere di verificare l'esattezza delle situazioni fattuali rappresentate dall'esportatore all'autorità statale competente al fine di ottenere il certificato di origine preferenziale.

La buona fede dell'importatore sussiste laddove lo stesso dimostri che, per la durata delle operazioni commerciali, ha agito con diligenza, qualificata *ex art. 1176 c.c.*, per assicurarsi che siano state rispettate tutte le condizioni per il trattamento preferenziale. Tale diligenza non sussiste quindi laddove l'importatore, conscio della situazione di fatto delle merci e quindi della loro origine, ben avrebbe potuto conoscere l'insussistenza dei requisiti per il rilascio del certificato.

Imposta sulla pubblicità - insegna - insegna di esercizio - sede principale e sede secondaria - distributori automatici - esenzione - non sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 582/2016 del 07.03.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Giovanni Trerè.

L'imposta sulla pubblicità è dovuta nel caso di insegne apposte su distributori automatici (nel caso in esame, di fototessere e biglietti da visita) in quanto queste ultime non possono essere considerate insegne di esercizio. Solo queste ultime, infatti, godono di esenzione da imposta in quanto installate presso la sede principale o secondaria dell'attività. Nel caso di specie, il distributore automatico rappresenta un bene strumentale all'esercizio dell'attività e non una autonoma sede secondaria, in quanto carente di struttura minimale operativa rappresentata da mezzi personali e strumentali.

IVA - operazioni non imponibili - cessioni all'esportazione - esportazioni extracomunitarie - prova dell'esportazione - documentazione doganale - interpretazione estensiva - documentazione equipollente - non ammessa.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 584/2016 del 07.03.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Salvatore Pilato.

In materia di prova dell'avvenuta esportazione extracomunitaria di merci, ai fini della qualificazione dell'operazione come cessione all'esportazione e dunque non imponibile ai sensi dell'art. 8, d.P.R. n. 633/72, non è ammessa interpretazione estensiva del dettato normativo dell'art. 8 laddove si richiede l'esibizione della documentazione doganale. Alla mancanza di esibizione del "DAU -

documento amministrativo unico” non si può sopperire con documentazione di carattere privato, proveniente dalla contabilità o attestanti l'avvenuto pagamento a mezzo bancario della merce, al fine di poter rientrare nel regime di non imponibilità di cui all'articolo citato.

IVA - diritto di detrazione - art. 30, d.P.R. n. 633/72 - credito d'imposta - omessa dichiarazione annuale - non è ammesso - diritto al rimborso - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 3, sentenza n. 552/2016 del 24.02.2016, Presidente ed Estensore: Bruno Gilotta.

Il diritto di detrazione dell'IVA addebitata in un periodo pregresso ex art. 30, d.P.R. n. 633/72, è esercitabile solo laddove il credito per la maggiore imposta versata risulti dalla dichiarazione presentata l'anno precedente. In caso di omessa dichiarazione, dunque, ove ancora in termini e sussistendone i requisiti, il contribuente potrà utilizzare l'alternativo metodo del rimborso, versando quindi l'imposta, ancorché in eccesso, e chiedendone successivamente il rimborso per la parte eccedente.

Giurisdizione tributaria - atti impugnabili - art. 19, d.lgs. n. 546/92 - elencazione - interpretazione costituzionalmente orientata - è necessaria - impugnabilità di atti sulla base dei loro effetti giuridici - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 300/2016 del 09.02.2016, Presidente: Gabriele Ferretti, Estensore: Donato Milantoni.

L'elencazione degli “atti impugnabili” di cui all'art. 19, d.lgs. n. 546/92 deve essere interpretata alla luce delle norme costituzionali di buon andamento della P.A. (art. 97, cost.) e di tutela del contribuente (art. 24 e 53, cost.) e non va riferita tanto ai singoli atti nominativamente indicati, ma piuttosto all'individuazione di categorie di atti, considerate in relazione agli effetti giuridici. Va riconosciuta pertanto l'impugnabilità di tutti gli atti adottati dall'ente impositore che portino a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono. (Nel caso di specie, è stata ritenuta impugnabile una fattura, provvedimento riconducibile ad un atto di liquidazione emesso dalla società incaricata della riscossione della tariffa igiene ambientale)

Tariffa igiene ambientale - TIA - art. 6, comma 3, lett. a), reg. TIA - ente ecclesiastico - edifici di culto - art. 16, lett. a), l. n. 222/85 - esenzione - è dovuta.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 300/2016 del 09.02.2016, Presidente: Gabriele Ferretti, Estensore: Donato Milantoni.

Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti che svolgono attività di religione e di culto, ai sensi dell'art. 16, lett. a), l. n. 222/85, hanno diritto all'esenzione dal pagamento della tariffa di igiene ambientale. (Nel caso di specie, una parrocchia è considerata un ente ecclesiastico che fa parte dell'organizzazione della chiesa cattolica e in quanto tale non ha come fine esclusivo - e neppure come fine prevalente - l'esercizio del commercio, risultando così esentata dal pagamento della tariffa sull'igiene ambientale)

Imposta comunale sulla pubblicità - ICP - art. 5, d.lgs. n. 507/93 - inidoneità strumento pubblicità - non è dovuta.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 301/2016 del 09.02.2016, Presidente: Gabriele Ferretti, Estensore: Donato Milantoni.

L'art. 5, d.lgs. n. 507/93, stabilisce che è soggetta all'imposta sulla pubblicità solo ed esclusivamente la diffusione di messaggi idonei ad essere qualificati come pubblicitari, ossia tesi a far conoscere indiscriminatamente alla massa indeterminata di possibili acquirenti ed utenti l'attività ed il prodotto di un'azienda, effettuati tramite forme di comunicazione visive o acustiche, in luoghi pubblici o aperti al pubblico o che sia da tali luoghi percepibile. (Nel caso di specie, le guaine isolanti affisse alle pareti esterne di edifici in costruzione recanti segni distintivi della ditta edile, destinate ad essere completamente ricoperte, applicate alle pareti esterne di immobili in costruzione in un'area di cantiere privata, ad una distanza non facilmente percepibile dai passanti, non sono idonee ad essere qualificate come strumento pubblicitario e, pertanto, non sono tassabili ai fini dell'imposta comunale sulla pubblicità.)

Associazioni sportive dilettantistiche - sponsorizzazioni - verifiche presso la sede del contribuente - durata - termine ordinario - carenza potere ispettivo - inefficacia atti compiuti e prove raccolte - non sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 577/2016 del 07.03.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Giovanni Trerè.

Non si configura un'ipotesi di carenza di potere ispettivo né di inutilizzabilità delle prove o invalidità degli atti compiuti laddove il termine di verifica presso la sede del contribuente superi quello prescritto dall'art. 12, l. n. 212/2000. Tale termine di 30 giorni lavorativi di effettiva attività ispettiva presso la sede, peraltro prorogabile, è finalizzato a ridurre il tempo di permanenza dei verificatori presso il contribuente, e non ad accelerare le operazioni di accertamento. Pertanto esso deve ritenersi ordinario, ed al suo superamento, in assenza di specifica disposizione in tal senso, non è ricollegabile alcuna sanzione per l'Ufficio.

Imposta di registro - avviso di rettifica e liquidazione - agevolazioni prima casa - abitazioni di lusso - decadenza - intervenute modifiche normative - principio del *favor rei* - sanzioni - non applicabili.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 8/2016 del 04.01.2016, Presidente: Stefano Monaci, Estensore: Sandro Labanti.

L'accertamento di una superficie calpestabile superiore ai 240 mq comporta la decadenza dalle agevolazioni prima casa in materia di applicazione di imposta di registro ad una compravendita di immobile compiuta nel 2008. L'Ufficio, tuttavia, deve tener conto, con riferimento all'applicazione delle sanzioni, dell'intervenuta modifica legislativa di cui all'art. 33, d.lgs. n. 175/2014, che ha eliminato il parametro dell'ampiezza della superficie da quelli rilevanti per la qualificazione di un immobile come abitazione di lusso.

Pertanto, sebbene all'epoca dei fatti una violazione sia stata commessa e le agevolazioni prima casa non siano quindi da riconoscersi, in applicazione del principio del *favor rei* non è liquidabile alcuna sanzione per un fatto che, commesso oggi, non avrebbe comportato violazione alcuna.

Irap - libera professione - medico di base - presupposto impositivo - autonoma organizzazione - beni strumentali - collaboratori - cause incremento del reddito - correlazione automatica - non sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 53/2016 del 19.01.2016, Presidente ed Estensore: Stefano Monaci.

Il presupposto di imposta costituito dall'autonoma organizzazione deve essere verificato caso per caso nel caso di applicazione dell'IRAP ai liberi professionisti. In particolare, con riferimento alle attività dei medici di base, la verifica deve riguardare la correlazione tra l'esistenza di beni strumentali o collaboratori, anche dipendenti, ed un incremento del reddito dell'attività ad essi connesso. Laddove il reddito sia invece generato ed incrementato dalla sola attività personale del professionista non può ritenersi sussistente il presupposto di applicazione del tributo.

Imposta di registro - imposte ipotecarie e catastali - base imponibile - valore venale - corrispettivo - irrilevanza.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 424/2016 del 17.02.2016, Presidente: Giorgio Mariano Grandinetti, Estensore: Sandro Labanti.

In materia di rideterminazione della base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, l'Ufficio deve fare riferimento al valore del bene e non al corrispettivo pagato. Quest'ultimo infatti è suscettibile di riduzioni dovute, nel caso di specie, al progresso contratto di

locazione in essere fra venditore ed acquirente, di lunga durata e risolto in occasione della vendita, i cui canoni erano già stati interamente pagati.

Tale circostanza non incide tuttavia sulla quantificazione della base imponibile, che deve sempre essere commisurata all'effettivo valore di mercato del bene oggetto di cessione.

Fattispecie penalmente rilevanti - reati tributari - conseguenze sui termini per l'attività di accertamento - raddoppio dei termini - novella normativa - d.lgs. n. 128/2015 - applicazione retroattiva - atti impositivi già notificati - non è possibile.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 458/2016 del 19.02.2016, Presidente: Stefano Monaci, Estensore: Sandro Labanti.

La novella normativa introdotta con il d.lgs. n. 128/2015 in materia di raddoppio dei termini per l'accertamento in caso di reati tributari prevede quale condizione per l'operatività del raddoppio dei termini il fatto che la denuncia all'Autorità giudiziaria sia stata trasmessa entro gli ordinari termini per l'attività di accertamento.

La disposizione fa salva tuttavia l'attività svolta prima dell'entrata in vigore della modifica del 2015, e deve pertanto essere interpretata nel senso di fare salvi gli effetti di provvedimenti impositivi notificati prima dell'entrata in vigore.

Estimi catastali - Avviso di accertamento - mero richiamo alle norme di legge - motivazione - non è sufficiente - annullamento - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 3, sentenza n. 576/2016 del 24.02.2016, Presidente: Bruno Gilotta, Estensore: Luca Tampieri.

Nell'avviso di accertamento di maggior valore la motivazione deve esplicitare l'iter logico seguito dall'Ufficio e non risultare limitata ad un mero richiamo delle norme di legge ritenute applicabili.

Termini - sospensione feriale - applicazione all'art. 12, l. n. 212/00 - non è possibile.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 380/2016 del 12.02.2016, Presidente: Cirto Milanese, Estensore: Alberto Rizzo.

Il periodo di sospensione feriale dei termini non trova applicazione al termine di sessanta giorni che deve intercorrere fra la notifica del processo verbale di constatazione e quella del successivo atto di accertamento.

Frodi IVA - frodi carosello - operazioni oggettivamente inesistenti - onere della prova - spetta all'amministrazione - prova indiziaria - è possibile - sproporzione fra natura dell'operazione e struttura aziendale del contribuente - è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 380/2016 del 12.02.2016, Presidente: Cirto Milanese, Estensore: Alberto Rizzzo.

Nel caso di contestazione di operazioni come “oggettivamente inesistenti” ai fini IVA, spetta all'Ufficio procedente, ex art. 1697 c.c., dimostrare l'asserita inesistenza. Tale prova può essere assolta anche mediante l'utilizzo di presunzioni semplici “purché esse sappiano cogliere il senso reale dell'operazione”, come ad esempio la dimostrazione di una oggettiva sproporzione fra natura dell'operazione fatturata e la struttura/organizzazione tecnica dell'impresa assolutamente adeguata a tal scopo. (Nel caso di specie si trattava di attività pubblicitaria asseritamente prestata da una società residente in San Marino priva di qualsivoglia corredo umano e tecnico. In questo caso, spetterà al contribuente dover dimostrare il presupposto per l'esercizio del diritto di detrazione.)

IVA - cessata attività - società cartiera - dichiarazione - art. 35, d.P.R. n. 633/72 - sussiste - sanzione pecuniaria - art. 5, comma 6, d.lgs. n. 471/97- consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 6, sentenza n. 518/2016 del 26.02.2016, Presidente ed Estensore: Francesco Caruso.

L'omessa dichiarazione della cessata attività, di cui all'art. 35, d.P.R. n. 633/72, da parte di un'azienda di cui si accerti l'inattività (*ab origine* o sopravvenuta) costituisce presupposto per la comminazione della sanzione pecuniaria prevista dall'art. 5, comma 6, d.lgs. n. 471/97.

Spese pluriennali - ammortamento - durata - IAS 38 – reg. UE 1606/02 - durata del contratto di locazione - rileva - possibile prolungamento del contratto - incidenza sulla durata dell'ammortamento - non rileva.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 8, sentenza n. 16/2016 del 05.01.2016, Presidente: Alessandro Alessandrini, Estensore: Silvia Migliori.

L'ammortamento delle spese pluriennali afferenti un bene non di proprietà ed effettuato conformemente al principio contabile internazionale (IAS) 38, poi recepiti da reg. UE 1606/02 deve seguire la durata del contratto, tenuto conto di una sua proroga/rinnovo solo se assolutamente certo. Tale circostanza non può trovare conferma nel caso di specie ove la locazione dell'immobile impiegato dal contribuente (trattasi di istituto di credito che ha acquistato il locazione una porzione di immobile per adibito a filiale) è di durata pari a sei anni con prolungamento di un ulteriore periodo (di pari lunghezza) in base a scelta unilaterale del conduttore. Il richiamo espresso alle

norme del codice civile rende tale prolungamento meramente possibile e non assolutamente certo. Ne consegue dunque che l'ammortamento deve essere calcolato sulla base di sei anni e non di dodici.

Accertamento - compravendita immobiliare - presunzioni gravi, precise e concordanti - specifica tipologia di prove - art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/73 - tipicità - non sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 8, sentenza n. 25/2016 del 05.01.2016, Presidente: Alessandro Alessandrini, Estensore: Marco Morgantini.

Nell'attività di accertamento, l'Ufficio non è vincolato ad utilizzare una specifica tipologia di prove, in quanto il vincolo previsto dall'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/73, attiene all'utilizzo di fatti da cui possono derivare presunzioni gravi, precise e concordanti. (Nel caso di specie, riguardante una compravendita di immobili, l'Ufficio non deve dimostrare in concreto che il corrispettivo effettivamente incassato sia più alto di quello contabilizzato tramite la prova della corresponsione di denaro "in nero", tramite, ad esempio, indagini bancarie ovvero quietanze attestanti il versamento di un prezzo maggiore di quello effettivamente dichiarato, risultando sufficiente desumere da indizi idonei presunzioni connotate dal carattere di gravità, precisione e concordanza.)

Studi di settore - riscontro - oggettiva antieconomicità dell'attività economica - è tale - conseguenze - recupero di maggiori ricavi - è possibile.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 8, sentenza n. 513/2016 del 23.02.2016, Presidente: Alessandro Alessandrini, Estensore: Marco Morgantini.

L'oggettiva antieconomicità dell'attività economica (intendendosi per tale quella che non permetta a chi la esercita di mantenere un tenore di vita appena dignitoso) può riscontrare le conclusioni derivanti dall'applicazione di studi di settore e validare così le risultanze dell'avviso di accertamento notificato.

Deducibilità di costi - art. 109 TUIR - documentazione - è necessaria - omissione - indeducibilità - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 8, sentenza n. 513/2016 del 23.02.2016, Presidente: Alessandro Alessandrini, Estensore: Marco Morgantini.

Per la deducibilità fiscale di un costo è necessario darne riscontro dal punto di vista documentale e contabile, se non altro in sede contenziosa. Il mancato assolvimento di siffatto onere determina l'irrelevanza fiscale delle componenti negative di reddito *ex art. 109 TUIR*.

Locazione - risoluzione anticipata - contratto - indennizzo - funzione di corrispettivo - è tale.

Imposta di registro - avviso di liquidazione - indennizzo - funzione di corrispettivo - non è dovuta.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 104/2016 del 25.01.2016, Presidente ed Estensore: Maria Cristina Salvadori.

La risoluzione per mutuo dissenso di un precedente contratto è qualificabile a propria volta come contratto, volto ad estinguere gli effetti di un pregresso negozio tra le stesse. Conformemente a quanto statuito dalla sentenza della Corte di Giustizia del 15.12.1993, l'indennizzo eventualmente pattuito a favore di una delle parti assume la valenza di corrispettivo (e non di risarcimento) per la disponibilità dei beni locati che il locatore recupera anticipatamente e, pertanto, non risulta soggetto all'imposta di registro ma ad IVA posto che anche i canoni pattuiti in contratto erano assoggettati a questo tributo in ragione della natura delle parti e del bene in questione.

Contratto di locazione - risoluzione anticipata - penale - sopravvenienza passiva - è tale - deducibilità - rispetto del requisito di inerenza - è necessario.

Canone di locazione - imputazione temporale - criterio di competenza - requisiti di certezza e determinabilità - sono necessari - disponibilità da parte del contribuente - non sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 150/2016 del 26.01.2016, Presidente: Antonio Madonna, Estensore: Donato Milantoni.

Non è deducibile dal reddito di impresa commerciale la sopravvenienza passiva rappresentata da una penale dovuta per il recesso anticipato da un contratto di locazione quando, per il suo ammontare, le modalità di corresponsione e avuto soggetto legittimato a percepirla non è possibile accertare la sussistenza del requisito dell'inerenza fra questa e l'attività economica posta in essere da soggetto obbligato alla sua corresponsione. Tale conclusione risulta ulteriormente confermata quando l'atto transattivo in base alla quale si giunge alla quantificazione della penale stessa non è stato registrato e risulta dunque privo di data certa.

Il criterio di competenza che individua il periodo d'imposta un cui il provento concorre alla formazione del reddito d'impresa commerciale non è disponibile da parte del contribuente ma dipende esclusivamente dai criteri di certezza e determinabilità della componente stessa del reddito (nel caso di specie il canone di locazione dovuto al contribuente al 31 dicembre non verificava

entrambi i requisiti, e dunque il provento in esame doveva essere attribuito al periodo d'imposta successivo).

Accertamento - art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/73 - attività antieconomica - onere della prova - contribuente - consegue.

Obiettiva antieconomicità - indice sintomatico d'evasione - è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 188/2016 del 29.01.2016, Presidente: Federico Cocchi, Estensore: Luciano Contessi.

Il comportamento antieconomico del contribuente costituisce indice presuntivo di evasione fiscale, permette l'applicazione dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/73 e di fatto inverte l'onere della prova in capo al contribuente stesso, che non può fare affidamento, a conferma della propria posizione, solo sulla regolare tenuta della contabilità.

Sanzioni amministrative - irrogazione - obbligo di motivazione specifica - sussiste - omesso assolvimento - nullità dell'atto - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 188/2016 del 29.01.2016, Presidente: Federico Cocchi, Estensore: Luciano Contessi.

Nel caso di irrogazione di sanzioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, quest'ultima deve motivare specificatamente nell'atto impositivo le ragioni dell'irrogazione e il ragionamento che ha portato alla loro quantificazione come in fatti. L'assenza di siffatta motivazione determina la nullità dell'atto stesso.

Atti impositivi - impugnazione - art. 19, comma 1, d.lgs. n. 546/92 - elencazione tassativa - è tale - impugnazione di atti innominati - non è possibile - inammissibilità - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 190/2016 del 29.01.2016, Presidente: Federico Cocchi, Estensore: Luciano Contessi.

Non è ammissibile il ricorso contro un atto che non sia espressamente previsto all'art. 19, comma 1, d.lgs. n. 546/92, in ragione della natura tassativa della elencazione riportata nella norma (ne caso di specie il ricorrente aveva impugnato una ingiunzione di pagamento del concessionario della riscossione con il quale si richiedeva il versamento della T.I.A. pretesa per lo smaltimento di rifiuti solidi urbani e quantificata mediante fattura. Il contribuente contestata la debenza del tributo in questione osservando la natura speciale della sua attività - gestione di un porto turistico - e quindi

la conseguenziale disapplicazione della T.I.A. a favore di diversi oneri dovuti per il trattamento speciale dei tributi).

Atti tributari - avviso di accertamento - sottoscrizione - capo dell'ufficio - funzionario delegato - delega - è necessaria - riferimento nominativo - assente - nullità - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 600/2016 del 08.03.2016, Presidente ed Estensore: Antonio Madonna.

L'atto tributario sottoscritto da un funzionario privo di delega personale, ossia che contenga specifico riferimento al proprio nominativo, in assenza di prova contraria fornita dall'Ufficio, è da dichiararsi nullo. (Nel caso di specie, dalla documentazione prodotta non risultava che il funzionario firmatario dell'avviso di accertamento fosse in possesso dei requisiti soggettivi indicati dalla legge, né che fosse stato nominativamente delegato dal capo dell'ufficio.)

TOSAP -presupposto impositivo - meramente oggettivo - esenzione - finalità di pubblico interesse - non rileva.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 606/2016 del 08.03.2016, Presidente: Antonio Madonna, Estensore: Donato Milantoni.

La tassa di occupazione di spazi ed aree pubbliche è giuridicamente un tributo che trova il proprio presupposto nell'oggettiva occupazione, non occasionale, del suolo pubblico, a prescindere da elementi di carattere soggettivo. Pertanto non gode di alcuna esenzione il soggetto che svolge la raccolta di rifiuti solidi urbani per le aree permanentemente destinate all'avvicendamento di automezzi mediante l'utilizzo di appositi cassonetti collocati in spazi sottratti all'uso pubblico.

Participation exemption - l. n. 80/03 - Art. 87 TUIR - esenzione - plusvalenze da cessioni di partecipazioni - società partecipata - effettiva attività commerciale - art. 55 TUIR - accertamento - sussistenza - esenzione - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 610/2016 del 09.03.2016, Presidente: Federico Cocchi, Estensore: Carlo Alberto Menegatti.

La *Participation exemption* (c.d. "pex"), che è stata introdotta dalla legge delega n. 80/03 e poi recepita dall'art. 87 del TUIR, consiste nell'esenzione dalla tassazione di plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni in società, ed è concessa solo ed esclusivamente quando la partecipata abbia effettivamente ed ininterrottamente svolto sin dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore alla cessione della partecipazione un'attività commerciale, ex art. 55 TUIR, ossia esercizio per

professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate dall'art. 2195 c.c. e di attività agrarie di cui all'art. 32, comma 2, lett. b) e c) del TUIR. (Nel caso di specie, la società partecipata non presentava le minime caratteristiche organizzative, quali sede, personale, beni strumentali, per porre in essere un'attività che la norma richiede rigorosamente di natura commerciale, sicché venendo meno tale presupposto, la *Participation exemption* non può ritenersi concedibile.)

Accise - rimborso - termine di decadenza biennale - natura generale - è tale - cause di non debenza - non rilevano.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 619/2016 del 10.03.2016, Presidente: Stefano Monaci, Estensore: Piera Tassoni.

In materia di accise, il termine di decadenza di due anni dalla data del pagamento per la richiesta di rimborso di importi indebitamente versati, previsto dall'art. 14, comma 2, del d.lgs. n. 504/1995 (T.U. delle imposte sulla produzione e sui consumi), deve intendersi generale ed applicabile a tutti i casi di non debenza, a prescindere da quale ne sia la causa, originaria o sopravvenuta, essendo tale termine perentorio posto a tutela dell'interesse pubblico. (Nella specie, con riguardo ad accise debitamente pagate, è sopravvenuta una causa di non debenza; il termine iniziale ai fini del calcolo della decadenza, tuttavia, è da individuarsi nel pagamento iniziale)

Omessa dichiarazione - Ires-Irap-Iva - accertamento induttivo - con segue - presunzioni semplici - art. 41, d.P.R. n. 600/73 - utilizzazione - è possibile.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 6, sentenza n. 642/2016 del 15.03.2016, Presidente: Nicola Sinisi, Estensore: Barbara Torsello.

Nel caso di omessa dichiarazione Ires-Irap-Iva, l'Amministrazione finanziaria può legittimamente procedere ad accertamento avvalendosi del metodo induttivo e di presunzioni semplici, anche prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, ex art. 41 d.P.R. 600/73.

Cartella di pagamento - IVA - pagamento agevolato - art. 17, comma 2, d.lgs. n. 472/97 - sospensione feriale - l. n. 742/69 - termine sospeso - tempestività pagamento - sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 647/2016 del 16.03.2016, Presidente: Antonio Madonna, Estensore: Gianluigi Morlini.

Il termine per il pagamento agevolato, ex art. 17, comma 2, d.lgs. n. 472/97, è consentito non entro il termine fisso di sessanta giorni, ma entro il termine previsto per la proposizione del ricorso che

può anche superare siffatta durata in ragione della sospensione prevista ai sensi di quanto disposto dalla l. n. 742/69.

Attività istruttoria - contraddittorio - mancata comparizione - avviso di accertamento - impugnazione - produzioni documentali - preclusione art. 32, d.P.R. n. 600/1973 - norma speciale - interpretazione restrittiva - diritto di difesa - prevale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 648/2016 del 16.03.2016, Presidente: Antonio Madonna, Estensore: Gianluigi Morlini.

Deve ritenersi non operante la preclusione di cui all'art. 32, commi 4 e 5, del d.lgs. n. 600/73, nei confronti del contribuente che, invitato a contraddittorio dall'Ufficio, non si sia presentato ed abbia successivamente impugnato l'avviso di accertamento e prodotto documentazione a propria difesa in tale fase. La norma citata opera infatti una deroga alle regole generali, e deve interpretarsi in maniera restrittiva e compatibile con il diritto di difesa, ovvero nel senso di precludere la produzione di documenti specificamente chiesti dall'Ufficio in sede di contraddittorio e non prodotti ovvero occultati dal contribuente.

Diverso invece è il caso di mancata presentazione del contribuente al contraddittorio: ipotesi questa che legittima la produzione senza preclusioni di documentazione nella fase di impugnazione, laddove non fosse stata richiesta quella specifica documentazione dall'Ufficio già nell'invito a presentarsi.

Imposta di registro - agevolazione "prima casa" - presupposti - dichiarazione generica del contribuente - non è sufficiente - dichiarazione espressa e analitica dell'osservanza delle condizioni di cui alla Nota II bis, d.P.R. n. 131/86 - è necessaria.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 699/2016 del 18.03.2016, Presidente ed Estensore: Pio Massa.

Per poter fruire, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, dei benefici per la c.d. "prima casa" non è sufficiente che il contribuente manifesti una esplicita dichiarazione in tal senso, ma è altresì necessario che dichiari (all'atto della conclusione del contratto o, come nel caso di specie, dell'accertamento dell'intervenuto acquisto della proprietà per usucapione) di volersi stabilire nel comune dove si trova l'immobile, di non godere nello stesso comune di altri diritti reali su immobili, e infine che il medesimo contribuente non abbia già goduto delle medesime agevolazioni ex Nota II bis allegata al d.P.R. n. 131/86.

Attività finanziaria irregolare - esercizio di credito usurario - tassazione dei proventi illeciti - è dovuta - ricostruzione induttiva dei ricavi - utilizzo di presunzioni semplici - è possibile - utilizzo di margini di redditività statistici - è corretto.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 715/2016 del 17.03.2016, Presidente: Maurizio Marchesini, Estensore: Roberto Aponte.

Nel caso di attività d'impresa commerciale condotta in modo fiscalmente irregolare (attività in nero, nel caso di specie di intermediazione finanziaria e di erogazione del credito) ben può l'Amministrazione finanziaria procedere ad accertamento induttivo sulla base di presunzioni sformate dei requisiti di gravità precisione e concordanza, applicando altresì percentuali di redditività presunta (ne caso di specie, pari al 30%) avuto riguardo all'attività nei fatti condotta.

L'illiceità dell'attività posta in essere (erogazione di credito a tassi usurari) non fa venire meno l'assoggettamento ad imposta dei proventi realizzati in applicazione dell'art. 14, comma 4, l. n. 537/97, da intendersi come principio cardine dell'ordinamento.

Il possesso presso i locali del contribuente di fatture emesse da società estera fa propendere, in un quadro complessivo caratterizzato dall'inattendibilità delle scritture contabili, per la riferibilità al contribuente stesso delle fatture stesse e, conseguentemente, dei proventi in esse rappresentati.

Società di capitali - accertamento - ristretta base societaria - litisconsorzio necessario - art. 102 c.p.c. - non sussiste.

Accertamento di maggior reddito - società di capitali - ristretta base societaria - passaggio in giudicato - contestazione da parte del socio - non è possibile.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 719/2016 del 17.03.2016, Presidente ed Estensore: Maurizio Marchesini.

Non sussiste litisconsorzio necessario nel caso di un contenzioso radicato fra una società di capitali a ristretta base societaria e i soci di quest'ultima, posto che l'art. 102 c.p.c. trova applicazione soltanto nel caso di controversie riguardanti le società di persone e i relativi soci.

Il maggior reddito accertato in capo a una società di capitali una volta divenuto definitivo in quanto confermato con sentenza passata in giudicato non può trovare contestazione da parte del socio della stessa che abbia impugnato solo l'avviso di accertamento ad esso rivolto.

Reddito d'impresa - squilibrio tra spese sostenute e redditi dichiarati - antieconomicità - fondamento di maggiori redditi presunti - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 4, sentenza n. 786/2016 del 22.03.2016, Presidente: Mariapia Parisi, Estensore: Carlandrea Cremonini.

Il giudizio circa l'antieconomicità dell'attività di impresa, derivante da un non giustificato squilibrio fra spese sostenute e redditi dichiarati, legittima la presunzione di una capacità economica maggiore di quella assicurata dai proventi dichiarati che, unita ad altri elementi gravi, precisi e concordanti, rende fondato l'accertamento di maggiori redditi non dichiarati.

Radiodiffusioni - enti locali - abbonamenti telefonici cellulari - esenzione - art. 13 bis, co. 1 D.P.R. 641/12 - non sussiste - tassa governativa - art. 21 Tariffa D.P.R. 641/72 - è dovuta.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 1021/2016 del 19.04.2016, Presidente: Giorgio Mariano Grandinetti, Estensore: Franco Paganelli.

Gli enti locali sono comunque tenuti al pagamento della tassa governativa sugli abbonamenti telefonici cellulari, non trovando applicazione nei loro confronti l'esenzione di cui all'art. 13 bis, comma 1, d.P.R. n. 641/72, che deve essere interpretata restrittivamente.

Art. 19, comma 4 bis, TUIR - agevolazione - esodo volontario - disposizione discriminatoria - Corte di Giustizia C-128/07 - C-131/07 - disapplicazione - consegua - rimborso è dovuto.

Rimborso - maggiori imposte applicate - incentivo all'esodo - art. 19, comma 4 bis TUIR - termine decadenziale - art. 38, d.P.R. n. 602/72 - 48 mesi - consegua.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 4, sentenza n. 1117/2016 del 26.04.2016, Presidente ed Estensore: Mariapia Parisi.

Il rimborso delle imposte sui redditi, ex art. 38, d.P.R. n. 602/72, è dovuto anche qualora il tributo sia stato pagato in ottemperanza ad una norma poi dichiarata in contrasto con il diritto euro-unitario. (Nel caso di specie, in relazione alle maggiori imposte dovute sulle somme riscosse a titolo di incentivo all'esodo volontario, previsto dall'art. 19, comma 4 bis, TUIR, dichiarato incompatibile con il diritto euro-unitario con una serie di sentenze comprese dalla C-128/07 alla C-131/07, è possibile per il contribuente richiederne il rimborso purché l'istanza sia proposta entro il termine di 48 mesi, come previsto dall'art. 38, d.P.R. n. 602/72, dalla data del versamento.)

Frodi IVA - operazioni soggettivamente inesistenti - prova contraria - art. 2697 c.c. - incombe al contribuente - assolvimento mediante fatture o riscontri contabili - non è sufficiente - prova dell'effettività dell'operazione - è necessaria.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 1127/2016 del 21.04.2016, Presidente: Maurizio Marchesini, Estensore: Riccardo Rosetti.

Nel caso di utilizzazione di fatture emesse da società asseritamente fittizie (cc.dd. cartiere) spetta al contribuente dare prova dell'effettività dell'operazione rappresentata in contabilità, secondo quanto previsto dall'art. 2697 c.c.. Tal prova non può essere data né attraverso l'esibizione di fatture (atto a contenuto partecipativo: Cass. 23533/12) né tramite il riscontro dell'effettività dei pagamenti fra le parti con strumenti tracciabili posto che in un contesto frodatario sono proprio questi i primi elementi ad essere alterati dalla parti per dare parvenza di effettività all'operazione.

Convenzione contro le doppie imposizioni - Modello OCSE - redditi diversi art. 22 - art. 67 TUIR - identità - è tale - tassazione nel Paese della fonte - mancanza di stabile organizzazione - non è possibile - disponibilità di conto corrente bancario - non rileva.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 1139/2016 del 27.04.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Giovanni Trerè.

L'articolo 22 della convenzione contro le doppie imposizioni fra Italia e Olanda (applicabile anche ai residenti nelle Antille Olandesi e conforme al modello OCSE) dispone la detassazione dei redditi diversi prodotti in uno Stato da un residente nel territorio dell'altro, ed è applicabile ai redditi di cui all'art. 67 TUIR così come individuati alla luce di movimentazioni su conto corrente in Italia.

La semplice intestazione di rapporto di conto corrente in Italia non rende assoggettabile ad imposta, nello Stato, i proventi realizzati all'estero da parte di un soggetto sicuramente residente in un altro Paese.

Avviso di accertamento - sottoscrizione - delega del capo dell'ufficio - delega impersonale - illegittimità - nullità dell'avviso – conseguono.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 601/2016 del 08.03.2016, Presidente ed Estensore: Antonio Madonna.

Comporta la nullità dell'avviso di accertamento la mancata esibizione, da parte dell'Ufficio, ove richiesta dal contribuente, della delega di firma e/o di funzione da parte del capo dell'Ufficio al funzionario. È necessario che la delega indichi non solo la qualifica professionale del delegato ma anche le generalità nominali della persona in concreto delegata; tale difetto inficia la validità dell'avviso di accertamento emesso.

Accertamento - società in nome collettivo - vincolo sostanziale necessario fra società e socio - litisconsorzio necessario - integrazione del contraddittorio - art. 14, comma 6, d.lgs. n. 546/92 – inapplicabile.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 6, sentenza n. 701/2016 del 18.03.2016, Presidente: Nicola Sinisi, Estensore: Massimiliano Rossi.

L'art. 14, comma 6, del d.lgs. n. 546/92, preclude l'autonoma impugnazione alle parti chiamate in causa o intervenute volontariamente qualora, al momento della costituzione in giudizio, sia già decorso il relativo termine di decadenza. Detta norma tuttavia non si applica ai casi di litisconsorzio necessario, quale quello sussistente nei casi di accertamento che riguardi società in nome collettivo. In tali ipotesi il vincolo tra società e soci è infatti di natura sostanziale ed imprescindibile, stante l'inscindibilità dell'oggetto dell'accertamento, nonché la presenza di elementi comuni a più soggetti in relazione alla fattispecie costitutiva dell'obbligazione tributaria.

art. 14, comma 6, d.lgs. n. 546/92

Accertamento - società a ristretta base partecipativa - vincolo di solidarietà tra soci - distribuzione di utili extracontabili ai soci - presupposto della percezione di somme *pro quota* - onere della prova - inversione - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 807/2016 del 23.03.2016, Presidente: Piero Messini D'Agostini, Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

La ristretta base partecipativa di una società, stante il vincolo di solidarietà e reciproco controllo fra soci, legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili accertati. L'esistenza di utili extracontabili rappresenta infatti presupposto della reale percezione di somme da parte di ciascun socio in ragione della propria quota di partecipazione. In tali ipotesi si verifica una legittima inversione dell'onere della prova della non distribuzione, che i soci potranno dimostrare documentando l'accantonamento di risorse ovvero del loro reinvestimento da parte della società.

Accertamento - utili extracontabili - società a ristretta base societaria - imputazione diretta in capo ai soci - abuso del diritto - si applica.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 909/2016 del 04.04.2016, Presidente: Cirto Milanese, Estensore: Alberto Rizzo.

Nel caso di accertamento in capo ad una società a ristretta base societaria di utili non contabilizzati, è corretta l'imputazione degli stessi in capo ai soci *pro quota*. Trova infatti applicazione, in tali ipotesi, il divieto di abuso del diritto che consente di superare lo schermo della forma societaria ed attribuire rilevanza giuridica all'impresa in sé, a prescindere dalla forma giuridica assunta dal titolare della stessa.

ICI - terreni edificabili - vincolo di destinazione pubblica - presupposto impositivo - non sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 6, sentenza n. 1144/2016 del 27.04.2016, Presidente: Francesco Caruso, Estensore: Domenico Iannitti.

Ai fini dell'assoggettamento ad ICI, non è sufficiente quale presupposto d'imposta la mera edificabilità del terreno: occorre che tale qualità sia fruibile dal privato. Difettano di tale fruibilità quei terreni qualificati in P.R.G. come edificabili ma a sola iniziativa pubblica, e non in termini assoluti.

Imposta di registro - ricognizione di debito - natura dichiarativa - sussiste - art. 3, d.P.R. n. 131/86 - applicazione - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 1142/2016 del 27.04.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Giovanni Trerè.

La ricognizione di debito non costituisce autonoma fonte di obbligazione, ma ha solo effetto conservativo di un preesistente rapporto fondamentale, realizzatosi, ai sensi dell'art. 1988 c.c., con conseguente valenza non sostanziale, ma meramente processuale, comportando così l'inversione dell'onere della prova (ossia l'esonero del destinatario della promessa dall'onere di provare la causa o il rapporto fondamentale).

Stante la natura meramente dichiarativa della ricognizione di debito, a tale atto si applica l'art. 3, d.P.R. n. 131/86, il quale prevede l'applicazione dell'aliquota dell'1% prevista per tali atti relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura e non, invece, l'art. 9, d.P.R. n. 131/86, il quale dispone l'applicazione, alla categoria residuale di atti aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, di un'aliquota del 3%.

art. 3, d.P.R. n. 131/86; art. 9, d.P.R. n. 131/86

Accertamento induttivo - sudi di settore - prova - movimentazioni finanziarie - presunzioni - gravità, precisione, concordanza - sussistono.

Studi di settore - coefficienti di ricarico - emendabilità da parte della Commissione - è possibile - presupposti - elementi oggettivi di discordanza - sono necessari.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 4, sentenza n. 1108/2016 del 22.04.2016, Presidente: Alessandro Alessandrini, Estensore: Carlandrea Cremonini.

Un accertamento induttivo *ex art. 39, comma 1, lett. d)*, d.P.R. n. 600/73, può essere fondato sulle risultanze di cc.dd. "studi di settore" e su movimentazioni del conto corrente bancario dell'impresa delle quali il contribuente non possa dare giustificazione (nella specie versamenti in contanti

provenienti da soggetto privo di redditi altri) che possono dunque costituire presunzioni gravi, precise e concordanti di maggior reddito.

I coefficienti di ricarico previsti dallo studio di settore possono essere rettificati dalla Commissione qualora questa ritenga che essi non siano pienamente applicabili alla situazione del caso concreto, in ragione della specificità dell'attività d'impresa e di altri elementi oggettivi. (Nella specie trattavasi di bar/pub in zona periferica e degradata della città il cui valore d'acquisto ai fini dell'imposta di registro era stato rettificato dall'Agenzia delle Entrate che aveva poi prestato adesione a un minor valore proposto dal contribuente in sede di contraddittorio.)

art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/73

Imposta di registro - cessione di immobili - dissimulazione di assegnazione ai soci - coinvolgimento di soggetti terzi - abuso del diritto - non sussiste.

Dissimulata assegnazione di beni ai soci - omesso pagamento - parti contrattuali con stretti vincoli familiari - prova - rilevanza - non è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 6, sentenza n. 1146/2016 del 28.04.2016, Presidente: Nicola Sinisi, Estensore: Massimiliano Rossi.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, non può essere considerato abuso del diritto (e nella specie dissimulazione di assegnazione di beni) la vendita, da parte una società di persone, di beni immobili ai relativi soci quando il suddetto contratto si inserisce in un contesto negoziale più ampio, nel quale sono coinvolti (come acquirenti) anche soggetti terzi estranei sia alla società che ai soci stessi.

La mancanza di un effettivo pagamento di corrispettivo per la cessione degli immobili (e, conseguentemente, l'assenza di ogni movimentazione pecuniaria) può essere giustificata dai particolari rapporti personali nella compagine sociale. (Nella specie, si trattava di membri della stessa famiglia.)

Imposta di registro - applicazione di indici OMI - accertamento di maggior valore - prova contraria - spetta al contribuente.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 1099/2016 del 21.04.2016, Presidente: Maurizio Marchesini, Estensore: Mirella Guicciardi.

Nell'accertamento di valore di un immobile, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, l'Amministrazione finanziaria può fare uso dei parametri O.M.I (Osservatorio del Mercato Immobiliare) e formare su essi un recupero di maggiore imposta se nel caso di specie sussista un sensibile scostamento fra il prezzo di vendita e i valori indicati dalle suddette medie: tale metodologia può trovare applicazione anche quando il contribuente abbia acquistato l'immobile mediante asta giudiziaria.

Spetta al contribuente superare tale presunzione relativa, dimostrando puntualmente i motivi che giustificano siffatto scostamento. (Nel caso di specie il contribuente comprovava la situazione di evidente degrado del complesso immobiliare e la sussistenza sì di esso di un vincolo di gestione unitaria e rotazione d'uso.)

Importazione - dazio - regime preferenziale - interposizione soggettiva - abuso del diritto - è tale - riduzione del dazio - non spetta.

Importazione - interposizione - omessa formalizzazione mediante contratto - indicazione in fattura del soggetto interponente - consegna diretta al soggetto interponente - prova - è sufficiente.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 1100/2016 del 21.04.2016, Presidente: Maurizio Marchesini, Estensore: Mirella Guicciardi.

Costituisce abuso del diritto, oltre che interposizione inopponibile all'Amministrazione finanziaria, l'operazione posta in essere da un contribuente che, per poter beneficiare di dazi agevolati ai quali non avrebbe diritto, promuove un'importazione di merci utilizzando un soggetto terzo legittimato ad acquistare queste al di fuori dell'Unione europea a dazio agevolato, facendolo apparire come importatore effettivo.

La prova dell'interposizione, e dunque dell'utilizzo abusivo del regime d'importazione preferenziale, può essere desunta dalla mancanza di un contratto di commissione fra le parti, dalla fatturazione da parte del venditore extracomunitario direttamente al soggetto interponente e dalla consegna diretta della merce a quest'ultimo senza neppure che essa sia depositata, per un breve periodo, presso i magazzini dell'interposto.

Imposta di registro - benefici prima casa - immobile c.d. "lusso" - non spettano.

Immobile di lusso - accertamento dei requisiti - risultanze catastali non contestate - sono sufficienti - perizia giurata - non rileva.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 1107/2016 del 21.04.2016, Presidente: Maurizio Marchesini, Estensore: Mirella Guicciardi.

Ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata prevista dalla Tariffa allegata alla legge di registro (Nota II *bis* dell'art. 1, Parte I, Tariffa del T.U. n. 131/86), la qualificazione "di lusso" di un immobile deriva non da una classificazione catastale, ma solo dal rispetto fattuale delle caratteristiche previste dal d.m. 2 agosto 1969. La descrizione catastale recante il numero e le caratteristiche dei vani, tuttavia, non può essere superata mediante perizia giurata depositata dal contribuente, dopo che quest'ultimo ha ammesso che l'immobile in questione non è stato oggetto di variazioni significative rispetto a quanto risultante agli atti. (Nella specie il contribuente contestava la qualificazione di alcuni vani come ripostigli, mentre erano vani scale; per altri, invece, era incerta la loro classificazione come garage o accessori diretti all'abitazione.)

nota II bis, art. 1, Parte I, Tariffa T.U. n. 131/86; d.m. 2 agosto 1969

Cartella di pagamento - Tassa automobilistica - notifica al contribuente - art. 25, d.P.R. n. 633/72 - termine biennale - è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 1121/2016 del 21.04.2016, Presidente: Maurizio Marchesini, Estensore: Mirella Guicciardi.

L'Amministrazione regionale nel riscuotere la tassa automobilistica deve rispettare un primo termine, triennale, per evitare la prescrizione del proprio diritto (*ex art. 5, d.l. n. 953/82, convertito in l. n. 53/83*) ed un secondo, biennale, entro cui notificare al contribuente la cartella di pagamento, ai sensi dell'art. 25, d.P.R. n. 633/72, per non incorrere in decadenza (più precisamente entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo).

art. 5, d.l. n. 953/82, convertito in l. n. 53/83; art. 25, d.P.R. n. 633/72

Avviso di accertamento - IVA - frode carosello - broker - organizzazione imprenditoriale - non sussiste - società cartiera - non consegue necessariamente.

Avviso di accertamento - IVA - elementi probatori - conoscenza frode - dichiarazioni non circostanziate - non rilevano.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 1126/2016 del 21.04.2016, Presidente ed Estensore: Maurizio Marchesini.

L'assenza di organizzazione imprenditoriale non è elemento di per sé sufficiente a provare la partecipazione in una c.d. frode carosello, in quanto la valutazione dell'elemento organizzativo deve essere effettuata in relazione allo specifico tipo di attività svolta (nel caso di specie, un *broker* che si occupava di compravendita di autovetture non necessitava di una struttura organizzativa e, in particolare, neppure di magazzino o di autosalone, essendo allo stesso sufficiente operare con telefono e *fax*).

Eventuali dichiarazioni accusatorie non circostanziate, generiche ed indistinte, prive di qualunque specificazione e contestualizzazione spazio-temporale, circa la partecipazione di una delle parti ad una frode carosello, sono prive di valenza probatoria.

Avviso di accertamento - Ires - Iva - Irap - Operazioni oggettivamente inesistenti - art. 8, d.lgs. n. 74/2000 - raddoppio dei termini - art. 43, d.P.R. n. 600/73 - art. 57, d.P.R. n. 633/72 - consegue.

Avviso di accertamento - Ires - Iva - Irap - Operazioni oggettivamente inesistenti - art. 8 d.lgs. n. 74/2000 - correttezza formale contabilità - non rileva.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 1127/2016 del 21.04.2016, Presidente: Maurizio Marchesini, Estensore: Riccardo Rosetti.

I termini per l'attività di accertamento, qualora vi sia stata emissione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti (condotta che costituisce fattispecie illecita di rilevanza penale, ai sensi dell'art. 8, d.lgs. n. 74/2000), sono raddoppiati ai sensi degli artt. 43, d.P.R. n. 600/73 e 57, d.P.R. n. 633/72.

Non rileva, in caso di operazioni inesistenti, la correttezza formale della contabilità e/o anche l'esibizione dei mezzi di pagamento, stante la natura di operazioni meramente fittizie che configurano, solitamente, dei meri giri contabili.

art. 8, d.lgs. n. 74/2000; art. 43, d.P.R. n. 600/73; art. 57, d.P.R. n. 633/72

Cartella di pagamento - art. 36, d.P.R. n. 600/73 - IRPEF - controllo formale - art. 36 ter, d.P.R. n. 600/73 - imposte assolute all'estero - imposta su compenso di amministratore di società - definitività - sussiste - irripetibilità dell'imposta - consegue - credito d'imposta - è dovuto.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 1085/2016 del 20.04.2016, Presidente ed Estensore: Pio Massa.

Le imposte assolute all'estero, diverse da quelle pagate in acconto, in via provvisoria e da quelle per le quali è previsto il conguaglio con possibilità di rimborso (totale o parziale), devono considerarsi definitive se risultano, anche per la loro natura, irripetibili. (Nel caso di specie, l'imposta pagata in Olanda sul compenso percepito da un amministratore di società è, oltre che per sua propria natura, definita all'art. 16 della Convenzione bilaterale Olanda-Italia come irripetibile e, quindi, definitiva.)

art. 36, d.P.R. n. 600/73; art. 36 ter, d.P.R. n. 600/73

Accertamento - IRES - reddito società - autonomia - reddito di partecipazione non dichiarato dai soci - è tale.

IRPEF - Accertamento - presunzioni semplici - gravità, precisione e concordanza - non sussistono - indagini bancarie - non sussiste - dichiarazioni di terzi - non sussiste - illegittimità - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 1015/2016 del 18.04.2016, Presidente ed Estensore: Ornella D'Orazi.

Il maggior reddito, individuato in capo a una società di capitali, non può essere automaticamente attribuito *pro quota* ai singoli soci, posto che l'accertamento nei confronti di questi ultimi costituisce atto autonomo e indipendente dell'amministrazione finanziaria, e come tale deve rispettare l'obbligo di motivazione ed essere adeguatamente provato anche tramite presunzioni semplici, purché rispetti i requisiti di gravità, precisione e concordanza.

È viziato da nullità l'accertamento in capo a una persona fisica, socio di società, nei confronti della quale l'amministrazione non abbia provveduto a una minimale attività istruttoria (indagini bancarie che comprovino la distribuzione dei proventi della società partecipata), limitandosi per contro a fondare il recupero su presunzioni semplici sformite dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Contenzioso tributario - Appello - art. 53, d.lgs. n. 546/92 - oggetto dell'impugnazione - motivi specifici - condizione di ammissibilità - è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 608/2016 del 08.03.2016, Presidente: Antonio Madonna, Estensore: Donato Milantoni.

La disciplina prevista dall'art. 53 del d.lgs n. 546/92, con riferimento agli elementi necessari del ricorso in appello, prescrive, a pena di inammissibilità, non solo l'indicazione precisa dell'oggetto della domanda, bensì anche la specifica indicazione dei motivi dell'impugnazione. Ne consegue che, laddove le doglianze nei confronti della sentenza di primo grado siano generiche e di fatto rappresentative *tout court* delle difese svolte durante il precedente grado di giudizio, il ricorso deve ritenersi inammissibile.

art. 53, d.lgs n. 546/92

Contributo unificato - Imposta di bollo - esenzione società cooperative sociali (enti previsti dal d.lgs n. 460/97) - non si applica - debenza del contributo - permane.

Cooperative sociali - esenzione da imposta di bollo - natura oggettiva - è tale - natura soggettiva - non è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 856/2016 del 01.04.2016, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

L'esenzione dall'imposta di bollo prevista a favore delle cooperative sociali, associazioni di volontariato ed altri soggetti così come indicati dall'art. 17, d.lgs n. 460/97, che ha modificato l'art. 27-*bis* della tabella allegato B al d.P.R. n. 642/72 (e con riferimento ora all'art. 10, d.P.R. n. 115/02), è di natura oggettiva ed è da riferirsi solo ai procedimenti, non ai processi.

Ne deriva che le società cooperative e gli altri enti non beneficiano di esenzione dall'imposta di bollo applicabile agli atti giudiziari, né tantomeno di esenzione dal contributo unificato che si è

sostituito all'imposta di bollo, posto che l'agevolazione ad essi riconosciuta dal legislatore vale per gli atti relativi a procedimenti e non a quelli che si inseriscono in una dinamica processuale.

art. 17, d.lgs n. 460/97, che ha modificato l'art. 27-bis della tabella allegato B al d.P.R. n. 642/72

Frodi IVA - ignoranza incolpevole - onere della prova - spetta al contribuente - leale collaborazione del contribuente - debenza dell'imposta evasa - permane - applicazione delle sanzioni - non consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 857/2016 del 01.04.2016, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

Il cedente di beni all'esportazione (o colui che effettua cessioni intracomunitarie) è responsabile per l'IVA evasa insieme al cessionario della merce stessa che non abbia effettuato l'operazione e che invece abbia (direttamente o tramite intermediario) venduto i beni sul territorio dello Stato. Per liberarsi da tale presunzione di responsabilità, il primo cedente deve dimostrare l'inconsapevolezza della frode e di aver adottato tutte le misure possibili per prevenirla. Un comportamento collaborativo *ex post* con l'Amministrazione finanziaria, teso a denunciare la frode e facilitare l'attività di verifica da parte di quest'ultima, può solamente portare alla disapplicazione delle sanzioni, e non già alla non debenza del tributo.

IVA agevolata - importazione pannelli fotovoltaici - si applica.

Impianto fotovoltaico - pannello fotovoltaico - distinzione - applicazione d.P.R. n. 633/72, tabella A, parte III, n. 127-*quinquies* - non sussiste.

Interpello - l. n. 212/00 - Agenzia delle Entrate - rilevanza ai fini IVA all'importazione - sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 869/2016 del 04.04.2016, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

Beneficiario dell'aliquota IVA agevolata all'importazione (e pari al 10% *ex* d.P.R. n. 633/72, tabella A, parte III, n. 127-*quinquies*) i pannelli fotovoltaici acquistati all'estero e che possono essere considerati come impianti fotovoltaici ancorché la classificazione doganale apparentemente distingue fra gli stessi pannelli (non autonomamente in grado di produrre energia) e gli impianti veri e propri (che garantiscono tale finalità). Tale assimilazione è possibile nei casi in cui una perizia tecnica (nel caso di specie, effettuata dal Politecnico di Milano) confermi l'assimilazione e quando il contribuente abbia già beneficiato di interpello positivo da parte dell'Agenzia delle Entrate (per gli effetti di cui agli artt. 10, commi 1 e 11, l. n. 212/00). Né a diversa conclusione può spingere la distinzione fra pannello e impianto recata dal Ministero dello sviluppo economico e dell'ambiente (Decreto interministeriale 19 febbraio 2007), posto che si tratta di provvedimento finalizzato a regolamentare l'applicazione del c.d. "Conto energia".

Avviso di accertamento - estimi catastali - revisione - motivazione - art. 74, l. n. 342/00 - mero richiamo riferimenti normativi - motivazione apparente - sussiste - nullità - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 941/2016 del 08.04.2016, Presidente: Stefano Monaci, Estensore: Piera Tassoni.

La classe catastale di un terreno agricolo viene determinata, al fine di individuare il livello di produttività della particella, nell'ambito di ciascuna qualità di coltura, in relazione alla produttività ed alla qualità del prodotto agricolo, oltre che all'accessibilità, alla struttura fisica del terreno e alla quantità del prodotto agricolo.

L'avviso di accertamento in rettifica deve indicare, a pena di nullità, gli elementi che giustificano la variazione. Qualora, invece, lo stesso si limiti ad un mero richiamo normativo, questo deve considerarsi illegittimo e lesivo dei diritti del contribuente, il quale deve poter conoscere i presupposti dell'attribuzione di una nuova classe contributiva, le ragioni concrete poste a base della pretesa impositiva e di valutare la possibilità di esperire impugnazione giudiziale.

Reddito d'impresa - costo - spesa di rappresentanza - oggettiva antieconomicità - deducibilità - non spetta.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 4, sentenza n. 790/2016 del 22.03.2016, Presidente: Mariapia Parisi, Estensore: Carlandrea Cremonini.

Non sono deducibili i costi sostenuti da un'impresa quando siano sintomatici di una gestione oggettivamente antieconomica dell'attività complessiva condotta e qualora il contribuente, in sede di contenzioso, non offra adeguate e comprovate ragioni circa la loro effettiva necessità. (Nel caso di specie il contribuente aveva dedotto spese di sponsorizzazione il cui ammontare superava il 50% dei redditi complessivamente prodotti nel periodo di riferimento, versando il corrispettivo esclusivamente in contanti.)

ICI - art. 8, d.lgs n. 504/92 - esenzione - abitazione principale - casa coniugale - coniugi non conviventi - separazione di fatto - presunzione semplice di convivenza - prova contraria - ammissibilità.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 8, sentenza n. 763/2016 del 21.03.2016, Presidente ed Estensore: Alessandro Alessandrini.

L'art. 8, d.lgs n. 504/92, prevede un regime di esenzione ICI con riguardo all'abitazione principale della famiglia. Tuttavia laddove i coniugi, pur non separati formalmente, vivano in abitazioni

distinte, la dimora abituale (e dunque l'abitazione principale) può risultare diversa. Ne consegue che la coincidenza di "casa coniugale" con "abitazione principale", di derivazione civilistica, è una mera presunzione che, laddove sia data prova contraria, può essere superata e consentire l'esenzione dall'imposta per ciascun coniuge con riferimento alla propria abitazione principale, sebbene persista il vincolo del coniugio.

Cartella di pagamento - motivazione - estremi identificativi dell'atto presupposto - data di notificazione - sono sufficienti.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 8, sentenza n. 980/2016 del 14.04.2016, Presidente ed Estensore: Alessandro Alessandrini.

L'indicazione degli estremi identificativi dell'atto di accertamento dal quale la cartella prende spunto, costituiscono elementi sufficienti ad assolvere l'obbligo di motivazione di quest'ultima.

TOSAP - omessa denuncia - omesso versamento - occupazione suolo pubblico - lavori edili - superficie - rilevamento ente impositore - esercizio pubblica funzione - valenza probatoria piena - è tale - contestazione - querela di falso - è necessaria.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 1109/2016 del 22.04.2016, Presidente: Piero Messini D'Agostini, Estensore: Filippo Massari.

L'accertamento relativo alla porzione di bene demaniale occupata, effettuata dagli incaricati dell'ente impositore, risulta connotato da valenza probatoria assoluta, in quanto questi ultimi esercitano una pubblica funzione e, pertanto, la loro rilevazione fa piena prova dei fatti rappresentati fino a querela di falso.

Procedimenti espropriativi - Art. 11, l. n. 431/91 - indennizzo - regime transitorio - è imponibile - ritenuta a titolo di imposta - momento impositivo - realizzazione della plusvalenza - è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 1019/2016 del 18.04.2016, Presidente: Ornella D'Orazi, Estensore: Massimo d'Amato.

In materia di procedimenti espropriativi, la disciplina transitoria prevista dall'art. 11 della l. n. 431/91, prevede l'applicazione, da parte dell'ente espropriante, di una ritenuta a titolo d'imposta in misura pari al 20% sulla plusvalenza realizzata dal soggetto espropriato. Tale ritenuta non si applica nel caso di atti espropriativi antecedenti la data del 31.12.1989. Tuttavia ai fini dell'individuazione

del momento impositivo, deve farsi riferimento non alla data del decreto di esproprio bensì alla data in cui il pagamento è effettuato e dunque la plusvalenza realizzata.

Imposta di registro - art. 20, d.P.R. n. 131/86 - interpretazione degli atti - atti successivi collegati - effetti economici congiunti - libertà negoziale delle parti - effetto economico finale - prevale - onere probatorio - grava sul contribuente.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 640/2016 del 15.03.2016, Presidente: Antonio Madonna, Estensore: Alberto Conti.

L'art. 20 del d.P.R. n. 131/86, introduce un criterio interpretativo degli atti sottoposti a registrazione orientato all'individuazione della causa reale e degli interessi effettivamente perseguiti dalle parti, distinto e prevalente rispetto al concetto privatistico di autonomia negoziale di queste ultime. Pertanto, laddove l'Ufficio presuma che gli atti abbiano intento elusivo, grava sulle parti, e non sull'Ufficio, l'onere della prova e spetterà al giudice l'indagine circa gli interessi effettivamente perseguiti per il tramite dell'operazione.

Imposte ipotecarie e catastali - donazione - liquidazione delle imposte - coefficiente di riferimento - usufrutto congiunto con accrescimento - non sussiste - usufrutto successivo - è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 617/2016 del 09.03.2016, Presidente: Federico Cocchi, Estensore: Carlo Alberto Menegatti.

Nell'ipotesi in cui all'atto di donazione il donante riservi a proprio esclusivo vantaggio l'usufrutto vitalizio del bene e, successivamente, a vantaggio di altro soggetto, si configura la fattispecie di usufrutto "successivo", disciplinato dall'art. 796 c.c., che richiama il 698 c.c..

Ai fini dell'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali, quindi, non è applicabile la disciplina prevista per i casi di usufrutto congiunto con relativo accrescimento, in cui il coefficiente di riferimento viene calcolato in base all'età del più giovane dei beneficiari. Le imposte dovranno conseguentemente liquidarsi con riferimento al beneficiario primo, in ordine di tempo, dell'usufrutto.

Fattura generica - pagamento in contanti - antieconomicità dell'operazione - diritto alla detrazione - non consegue - fittizietà dell'operazione - è presunta - onere della prova contraria - spetta al contribuente.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 817/2016 del 23.03.2016, Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Estensore: Riccardo Sabadini.

Non è detraibile l’IVA indicata in fattura dal contenuto generico, emessa da soggetto sconosciuto al fisco, che il contribuente dichiara aver saldato in contanti (nonostante si tratti di importo superiore a € 10.000) e che indichi un corrispettivo per il servizio abnorme e fuori mercato (nella specie un canone di nolo “freddo” per un *Bobcat* di oltre € 1.000 al giorno).

Tutti questi elementi fanno presumere la mancata effettuazione dell’operazione, salva prova contraria che il contribuente deve in ogni caso fornire se vuole esercitare il diritto di cui all’art. 19, d.P.R. n. 633/72.

Imposta di registro – agevolazione art. 1, Tariffa P. 1, d.P.R. n. 131/86 - - trasferimento di immobili - tre anni - contratti preliminari - vendita - non sussiste - decadenza - è tale - sanzione - nota II-ter, art. 1, Tariffa P. 1, stesso decreto - consegue.

Impugnazioni - accertamento - elemento soggettivo - fini sanzionatori - apposito motivo - non sussiste - irrogazioni sanzioni - è legittima.

Commissione tributaria regionale per l’Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 960/2016 del 12.04.2016, Presidente: Lucia Ciampini, Estensore: Francesco Antonio Ferraretti.

Decade dal beneficio dell’agevolazione prevista dall’art. 1, Tariffa P.1, d.P.R. n. 131/86, il contribuente che non conclude la vendita dell’immobile entro i tre anni (a nulla rilevano eventuali contratti preliminari), incorrendo automaticamente nelle sanzioni di cui alla nota II-ter della medesima norma.

L’accertamento dell’elemento soggettivo richiesto ai fini sanzionatori, così come l’indagine sull’imputabilità e la punibilità dell’autore della violazione, rappresentano temi di giudizio che devono essere oggetto della domanda del ricorrente e, quindi, espressamente indicati nell’atto di impugnazione.

In assenza di una specifica richiesta, consegue la legittimità dell’irrogazione delle sanzioni. (Nel caso di specie il contribuente, pur avendo sottoscritto alcuni contratti preliminari, non aveva concluso tempestivamente la vendita dell’immobile, decadendo così dall’agevolazione di cui all’art. 1, Tariffa P. 1, d.P.R. n. 131/86, e venendo sanzionato in ottemperanza a quanto previsto dalla nota II-ter della medesima norma. La sanzione costituisce conseguenza logica della rilevata non sussistenza della fattispecie agevolativa e a nulla rileva l’assenza di una condotta colposa del contribuente, se tale accertamento non costituisce specifico motivo di impugnazione.)

Cartella di pagamento - IVA - credito d’imposta - dichiarazione - errore materiale - sussiste - accertata esistenza del credito - non sussiste iscrizione a ruolo - illegittimità - consegue.

Cartella di pagamento - IVA - credito d’imposta - accertamento con adesione - sanzioni ed interessi - non dovuti.

Commissione tributaria regionale per l’Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 993/2016 del 18.04.2016, Presidente: Nicola Proto, Estensore: Paolo Campogrande.

E illegittima l'iscrizione a ruolo non fondata su accertata esistenza del credito erariale, a fronte di dichiarazione affetta da errore materiale. L'Ufficio non può pretendere, a titolo di sanzioni ed interessi, quanto ha in origine richiesto e, almeno per la maggior parte, già ottenuto con accertamento con adesione.

Ires - società di capitali - legale rappresentante - violazioni tributarie - comportamento doloso - art. 5, comma 4, d.lgs n. 472/97 - concorso - art. 9, stesso decreto - non sussiste. Ires - art. 7, l. n. 269/03 - violazioni tributarie - responsabilità incombe unicamente sulle persone giuridiche - è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 1568/2016 del 10.06.2016, Presidente: Stefano Monaci, Estensore: Sandro Labanti.

Ai sensi dell'art. 7, comma 1, d.lgs n. 269/03, le sanzioni amministrative tributarie relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica, sono esclusivamente a carico della persona giuridica e non risulta più applicabile la responsabilità solidale a carico dell'amministratore e/o dei terzi, prevista dal precedente d.lgs n. 472/97.

art. 5, comma 4 e art. 9, d.lgs n. 472/97; Art. 7, comma 1, d.lgs n. 269/03 (convertito in l. n. 326/03)

Tassa automobilistica - interesse storico e collezionistico - determinazione ASI - art. 63, comma 3, l. n. 342/00 - non sussiste - esenzione - art. 63, comma 2, stessa legge - non consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 1630/2016 del 14.06.2016, Presidente: Giorgio Mariano Grandinetti, Estensore: Piera Tassoni.

Ai fini della concessione dell'esenzione dalla tassa automobilistica, ai sensi dell'art. 63, comma 2, l. n. 342/00, non è sufficiente che siano decorsi vent'anni dall'immatricolazione del veicolo, ma occorre che l'ASI abbia concesso una specifica determinazione, ex art. 63, comma 3, stessa legge, attestante il particolare interesse storico e collezionistico della vettura.

art. 63, commi 2 e 3, l. n. 342/00

Statuto dei diritti del contribuente - tutela del contribuente - attività dell'amministrazione - legittimità - partecipazione del contribuente - è necessaria - contraddittorio endoprocedimentale - è necessario.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 1631/2016 del 14.06.2016, Presidente: Giorgio Mariano Grandinetti, Estensore: Piera Tassoni.

L'impianto delle norme di cui agli artt. 5, 6, 7 e 12 comma 7, della l. n. 212/2000, rappresenta il sistema con cui viene assicurata tutela al contribuente di fronte all'attività dell'Amministrazione finanziaria. In particolare tali norme, applicabili a qualunque tipo di procedimento che veda coinvolti i contribuenti, assicurano la legittimità dell'azione amministrativa solo laddove alla stessa abbia potuto partecipare quest'ultimo nella cosiddetta fase precontenziosa o endoprocedimentale. (Nel caso di specie i giudici hanno annullato un avviso di accertamento notificato al contribuente prima dei 60 giorni dell'avvenuta notifica del processo verbale di constatazione.)

Compravendita di immobili - sottofatturazione - elementi presuntivi - valori OMI - prezzi al metro quadrato - importo concesso a mutuo - presunzioni semplici - mancata dimostrazione maggiori importi versati - onere probatorio non assolto.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 1633/2016 del 14.06.2016, Presidente: Giorgio Mariano Grandinetti, Estensore: Franco Paganelli.

In materia di accertamento di maggiori ricavi derivanti da compravendite di immobili, costituiscono solo presunzioni semplici elementi quali il discostarsi del prezzo di vendita dai valori OMI o dagli importi presi a mutuo per l'acquisto, ovvero, ancora, i prezzi praticati a metro quadro. L'onere probatorio a carico dell'Ufficio deve ritenersi assolto solo laddove sia data prova del maggiore esborso correlato alla vendita e dimostrativo del maggior prezzo praticato e non dichiarato.

IRES - consolidato di gruppo - mancata presentazione di dichiarazione del consolidato - violazione formale - è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 1675/2016 del 15.06.2016, Presidente: Stefano Monaci, Estensore: Sandro Labanti.

La disciplina di cui agli artt. 117 e 129 TUIR, nonché di cui al d.m. 09.06.2004, è fondata sulla circostanza che il contribuente abbia optato tempestivamente per il regime di tassazione su base consolidata. Conseguentemente l'omessa presentazione della dichiarazione di consolidato nazionale configura violazione solo formale e non può legittimamente dare luogo al mancato riconoscimento delle perdite pregresse.

IVA - cessione intracomunitaria - regime di non imponibilità - presupposto - effettività dell'operazione - rileva - partita iva del cessionario - omessa indicazione - non rileva - omesso possesso - non rileva.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 4, sentenza n. 1508/2016 del 08.06.2016, Presidente: Mariapia Parisi, Estensore: Alberto Zioldi.

Il regime di non imponibilità, ai fini IVA, di una cessione intracomunitaria, non dipende dal possesso da parte del cessionario di un numero di identificazione ai fini IVA quando il contribuente (cedente) sia in grado di dimostrare l'effettiva effettuazione dell'operazione mediante prova documentale che dimostri, oltre ogni ragionevole dubbio, che l'operazione ha effettivamente avuto luogo.

L'orientamento favorevole alla prevalenza della sostanza sulla forma trova conforto anche dalla stessa disciplina eurounitaria dell'IVA che non enumera, tra le condizioni sostanziali di una cessione intracomunitaria, l'obbligo di disporre di un numero di identificazione IVA.

Cass. 3167 del 29/02/12; Cass. 20575 del 07/10/11; Cass. 2227 del 31/01/11; CGUE C-527/11 del 14/03/13; CGUE C-273/11 del 06/09/12; CGUE C-587/10 del 27/09/12.

Istanza di rimborso - termine decadenziale - *dies a quo* - giorno del versamento in acconto - è tale - decorso del termine dal versamento del saldo - non è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 1168/2016 del 21.04.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Alberto Rizzo.

Nel calcolo del termine decadenziale entro il quale presentare istanza di rimborso *ex art. 38, d.P.R. n. 602/73*, si tiene conto, come *dies a quo*, della data di versamento dell'acconto, e non di quello del saldo del tributo dovuto, sempre se le ragioni del rimborso fossero già fondate nel primo dei due momenti (ad esempio, per una eccedenza degli importi anticipatamente corrisposti rispetto all'ammontare del tributo che risulti al momento del saldo complessivamente dovuto).

art. 38, d.P.R. n. 602/73

Cass. 5653 del 12/03/14

IRAP - liberi professionisti - medici specialisti - utilizzo di attrezzature ausiliarie - è usuale - autonoma organizzazione - non sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 1676/2016 del 14.06.2016, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

Con riguardo all'esercizio della libera professione di medico specialista, non può ritenersi configurato il presupposto impositivo ai fini IRAP dell'autonoma organizzazione per il solo fatto

che il libero professionista si avvalga dell'utilizzo di attrezzature diagnostiche ausiliarie, e ciò neppure qualora condivida dette attrezzature con altri professionisti.

È infatti connaturato, oggi, all'esercizio della medicina specialistica, l'utilizzo di ausili per la diagnostica talvolta molto costosi e dunque acquistati ed utilizzati in comune fra più professionisti. Tale prassi rappresenta l'*id quod plerumque accidit*, e non si ravvisa in questo un valore aggiunto prodotto da autonoma organizzazione o unità produttiva di nuova ricchezza e, dunque, l'assoggettabilità ad IRAP.

PREU - natura - imposta sostitutiva sulle vincite - è tale - soggetto passivo - giocatore - è tale - detraibilità dall'imposta sul reddito dovuta dal concessionario - non è possibile.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 1250/2016 del 17.05.2016, Presidente: Maurizio Marchesini, Estensore: Mirella Guicciardi.

Il Prelievo Erariale Unico (c.d. PREU) introdotto dall'art. 39, comma 13, d.l. n. 269/03, applicato alle vincite conseguite sugli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, TULPS, e sottoposti al controllo dell'Azienda Autonoma dei Monopoli dello Stato (AAMS), è da intendersi come prelievo sostitutivo alla fonte sulle vincite del giocatore e non sui proventi del concessionario dell'esercizio dei giochi; come tale non può essere detratto dall'imposta sul reddito dovuta da quest'ultimo, né i ricavi realizzati dal contribuente risentono del suo versamento.

Parimenti lo stesso PREU applicato alle vincite, qualificate come esenti ai fini IVA ex art. 10, co. 1, n. 6, d.P.R. n. 633/72, può essere inteso come sostitutivo di quest'ultima imposta e del tributo sugli intrattenimenti (c.d. ISI) che non è dovuto.

art. 39, comma 13, d.l. n. 269/03; art. 110, comma 6, TULPS (r.d. n. 773/31); art. 10, comma 1, n. 6, d.P.R. n. 633/72

Comm. trib. reg. Emilia-Romagna, sentt. n. 1528 e n. 1529 del 19/09/14, n. 1723 del 08/09/15

Accertamento sintetico - redditi esenti - utilizzazione dei redditi esenti per spese di mantenimento - prova a carico del contribuente - non è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 1624/2016 del 13.06.2016, Presidente: Piero Messini D'Agostini, Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

L'accertamento sintetico dei redditi consente all'ufficio di utilizzare presunzioni che debbono, tuttavia, essere corroborate da elementi gravi, precisi e concordanti. Laddove il contribuente abbia dimostrato l'esistenza di proventi esenti (e quindi giustificato la possibilità di mantenimento del proprio tenore di vita nonostante bassi redditi dichiarati), non può essergli richiesto, dall'ufficio, la dimostrazione che tali proventi siano stati utilizzati proprio per far fronte alle spese di mantenimento, avendo il contribuente già assolto al proprio onere probatorio.

IVA - fatturazione - operazioni soggettivamente inesistenti - buona fede - mancanza - detraibilità dell'IVA - non consegue - deducibilità del costo - consegue - prova dell'effettività del costo - incombe sul contribuente prova presuntiva - è possibile.

Attività economica - economicità - riferimento alle medie di settore - è corretto - calcolo della media - rilevanza esclusiva delle imprese di dimensioni analoghe - è necessaria.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 1284/2016 del 16.05.2016, Presidente: Maria Cristina Salvadori, Estensore: Massimo d'Amato.

L'emissione di fatture per operazioni solo soggettivamente inesistenti (intendendo per tali quelle operazioni che sono state effettivamente rese ancorché non dall'operatore economico che ha emesso il documento di cui all'art. 21, d.P.R. n. 633/72, e conosciute come tali dal cessionario) inibisce la detraibilità dell'IVA addebitata, ma concede la deduzione del costo se il contribuente è in grado di dimostrare l'effettività dell'operazione.

L'effettività della stessa può anche essere resa in ragione del rapporto di strumentalità oggettiva fra quest'ultima e l'attività economica concretamente posta in essere nel caso di specie e dalla natura profittevole, in ogni caso, di quest'ultima (in questo caso si trattava di noleggio per attrezzature pesanti per la movimentazione di rottami ferrosi).

La redditività dell'attività di un contribuente che abbia utilizzato fatture per operazioni effettive, ma soggettivamente inesistenti, può essere estrapolata dalla media di settore, ma solo tenendo in considerazione le altre imprese che, operanti nel medesimo segmento produttivo, si contraddistinguono per un fatturato dimensionalmente analogo.

art. 39, d.P.R. n. 600/73; Art. 19, d.P.R. n. 633/72; art. 109, TUIR

Cass. sentt. n. 24429 del 30/11/13, n. 15228/01 e n. 12802/11; C. Giust. CE nn. C-439/04 e C-440/04 del 06/07/06, nn. C-80/11 e C-142/11 del 21/06/11, n. C-324/11 del 06/09/12, n. 285/11 del 06/12/12 e n. C-642/11 del 31/01/13

IVA - sovrapproduzione - Reverse charge - detraibilità dell'IVA - non consegue - debenza dell'IVA così come autofatturata - consegue.

Sovrapproduzione - dimostrazione - utilizzo di presunzioni - è possibile - contiguità della compagine amministrativa societaria - è rilevante.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 1299/2016 del 16.05.2016, Presidente: Maria Cristina Salvadori, Estensore: Carlo Maria Zampi.

Non è detraibile l'IVA esposta in fattura per prestazioni in parte inesistenti (c.d. sovrapproduzione) per contro restando, il contribuente italiano, obbligato al versamento dell'imposta qualora l'addebito avvenga mediante il meccanismo del c.d. "Reverse charge" in quanto trattasi di prestazioni di servizi (nel caso di specie, pubblicitari) prestati da soggetto non residente nel territorio dello stato ad operatore economico ivi localizzato.

La c.d. “sovrafatturazione” può essere dimostrata dall’ufficio mediante presunzioni qualificate, quali ad esempio la manifesta sproporzione fra il costo della prestazione così come esposto in fattura dall’intermediario e quello richiesto a quest’ultimo da chi presta effettivamente la pubblicità; oppure, ancora, in base ai rapporti di contiguità dirigenziale fra diversi soggetti coinvolti (di talché le stesse persone rivestivano la carica di amministratore in diverse società coinvolte nel disegno frodatario).

art. 6, comma 8, d.lgs n. 471/97; d.l. n. 16/12; art. 21, comma 7, d.P.R. n. 633/72

Accertamento sintetico - redditometro - presunzione semplice - è tale.

Redditometro - prova contraria - spetta al contribuente - contenuto - dimostrazione di diversi costi sostenuti per il mantenimento dei cespiti - è sufficiente.

Commissione tributaria regionale per l’Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 1498/2016 del 08.06.2016, Presidente: Antonio Mancini, Estensore: Alberto Conti.

Le presunzioni recate dall’art. 38, comma 5, d.P.R. n. 600/73 (c.d. “redditometro”), sono da considerarsi semplici (*iuris tantum*) e pertanto possono essere superate dal contribuente mediante l’allegazione di fatti tali a confutare il maggior reddito induttivamente determinato tenendo in considerazione i costi di mantenimento dei beni indicati nel d.m. del 10 settembre 1992 (applicabile *ratione temporis* ai fatti di causa).

In questo senso lo strumento redditometrico deve essere inteso come mezzo induttivo per una prima, indicativa ricostruzione del reddito complessivo: come tale capace di fornire solo un’indicazione di massima del costo della manutenzione (e del mantenimento) dei beni a disposizione del contribuente.

art. 38, commi 4, 5 e 6, d.P.R. n. 600/73; art. 3, d.m. 10/09/92

ICI - Avviso di accertamento - ex coniugi - separazione di fatto - agevolazione prima casa - art. 8, d.lgs n. 504/92 - è dovuta.

ICI - Avviso di accertamento - agevolazione prima casa - abitazione principale - onere probatorio - incombe sull’Ufficio.

Commissione tributaria regionale per l’Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 1618/2016 del 13.06.2016, Presidente ed Estensore: Antonio Mancini.

Anche ai coniugi separati di fatto, comprovatamente residenti in due diverse abitazioni, deve essere concessa, ai sensi dell’art. 8, d.lgs n. 504/92, l’agevolazione “prima casa” in materia di ICI in relazione alla propria abitazione principale.

Incombe in capo all'Ufficio l'onere di dimostrare non solo la non configurabilità di ogni abitazione come principale, ma anche di individuare l'eventuale diversa residenza della famiglia di ciascun coniuge.

art. 8, d.lgs n. 504/1992

Cass. sent. n. 14389 del 15.06.2010

ICI - Avviso di accertamento - comunicazione del Comune - annullamento - consegue - intenzione del funzionario - non rileva - cessata materia del contendere - art. 46, d.lgs n. 546/92 - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 1620/2016 del 13.06.2016, Presidente: Antonio Mancini, Estensore: Gianluigi Morlini.

La comunicazione inviata dal Comune, attestante l'avvenuto annullamento dell'avviso di accertamento, riveste la natura di atto pubblico e non può, pertanto, interpretarsi avuto riguardo alle intenzioni del funzionario che lo ha redatto, ma unicamente in relazione al contenuto letterale dell'atto stesso.

Accertamento sintetico - redditometro - valenza integrativa dell'accertamento - è tale - natura indiziaria - è tale - presunzione semplice - è tale.

Redditometro - elementi di rilievo - abitazione principale - non è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 1329/2016 del 23.05.2016, Presidente: Pasquale Liccardo, Estensore: Luciano Contessi.

L'accertamento sintetico radicato sul c.d. "redditometro" valorizza una serie di elementi, ai fini della ricostruzione del reddito complessivo, che costituiscono meri indizi, presunzioni semplici a favore dell'Ufficio, i quali possono essere superati in giudizio dal contribuente o smentiti da circostanze di fatto che li rendano intrinsecamente inattendibili e che comunque devono essere adattati alle circostanze del caso concreto, anche mediante contraddittorio.

A tal fine, ben può la collocazione periferica dell'abitazione principale (unitamente all'accensione di un mutuo ipotecario sulla stessa) concorrere ad abbattere l'incremento patrimoniale automaticamente riconosciuto dal redditometro, in modo conforme al principio di capacità contributiva sancito all'art. 53 della costituzione.

d.P.R. n. 600/1972, art. 38, comma 4

Cass. sentt. n. 19163/03 e n. 3111/14

Ires - Iva - Irap - processo verbale di constatazione - art. 12, comma 7, l. n. 212/00 - è necessario- mancato rispetto del contraddittorio - avviso di accertamento - nullità - consegue.

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, sez. 2, sentenza n. 115/2016 del 13.04.2016, Presidente: Marco Montanari, Estensore: Mara Reggioni.

Il diritto al contraddittorio deve sempre essere riconosciuto al contribuente, ai sensi dell'art. 12, comma 7, l. n. 212/00, indipendentemente dal luogo in cui sia stata attuata la verifica. A maggior ragione, tale diritto deve essere garantito al contribuente qualora la verifica avvenga "a tavolino", stanti le minori possibilità di procedere al confronto con gli accertatori.

La mancata formazione ed emissione di un verbale di chiusura delle operazioni (come nel caso di specie) inibisce il diritto al contraddittorio, comprimendo quello alla difesa, in violazione di quanto disposto dai principi costituzionali, di cui agli artt. 97, 53 e 3 cost., oltre che in contrasto con quanto statuito a livello euro-unitario, laddove si riconosce quale diritto fondamentale il contraddittorio prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento.

Di conseguenza, qualora l'amministrazione finanziaria emani l'avviso di accertamento in violazione del termine di sessanta giorni previsto per l'esercizio del contraddittorio con il contribuente, di cui all'art. 12, comma 7, l. n. 212/00, commette una violazione di legge che determina la nullità dell'atto impositivo stesso.

*art. 3, 53 e 97 cost.; art. 12, l. n. 212/2000; art. 39, art. 40, comma 1, e art. 42, d.P.R. n. 600/1973
Cass. sent. n. 18759/14; C. giust. CE n. C-349/07 del 18.12.2008, Sopropè; C. giust. CE nn. C-129 e C-130/13 del 03.07.2014, Kamino International Logistics*

Imposta di registro - IRPEF - plusvalenza immobiliare - cessione di complesso immobiliare - concessione edilizia per costruzione di nuovo immobile - riqualificazione in area fabbricabile - consegue - Art. 20, d.P.R. n. 131/86 - è possibile - riqualificazione del contratto - consegue.

Imposta di registro - Art. 20, d.P.R. 131/86 - riqualificazione del negozio - sussistenza di valide ragioni economiche - prova contraria - spetta al contribuente.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 1364/2016 del 24.05.2016, Presidente: Antonio Madonna, Estensore: Alberto Conti.

L'articolo 20 del d.P.R. n. 131/86, finalizzato a far prevalere il "dato giuridico reale rappresentato nel contratto in luogo dei fatti formalmente enunciati" (Cass. n. 14150/13) permette la riqualificazione della cessione di immobile (per il quale è già stata richiesta all'atto della cessione licenza di demolizione e successiva ricostruzione in ampliamento) come cessione di area fabbricabile, così incrementando l'imposta di registro e rendendo imponible la plusvalenza realizzata dal cedente.

La norma sopra menzionata, che trasfonde nell'imposta di registro il divieto di abuso dei diritti, impone al contribuente di provare le valide ragioni economiche che giustificano la sua scelta divergente rispetto a quella individuata facendo prevalere gli effetti giuridici dell'atto sul titolo o la forma apparente.

art. 20, d.P.R. n. 131/1986; art. 17, comma 1, lett. g-bis, art. 67, comma 1 lett. b e art. 68, d.P.R. n. 917/86

Cass. sentt. n. 6835/13, n. 9541/13, n. 6935/13, n. 10743/13, n. 14150/13, n. 4150/14, n. 5877/14 e n. 15629/14

Imposte sui redditi - art. 52, d.P.R. n. 633/72 - accesso presso terzi - presupposto - gravi indizi - assenza - inutilizzabilità delle acquisizioni - consegue.
Accessi - autorizzazione del Procuratore della Repubblica - natura amministrativa - è tale - verifica del presupposti - tutela dell'art. 14 della Costituzione - spetta alla Commissione tributaria.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 1417/2016 del 31.05.2016, Presidente e Relatore: Antonio Madonna.

Nel caso in cui l'ufficio intenda procedere ad accesso presso il domicilio di terzi nell'ambito della sua attività istruttoria, è compito del Procuratore della Repubblica vagliare i presupposti (gravi indizi) per il rilascio della dovuta autorizzazione.

Spetta poi alla Commissione tributaria verificare la sussistenza effettiva dei suddetti e, in loro assenza, dichiarare l'inutilizzabilità degli elementi di prova illegittimamente acquisiti, in osservanza dell'art. 189 c.p.p. e a tutela dell'art. 14 della Carta costituzionale e dell'inviolabilità del domicilio.

*Art. 52 e art. 75, d.P.R. n. 633/1972; art. 33, d.P.R. n. 600/73; art. 2727, c.c.; art. 189, c.p.p.
Cass., SS.UU., sent. n. 16424/02, n. 18017/02 e n. 18018/02; Cass. sent. n. 6836/09 e n. 17957/12*

IRES - Transfer pricing - spese inerenti - non duplicazione dei costi - deducibilità - consegue - rettifica a valore normale - non è possibile.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 1328/2016 del 23.05.2016, Presidente: Pasquale Liccardo, Estensore: Luciano Contessi.

È inerente all'attività commerciale della controllata, e quindi da questa deducibile il costo sostenuto dalla controllante per servizi di gestione, tenuta di contabilità, e amministrazione generale e sulla prima riversato in modo ragionevole e coerente ad accordi contrattuali puntuali ed analitici, da tempo sottoscritti, nonché quando la controllante sia localizzata in un paese con una pressione fiscale sostanzialmente analoga a quella italiana.

Eventuali scostamenti dal valore normale, peraltro, possono essere giustificati da parte del contribuente adducendo motivi specifici che li hanno determinati e che li riconducano a una complessiva ragionevolezza dell'attività economica complessivamente condotta.

*art. 109, comma 5 e art. 110, comma 7, d.P.R. n. 917/86
Cass. sent. n. 17995/13*

Cessione di partecipazioni - regine di *participation exemption* - presupposti - esercizio di attività commerciale da parte della partecipata - assenza - esenzione della plusvalenza - non consegue.

Società immobiliare - cessioni occasionali di beni immobili - assenza di personale dipendente - esercizio di attività commerciale - assenza - consegue.

Società immobiliare - valore dei beni merce superiore al valore dei beni patrimonio - ricavi derivanti da vendite superiori ai ricavi derivanti da locazione - immobiliare di gestione - non è tale - disapplicazione dell'art. 96, d.P.R. n. 917/86 - non è possibile.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 1343/2016 del 24.05.2016, Presidente ed Estensore: Nicola Proto.

Non può beneficiare del regime di c.d. "Participation exemption" di cui all'art. 87, d.P.R. n. 917/86, la società che venda partecipazioni in un'altra la quale non svolga alcuna attività commerciale. Ai fini dell'applicazione della norma in esame, non possono essere sufficienti ad integrare i requisiti della commercialità alcuni acquisti occasionali di immobili nel corso di diversi anni, unitamente allo svolgimento di un'attività essenzialmente limitata alla loro amministrazione e alla riscossione dei canoni di locazione.

Parimenti, una società non può essere considerata "immobiliare di gestione" (e beneficiare quindi della piena deducibilità fiscale degli interessi passivi in deroga all'art. 96 del d.P.R. n. 917/86) qualora, nel suo bilancio, il valore dei beni merce sia superiore a quello dei beni che ne costituiscono immobilizzazioni e quando l'ammontare dei canoni riscossi per la gestione degli immobili sia di gran lunga inferiore a quello dei ricavi derivante dalla loro cessione, nei periodi d'imposta di riferimento.

*artt. 55, 87 e 96, d.P.R. n. 917/86; art. 2195, comma 1, n° 1 e 2, c.c.; art. 8, d.lgs. n. 546/92
Comm. trib. reg. Emilia-Romagna, sent. n. 610 del 1° febbraio 2016*

Giudizio di ottemperanza - oggetto del giudizio - sentenza passata in giudicato - competenza - consegue.

Condanna per lite temeraria - condotta sleale - allegazione prova del danno - è necessaria - determinazione equitativa - allegazione non è necessaria.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 294/2016 del 9.02.2016, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

Oggetto del giudizio di ottemperanza è la sentenza passata in giudicato. Trova dunque applicazione la fattispecie di competenza del giudice tributario di secondo grado, ex art. 70, d.lgs. n. 546/92, e riferibile alla locuzione "in ogni altro caso" nell'ipotesi in cui il ricorso innanzi alla Commissione tributaria centrale si sia estinto, determinando il passaggio in giudicato della sentenza emessa dalla Commissione tributaria regionale e reiettiva di appello avverso sentenza di primo grado.

In merito alla condanna per lite temeraria, il comma 1 dell'art. 96 c.p.c., riguarda l'ipotesi di condanna per condotta sleale, fattispecie che richiede comunque la prova del danno subito da parte del richiedente. L'allegazione di prove non è invece richiesta nell'ipotesi di liquidazione equitativa ex comma 3 del medesimo articolo, quando al giudice viene chiesto di cumulare alle spese di lite una somma equitativamente determinata.

art. 70, d.lgs. n. 546/92; artt. 91 e 96, c.p.c.

Ammissibilità ricorso - atti impugnabili - artt. 18 e 19, d.lgs. n. 546/92 - elenco non tassativo - lesione dell'interesse del soggetto passivo - presupposto dell'impugnabilità - è tale.

ONLUS - contributo unificato - esenzione - imposta di bollo e di registro - non sussiste - attività procedimentali esenti - attività processuali imponibili - disposizioni agevolative - norme speciali - non suscettibili di interpretazione estensiva.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 856/2016 dell'1.04.2016, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

L'impugnabilità di un provvedimento impositivo è correlata alla capacità dello stesso di realizzare una lesione personale e diretta nella sfera del soggetto tenuto al pagamento. In tal senso l'elenco di cui all'art. 19, d.lgs. n. 546/92, non deve considerarsi tassativo bensì solo esemplificativo, individuando categorie di atti e rinviando all'esame circa la possibilità lesiva del provvedimento il giudizio in merito all'impugnabilità dello stesso.

La disciplina di esenzione da imposta di bollo e di registro per le ONLUS è normativamente prevista con riguardo alle attività procedimentali (comunque extraprocessuali). Trattandosi di disposizione eccezionale di agevolazione, deve essere interpretata in maniera restrittiva e non consente l'estensione del regime di esenzione alle attività processuali. In particolare, non opera in tal senso l'esenzione dal contributo unificato prevista dall'art. 10 del d.P.R. n. 115/2002, per i processi già esenti da bollo, in quanto l'esenzione da bollo per le ONLUS si applica alle sole attività di carattere procedimentale.

artt. 18 e 19, d.lgs. n. 546/92; art. 27 bis, tab. allegata, d.P.R. n. 642/72; art. 8, l. n. 266/91; art. 10, d.P.R. n. 115/2002; art. 7, l. n. 381/91

Cass. sentt. n. 17010/2012 e n. 640/2015; Cons. St. sentt. n. 996/2011 e n. 3015/2011

Imposta di registro - aumento capitale sociale mediante conferimento immobile - immobile gravato da mutuo - mancato contestuale trasferimento della somma mutuata - elusione - abuso del diritto - non sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 879/2016 del 4.04.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Salvatore Pilato.

La sindacabilità di complesse operazioni negoziali, alla luce della categoria dell'abuso del diritto, non può spingersi sino alla violazione della libertà di iniziativa economica, a meno che non sussistano vizi di irragionevolezza delle scelte imprenditoriali, ovvero un intento frodatario. Nel caso di specie non è sindacabile, ex art. 20, in combinato disposto con l'art. 50, d.P.R. n. 131/1986, la condotta di due soci che, avendo ottenuto un mutuo ipotecario su proprio immobile, effettuino un prestito soci di simile importo a favore della società e, successivamente, conferiscano l'immobile in società, realizzando un aumento di capitale. La non contestualità del versamento dei soci e del conferimento dell'immobile, infatti, non manifesta alcun intento elusivo, né realizza illegittimi risparmi d'imposta in capo ai soci o alla società.

art. 58, comma 2, d.lgs. n. 546/92; artt. 20 e 50, d.P.R. n. 131/86
Cass. sentt. n. 1955/2015 e 24823/2015

Piccola proprietà contadina - agevolazioni fiscali - requisiti - coltivazione diretta - contratto di compartecipazione agraria - decadenza - non sussiste

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 1152/2016 del 18.04.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Giovanni Trerè.

Il requisito previsto per la piccola proprietà contadina, ai fini del mantenimento delle agevolazioni fiscali di cui all'art. 7 della l. n. 604/54 e rappresentato dalla coltivazione diretta del fondo, non viene meno nel caso in cui il proprietario stipuli un contratto di compartecipazione agraria con un diverso coltivatore per il medesimo fondo. Detto contratto non interrompe il rapporto diretto del proprietario coltivatore con il fondo, ma aggiunge a questi un altro soggetto che condivide il rischio d'impresa e che si impegna a curare una fase produttiva dietro corrispettivo rappresentato da una quota del prodotto ottenuto.

art. 7, l. n. 604/54

Ires - IVA - credito d'imposta:

Imprese autotrasporto merci per conto terzi - aiuto di stato - è tale - giurisdizione tributaria - sussiste.

Recupero aiuto di stato - art. 97, cost. - interesse pubblico attuale e concreto - è necessario.

Recupero aiuti di stato non consentiti - d.l. n. 36/02, convertito in l. n. 96/02 - ingente lasso di tempo - obbligo di recupero - non consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 1639/2016 del 14.06.2016, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

La concessione di crediti d'imposta in favore delle imprese di autotrasporto di merci per conto terzi, a parziale copertura dell'aumento dei costi di trasporto su strada, costituisce aiuto di stato, ai sensi della disciplina euro-unitaria.

Qualora l'aiuto di stato venga concesso tramite meccanismi tipici del diritto tributario (come, nel caso di specie, il credito d'imposta), la giurisdizione sul recupero compete al giudice tributario e non a quello ordinario.

In ossequio a quanto previsto dall'art. 97, cost., anche qualora si debba adempiere ad obblighi comunitari (come nel caso di specie, provvedendo al recupero di un aiuto di stato dichiarato illegittimo), occorre la sussistenza di un interesse pubblico attuale e concreto, ulteriore rispetto al mero ripristino della legalità che si assume violata. Tale interesse, tuttavia, non si rileva in ragione del considerevole lasso di tempo intercorso fra l'erogazione dell'aiuto e l'attività di recupero, tale da far ritenere che l'effetto distorsivo dello stesso sia ormai venuto meno.

Il recupero dell'aiuto in questo caso risulterebbe anche in contrasto con quanto disposto in tema di autotutela amministrativa, laddove, all'art. 6, comma 1, l. n. 124/2015, si quantifica in diciotto mesi il termine ragionevole entro cui esercitare tale potere in ipotesi di provvedimenti di autorizzazione o di attribuzione di vantaggi economici, salvi i casi in cui vi sia stata una partecipazione attiva e sleale degli operatori.

d.l. n. 36/02, convertito in l. n. 96/02; art. 6, commi 1 e 2, l. n. 124/15; art. 1, comma 136, l. n. 311/04 trib. Messina, sent. n. 1013/2016 dell'11.04.2016

Chiusura operazioni di controllo - termine alla difesa - diritto al contraddittorio - collaborazione e buona fede - notifica accertamento prima del termine - motivazione d'urgenza - è necessaria

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 426/2016 del 17.02.2016, Presidente: Giorgio Mariano Grandinetti, Estensore: Sandro Labanti.

A seguito della chiusura delle operazioni di controllo, a prescindere dal fatto che siano effettuate presso il contribuente o meno, deve essere rispettato il termine di sessanta giorni affinché il contribuente possa manifestare le proprie difese. Il diritto al contraddittorio rappresenta infatti non solo una tutela per il contribuente, bensì l'attuazione dei principi di collaborazione e buona fede di matrice costituzionale. Solo in caso di motivata e comprovata urgenza, l'amministrazione può emettere atto di accertamento prima del termine a difesa, ed è comunque gravata dell'onere di motivare specificamente l'atto con riguardo alle ragioni di urgenza che ritiene legittimino il mancato rispetto del termine.

art. 7, comma 1 e art. 12, comma 7, l. n. 212/2000; art. 3 e 21 septies, l. n. 241/90; art. 42, comma 2 e 3, d.P.R. n. 600/73

C. cost. sent. n. 244/2009; Cass. sent. n. 6088/2011

Istanza cautelare - ipoteca e sequestro conservativo - art. 22, comma 3, d.lgs. n. 472/77 - beni conferiti in fondo patrimoniale - crediti estranei ai bisogni della famiglia - art. 170, c.c. - applicabilità - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 1494/2016 dell'1.07.2016, Presidente: Carlo Greco, Estensore: Alberto Rizzo.

I beni ricompresi in un fondo patrimoniale, indipendentemente dai motivi sottesi alla sua costituzione ed in deroga al generale principio di cui all'art. 2740 c.c., non possono essere soggetti ad esecuzione per debiti che il creditore conosceva essere stati contratti per scopi estranei ai bisogni della famiglia. Il termine "esecuzione" di cui all'art. 170 c.c., deve intendersi tuttavia non come comprensivo di ogni atto per il cui compimento sia necessario il titolo esecutivo, ma soltanto di quelli ad effetto immediatamente spoliativo della disponibilità giuridica del bene da parte del debitore (es. pignoramento).

Poiché l'espropriabilità certa ed attuale del bene non è *condicio sine qua non* per l'iscrivibilità dell'ipoteca sul bene e la presenza di detta misura - non avendo effetti spoliativi, ma meramente cautelari - non incide sulla proprietà, né sull'amministrazione congiunta dei beni, né, tantomeno, sulla incondizionata disponibilità dei loro frutti per i bisogni della famiglia (*ex* art. 168, c.c.), l'ipoteca, di cui all'art. 22, comma 3, d.lgs. n. 472/77, può essere legittimamente iscritta anche sui beni del fondo patrimoniale, quale garanzia del credito tributario.

art. 22, comma 3, d.lgs. n. 472/77; artt. 170, 2740, 2823, 2825 e 2825 bis, c.c.; art. 491, c.p.c.; art. 49, comma 1, d.P.R. n. 602/73; art. 2, comma 1, e art. 19, comma 1, lett. a) bis, d.lgs. n. 546/92

Cass. sent. n. 15862 del 07/07/2009; Cass. sent. n. 3738 del 24/02/2015; Comm. trib. reg. Lombardia, sent. n. 247/63/10; trib. Treviso, sent. n. 240/09; trib. Pordenone, sent. n. 868/06

IRPEF - avviso di accertamento - mancato rispetto termini - sessanta giorni - art. 12, comma 7, l. n. 212/00 - art. 37 bis, comma 4, d.P.R. n. 600/73 - nullità - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 6, sentenza n. 1572/2016 del 10.06.2016, Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Estensore: Massimiliano Rossi.

Qualora l'amministrazione finanziaria dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, in assenza di specifiche ragioni di urgenza, non rispetti il termine dilatorio di sessanta giorni per la notifica dell'atto di accertamento, previsto dall'art. 37 bis, comma 4, d.P.R. n. 600/73, commette una violazione di legge che determina la nullità dell'atto impositivo stesso.

*art. 12, comma 7, l. n. 212/00 ; art. 37 bis, comma 4, d.P.R. n. 600/73
Cass. sentt. n. 23050/15, n. 24823/15 e n. 5149/16*

TARSU - rifiuti speciali non assimilati - imballaggi terziari - esenzione - non consegue - art. 62, comma 3, d.lgs. n. 507/93 – reg. comunale - applicabilità - consegue - riduzione percentuale - è dovuta.

TARSU - esenzione - art. 62, d.lgs. n. 507/93 - riduzione – reg. comunale - avviamento al recupero dei rifiuti - soggetti autorizzati - d.lgs. n. 22/77 - formulario - onere della prova - operatore economico - sussiste.

TARSU - quantificazione tassa - denuncia locali ed aree tassabili - art. 70, d.lgs. n. 507/93 - onere di informazione - aree esenti dalla complessiva superficie imponibile - sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 1289/2016 del 16.05.2016, Presidente: Maria Cristina Salvadori, Estensore: Gigliola Natale.

Ai comuni è vietato assimilare gli imballaggi terziari ai rifiuti urbani, ma ciò non comporta che tali categorie di rifiuti siano di per sé esenti dalla TARSU, bensì che ad esse si applichi la disciplina stabilita per i rifiuti speciali, di cui all'art. 62, comma 3, d.lgs. n. 507/93, secondo cui la tassa deve essere rapportata alle superfici dei locali occupati e detenuti, stabilendo l'esclusione dalla tassa della sola parte della superficie del locale in cui, per struttura e destinazione, si formano esclusivamente rifiuti speciali.

Qualora, tuttavia, all'interno degli stessi locali (come nel caso di specie) vengano prodotti sia rifiuti speciali non assimilati ai rifiuti ordinari sia rifiuti assimilati, entrambi in quantitativi apprezzabili, non può avere luogo l'esclusione d'imposta, ma è possibile per l'ente territoriale applicare una riduzione percentuale della tassa se prevista nel relativo regolamento comunale, ai sensi dell'art. 62, comma 3, ultimo periodo, d.lgs. n. 507/93. (Nel caso di specie, risultano soggetti ad una riduzione percentuale della TARSU i residui di imballaggio terziario prodotti in aree destinate dalla società contribuente a magazzino, in ottemperanza allo specifico regolamento comunale.)

Al fine di beneficiare dell'esenzione di cui all'art. 62, d.lgs. n. 507/93, ovvero della riduzione della tariffa prevista per la TARSU da un regolamento comunale, incombe in capo all'operatore economico l'onere di dimostrare l'effettivo e corretto avviamento al recupero dei rifiuti speciali attraverso valida documentazione comprovante il conferimento dei rifiuti a soggetti autorizzati (ai sensi del d.lgs. n. 22/77) i quali abbiano poi rilasciato il prescritto formulario di identificazione, ovvero altra idonea attestazione.

In deroga al principio secondo cui l'onere della prova dei fatti costituenti fonte dell'obbligazione tributaria spetta all'amministrazione, è l'interessato che, per quanto attiene la quantificazione della TARSU, oltre all'obbligo di denuncia *ex art. 70*, d.lgs. n. 507/93, è tenuto a comunicare all'amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza ed alla delimitazione delle aree che non concorrono alla quantificazione della complessiva superficie imponibile.

art. 21, comma 2, d.lgs. n. 22/97; artt. 70, 62, commi 2 e 3, d.lgs. n. 507/93; artt. 7, 27, 36, comma 2, 55 e 61 d.lgs. n. 546/92; art. 112 c.p.c.; art. 7, comma 2, d.P.R. n. 158/99; artt. 195 e 238, comma 1, d.lgs. n. 152/06; art. 14, comma 46, d.l. n. 201/11 convertito in l. n. 214/11

Cass. sentt. nn. 4766/04, 17703/04, 17932/04, 2495/05, 13086/06, 18030/06, 12773/09, 17599/09, 775/11, 2202/11, 9731/11, 30719/11, 627/12, 5377/12, 11500/12, 14145/13, 9731/15, 11638/15, 25020/15, 25913/15 e 4792/16

IRAP - avviso di accertamento - contributi FUS - Fondo Unico per lo Spettacolo - correlazione con componente negativo - non sussiste - esenzione - art. 11, comma 3, d.lgs. n. 446/1997 - non è concessa - tributo - è dovuto.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 1153/2016 del 28.04.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Giovanni Trerè.

La previsione dell'art. 11, comma 3, d.lgs. n. 446/97, esclude l'imponibilità dei contributi erogati a norma di legge solo in presenza di una specifica correlazione tra questi ultimi e un componente negativo di reddito indeducibile, prevista dalla legge stessa. Tale previsione non può essere surrogata dalla mera affermazione del contribuente di aver utilizzato il contributo per coprire spese non deducibili (come nel caso di specie, per i costi del personale).

art. 11, comma 3, d.lgs. n. 446/97; art. 3, comma 2 quinquies, d.l. n. 209/2002; l. n. 265/2002; art. 5, comma 3, l. n. 289/2002

Cass. sent. n. 24058/2011; Cass. S.U. sent. n. 21749/2009; Cass. sent. n. 14415/2010; Cass. sent. n. 4838/2007, 4839/2007, 4840/2007

Imposta di registro, ipotecaria e catastale – agevolazione – Art. 33, comma 3, l. n. 388/00 – acquisto di terreno – utilizzazione edificatoria infraquinquennale – è necessaria. Utilizzazione edificatoria – mera realizzazione di opere di urbanizzazione – è tale. Utilizzazione edificatoria – mutamento dell'identità funzionale del bene – consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 1158/2016 del 28.04.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Salvatore Pilato.

È sufficiente, ai fini del rispetto dei requisiti di cui all'art. 33, comma 3, l. n. 388/00, e dunque dell'abbattimento dell'imposta di registro all'1% e dell'applicazione dei tributi ipocatastali in misura fissa, che il soggetto acquirente un terreno trasformi l'area in questione in senso edificatorio.

Il concetto di "utilizzo edificatorio", impiegato dal legislatore, deve essere inteso come svolgimento di attività tale da mutare l'"originaria identità funzionale e commerciale del bene" e si intende verificato anche quando l'acquirente abbia svolto su di esso, nel termine anzidetto, mere opere di urbanizzazione (nel caso di specie: illuminazione pubblica, allacciamento elettrico, frazionamenti, etc.).

*art. 2, comma 30, d.l. n. 207/08; art. 3, comma 33, l. n. 388/00; art. 2645 bis, comma 6, c.c.
Cass. sentt. n. 1991/15, n. 4890/13; n. 5933/13*

IVA - avviso di accertamento - art. 57, comma 2 bis, d.P.R. n. 633/72 - obbligo di denuncia - art. 331, c.p.p. - reati tributari - d.lgs. n. 74/2000 - raddoppio dei termini - assenza di prove - sussistenza presupposti - non consegue.

IVA - avviso di accertamento - raddoppio dei termini - art. 57, d.P.R. n. 633/72 - modifica normativa - art. 2, comma 3, d.lgs. n. 208/2015 - art. 1, comma 132, l. n. 208/2015 - abrogazione tacita - è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 1758/2016 del 28.06.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Giovanni Trerè.

Il raddoppio dei termini per l'accertamento in caso di obbligo di denuncia, ex art. 331, c.p.p., relativamente ai reati tributari di cui al d.lgs. n. 74/2000, ai sensi dell'art. 57, d.P.R. n. 633/72, così come emendato dal d.lgs. n. 128/2015, ha luogo solo previo effettivo invio della denuncia entro i termini ordinari per l'accertamento, cioè entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Il regime transitorio, di cui all'art. 2, comma 3, d.lgs. n. 128/2015, che fa salvi gli effetti di determinati atti [quali gli avvisi di accertamento, provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e altri atti impugnabili con cui l'Agenzia delle Entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, inviti a comparire (ex art. 5, d.lgs. n. 218/1997), nonché processi verbali di constatazione (ex art. 24, l. n. 4/1929)] notificati o di cui il contribuente ha avuto formale conoscenza entro il 2 settembre 2015 (data di entrata in vigore del decreto), deve ritenersi tacitamente abrogato (ai sensi dell'art. 15, prel., dall'art. 1, comma 132, l. n. 208/2015, c.d. "legge di stabilità 2016"), non risultando applicabile il criterio di specialità.

*art. 57, d.P.R. n. 633/1972; art. 331 c.p.p.; d.lgs. n. 74/2000; art. 57, comma 2 bis, d.P.R. n. 633/1972; art. 37, l. n. 248/2006; art. 2, d.lgs. n. 128/2015; art. 43, d.P.R. n. 600/1973; art. 5, d.lgs. n. 218/1997; art. 24, l. n. 4/1929; art. 1, comma 130, 131 e 132, l. n. 208/2015; art. 15, prel.
C. cost. sent. n. 247 del 25.07.2011*

IVA – credito d'imposta – dichiarazione IVA omessa – contabilità regolare - diritto alla detrazione – permane – effettività – diritto comunitario – è tutelata.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 1667/2016 del 15.06.2016, Presidente: Giorgio Mariano Grandinetti, Estensore: Sandro Labanti.

Non può essere recuperato, *ex art. 54 bis*, d.P.R. n. 633/72 (cartella di pagamento), il maggior credito IVA utilizzato dal contribuente ma non esposto in dichiarazione in quanto parzialmente omessa nell'anno di riferimento a causa di un errore materiale di trasmissione.

Il credito IVA (e quindi il diritto alla detrazione) effettivamente dovuto e spettante sulla base di documentazione regolarmente conservata (fatture e registri IVA), non può venir meno per meri errori formali commessi dal contribuente, ma solo a fronte di operazioni fraudolente.

Per il diritto comunitario, la mancata esposizione del credito IVA in dichiarazione annuale non fa venire meno il diritto al suo esercizio, purché questo emerga da scritture contabili complete.

*art. 30 e 54 bis, d.P.R. n. 633/72; art. 18, VI Direttiva 388/77/CEE
Cass. sentt. n. 6925/13 e n. 11671/13*

Reddito d'impresa - consolidato nazionale - costi trasferiti da controllante a controllata - non ineranza - indeducibilità - irrilevanza ai fini del reddito consolidato - assenza di danno erariale - mancanza di interesse ad agire dell'Ufficio - sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 1668/2016 del 15.06.2016, Presidente: Stefano Monaci, Relatore: Sandro Labanti.

L'Amministrazione finanziaria non può disconoscere, in quanto non inerente, un costo rilevato da una società controllata in regime di consolidato nazionale sulla stessa addebitato dalla controllante, posto che, in ogni caso, da tale accertamento non deriverebbe un recupero di gettito nell'interesse dell'erario e che il costo divenuto indeducibile sulla controllata lo diverrebbe sulla controllante. In tale situazione, tipica dei casi di tassazione su base consolidata, deriva la mancanza di interesse ad agire da parte dell'Ufficio.

art. 109, d.P.R. n. 917/86

Gruppi di società – accertamento nei confronti della consolidata – annullamento – accertamento nei confronti della consolidante – applicazione di sanzioni – responsabilità solidale – accoglimento – consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 1673/2016 del 15.06.2016, Presidente: Stefano Monaci, Estensore: Sandro Labanti.

A fronte del pieno accoglimento del ricorso avverso il provvedimento che recuperava una maggiore imposta (e applicava sanzioni) nei confronti di una società controllata che aderisce al meccanismo del c.d. "consolidato", deve necessariamente trovare accoglimento anche il ricorso nei confronti del provvedimento che estende alla consolidante le sanzioni per responsabilità solidale, *ex art. 127, d.P.R. n. 917/86*, a fronte del medesimo recupero.

art. 127, d.P.R. n. 917/86

IRES - operazioni con società non residenti - transfer pricing - art. 110, comma 7, d.P.R. n. 917/86 - valore normale - art. 109, d.P.R. n. 917/86 - è tale - comparazione regimi fiscali - è necessaria - linee guida OCSE - influenza sulle regole tributarie nazionali - non sussiste - rilevanza sulla disciplina dell'onere della prova - non sussiste - nullità - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 1328/2016 del 23.05.2016, Presidente: Pasquale Liccardo, Estensore: Luciano Contessi.

L'art. 110, comma 7, d.P.R. n. 917/86 (che regola il cd. *transfer pricing*) costituisce una clausola antielusiva diretta ad evitare che, all'interno di un gruppo di società, vengano effettuati trasferimenti di utili mediante l'applicazione di prezzi inferiori al valore normale, onde sottrarli alla tassazione in Italia a favore di tassazioni estere più miti.

Ne consegue che, per valutare la sussistenza o meno di un'ipotesi di *transfer pricing*, occorre effettuare una comparazione tra i regimi fiscali dei due Paesi in esame al tempo in cui le operazioni sospette sono state effettuate.

L'onere della prova della ricorrenza dei presupposti dell'elusione grava sull'Amministrazione finanziaria che intenda operare le conseguenti rettifiche, sicché, in assenza di conferma della superiorità della fiscalità in Italia all'epoca dei fatti rispetto a quella in vigore nel territorio dello Stato dell'impresa non residente, il relativo avviso di accertamento deve considerarsi illegittimo.

Le linee guida OCSE si limitano a fornire orientamenti sull'applicazione del principio internazionale di libera concorrenza, su cui si basa il regime del *transfer pricing*, e sulle modalità da adottare per ridurre il rischio di doppia imposizione nelle transazioni internazionali. Esse, tuttavia, non hanno alcun impatto né sulle regole interne adottate dagli Stati né, tantomeno, in relazione alla disciplina che regola l'onere della prova in materia tributaria.

art. 52, comma 4, d.P.R. n. 633/72; art. 33, comma 1, d.P.R. n. 600/72; d.P.R. n. 441/97; art. 1, d.P.R. n. 546/92; art. 92, comma 2, c.p.c.; art. 109 e 110, comma 7, d.P.R. n. 917/86; Cass. sentt. n. 22023/06, n. 11226/07 e n. 15642/15

Condono – applicazione a debito IVA – non è possibile.

Procuratore sportivo – attività non dichiarata – individuazione dei corrispettivi – applicazione dei massimali di provvigione previsti da regolamento – 5% del valore di cessione del calciatore - è corretta.

Disapplicazione di sanzioni amministrative – omessa reiterazione dell'istanza in tutti i gradi di giudizio – art. 346 c.p.c. – si applica – inammissibilità – consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 4, sentenza n. 1258/2016 del 17.05.2016, Presidente: Mariapia Parisi, Estensore: Alberto Ziroidi.

La disciplina condonistica dell'art. 9, comma 14, lett. c., l. n. 289/02, non trova applicazione in ambito IVA.

Nell'individuazione dei corrispettivi dovuti (provvigioni) a un procuratore calcistico a fronte dell'attività svolta per la cessione di giocatori professionisti fra club di serie A, e mai dichiarati, appare ragionevole fare affidamento ai massimali previsti dal regolamento dell'attività del procuratore sportivo, nei quali tale somma è individuata nel 5% del valore della cessione.

In sede di giudizio di rinvio non è ammissibile l'istanza di disapplicazione delle sanzioni *ex* art. 8, d.lgs. n. 546/92, che non sia stata ripetuta per tutti i gradi di giudizio precedenti e per la quale dunque abbia trovato applicazione l'art. 346 c.p.c..

art. 9, comma 14, lett. c), l. n. 289/2002; artt. n. 8 e 59, d.lgs. n. 546/92; art. 346 c.p.c.; artt. 3, 23 e 56 cost. Cass. sentt. n. 24321/14 e n. 1161/03

IRAP – rimborso – autonoma organizzazione – attività professionale – partecipazioni societarie – reddito elevato – non sussiste.

IRAP – attività professionale - utilizzo di beni strumentali – utilizzo occasionale – spese documentate di elevato valore - autonoma organizzazione – non consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 1162/2016 del 21.04.2016, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

Ai fini del requisito dell'autonoma organizzazione ai fini IRAP, non rileva che il contribuente (nel caso di specie, un lavoratore autonomo iscritto ad albo professionale) sia al contempo socio di diverse società attive nel settore immobiliare e che sostenga, per la sua attività professionale, spese documentate di elevato ammontare.

d.lgs. 446/97;

Processo tributario – notifica postale dell'appello - invio in busta chiusa – prassi dell'Ufficio postale – è tale – inammissibilità processuali – nozione ristretta – validità della notifica – consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 1162/2016 del 21.04.2016, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

In coerenza con la nozione c.d. “ristretta” delle inammissibilità processuali, è valida la notifica di un atto d'appello effettuata mediante il suo inserimento in busta chiusa, sulla quale l'ufficio ha apposto il timbro (o codice a barre), dato che l'utilizzo della busta risponde a una prassi notoriamente adottata da parte degli uffici postali.

*art. 20, comma 2 e art. 53, comma 2, d.lgs. n. 546/92
Cass. sentt. n. 24568/14 e n. 17598/10*

IVA – cessione di beni e prestazione di servizi – corrispettivo pattuito dalle parti – disconoscimento – sostituzione con valore normale – condizioni – art. 13, comma 2, lett. c) e d), d.P.R. n. 633/72 – sono necessarie.

Disconoscimento di corrispettivo – valore di cessione troppo basso – scontistica anomala – elementi indiziari – sono tali – sufficienza probatoria dell'accertamento – non sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 1244/2016 del 16.05.2016, Presidente: Cirto Milanese, Estensore: Attilio Gardini.

La disciplina IVA, di origine comunitaria, non permette all'Amministrazione finanziaria di disconoscere il corrispettivo dedotto in contratto per la cessione di beni o prestazioni di servizi così come convenuto dalle parti assumendo che quest'ultimo sia irragionevolmente basso, e dunque, simulato.

L'anomalia di uno sconto praticato può costituire mero indizio di un intento simulatorio, che però deve trovare conferma in ulteriori elementi, soprattutto quando la contabilità del contribuente risulta regolarmente tenuta. In assenza di questi ultimi, le uniche ipotesi nelle quali all'Amministrazione è concesso derogare alla volontà delle parti, sono quelle indicate all'art. 13, comma 2, lett. c) e d) del d.P.R. n. 633/72.

art. 10, art. 12, art. 13, comma 2, lett. c) e d), art. 14, art. 15, d.P.R. n. 633/72

Imposta di registro – cessione di immobile – determinazione di maggior valore – accertamento con adesione – imposte dirette - maggiore plusvalenza imponibile – non consegue.

Art. 5, comma 3, d.lgs. n. 147/15 – norma di interpretazione autentica – è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 1252/2016 del 17.05.2016, Presidente ed Estensore: Maurizio Marchesini.

Il maggior valore di un immobile ceduto, individuato ai fini dell'imposta di registro mediante accertamento con adesione con il contribuente, non può divenire automaticamente elemento idoneo a determinare un più elevato corrispettivo per la cessione del bene stesso, e quindi soggetto a recupero a tassazione per la maggiore plusvalenza.

La norma di cui all'art. 5, comma 3, d.lgs. n. 147/15, ancorché successiva ai fatti di causa, è da intendersi come interpretazione autentica delle disposizioni di cui agli articoli 58, 68, 85 e 86 del d.P.R. n. 917/86 e degli articoli 5, 5 bis, 6 e 7, d.lgs. n. 446/97.

art. 5, comma 3, d.lgs. n. 147/15; artt. 58, 68, 85, e 86, d.P.R. n. 917/86; artt. 5, 5 bis, 6 e 7, d.lgs. n. 446/97

Tassa automobilistica - Cartella di pagamento - notifica - raccomandata con avviso di ricevimento - agente di riscossione - art. 26, d.P.R. n. 602/73, così come modificato dall'art. 12, d.lgs. n. 4/99 - soggetto legittimato - non è tale - validità notifica - permane.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 8, sentenza n. 1286/2016 del 20.05.2016, Presidente ed Estensore: Alessandro Alessandrini.

Deve ritenersi valida la notifica della cartella di pagamento a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento, anche se effettuata da un soggetto non incluso nell'art. 26, d.P.R. n. 602/73, così come modificato dall'art. 12, d.lgs. n. 4/99 (nel caso di specie, l'Agente di riscossione).

L'inesistenza della notificazione, infatti, è configurabile solo quando questa manchi completamente ovvero quando l'attività compiuta esca completamente dallo schema legale del procedimento notificatorio, essendo stata effettuata, cioè, in modo assolutamente non previsto dalla norma.

*art. 26, d.P.R. n. 602/73; art. 12, d.lgs. n. 4/99, art. 137, d.P.R. n. 43/88; art. 60, d.P.R. 600/73
Cass. sentt. n. 15948/10 e n. 14105/00; Cass. S.U. sent. n. 4077/10*

IVA - omessa dichiarazione - violazione formale - sanzioni - conseguono - detrazione - non è preclusa - scritture contabili - regolari - credito IVA - art. 18, comma 1, lett. a), VI Direttiva n. 388/77/CEE - permane.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 1447/2016 del 31.05.2016, Presidente: Maria Cristina Salvadori, Estensore: Gigliola Natale.

L'omessa presentazione della dichiarazione IVA costituisce una violazione meramente formale, punita con l'irrogazione di sanzioni. Ciò, tuttavia, non preclude il diritto di detrazione da parte del contribuente e, quindi, il riconoscimento e la conferma del credito IVA eventualmente sussistente qualora i dati risultino dalle scritture contabili regolarmente tenute e non contestate dall'Ufficio, conformemente a quanto statuito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia europea in relazione all'art. 18, comma 1, lett. a), VI Direttiva CEE n. 388/77.

art. 18, comma 1, lett. a), VI Direttiva 388/77/CEE; art. 4 bis, d.P.R. n. 600/73; art. 36 bis, d.P.R. n. 600/73; art. 54, d.P.R. 633/72

Cass. sentt. n. 9104/2003, n. 9224/2011 e n. 3199/00

IRES - Processo verbale di constatazione - superamento termine trenta giorni - art. 12, l. n. 212/00 - sanzioni - non sussistono - art. 21 septies, l. n. 241/90 - ipotesi non contemplata - nullità - non consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 1469/2016 del 01.06.2016, Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Estensore: Riccardo Sabadini.

L'art. 12, l. n. 212/00, non prevede alcuna conseguenza in relazione all'efficacia degli atti nel caso in cui il termine di trenta giorni (previsto per lo svolgimento delle verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria) venga immotivatamente superato. In assenza di tale specifica previsione, occorre fare riferimento ai generali criteri disposti dalla legge sul procedimento amministrativo: tuttavia, tale ipotesi non rientra nell'elenco tassativo di cui all'art. 21 septies, l. n. 241/90.

Ne consegue che l'atto derivante dall'accertamento, seppur effettuato in violazione del termine previsto dall'art. 12, l. n. 212/00, non può essere dichiarato nullo.

art. 12, l. n. 212/00; art. 21 septies, l. n. 241/1990

TAR Napoli, sez. VII, sent. n. 2882 del 25.05.2015

Prova - presunzioni semplici - poteri del giudice - limiti - da fatto noto a fatto ignoto - relazione univoca ed esclusiva - più fatti possibili - giudizio arbitrario.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 1605/2016 del 13.06.2016, Presidente: Pasquale Liccardo, Relatore: Riccardo Sabadini.

I poteri del giudice – in materia di presunzioni semplici o prove indiziarie – sono limitati dalla necessaria sussistenza di elementi gravi, precisi e concordanti a supporto della presunzione medesima. Ciò significa che il giudice potrà servirsi di presunzioni solo laddove da un fatto noto certo ed univoco possa desumersi uno ed un solo fatto ignoto. Incorrerebbe, infatti, nel vizio di arbitrarità il giudice che da fatto noto pervenisse a più fatti ignoti fra loro differenti e fra gli stessi decidesse a propria discrezione quale prendere in considerazione.

art. 2729 c.c.

Comm. trib. reg. Toscana, sez. IX, sent. n. 17 del 18.03.2011

IVA - operazioni inesistenti - onere della prova - spetta al contribuente - effettività e reale valore della prestazione - pagamenti bancari tracciabili - prova non sufficiente. Accertamento - prescrizione - *notitia criminis* successiva allo scadere dei termini di accertamento - raddoppio dei termini - sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 1616/2016 del 13.06.2016, Presidente: Federico Cocchi, Relatore: Riccardo Sabadini.

In tema di contestazione di operazioni inesistenti ai fini IVA, la prova contraria, gravante sul contribuente, deve portare alla dimostrazione non solo dell'effettivo svolgimento della prestazione, ma anche del corretto valore assegnato alla stessa. Pertanto, nel caso di specie, non si considera assolto l'onere probatorio con la semplice dimostrazione dell'avvenuto pagamento del valore pattuito fra le parti per la prestazione laddove tale valore sia sproporzionato rispetto ai parametri comparativi di mercato.

La decorrenza dei termini dell'attività di accertamento a fini prescrittivi, ha luogo a partire dalla *notitia criminis* ed il raddoppio dei termini *ex art. 37, comma 24, d.l. n. 223/06*, opera anche nel caso in cui la notizia di reato sia successiva allo scadere del termine ordinario per l'accertamento.

art. 37, comma 24, d.l. n. 223/2006

IRAP - professionisti - presenza di dipendenti - autonoma organizzazione - automatismo - non sussiste - contesto organizzativo esterno - verifica in concreto - è necessaria.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 1582/2016 del 13.06.2016, Presidente e Relatore: Lucia Ciampini.

In tema di IRAP applicabile ai professionisti, una lettura costituzionalmente conforme della norma impositiva, quale quella data con sentenza C. cost. n. 156 del 21 maggio 2001, impone una verifica nel caso concreto della sussistenza di elementi costitutivi di autonoma organizzazione, ovvero di un contesto organizzativo esterno potenziatore ed aggiuntivo ai fini della produzione di reddito da parte del professionista. (Nel caso esaminato i giudici non hanno ritenuto eccedente il minimo indispensabile per lo svolgimento dell'attività professionale, a prescindere da valutazioni quantitative e qualitative, la presenza di un dipendente addetto a mansioni segretariali che risponda al telefono o apra alla porta mentre il professionista svolge la propria attività.)

C. cost. n. 156/2001; Cass. sentt. n. 11197/13, n. 22024/13, n. 26991/14 e n. 27017/14

DA VALIDARE

Imposta di registro - agevolazioni fiscali - trasferimento immobili situati in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati - utilizzo edificatorio entro cinque anni - trasformazione dell'originaria identità funzionale e commerciale del bene - opere di urbanizzazione primaria - sono tali - agevolazione - si applica.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 1157/2016 del 28.04.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Salvatore Pilato.

In materia d'imposta di registro, le agevolazioni fiscali previste dall'art. 33, comma 3, della legge n. 388/2000 sono condizionate all'utilizzazione edificatoria dei beni ceduti nel termine di cinque anni dal trasferimento. Per utilizzazione edificatoria deve intendersi non solo la realizzazione di nuove costruzioni su terreni non ancora edificati, ma anche la trasformazione radicale di fabbricati già esistenti, e, in genere, ogni opera che comporti un cambiamento dell'originaria identità funzionale e commerciale del bene, avuto riguardo alle circostanze concretamente verificatesi. (Nel caso in esame, il giudice ha ritenuto sussistente una radicale trasformazione sebbene il contribuente avesse realizzato solo opere di primaria urbanizzazione, in quanto anche le sole opere di urbanizzazione primaria avevano di fatto comportato una trasformazione radicale, la cui importanza è stata dimostrata anche dall'entità dell'investimento compiuto dal contribuente per la loro realizzazione.)

*art. 33, comma 3, l. n. 388 del 23/12/00
Cass. sentt. n. 4890/2013, n. 5933/2013 e n. 1991/2015*

Imposte sul reddito - IVA - Software gestionale - ordini non consegnati - automatica assimilazione a cessioni "in nero" - non è possibile - necessità di ulteriori riscontri - sussiste.

Cessioni "in nero" - presunzioni - caratteristiche - gravità, precisione e concordanza - sono necessarie.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 1391/2016 del 30.05.2016, Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Estensore: Carlo Alberto Menegatti.

Ai fini dell'individuazione di vendite di prodotti "in nero", e del conseguente recupero di maggiori imposte sul reddito e IVA, non è sufficiente rilevare, sul *software* gestionale dell'impresa in questione, determinati ordinativi classificati come "non consegnati".

La "non consegna" di determinati prodotti può divenire presunzione di cessione in nero solo se le risultanze informatiche trovano conferma documentale o di altra natura tale, in ogni caso, da verificare i requisiti di gravità, precisione, concordanza.

Avviso di accertamento - studi di settore - presunzioni gravi, precise e concordanti - contraddittorio - esito negativo - motivazione - è necessaria - frasi apodittiche e/o di circostanza - non sono sufficienti.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 1627/2016 del 14.06.2016, Presidente: Giorgio Mariano Grandinetti, Relatore: Sandro Labanti.

Lo scostamento del reddito dichiarato dalle risultanze degli studi di settore non rappresenta prova certa di per sé, ma deve essere considerato quale mero elemento giustificativo all'avvio di una verifica, a fronte della quale dovranno emergere ulteriori prove idonee a giustificare l'emissione dell'avviso stesso. Qualora l'Amministrazione finanziaria non ritenga di condividere gli assunti del contribuente in sede di contraddittorio, dovrà adeguatamente motivare il proprio diniego. Frasi apodittiche e/o di circostanza (come nel caso di specie) non possono essere considerate motivazione sufficiente.

l. n. 212/00

Cass. SS. UU. sentt. n. 26635/09, n. 9727/14 e n. 17646/14

Imposte sul reddito - rimborso - decadenza - termine iniziale di decorrenza - pronuncia della Corte di Giustizia successiva al pagamento del tributo - efficacia retroattiva - limite - rapporti già esauriti - certezza del diritto.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 3, sentenza n. 1188/2016 del 27.04.2016, Presidente: Bruno Gilotta, Estensore: Alberto Salzano.

Anche in caso di pronunce dei giudici comunitari, dichiarative del contrasto di una norma di diritto interno con il diritto comunitario e fondanti istanza di rimborso delle imposte, il termine iniziale di decadenza per la presentazione dell'istanza coincide con la data del versamento. L'efficacia retroattiva delle pronunce della Corte di Giustizia incontra infatti il limite dei rapporti esauriti, in ossequio al principio della certezza del diritto. Né può ritenersi lesa dall'applicazione di tale principio, la parte che abbia atteso passivamente il decorso del termine per l'istanza di rimborso invece che attivarsi per far dichiarare incompatibile la disposizione di diritto interno con il diritto comunitario.

art. 38, d.P.R. n. 602/1973; art. 2935, c.c.

Cass. sentt. n. 9151/1991, n. 10231/1998, n. 7176/1999, n. 3306/2004, n. 18276/2004, n. 20863/2010, n. 4670/2012, n. 13087/2012; Cass. SS. UU. sent. n. 13676/2014

Sciopero degli avvocati - omessa partecipazione a pubblica udienza - presenza di sostituto - diritto alla difesa - lesione - non sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 1380/2016 del 26.05.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Attilio Gardini.

Non lede il diritto alla difesa del contribuente la sentenza emessa a seguito di pubblica udienza alla quale il difensore non abbia partecipato in quanto aderente alla sospensione dell'attività in udienza (cd. sciopero degli avvocati) se era comunque presente un sostituto del professionista

Accertamento - società di persone - cancellazione dal registro delle imprese - debito dei soci - consegua - litisconsorzio - è necessario.

Società di persone - maggior reddito - imputazione *pro quota* ai soci - consegua.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 1380/2016 del 26.05.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Attilio Gardini.

A seguito della cancellazione di una società (di persone, nel caso di specie) dal registro delle imprese, consegue un fenomeno di tipo successorio, per il quale i rapporti in essere si trasferiscono ai soci che rispondono nei limiti del riscosso o illimitatamente, a seconda del regime giuridico previsto *pendente societate*.

I soci stessi, dal punto di vista processuale, subentrano alla società in situazione di litisconsorzio necessario indipendentemente dalla scindibilità del rapporto sostanziale sotteso.

Nel caso di accertamento di maggior reddito in capo a una società di persone, quest'ultimo è imputato, *pro quota*, a ogni singolo socio.

artt. n. 2304, n. 2312 e n. 2495, c.c.

Cass. sentt. n. 9418/01, n. 20874/04 e n. 23765/08; Cass. SS. UU. sentt. n. 14815/08 e n. 24955/13

IRAP - richiesta di rimborso - presentazione domanda oltre il termine - art. 38, d.P.R. n. 602/73 - 48 mesi - decadenza - consegue - rimborso non dovuto.

Contenzioso tributario - IRAP - rimborso - decadenza contribuente - art. 38, d.P.R. n. 602/73 - rilevabilità d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio - art. 2969 c.c. - è tale - deducibilità per la prima volta in appello - è ammessa.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 6, sentenza n. 1640/2016 del 14.06.2016, Presidente e Estensore: Francesco Mauro Iacoviello.

La presentazione dell'istanza per il rimborso dell'IRAP oltre il termine di quarantotto mesi (previsto dall'art. 38, comma 1, d.P.R. n. 602/73) dal suo indebito versamento, comporta la decadenza del diritto del contribuente di beneficiare del relativo rimborso.

Detta decadenza può essere rilevata d'ufficio, ai sensi dell'art. 2969 c.c., in ogni stato e grado del giudizio.

art. 38, d.P.R. 602/73

Cass. sentt. n. 791/11 e n. 317/15.

Accertamento - pubblicità - insegna pubblicitaria - sportello Postamat - non è tale - art. 17, lett. b), d.lgs. n. 507/93 - si applica - esenzione - è dovuta.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 8, sentenza n. 1556/2016 del 06.06.2016, Presidente: Nicola Sinisi, Estensore: Valerio Bolognesi.

Analogamente a quanto previsto per gli sportelli "Bancomat", la cui non tassabilità è riconosciuta espressamente dalla risoluzione dell'Amministrazione finanziaria n. 2/DF del 24.04.2009, non è possibile considerare insegna pubblicitaria la presenza della scritta "Postamat", che rappresenta un avviso al pubblico posto in corrispondenza degli appositi sportelli di prelievo i quali, per loro natura, non possono essere collocati né nelle vetrine, né nelle porte d'ingresso dei locali degli uffici postali. Ne consegue che è dovuta l'esenzione prevista dall'art. 17, lett. b), d.lgs. n. 507/93.

art. 13, lett. b), d.lgs. n. 507/93

Tributi locali - contributi a consorzi di bonifica - pendenza in giudizio - art. 68, d.lgs. n. 546/92 - riscossione per l'intero - non è ammessa - illegittimità provvedimento - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 8, sentenza n. 1557/2016 del 06.06.2016, Presidente: Nicola Sinisi, Estensore: Marco Morgantini.

E' illegittimo il provvedimento che intima il versamento dell'intero ammontare del tributo non definitivo perché ancora *sub judice*, perché in violazione dell'art. 68, d.lgs. n. 546/92, norma generale relativa al pagamento del tributo in pendenza di giudizio, il quale prevede che, dopo la sentenza di primo grado, la riscossione sia possibile solo per i due terzi.

art. 68, d.lgs. n. 546/92

Accertamento - raddoppio dei termini - ipotesi di reato - obbligo di denuncia penale - è tale in concreto - art. 1, comma 132, l. n. 128/2015 - è norma di interpretazione autentica

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 1295/2016 del 16.05.2016, Presidente: Maria Cristina Salvadori, Estensore: Carlo Maria Zampi.

L'art. 1, comma 132, della legge n. 128/15, deve intendersi norma di interpretazione autentica dell'art. 37 del d.l. n. 223/06, con riguardo, in particolare, alla necessità, per l'Amministrazione, di sporgere concretamente denuncia di reato al fine di poter godere del raddoppio dei termini per l'attività di accertamento.

L'art. 37 del d.l. n. 223/2006 era interpretato, prima dell'emanazione della l. n. 128/2015, nel senso della sufficienza di una fattispecie di reato, anche non concretamente denunciata, ai fini dell'estensione dei termini di accertamento. La novella legislativa, chiarendo che il raddoppio opera solo nei casi in cui la denuncia sia stata elevata entro i termini ordinari dell'attività di accertamento, ha definitivamente chiarito la necessità della effettiva presentazione di denuncia da parte dell'Amministrazione nei confronti del contribuente accertato.

art. 331 c.p.p.; art. 37, d.l. n. 223/2006; art. 1, comma 132, d.lgs. n. 128/2015
Precedente difforme: Corte cost. sent. n. 247/2011

Cartella di pagamento - impugnazione - provvedimento di sgravio in corso di causa - pronuncia del giudice - cessata materia del contendere - annullamento del provvedimento - non è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 1173/2016 del 03.05.2016, Presidente e Estensore: Antonio Mancini.

Quando, in corso di causa instaurata a seguito di impugnazione di cartelle di pagamento, l'Amministrazione provvede allo sgravio, viene meno la materia del contendere, con conseguente pronuncia dichiarativa di cessazione da parte del giudice.

Non è corretta, invece, la pronuncia, da parte del giudice, di annullamento dell'atto oggetto di sgravio, in quanto sin dalla data dello sgravio il provvedimento impugnato perde efficacia e, pertanto, solo a seguito dell'emissione di nuovo atto l'Amministrazione potrebbe procedere al recupero di eventuali maggiori imposte o sanzioni.

art. 46, d.lgs. n. 546/1992
Cass. sent. n. 15574/2006

Illeciti fiscali - persona giuridica - condotta materiale - persona fisica - è connaturata - responsabilità patrimoniale del legale rappresentante - non sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 1174/2016 del 03.05.2016, Presidente e Estensore: Antonio Mancini.

In tema di illeciti fiscali riferibili ad una persona giuridica, non è ipotizzabile alcun atto al cui compimento non concorra anche una persona fisica. Ciò significa che gli elementi della condotta materiale, quali tipicamente imputabilità, colpevolezza ed assenza di errori scusabili, dovranno essere valutati necessariamente con riferimento all'autore materiale della condotta.

Tuttavia, per ciò che concerne la responsabilità patrimoniale, il legislatore ha previsto l'esclusiva riferibilità delle sanzioni alla persona giuridica, non rilevando al riguardo neppure l'eventuale vantaggio economico conseguito dal legale rappresentante per il tramite della condotta illecita dell'ente. L'interpretazione dell'art. 7 del d.l. n. 269/2003 porta dunque a circoscrivere la responsabilità alla persona giuridica dell'obbligazione sanzionatoria, per la quantificazione della quale, tuttavia, rileveranno elementi riferibili alla persona fisica autrice materiale della condotta, quale, a titolo di esempio, la personalità.

art. 9, d.lgs. n. 472/1997; art. 7, d.l. n. 269/2003; art. 110, c.p.
Cass. sent. n. 4775/2016

Studio di settore - prova di maggior reddito - motivazione specifica - è necessaria.
Studio di settore - applicazione - elementi di anormalità gestoria - prezzi vincolati - clientela selezionata - non è possibile.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 1362/2016 del 24.05.2016, Presidente: Antonio Madonna, Estensore: Donato Milantoni.

Un accertamento basato su studi di settore deve riportare, nelle motivazioni, le ragioni specifiche secondo le quali lo studio possa trovare applicazione al caso di specie, posto che solo in questo caso le risultanze statistiche assurgono a prove *iuris tantum* del maggior reddito individuato.

Lo studio di settore non può trovare applicazione in ipotesi nelle quali la gestione dell'attività economica, alla luce delle specifiche circostanze del caso concreto, non fosse tale da essere pienamente censita dalle medie statistiche applicabili. (Nel caso in questione l'imprenditore gestiva un locale di ristoro con prezzi prefissati dal proprietario dell'immobile stesso e nei confronti di una clientela qualificata.)

art. 62 bis e art 62 sexies, d.l. n. 331/93
Cass. sent. n. 20857/07 e n. 22599/12; Comm. trib. reg. Bari, sez. I, sent. n. 54/05 e sez. XVIII, n. 18/09

IVA - fattura - indicazioni generiche - diritto alla detrazione - non consegue - prova del credito - non è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 1394/2016 del 30.05.2016, Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Estensore: Carlo Alberto Menegatti.

Una fattura dalla quale non emerge in modo specifico e puntuale la prestazione realizzata non è titolo idoneo per l'esercizio di detrazione dell'imposta addebitata e, in caso di omessa dichiarazione IVA per l'anno di riferimento, essa non può essere impiegata per ricostruire il credito IVA vantato dal contribuente ed utilizzato in compensazione in un periodo d'imposta successivo.

art. 19 e art. 54 bis, d.P.R. n. 633/72

Accisa - agevolazione impresa agricola - convalida libretto U.M.A. - è necessaria - violazione - natura formale.

Omessa compilazione libretto U.M.A. - omesso danno erariale - collaborazione del contribuente - applicazione di sanzioni - non consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 1386/2016 del 30.05.2016, Presidente: Nicola Proto, Estensore: Sandro Labanti.

L'omessa convalida del libretto di controllo rilasciato dall'U.M.A. è violazione meramente formale e, qualora il contribuente si sia attivato per rimediare all'errore, non dà luogo all'applicazione di sanzioni *ex art. 10, comma 3, l. n. 212/00*.

La fornitura di gasolio agricolo ad aliquota agevolata è possibile, *ex art. 6, comma 1, d.m. n. 454/01*, solo previa comunicazione all'Agenzia delle Dogane, per poter facilitare una successiva attività di controllo. La limitazione all'attività di controllo non ha luogo quando il contribuente, avvedutosi dell'errore (nel caso di specie: un prelevamento eccessivo di gasolio) autonomamente vi pone rimedio limitando il prelievo nell'anno successivo.

art. 6, comma 1, d.m. n. 454/01; art. 10, comma 3, l. n. 212/00

Accertamento - studi di settore - *standard* più aggiornati - direttamente applicabili - valutazione caso concreto - è necessaria.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 1610/2016 del 13.06.2016, Presidente ed Estensore: Nicola Proto.

In sede di accertamento operato tramite studi di settore, non è sufficiente che l'Ufficio proceda alla rideterminazione del reddito dichiarato dal contribuente applicando i coefficienti di *standard* più aggiornati, ma occorre altresì che si tenga in considerazione la specificità della situazione d'interesse verificando che i nuovi livelli reddituali indicati siano correttamente riferiti alla categoria economica di lavoro cui appartiene il contribuente, quale sia lo scostamento dal reddito dichiarato e, quindi, rideterminando il *quantum* del tributo anche in considerazione della effettiva attività svolta nel

periodo di imposta. (Nel caso di specie, l'attività del contribuente aveva subito una riduzione a fronte del sussidio offerto da questi nell'impresa paterna che versava in gravi difficoltà finanziarie. L'Ufficio aveva provveduto ad operare la rideterminazione adottando i criteri più aggiornati, ma non aveva tenuto conto della specifica situazione del contribuente.)

Accertamento analitico induttivo - art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/73 - presunzioni gravi, precise e concordanti - contabilità regolare ma inattendibile - ragionevolezza della condotta imprenditoriale - comportamenti commerciali anomali - rilevano.

Accertamento - utili extracontabili - società di capitali a ristretta base sociale - presunzione di distribuzione degli utili fra soci - *praesumptio de praesumpto* - non sussiste - fatto noto è ristretta base sociale - non è presunzione di maggiori redditi.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 277/2016 del 05.02.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Giovanni Trerè.

In materia di accertamento analitico induttivo *ex* art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/73, la presenza di scritture contabili formalmente corrette non impedisce all'Ufficio di procedere a verifica e di accertare maggiori ricavi sulla base di presunzioni, purché siano gravi, precise e concordanti. Al riguardo possono ritenersi tali, alla luce del criterio di ragionevolezza, condotte antieconomiche dell'imprenditore il quale, come nel caso di specie, nonostante la chiusura degli esercizi in perdita protratta per diversi anni, abbia proseguito nell'investimento di capitali. Tali comportamenti commerciali, palesemente anomali, corroborati da altri elementi indiziari, legittimano il ricorso ad accertamento induttivo.

La presunzione di attribuzione di utili extracontabili ai soci, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale, non viola il divieto di presunzione de *praesumpto*. Infatti il fatto noto da cui si ricava il fatto ignoto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, ma dalla ristrettezza dell'assetto societario e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo che in simili situazioni si instaura fra soci.

*art. 39, d.P.R. n. 600/73; art. 54, d.P.R. n. 633/72
Cass. sentt. n. 21536/2007, n. 15027/2014, n. 15038/2014, n. 23550/2014 e n. 24572/2014*

Sanzioni - art. 7, comma 1, d.l. n. 269/03 - a carico della società con personalità giuridica-sono tali - d.lgs. n. 472/97 - non si applica - responsabilità solidale amministratore - non sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 1558/2016 del 09.06.2016, Presidente: Stefano Monaci, Estensore: Sandro Labanti.

Le sanzioni relative al rapporto tributario, ai sensi dell'art. 7, comma 1, d.l. n. 269/03 (convertito in l. n. 326/03), sono poste in via esclusiva a carico della sola società con personalità giuridica che ha tratto il beneficio fiscale derivante dalla condotta illecita: è espressamente previsto che a tali situazioni non siano più applicabili le disposizioni del d.lgs. n. 472/97 e che, in particolare, è esclusa l'applicabilità della responsabilità solidale nei confronti dell'amministratore, anche di fatto e/o di terzi.

art. 7, comma 1, d.l. n. 269/03; l. n. 326/03; d.lgs. n. 472/97

Cass. sent. n. 4775/16; Comm. trib. reg. Emilia-Romagna sent. n. 2530/15

Accertamento analitico induttivo - art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/73 - presunzioni gravi, precise e concordanti - diritto al contraddittorio endoprocedimentale - sussiste - mancato invito del contribuente - nullità dell'accertamento

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 1634/2016 del 14.06.2016, Presidente: Giorgio Mariano Grandinetti, Estensore: Angelo Peticca.

Un accertamento analitico induttivo *ex art. 39, comma 1, lett. d)*, d.P.R. n. 600/73, fondato su presunzioni gravi, precise e concordanti, e quindi nei contenuti ineccepibile, deve tuttavia ritenersi nullo nel caso in cui l'Ufficio ometta di invitare la parte a contraddittorio prima dell'emissione dell'atto stesso.

Infatti anche qualora l'Ufficio abbia prove a sufficienza della mancata dichiarazione di redditi, deve comunque darsi al contribuente la possibilità di esercitare il diritto alla difesa, contestando o correggendo l'operato dell'Ufficio, e ciò in conformità ai principi di diritto elaborati dalla giurisprudenza di legittimità.

art. 39, d.P.R. n. 600/73; art. 12, l. n. 212/2000

Cass. SS.UU. sent. n. 26635/2009; Cass. sent. n. 13289/2011

IRES - IRAP - IVA - accertamento - reddito d'impresa - congruità costi e ricavi - inerENZA - diretta imputazione ad attività d'impresa - coerenza economica - onere della prova - idonea documentazione - incombe sul contribuente - assenza prova - deducibilità - non è concessa.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 1165/2016 del 21.04.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Alberto Rizzò.

Laddove sia contestata dall'Amministrazione finanziaria la congruità di costi e ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, spetta al contribuente dimostrare la loro effettività e la loro concorrenza alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerENZA e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, oltre che la loro coerenza economica.

All'assenza di tale prova, da fornire tramite idonea documentazione, consegue il diniego della deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi ovvero all'oggetto dell'impresa.

art. 19, d.P.R. n. 633/72; d.P.R. n. 597/73; d.P.R. 598/73; d.P.R. 917/86

Cass. sent. n. 7701/13 e n. 16480/14

IRAP - IVA - reddito d'impresa - studi di settore - divergenze - accertamento - art. 39, comma 1, d.P.R. n. 600/73 - art. 54, d.P.R. n. 633/72 - consegue - presunzioni gravi, precise e concordanti - sono necessarie.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 1166/2016 del 21.04.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Alberto Rizzò.

Le divergenze tra i risultati contabili e gli esiti degli studi di settore non autorizzano l'Ufficio ad accertare, a carico del contribuente, un imponibile pari al risultato dell'elaborazione statistica, ma, viceversa, consentono all'Ufficio solo di adottare i criteri di accertamento indicati all'art. 39, comma 1, d.P.R. n. 600/73 e all'art. 54, d.P.R. n. 633/72, con l'obbligo di confrontare e supportare il risultato dello studio con presunzioni gravi, precise e concordanti, nella considerazione che lo studio non esprime ricavi effettivi, ma solo ragionevoli (e in condizioni ordinarie dell'attività d'impresa).

*art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/73; art. 54, d.P.R. n. 633/72
Cass. sent. n. 6929/13 e n. 11633/13; Cass. SS. UU. sent. n. 13195/09*

IRES - art. 30, l. n. 724/94 - società - operatività - mancato raggiungimento dei ricavi soglia - elemento sintomatico - prova contraria - spetta al contribuente.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 1662/2016 del 13.06.2016, Presidente: Cirto Milanese, Estensore: Alberto Rizzo.

Ai fini della verifica della natura operativa di una società, il mancato superamento della soglia minima di ricavi previsti in applicazione delle percentuali indicate nell'art. 30, l. n. 724/94, deve ritenersi solo un elemento sintomatico, che ben può essere contrastato da altri elementi fattuali. In particolare grava sul contribuente dimostrare che, in ragione di circostanze oggettive e straordinarie, specifiche ed indipendenti dalla volontà del soggetto accertato per l'anno oggetto di accertamento, sussistono giustificazioni al mancato raggiungimento della soglia minima dei ricavi. (Nel caso di specie, una società operante nel settore immobiliare aveva acquistato due terreni di notevole estensione e negli anni successivi non aveva superato il *test* di operatività previsto dall'art. 30. Ciononostante non era stata oggetto di applicazione della normativa sulle società non operative avendo dimostrato l'improduttività di ricavi da parte dei terreni, dovuta alla sussistenza di vincoli ambientali *ex l. n. 1089/39* su uno di essi. Questo aveva comportato ingenti oneri di manutenzione e l'inserimento, dell'altro terreno acquistato, in un piano urbanistico da attuare tuttavia entro il quindicesimo anno successivo.)

*art. 30, l. 724/94
Cass. sent. n. 21358/2015*

Conferimento immobile - iscrizione di ipoteca - interesse personale del conferitario - valore di cessione - decremento - non rileva.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 1260/2016 del 16.05.2016, Presidente: Piero Messini D'Agostini, Estensore: Stefano Marinelli.

Nel calcolo del valore di un immobile conferito in società, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, non si tiene conto dell'ipoteca iscritta su di esso per un mutuo che il conferente ha acceso nel suo interesse personale e che è stato accollato dalla società conferitaria. Tale finanziamento non può essere inteso come inerente a bene conferito ai sensi dell'art. 50, comma 1, d.P.R. n. 131/86 (che concorre ad attuare la Direttiva comunitaria 69/335/CEE) e dunque non concorre ad abbattere il suo valore di conferimento.

*art. 20 e art. 50, comma 1, d.P.R. n. 131/1986; Direttiva CEE n. 1969/335
Cass. sentt. n. 16768/02, n. 2577/11, n. 3444/14, n. 14183/14 e n. 23236/15*

Riserva contabile - affrancamento - calcolo dell'imposta - imposta sostitutiva già versata - incremento valore immobile - non rileva.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 1263/2016 del 16.05.2016, Presidente: Piero Messini D'Agostini, Estensore: Filippo Massari.

L'imposta sostitutiva sull'affrancamento della riserva deve essere calcolata sull'importo rivalutato del bene (nel caso di specie un immobile) al netto dell'imposta sostitutiva già versata (per la sua rivalutazione) e non al lordo di essa. (Nel caso di specie il contribuente aveva prima versato una imposta sostitutiva per la rivalutazione di un immobile e poi aveva deciso di affrancare il saldo attivo di rivalutazione rendendolo disponibile ai soci, versando la relativa imposta.)

d.m. n. 162 del 13.04.2001; art. 4, d.m. n. 86 del 19.04.2002

**Società di persone - nullità - effetti sull'imputazione del reddito ai soci - non rileva.
Valori O.M.I. - natura indiziaria - è tale - conferma attraverso ulteriori elementi - è necessaria.**

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 1265/2016 del 16.05.2016, Presidente: Piero Messini D'Agostini, Estensore: Rocco Criscuolo.

La (asserita) nullità di un contratto societario o l'(asserita) impossibilità (come nel caso di specie) di ravvisare una società di fatto non riverbera sul possesso di reddito *pro quota* da parte dei rispettivi soci una volta che l'effettiva attività commerciale sia stata provata (nel caso di specie trattavasi di costruzione di immobili da parte di una società di fatto alla quale partecipava anche una società di capitali).

I valori O.M.I. per la stima del valore di un immobile sono solamente elementi presuntivi che però possono fondare un accertamento se coniugati ad altri elementi sintomatici di un maggior valore di cessione (come ad esempio l'importo del mutuo acceso per l'acquisto del bene in questione).

art. 2631 c.c.; art. 5, d.P.R. n. 917/1986

Cass. SS.UU. sent. n. 5636/88; Cass. sentt. n. 7/95, n. 3725/95, n. 17228/13, n. 20060/14 e n. 25707/15

TASI - TIA - applicazione - immobili produttivi di rifiuti speciali - utilizzo promiscuo - consegue.

Immobili produttivi di rifiuti speciali - non esclusività dell'attività - riduzione proporzionale del tributo - consegue.

Riduzione del tributo - presupposto - onere della prova - spetta al contribuente.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 1290/2016 del 16.05.2016, Presidente: Maria Cristina Salvadori, Estensore: Gigliola Natale.

I locali aziendali nei quali si producono rifiuti speciali (nel caso di specie, imballaggi destinati alla raccolta differenziata) e per i quali il contribuente sostiene costi di smaltimento restano ugualmente presupposto TASI/TIA se negli stessi sono prodotti anche rifiuti ordinari, pur dovendo, l'ente territoriale, disporre riduzioni della tariffa che tengano conto di tale situazione promiscua. Spetta al contribuente che voglia beneficiare della riduzione, dover dimostrare l'effettivo smaltimento speciale degli imballaggi, mediante prova documentale dello stesso.

*art. 62, d.lgs. n. 507/1993; art. 21, d.lgs n. 22/1997
Cass. sentt. n. 22370/10, n. 11500/12, n. 25913/15 e n. 4792/16*

Avviso di accertamento - reddito d'impresa - studi di settore - gravi incongruenze - non sussistono - onere della prova - incombe sull'Amministrazione finanziaria - rettifica indiretta dei ricavi - non è ammessa - illegittimità dell'avviso - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 1413/2016 del 31.05.2016, Presidente: Ornella D'Orazi, Estensore: Gigliola Natale.

Deve considerarsi illegittimo l'avviso di accertamento con cui l'Ufficio ha rettificato il reddito dichiarato dall'imprenditore tramite ricostruzione indiretta dei ricavi, in assenza di incongruenze tra questi e quelli fondamentalmente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore.

*art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/73
Cass. sent. n. 24436/08; Cass. SS.UU. sentt. n. 131915/09 e n. 10148/00; Comm. trib. reg. Roma, sent. n. 3082/40/14; Comm. trib. prov. Napoli, sent. n. 527/24/11; Comm. trib. prov. Bari, sent. n. 190/24/10; Comm. trib. prov. Frosinone, sent. n. 305/05/10; Comm. trib. prov. L'Aquila, sent. n. 14/04/09*

**IRPEF - maggior reddito da fabbricato - sussistenza - utilizzazione di movimentazioni bancarie - art. 32, d.P.R. n. 600/73 - applicazione - non è concessa.
Maggior reddito da fabbricato - quantificazione - art. 32, d.P.R. n. 600/73 - applicazione - è possibile.**

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 1172/2016 del 03.05.2016, Presidente: Antonio Mancini, Estensore: Gianluigi Morlini.

In tema di accertamento di imposte sui redditi, prima di ricorrere alla presunzione di imputabilità, al contribuente, dei movimenti bancari effettuati su conti correnti a lui intestati (di cui all'art. 32, d.P.R. n. 600/73) e beneficiare così dell'inversione dell'onere della prova, l'Ufficio deve dimostrare la sussistenza dei redditi contestati e la legittimità dell'accertamento operato. La predetta presunzione opera esclusivamente ai fini della determinazione del *quantum debeatur* e non anche ai fini dell'individuazione delle condizioni che legittimano l'accertamento, il quale deve trovare la propria giustificazione in altre norme. (Nel caso di specie, prima di avvalersi della presunzione di cui all'art. 32, d.P.R. n. 600/73, l'Ufficio avrebbe dovuto dimostrare la legittimità

dell'accertamento operato dimostrando la sussistenza dei redditi da fabbricato contestati al contribuente.)

*art. 32, d.P.R. n. 600/73
Cass. sent. n. 23852/09*

Estimi catastali - avviso di accertamento - modifica classe terreno - notifica - mera comunicazione - visura catastale - motivazione sintetica - omissione - violazione art. 7, l. n. 212/00 - nullità avviso - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 1178/2016 del 03.05.2016, Presidente: Antonio Mancini, Estensore: Gianluigi Morlini.

La mera notifica di una comunicazione, identica ad una visura catastale, non può ritenersi idonea a soddisfare l'obbligo di motivazione, neppure sintetica, prevista per gli atti di accertamento catastale. Ne consegue la nullità dell'avviso stesso, per violazione dell'art. 7, l. n. 212/00.

art. 7, l. n. 212/00; art. 3, l. n. 241/90

Commissione tributaria - membro del collegio - incompatibilità - istanza di ricusazione - è necessaria - omissione - validità della sentenza - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 1279/2016 del 19.05.2016, Presidente: Pio Massa, Estensore: Bernardo Massari.

L'incompatibilità di un giudice del Collegio non determina nullità della sentenza se l'asserita incompatibilità non sia stata formalizzata mediante istanza di ricusazione ma eccepita solamente in atto d'appello (nel caso di specie, uno dei giudici rivestiva la funzione di Dirigente regionale dell'Agenzia del Demanio), né determina la nullità della sentenza il suo deposito dopo uno straordinario lasso di tempo dalla discussione un pubblica udienza, in ragione della natura meramente ordinatoria del termine di 30 giorni di cui all'art. 37, d.lgs. n. 546/92.

art. 52, c.p.c.; artt. 35 e 36, d.lgs. n. 546/92

**Operazione inesistente - prova - presunzioni semplici - sono utilizzabili.
Operazione inesistente - presunzioni - duplicazione dei costi - omesso riscontro contabile - sono tali.
Appello - effetto devolutivo - è tale - censure specifiche alla sentenza di primo grado - sono necessarie.**

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 1279/2016 del 19.05.2016, Presidente: Pio Massa, Estensore: Bernardo Massari.

L'inesistenza di una operazione può essere provata dall'amministrazione anche mediante presunzioni semplici, come ad esempio (nel caso di un costo e di una relativa IVA fatturata) la

duplicazione del servizio (nel caso di specie il contribuente aveva registrato due fatture passive per lo stesso servizio da parte di operatori economici diversi) e la sua mancata rilevazione nella contabilità di controparte.

Fermo l'effetto devolutivo dell'appello, l'appellante deve in ogni caso avanzare critiche specifiche alla sentenza impugnata, senza limitarsi a una generica riproposizione degli argomenti utilizzati in primo grado.

art. 8, d.P.R. n. 633/1972

Cassazione SS.UU. sent. n. 24823/15; Cass. sent. n. 13505/14, n. 428/15, n. 2564/15, n. 8392/15, n. 24490/15 e n. 2915/16

Accertamento - maggiori ricavi - vendita di immobili - presunzione - pagamento "in nero" - prezzi inferiori ai valori di mercato - non è prova - determinazione del prezzo - variabili - necessità di liquidità per il venditore - è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 994/2016 del 18.04.2016, Presidente: Nicola Proto, Estensore: Paolo Campogrande.

In materia di accertamenti di presunti maggiori ricavi derivanti dalla vendita di immobili, è in capo all'Ufficio l'onere di dimostrare che il prezzo effettivamente corrisposto per la compravendita, e quindi i ricavi conseguiti dal cedente, sia maggiore di quello dichiarato.

A tal fine non è ritenuta prova sufficiente l'allegazione da parte dell'Ufficio della stima dei prezzi di mercato per immobili di analoghe caratteristiche, essendo rimessa alla singola trattativa la quantificazione di un valore e conseguentemente del prezzo, dipendente da numerose variabili fra cui, ove documentata, la necessità di liquidità del venditore nel momento in cui la trattativa è svolta.

art. 39, d.P.R. n. 600/73

ICI - Consorzio di bonifica - d.lgs. n. 504/92 - possesso di beni demaniali - concessionario ex lege - è tale - funzione pubblicistica - compito istituzionale - artt. 3 e 44 cost. - è tale - esenzione imposta - art. 7, d.lgs. n. 504/92 - è dovuta.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 1743/2016 del 28.06.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Salvatore Pilato.

Nel delineare l'area dei soggetti passivi d'imposta ICI, l'art. 3, d.lgs. n. 504/92, fa riferimento letterale alla figura del concessionario dei beni demaniali, ma ciò non autorizza ad includere nella medesima categoria la peculiare posizione del concessionario *ex lege* che assume, nel sistema di amministrazione delle competenze di rilevanza pubblicistica, una funzione specifica e peculiare, non assimilabile a quella del concessionario dei beni demaniali *tout court*. Ai fini della fruizione del beneficio dell'esenzione dell'imposta sugli immobili demaniali destinati esclusivamente ai compiti istituzionali, la situazione soggettiva del Consorzio di bonifica, coerentemente con quanto previsto dagli artt. 3 e 44 della Costituzione, deve risultare assimilabile alle competenze istituzionali degli enti, territoriali e non, tassativamente esentati.

Ne consegue, pertanto, che adottando un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 7, comma 1, d.lgs. n. 504/92, anche i Consorzi di bonifica, in qualità di enti dotati di rilevanza

pubblicistica, in possesso *ex lege* dei beni demaniali e destinati esclusivamente ai compiti istituzionali, devono essere inclusi tra i soggetti esenti dall'ICI.

art. 1, comma 2, art. 3 e art. 7, d.lgs. n. 504/92; artt. 3 e 44, cost.; art. 18, comma 3, l. n. 388/00; art. 2, comma 7, l. n. 136/01; artt. 18 e 100, r.d. n. 215/33

Cass. sentt. n. 3971/02, n. 9935/08, n. 24969/10, n. 16867/14 e n. 19053/14

Imposta di registro - agevolazioni - imprenditore agricolo professionale - conseguimento della qualifica entro il termine di tre anni dall'acquisto del terreno - condizione necessaria - è tale - condizione sufficiente - non è tale - produzione di certificato attestante la qualifica entro il termine decadenziale - è necessaria - principio del contraddittorio endoprocedimentale - produzione in contraddittorio del certificato omesso - non rileva.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2129/2016 dell'11.08.2016, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

Il conseguimento della qualifica di Imprenditore agricolo professionale (IAP) entro il termine di tre anni dall'acquisto del terreno è condizione necessaria, ma non sufficiente, ai fini dell'applicazione in percentuale ridotta dell'imposta di registro. È necessaria a tal fine anche la produzione, da parte del contribuente, del certificato che attesti tale qualifica, a pena di decadenza dall'agevolazione; neanche il principio generale di contraddittorio preventivo, all'emissione di un provvedimento impositivo, può supplire ad adempimenti materiali, prescritti dalla normativa, che il contribuente abbia omesso. È pertanto irrilevante che, nel corso della fase istruttoria che precede l'emissione di avviso di liquidazione, il contribuente abbia fornito il suddetto certificato all'Ufficio.

art. 1, nota 1, tariffa parte prima, d.P.R. n. 131/86; art. 12, l. n. 153/75

Accertamento - società residente - cartiera - imputazione *pro quota* dei proventi dell'attività al socio - principio di trasparenza attività illecite - percezione effettiva - non rileva - consapevolezza del socio dell'illiceità - è necessaria - onere della prova - incombe all'Ufficio.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2130/2016 dell'11.08.2016, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

La consapevolezza, da parte del socio, dell'illiceità dell'attività posta in essere dalla società, costituisce elemento necessario per procedere all'imputazione, in capo a quest'ultimo, dei redditi prodotti, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, indipendentemente dalla loro effettiva percezione. L'onere della prova, a tal fine, incombe sull'Amministrazione finanziaria.

Accertamento - imposta di registro - maggior valore accertato - definizione in adesione - rilevanza del maggior valore accertato ai fini delle imposte dirette - presunzione di coincidenza tra il maggiore valore concordato ed il corrispettivo realmente pagato - ammissione di maggior corrispettivo non dichiarato - non sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2134/2016 dell'11.08.2016, Presidente ed estensore: Cesare Lamberti.

La definizione, in adesione, di un accertamento (ai fini dell'imposta di registro liquidata alla cessione di un terreno) non vale quale presunzione di un maggior corrispettivo pagato ai fini dell'accertamento di maggiori imposte sui redditi.

L'Ufficio non può presumere, *tout court*, che il valore concordato in sede di adesione sia almeno pari a quello effettivamente pagato, sostenendo che, diversamente, il contribuente non avrebbe ragionevolmente trovato convenienza in adesione.

L'accertamento in adesione non vale quale formale ammissione di corrispettivi non dichiarati, e, anzi, può trovare ragionevole giustificazione in altri elementi da considerare nel complesso dell'intera operazione economica. (In particolare, nel caso *sub iudice*, i giudici, in assenza di altre prove da parte dell'Ufficio, hanno accolto la tesi del contribuente che ha motivato la propria adesione in ragione dell'importo molto ridotto della maggiore imposta accertata e del fatto che si trattava di terreno oggetto di piano particolareggiato, che aveva quindi goduto di imposte di trasferimento ridotte.)

art. 52, d.P.R. n. 131/1986

IVA - IRAP - Cessione di immobili - corrispettivo - rettifica - indici O.M.I. - natura - elemento indiziario - sono tali.

Accertamento - prova - maggior corrispettivo - indici O.M.I. - importo del mutuo - divergenza fra preliminare e contratto definitivo - sono sufficienti.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 4, sentenza n. 1677/2016 del 16.06.2016, Presidente: Mariapia Parisi, Estensore: Alberto Zioldi.

Il corrispettivo percepito per la cessione di un immobile, ai fini dell'applicazione dell'IVA e IRAP in capo alla società cedente, non può essere rettificato dall'Amministrazione finanziaria sulla base degli indici O.M.I., che sono tuttavia elementi indiziari ai fini della rettifica *ex art. 39, comma 1, lett. d)*, d.P.R. n. 600/73.

Qualora questi ultimi, tuttavia, trovino conferma in elementi ulteriori, quali ad esempio un ammontare del mutuo acceso superiore al corrispettivo fatturato dal contribuente che è a sua volta, però, inferiore a quello dedotto in contratto preliminare, allora l'Amministrazione può disconoscere l'importo dichiarato dal contribuente, se questo non è in grado di fornire adeguata prova contraria rispetto alle risultanze in possesso dell'amministrazione.

art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/73; art. 54, d.P.R. n. 633/72; art. 24, l. n. 88/09; artt. 2727 e 2729, c.c..

Cass. sentt. n. 13068/11, n. 14042/12 e n. 20914/14

Imposta di registro - pluralità di atti - operazione economica - causa reale - è prevalente - unicità del fenomeno economico - è tale - art. 20, d.P.R. n. 131/86 - applicabilità - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 1701/2016 del 17.06.2016, Presidente ed Estensore: Cirto Milanese.

In tema di determinazione dell'imposta di registro, in caso di pluralità di atti non contestuali, l'Ufficio deve attribuire preminenza, ai sensi dell'art. 20, d.P.R. n. 131/86, alla causa reale dell'operazione economica rispetto alle forme negoziali adoperate dalle parti, sicché, ai fini della individuazione del corretto trattamento fiscale, è possibile valutare, *ex art. 1362, comma 2, c.c.*, circostanze ed elementi di fatto diversi da quelli emergenti dal tenore letterale delle previsioni contrattuali.

Ne consegue che la pluralità di negozi conclusi in un breve arco temporale, strutturalmente e funzionalmente collegati al fine di produrre un unico effetto finale, vanno considerati, ai fini dell'imposta di registro, come un fenomeno unitario.

art. 20, d.P.R. n. 131/86; art. 1362, c.c.
Cass. sentt. n. 2713/02, n. 6405/14 e n. 21170/14

Indagini finanziarie - applicazione - generalità dei contribuenti - è possibile.

Indagini finanziarie - movimentazioni ingiustificate - dichiarazioni di terzi interessati - non rilevano.

Movimentazioni finanziarie - ascrivibilità a plusvalenze non imponibili - sopravvenuta imponibilità a seguito di rilevazione finanziaria - non consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, Sez. 7, sentenza n. 2137/2016 del 24.08.2016, Presidente ed Estensore: Maurizio Marchesini.

Le indagini finanziarie, per loro natura, possono essere rivolte nei confronti di ogni categoria di contribuenti, non solo di coloro che svolgono attività di impresa e che sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

Non è sufficiente, per superare la presunzione di redditività associata a una movimentazione bancaria, la dichiarazione di un terzo interessato (nel caso di specie, il coniuge).

La presunzione non è tuttavia sufficiente ad attribuire imponibilità a un reddito occultato che di per sé non sarebbe stato assoggettato ad imposta. (Nel caso di specie trattavasi di parte di corrispettivo percepito per la cessione di un immobile e occultato per evitare le imposte dirette, costituente tuttavia plusvalenza non rientrante nell'ambito dei redditi diversi per il percettore.)

art. 32, comma 1, art. 38, art. 39, art. 40 e art. 41, d.P.R. n. 600/73

Accisa - energia elettrica - esenzione - condizioni - art. 52, comma 2, lett. o-bis, d.lgs. n. 504/95 - rispetto da parte della singola impresa contribuente - è necessario.

art. 52, comma 2, lett. o-bis, d.lgs. n. 504/95 - applicazione cumulativa a imprese distinte di medesimo complesso produttivo - non è possibile.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 8, sentenza n. 1721/2016 del 17.06.2016, Presidente: Alessandro Alessandrini, Estensore: Marco Morgantini.

L'esenzione, al raggiungimento di un determinato ammontare, dall'accisa sull'utilizzazione dell'energia elettrica (art. 52, comma 2, lett. o-bis, d.lgs. n. 504/95) va applicata qualora le condizioni siano rispettate per ogni singola impresa e non, cumulativamente, per tutte quelle che insistono su uno stesso complesso produttivo. (Nel caso di specie, una impresa localizzata presso un polo petrolchimico aveva dichiarato di rispettare le condizioni per l'esenzione mentre queste erano

invece verificate solo consolidando le posizioni di tutte le imprese del complesso, ma fra loro giuridicamente distinte.)

art. 52, comma 2, lett. o-bis, d.lgs. n. 504/95

Comm. trib. reg. Emilia-Romagna sent. n. 270, del 2 febbraio 2015

Giurisdizione tributaria - impugnazione - cartella di pagamento - atto di pignoramento presso terzi - art. 2, comma 1, d.lgs. n. 546/92 - non è tale - validità appello - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 8, sentenza n. 2094/2016 del 22.07.2016, Presidente ed Estensore: Alessandro Alessandrini.

L'aver impugnato unitamente ad una cartella di pagamento, un atto di pignoramento presso terzi (quale atto dell'esecuzione), di per sé escluso dalla giurisdizione tributaria, ai sensi dell'art.2, comma 1, d.lgs. n. 546/92, non inficia la validità dell'appello presentato dal contribuente, qualora ciò non risulti incidente sulla risoluzione dell'oggetto principale della controversia. (Nel caso di specie, la controversia non riguardava l'atto di esecuzione, ma il suo presupposto, ossia il titolo esecutivo rappresentato dalle cartelle di pagamento.)

art. 2, comma 1, d.lgs. n. 546/92

Indagini finanziarie - autorizzazione dell'autorità giudiziaria - natura - atto di controllo - motivazione - non è necessaria.

Indagini finanziarie - movimentazioni su conto corrente - prova di attività imprenditoriale occulta - non è sufficiente.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 1694/2016 del 16.06.2016, Presidente: Piero Messini D'Agostini, Estensore: Filippo Massari.

L'autorizzazione rilasciata dall'autorità giudiziaria per l'effettuazione di indagini finanziarie o di accessi nei confronti del contribuente risponde a finalità di controllo e non necessita di motivazione specifica per la sua validità.

Movimentazioni bancarie sul conto corrente societario che non trovano giustificazione possono essere utilizzate per individuare l'imponibile occultato ai fini delle imposte dirette ma, di per sé, non costituiscono prova sufficiente di un'effettiva attività economica posta in essere.

Ne consegue che l'Ufficio deve prima dimostrare la sussistenza di questa attività, e poi suffragare tale conclusione (e quantificare il reddito occultato) tramite le risultanze delle indagini finanziarie.

art. 32, d.P.R. n. 600/73

Cass. sentt. n. 15447/02, n. 22013/06, n. 14023/07, n. 20420/14

Imposta di registro - iscrizione di ipoteca su immobile - conferimento- successiva cessione - applicazione dell'imposta - valore dell'immobile - mutuo ipotecario - non rileva.

Iscrizione di ipoteca - conferimento di immobile - cessione - elusione d'imposta - prova - non è necessaria - prevalenza della sostanza - causa reale del contratto - è sufficiente.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 3, sentenza n. 1797/2016 del 29.06.2016, Presidente: Bruno Gilotta, Estensore: Paolo Carbone.

Il conferimento di un immobile gravato da mutuo ipotecario sconta un'imposta di registro pari al valore del primo senza alcuna riduzione dovuta alla garanzia reale che insiste su esso, senza che l'Ufficio sia tenuto, a tal fine, a dimostrare che le operazioni (iscrizione di ipoteca, conferimento e successiva cessione) perseguano un intento elusivo.

L'art. 20 del d.P.R. n. 131/86 permette di far prevalere la causa reale dei contratti fra loro collegati e di applicare il tributo al contratto effettivamente posto in essere (cessione di immobile).

art. 1, art. 19, art. 20, art. 21 e art. 7, d.P.R. n. 131/86; art. 3, art. 4, art. 23, art. 28 e art. 53, cost. Cass. sent. n. 3971/02, n. 9935/08, n. 24969/10, n. 16867/14 e n. 19053/14

IRES - società a ristretta base partecipativa - opzione per trasparenza fiscale - obbligo di versamento acconti - in capo ai soci - è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 2112/2016 del 29.07.2016, Presidente: Maria Cristina Salvadori, Estensore: Gigliola Natale.

Alle società a ristretta base partecipativa che abbiano optato per il regime di trasparenza fiscale di cui all'art. 116, d.P.R. n. 917/86, non si applicano le disposizioni della disciplina generale di cui all'art. 115 dello stesso testo unico, ed in particolare il comma 7 che prevede che nel primo esercizio di efficacia dell'opzione gli obblighi di acconto permangono anche in capo alla partecipata. L'espresso richiamo, nell'art. 116, alle disposizioni dell'art. 115 applicabili, e quindi l'omissione da parte del legislatore del rinvio al comma 7, dell'art. 115, consente di affermare la legittimità dei versamenti fatti dai soci della partecipata che abbia optato per la trasparenza fiscale anche nel primo periodo di imposta successivo all'opzione.

art. 115, comma 7 e art. 116, comma 2, d.P.R. n. 917/86

IVA - IRPEF - prestazione di servizi - complessità del servizio - inadeguatezza personale del prestatore - presunzione *iuris tantum* di inesistenza - simulazione - è tale.

Accertamento induttivo - utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti - è possibile - maggior reddito - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 1775/2016 del 28.06.2016, Presidente: Antonio Madonna, Estensore: Alberto Conti.

L'inesistenza di una prestazione di servizi (e conseguentemente la simulazione assoluta del negozio) può essere presunta in ragione della evidente incompatibilità fra la complessità della prestazione così come dedotta in contratto, e la professionalità del contribuente nonché il suo livello di studi. Nel caso di specie un soggetto senza preparazione tecnica dichiarava di aver sviluppato un complesso software per società automobilistica.

Anche a fronte di tale accertamento, resta in ogni caso dovuta l'IVA, così come esposta in fattura ex art. 21, comma 7, d.P.R. n. 633/72, e l'accertamento induttivo può tener conto della documentazione prodotta come indice di maggior reddito percepito.

art. 22 e art. 43, d.P.R. n. 600/73; art. 21, comma 7, art. 39, comma 3 e art. 57, d.P.R. n. 633/72

Contenzioso tributario - appello - interesse ad agire - art. 100, c.p.c. - non sussiste - inammissibilità - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 1776/2016 del 28.06.2016, Presidente: Antonio Madonna, Estensore: Alberto Conti.

La domanda può essere considerata ammissibile solo in presenza di un attuale e concreto interesse ad agire o contraddire, di cui all'art. 100 c.p.c..

Detto interesse rappresenta una condizione dell'azione, nella quale si esprime il bisogno di tutela giurisdizionale conseguente alla lesione di un interesse sostanziale, che presuppone l'idoneità del provvedimento domandato a proteggerlo e a soddisfarlo.

L'interesse ad agire consiste, quindi, nella convenienza sostanziale di un soggetto giuridico ad ottenere dal giudice il soddisfacimento di un interesse primario leso dal provvedimento della controparte e, più generalmente, dalla situazione di fatto oggettivamente esistente, cui corrisponde un interesse processuale a veder tutelato il soddisfacimento del diritto contrapposto alle contestazioni di parte avversa.

La richiesta in appello di una formula diversa di accoglimento del ricorso già ottenuto in primo grado non rispetta il principio dell'art. 100 c.p.c..

art. 100, c.p.c.

Imposta di registro - agevolazioni ex art. 33, comma 3, l. n. 388/00 - mancata utilizzazione edificatoria nel termine del quinquennio - inadempimento della Pubblica amministrazione ad obblighi di bonifica dell'area - causa di forza maggiore - è tale - decadenza dalle agevolazioni fiscali - non sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 2090/2016 del 22.07.2016, Presidente ed Estensore: Nicola Proto.

Rappresenta causa di forza maggiore e, pertanto, fatto estraneo alla volontà del contribuente, la mancata esecuzione di opere di bonifica da parte della Pubblica amministrazione, che alle stesse si era obbligata entro un termine preciso, su un terreno acquistato da privato con le agevolazioni di cui all'art. 33, comma 3, della legge n. 388/2000.

In particolare non si verifica la decadenza dai benefici fiscali in termini di imposta di registro laddove l'utilizzazione edificatoria dell'area acquistata sia stata resa impossibile dall'inadempimento della Pubblica amministrazione.

art. 33, comma 3, l. n. 388/00

Comunicazione di irregolarità - avviso bonario - impugnabilità autonoma - sussiste. Cartella di pagamento - natura sostitutiva rispetto alla comunicazione - sussiste - omessa impugnazione - definitività della pretesa - consegue - carenza di interesse al ricorso nei confronti dell'avviso - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 1688/2016 del 16.06.2016, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

La comunicazione di irregolarità (o “avviso bonario”), da parte dell'Amministrazione finanziaria, è atto autonomamente impugnabile dal contribuente, stante la natura non tassativa dell'elencazione di cui all'art. 19, d.lgs. n. 546/92.

Cessa, tuttavia, l'interesse al ricorso qualora, in seguito alla comunicazione dell'avviso bonario, venga notificata cartella di pagamento la quale, se non contestata in sede giurisdizionale, rende definitiva la pretesa erariale a prescindere dalla litispendenza sull'avviso, in ragione del carattere sostitutivo di questa rispetto alla comunicazione di irregolarità.

*art. 36 bis, comma 3, d.P.R. n. 600/1973; art. 6, comma 5, l. n. 212/2000; art. 19, d.lgs. n. 546/92
Cass. sentt. n. 25699/09, n. 14373/10 e n. 7344/12; Cass. SS.UU. sent. n. 16676/05; Comm. trib. reg. Lazio, sent. n. 479 del 17 luglio 2013*

Scudo fiscale - effetti preclusivi ad accertamenti fiscali - condizioni - prescritte dalla legge - ulteriori limitazioni previste da fonte secondaria - non ammesse.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2068/2016 del 21.07.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Giovanni Trerè.

In tema di rimpatrio di attività finanziarie e patrimoniali illecitamente detenute all'estero operato usufruendo del cosiddetto “scudo fiscale”, di cui all'art. 13 *bis* del d.l. 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla l. 3 agosto 2009, n. 102, le uniche limitazioni previste dalla legge all'opponibilità dell'effetto preclusivo di accertamenti da parte dell'Ufficio sono costituite dall'aver subito accertamenti o ispezioni prima della data di presentazione della dichiarazione riservata e dalla non effettività della detenzione fuori del territorio dello Stato delle attività rimpatriate, indicate nella dichiarazione riservata, fino al 31 dicembre 2008. Ulteriori limitazioni previste da una fonte secondaria in materia di prove, quali in particolare le circolari dell'Agenzia Entrate n. 43/E del 10.10.2009 e 52/E del 08/10/2010, non hanno alcun effetto prescrittivo nei confronti del contribuente.

art. 13 bis, d.l. n. 78/2009; art. 14, d.l. n. 350/2001

ICI - strumenti urbanistici - PSC - è strumento di pianificazione urbanistica generale - potestà edificatoria - indice di capacità contributiva - è subordinata all'adozione del POC.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2071/2016 del 21.07.2016, Presidente: Cesare Lamberti; Estensore: Giovanni Trerè.

Ai fini dell'individuazione dell'imponibile ICI, l'indice di capacità contributiva di un terreno è dato dalla sua potenzialità edificatoria. Nel caso in cui il terreno sia oggetto di strumenti urbanistici occorre precisare che la destinazione ad area edificabile determinata nel PSC, strumento di pianificazione urbanistica generale, non è da solo sufficiente allo scopo di far sorgere il presupposto di imposta. Occorre invece che la potestà edificatoria sia prevista nel POC, che è strumento

attuativo del PSC e dunque completa lo stesso nella sua funzione di effettiva pianificazione urbanistica.

*d.lgs. n. 504/92; l. r. Emilia-Romagna n. 6/2009 e n. 20/2000
Tar Emilia Romagna, sent. n. 609/2006*

Reddito d'impresa - ricavi della società - appiattimento sulle risultanze degli studi di settore - indice sintomatico di contabilità inattendibile - non è tale.

Contabilità inattendibile - utilizzo dei dati in parte qua - non è possibile.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 3, sentenza n. 1801/2016 del 29.06.2016, Presidente: Bruno Gilotta, Estensore: Luca Tampieri.

L'appiattimento dei ricavi dichiarati dal contribuente a quelli previsti dallo studio di settore applicabile, ancorché rilevato su diverse annualità, non può essere considerato come elemento che porti a ritenere la contabilità inattendibile.

Una volta che in atto di accertamento l'Amministrazione abbia ritenuto la contabilità comunque inattendibile, non può poi fondare un recupero d'imposta su (alcuni dei) dati riportati nello stesso impianto contabile, e nel caso in cui i soci della società abbiano effettivamente lavorato presso questa, deve tenere conto dei relativi costi.

Potere impositivo - decadenza - eccezione in senso proprio - diritto indisponibile dello Stato alla percezione dei tributi - non è tale - diritto del contribuente all'integrità patrimoniale - è tale.

Avviso di accertamento - notifica oltre termine di decadenza - mancata eccezione - cartella di pagamento conseguente - è valida - eccezione rilevata d'ufficio - vizio di extrapetizione.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 3, sentenza n. 2081/2016 del 21.07.2016, Presidente: Daniela Gobbi, Estensore: Alberto Salzano.

Il termine di decadenza del potere impositivo è stabilito a carico dell'ufficio tributario e in favore del contribuente. Esso ha natura sostanziale e non appartiene a materia sottratta alla disponibilità delle parti dal momento che la decadenza non concerne i diritti indisponibili dello Stato alla percezione di tributi, quanto piuttosto il diritto del contribuente alla certezza della propria integrità patrimoniale oltre un determinato limite di tempo.

Conseguentemente è riservata esclusivamente al contribuente l'eccezione di decadenza dal potere impositivo dell'Ufficio e, ove non proposta, non è rilevabile d'ufficio né proponibile per la prima volta in appello.

Pertanto deve ritenersi valida la cartella di pagamento emessa sulla base di un avviso di accertamento notificato oltre la scadenza prescritta dall'art. 43 del d.P.R. n. 600/73 se la decadenza del potere impositivo non sia stata ritualmente dedotta dal contribuente.

art. 43, d.P.R. n. 600/73.

Cass. sentt. n. 22015/2004 e n. 1402/2011

Credito d'imposta - società in liquidazione - cancellazione dal registro delle imprese - rimborso del credito al liquidatore - indicazione del credito nel bilancio finale di liquidazione - condizione per il rimborso - è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 2061/2016 del 21.07.2016, Presidente ed Estensore: Cirto Milanese.

Il rimborso di crediti d'imposta nei confronti di società già liquidate e cancellate dal registro delle imprese può essere effettuato in favore del liquidatore, legale rappresentante della società. Tuttavia il rimborso è subordinato alla indicazione del credito stesso nel bilancio finale di liquidazione. In particolare, pur non essendo richiesta dalla normativa l'indicazione specifica dei crediti, è altresì necessario che il credito di imposta sia indicato separatamente dagli altri crediti. Tale previsione formale in bilancio è condizione necessaria per l'ottenimento del rimborso.

art. 5, d.m. 26/02/1992

Imposta di registro - art. 20, d.P.R. n. 131/86 - norma interpretativa - è tale - norma antielusiva - non è tale - ambito oggettivo del rapporto giuridico tributario - collegamento negoziale - effetti giuridici sostanziali - determinano imposta applicabile.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 8, sentenza n. 2086/2016 del 22.07.2016, Presidente ed Estensore: Alessandro Alessandrini.

L'art. 20 del d.P.R. n. 131/86 non è solo norma interpretativa ma, combinato con l'art. 1 del medesimo decreto, ha la funzione di identificare l'ambito oggettivo del rapporto giuridico tributario. Pertanto, pur non avendo finalità antielusive, tema peraltro estraneo alla sensibilità giuridica del tempo a cui risale la disposizione, ha lo scopo di individuare l'elemento strutturale del rapporto giuridico tributario, che è dato dall'oggetto e che coincide con gli effetti giuridici indice di capacità contributiva rispetto a coloro che li pongono in essere. (Nel caso in esame, la costituzione di una società con conferimento in essa di un immobile gravato da ipoteca e la successiva vendita dell'intera quota societaria sono stati riqualificati come negozi collegati produttivi degli effetti giuridici propri della compravendita di immobile).

artt. 1 e 20, d.P.R. n. 131/86.

Cass. sent. n. 14900/2001, n. 2713/2002, n. 10273/2007 e n. 3934/2014

Accertamento sintetico - sussistenza redditi esenti o soggetti a ritenute alla fonte - facoltà di fornire prova - incombe sul contribuente - art. 38, comma 6, d.P.R. n. 600/73 - idonea documentazione - è necessaria.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 2050/2016 del 18.07.2016, Presidente ed Estensore: Piero Messini D'Agostini.

In caso di accertamento sintetico, ai sensi dell'art. 38, comma 6, d.P.R. n. 600/73, il contribuente ha la facoltà di dimostrare, tramite idonea documentazione, non solo che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente sia costituito in tutto o in parte da redditi esenti o soggetti a ritenute alla fonte a titolo d'imposta, ma anche l'entità e la durata del possesso degli stessi.

Inoltre il contribuente dovrà anche fornire adeguata prova di aver finanziato la propria spesa per conseguire eventuali incrementi patrimoniali (nel caso di specie, un'autovettura di lusso) con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte e non già con qualsiasi altro reddito dichiarato.

art. 38, comma 6, d.P.R. n. 600/73

Cass. sent. n. 8995/14, n. 25104/14, n. 14885/15, n. 22944/15 e n. 1332/16

Imposte dirette - IVA - accertamento con adesione - ulteriore azione accertatrice - presupposti - conoscenza di nuovi elementi - è necessaria.

Prova di maggior reddito - astratta conoscibilità da parte dell'ufficio - effettiva non conoscenza - nuovo elemento - non è tale - legittimazione all'ulteriore azione accertatrice - manca.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 1774/2016 del 28.06.2016, Presidente: Antonio Madonna, Estensore: Alberto Conti.

L'accertamento con adesione definisce la pretesa erariale sui periodi d'imposta per i quali trova applicazione, ai fini delle imposte dirette e IVA, e come tale non è impugnabile da parte del contribuente.

L'Ufficio, per i periodi interessati, può esercitare un'ulteriore azione accertatrice solo in presenza di nuovi elementi prima non rilevati e qualora, tramite questi ultimi, sia possibile accertare un reddito maggiore del 50% rispetto a quello definito.

Non possono essere considerati, a tal fine, "nuovi elementi" quelli che, ancorché non conosciuti dall'Agenzia delle Entrate all'atto di definizione, erano in corso di acquisizione da parte di un altro organo dell'Amministrazione (nel caso di specie, la Guardia di Finanza) che stava svolgendo ulteriore attività istruttoria senza coordinarsi tempestivamente con l'Agenzia.

artt. 52 e 57, d.P.R. n. 633/1972; art. 43, d.P.R. n. 600/1973; art. 2, commi 3 e 4, d.lgs. n. 218/1997

Corte cost. sentt. n. 452/98 e 225/05

IVA - fatturazione - inesistenza soggettiva - prova - presunzioni - è possibile.

Fatturazione inesistente - consapevolezza della frode - presunzioni - influenza dominante - garanzia di retrocessione dell'IVA - assenza di adeguata organizzazione imprenditoriale - sono tali.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 1784/2016 del 29.06.2016, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

L'inesistenza soggettiva di fatture emesse e successivamente utilizzate dal contribuente per detrarre l'imposta addebitata e dedurre i costi esposti può essere provata dall'Amministrazione mediante presunzioni ed elementi sintomatici della consapevolezza della frode.

Fra questi possono essere compresi: l'influenza commerciale dominante del cessionario della merce rispetto al cedente, la carenza di adeguati mezzi strumentali di chi ha emesso fattura, la scoperta di strumenti di garanzia (nel caso di specie assegni) che assicuravano verosimilmente la retrocessione, al destinatario della fattura, dell'IVA fittiziamente addebitata in via di rivalsa.

art. 19, d.P.R. n. 633/1972

Cass. sent. n. 3064/12

ICI - proprietà di immobile - abitazione principale - permuta d'uso - esenzione d'imposta - non si applica - tributo - è dovuto.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 1843/2016 del 04.07.2016, Presidente: Maria Silvia Giorgi, Estensore: Luciano Contessi.

In mancanza di delibera comunale che disponga in tal senso, non sono estendibili ai fini ICI i benefici previsti per l'abitazione principale a quella ricevuta da familiare in permuta d'uso, poiché tale ipotesi non è prevista dal d.lgs. n. 504/92. (Nel caso di specie padre e figlia, rispettivamente proprietari di due appartamenti nello stesso immobile, avevano permutato l'uso degli stessi poiché quello della figlia, sito a primo piano dello stabile, risultava più agilmente fruibile al padre in età molto avanzata.)

art. 3, comma 1, d.l. n. 93/2008; d.lgs. 504/1992; art. 59, d.lgs. n. 446/1997

INVIM - omesso versamento dell'alienante - art. 28, d.P.R. n. 643/72 - privilegio sull'immobile - art. 2780, n. 5 c.c. - terzo acquirente - debitore d'imposta - è tale - previa escussione dell'alienante - non è necessaria - notifica ingiunzione pagamento - è dovuta - esecuzione forzata nei confronti del terzo - è ammessa.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 2040/2016 del 20.07.2016, Presidente: Pio Massa, Estensore: Bernardo Massari.

L'acquirente dell'immobile su cui, ai sensi dell'art. 28, d.P.R. n. 643/72, incombe il privilegio, ex art. 2780, n. 5, c.c., derivante da omesso versamento dell'INVIM, può essere tenuto al pagamento del credito tributario, senza necessità di preventiva escussione dell'alienante, dal momento che egli, pur non essendo debitore d'imposta in senso stretto, non può considerarsi estraneo al rapporto tributario, potendo opporre, in sede di espropriazione, tutte le eccezioni non dedotte dal debitore. All'acquirente, pertanto, deve essere notificato l'avviso recante l'ingiunzione di pagamento dell'imposta al fine di rendergli nota l'esistenza e l'entità del debito relativo all'INVIM non assolta dal debitore principale e, in virtù del privilegio insistente sull'immobile trasferito che assiste il credito in ragione della sua natura, si può procedere ad atti di esecuzione forzata nei confronti dell'acquirente stesso, fatta salva l'azione di regresso esercitabile nei confronti del venditore.

*art. 28, d.P.R. n. 643/72; art. 2780, n. 5, c.c.
Cass. sent. n. 1710/97, n. 2686/01, 10112/02, n. 26419/10*

Società agricola - esercizio opzione - art. 1, comma 1093, l. n. 296/06 - determinazione del reddito su base catastale - termine - inizio anno solare - non è necessario - inizio del periodo d'imposta o attività - è valido.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 2041/2016 del 20.07.2016, Presidente: Pio Massa, Estensore: Bernardo Massari.

L'esercizio dell'opzione prevista dall'art. 1, comma 1093, l. n. 296/06 (relativa alla possibilità, per una società agricola, di determinare il proprio reddito su base catastale, piuttosto che quella analitica a costi, ricavi e rimanenze, per il primo periodo d'imposta di esercizio), può essere esercitato anche in corso di anno solare e, nella specie, ai sensi del combinato disposto degli artt. 1, d.P.R. n. 442/97 e art. 2, d.m. n. 213/07, può essere validamente esercitato a partire dall'inizio del periodo d'imposta o di attività.

*art. 1, comma 1093, l. n. 296/06; art. 1, d.P.R. n. 442/97; art. 2, d.m. n. 213/07
Cass. sent. n. 9028/11*

Contenzioso tributario - ricorso - complessità dell'atto - difficile interpretazione - contributo unificato - art. 15, d.lgs. n. 546/92 - spese processuali - giusti motivi - sussistono - compensazione - consegue - adeguata motivazione - è necessaria.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 2092/2016 del 22.07.2016, Presidente: Lucia Ciampini, Estensore: Paola Palladino.

I giusti motivi, richiesti dall'art. 15, d.lgs. n. 546/92, al fine di disporre la compensazione delle spese processuali, possono essere ravvisati dal giudice anche nella complessità dell'atto, tale da renderne giustificabile l'erronea interpretazione, purché ne dia espressa contezza in sede di motivazione.

*art. 15, d.lgs. 546/92
Cass. sentt. n. 22231/11, n. 22793/15 e n. 3148/16*

Accertamento - società esterovestita - presunzione legale - art. 73, comma 5, d.P.R. n. 917/86 - contraddittorio - contribuente - delega - è sufficiente.

Accertamento - società esterovestita - questionari dell'Agenzia delle Entrate - funzione conoscitiva - lesione del contraddittorio - non sussiste.

Accertamento - società esterovestita - elusione fiscale - art. 37 bis, d.P.R. n. 600/73 - garanzie per il contribuente - art. 12, comma 7, l. n. 212/00 - richiesta di chiarimenti alla parte - non è necessaria - facoltà per il contribuente - è tale - omissione - non rileva.

Accertamento - società esterovestita - art. 73, comma 5, d.P.R. n. 917/86 - costituzione anteriore al 2006 - non rileva - violazione del principio di irretroattività - non sussiste - applicazione anni di imposta successivi - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 2088/2016 del 22.07.2016, Presidente ed Estensore: Nicola Proto.

In caso di accertamento effettuato presso una società esterovestita, al fine di consentire una corretta applicazione della presunzione legale di cui all'art. 73, comma 5, d.P.R. n. 917/86, deve ritenersi valido il contraddittorio adito con un soggetto munito di apposita delega, se la stessa ha avuto piena efficacia in termini difensivi e di effettiva conoscenza delle operazioni svolte (nel caso di specie, acquisizioni documentali).

L'invio di questionari da parte dell'Agenzia delle Entrate, a seguito del verbale di constatazione reso dalla Guardia di Finanza, non può considerarsi lesivo del diritto al contraddittorio e di difesa

del contribuente, in quanto tale procedura ha mera funzione conoscitiva ai fini della determinazione dell'imponibile da recuperare a tassazione.

In caso di accertamento reso in applicazione delle norme antielusive, di cui all'art. 37 *bis*, d.P.R. n. 600/73 (oggi sostituito dal nuovo art. 10 *bis*, l. n. 212/00), il contribuente può avvalersi delle facoltà difensive di cui all'art. 12, comma 7, l. n. 212/00, non incombendo in capo all'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di richiedere chiarimenti alla controparte.

Non viola il principio di irretroattività delle norme l'applicazione della presunzione legale di cui all'art. 73, comma 5, d.P.R. n. 917/86, nell'accertamento effettuato nei confronti di una società esterovestita, costituita prima del 2006, relativamente ai periodi d'imposta successivi all'entrata in vigore della norma.

art. 73, comma 5, d.P.R. n. 917/86; artt. 37 bis, 12, comma 7, 10 bis, d.P.R. n. 600/73

Avviso di accertamento - società - atto presupposto - annullamento in autotutela - avviso di accertamento per il socio - nullità - conseguenze.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 14, sentenza n. 2093/2016 del 22.07.2016, Presidente ed Estensore: Nicola Proto.

L'annullamento, in autotutela, dell'avviso di accertamento reso nei confronti di una società, produce effetti *ex tunc*, comportando, in qualità di unico e fondante atto presupposto, la nullità del conseguente avviso di accertamento relativo al reddito di partecipazione del socio.

Avviso di accertamento - accertamento analitico - studi di settore - presunzioni gravi, precise e concordanti - non sono tali - prova contraria fornita dal contribuente - congruità con la realtà imprenditoriale - è necessaria - onere della prova - incombe all'Ufficio.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 1687/2016 del 16.06.2016, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

Gli studi di settore consentono la determinazione presuntiva di ricavi, compensi e corrispettivi minimi in base ad elaborazioni informatizzate statistico-matematiche di massa, ma costituiscono il risultato di una normalizzazione della platea contributiva non paragonabile, per efficacia e rigore, all'analitico esame delle singole ipotesi.

A fronte della prova contraria fornita dal contribuente, l'Ufficio ha l'onere di verificare se lo studio applicato rispecchi effettivamente la realtà imprenditoriale nel caso concreto. In particolare, l'applicazione dello studio di settore da parte dell'Ufficio non lo assolve dall'obbligo di supportare con elementi gravi, precisi e concordanti le proprie presunzioni, laddove il risultato non consenta comunque di rappresentare correttamente la realtà imprenditoriale oggetto di accertamento.

IVA - rimborso - esigibilità - art. 30, d.P.R. n. 633/72 - cessazione oggettiva dell'attività economica - è tale - estinzione formale del soggetto - non rileva.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 1761/2016 del 28.06.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Giovanni Trerè.

Il credito relativo al rimborso dell’IVA versata in eccesso rispetto a quella dovuta dal contribuente diviene esigibile, ai sensi dell’art. 30, d.P.R. n. 633/72, non quando avviene l’estinzione formale del soggetto, bensì nel momento di cessazione oggettiva dell’attività economica. La cessazione, infatti, è riferita dalla legge all’attività: il perdurare della soggettività d’imposta nonostante l’assenza di operazioni imponibili sarebbe in contrasto con i principi costituzionali in tema di capacità contributiva e di correttezza dell’azione amministrativa.

A tale interpretazione non osta il dettato dell’art. 35, comma 4, d.P.R. n. 633/72, che pospone la presentazione della dichiarazione di cessazione dell’attività all’ultimazione delle operazioni di liquidazione, in quanto tale norma ha mere finalità di anagrafe tributaria, *ex art. 22, n. 2, della VI direttiva CEE.*

*artt. 30 e 35, comma 4, d.P.R. n. 633/72; art. 22, n. 2, VI Direttiva CEE
Cass. sent. n. 5851/12 e, diffforme, n. 10227/03*

**Avviso di accertamento - società in liquidazione - responsabilità di amministratori, liquidatori, soci - obbligazione propria *ex lege* - è tale - natura civilistica - consegue.
Avviso di accertamento - società in liquidazione - responsabilità di amministratori, liquidatori, soci - certezza legale del tributo - è necessaria - momento dell’esercizio dell’azione - sussiste.**

Commissione tributaria regionale per l’Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 1762/2016 del 28.06.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Salvatore Pilato.

La responsabilità personale e diretta di amministratori, liquidatori e soci, per l’adempimento delle obbligazioni tributarie, nell’ipotesi di inadempimento della società (sia in relazione al periodo anteriore sia a quello successivo al procedimento di liquidazione) è una responsabilità per obbligazione propria “*ex lege*” avente natura civilistica e non tributaria: dal combinato disposto degli artt. 2495 c.c. e 36 d.P.R. n. 602/73 non emerge alcuna ipotesi di successione o coobbligazione nei debiti tributari a carico di tali soggetti, nemmeno quando la società sia cancellata dal registro delle imprese.

Inoltre, detta responsabilità presuppone che la condizione della certezza legale del tributo sussista al momento dell’esercizio dell’azione di responsabilità da parte dell’Amministrazione finanziaria (e non da quello del deposito del bilancio finale di liquidazione).

*art. 36, d.P.R. n. 602/73; art. 2495, c.c.
Cass. sent. n. 12546/01*

IVA - rimborso - richiesta presentata in dichiarazione - è sufficiente - termine biennale di decadenza - art. 21, comma 2, d.lgs. n. 546/92 - non è applicabile - termine di prescrizione decennale - art. 2946, c.c. - consegue.

Commissione tributaria regionale per l’Emilia-Romagna, sez. 03, sentenza n. 1793/2016 del 29.06.2016, Presidente ed Estensore: Bruno Gilotta.

La domanda di rimborso IVA o di restituzione del credito d’imposta maturato dal contribuente deve ritenersi già presentata con la compilazione nella dichiarazione annuale, del quadro relativo al

credito (nel caso di specie, VX), analogamente a quanto avviene in materia di imposte dirette ed in linea con la Sesta Direttiva CEE, per cui il diritto al ristoro dell'IVA versata a monte costituisce principio basilare del diritto euro-unitario, per effetto del principio di neutralità dell'imposta stessa. Pertanto, una volta manifestata in dichiarazione la volontà di recuperare il credito d'imposta, il diritto al rimborso - pure in difetto dell'apposita ulteriore domanda - non può considerarsi assoggettato al termine biennale di decadenza, *ex art. 21, comma 2, d.lgs. n. 546/92*, bensì a quello ordinario di prescrizione decennale, *ex art. 2946, c.c.*

art. 21, comma 2, d.lgs. n. 546/92; art. 2946, c.c.
Cass. sentt. n. 20039/11, n. 7684/12, n. 15229/12 e n. 20678/14.

Imposte sui redditi - IVA - IRAP - fatture emesse - disconoscimento - falso in scrittura privata - onere della prova - spetta al contribuente.

Fatture emesse - presunzione di genuinità - elementi - identità formale con altre fatture-consolidati rapporti commerciali con controparte contrattuale - intempestiva querela contro ignoti - sono tali.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 3, sentenza n. 1835/2016 del 29.06.2016, Presidente ed Estensore: Bruno Gilotta.

Il contribuente non può disconoscere fatture all'apparenza emesse dallo stesso, lamentando un falso materiale in scrittura privata, se non dimostra di essersi tempestivamente attivato per il perseguimento del reato (nel caso di specie la querela era stata depositata a reato ormai prescritto). La genuinità delle fatture può essere presunta anche sulla base di indici sintomatici quali la conoscenza reciproca fra le parti, e l'identità formale delle fatture disconosciute con tutte le altre già emesse.

art. 40, d.P.R. n. 600/1973; art. 54, d.P.R. n. 633/72; art. 5, d.lgs n. 446/1997; art. 485 c.p.

Contributo a consorzio di bonifica - debenza - adozione di perimetro di contribuenza - è tale - prova di utilità da parte del consorzio - non è necessaria.

Contributo a consorzio di bonifica - non debenza - assenza di utilità dall'attività consortile - prova - spetta al contribuente.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 3, sentenza n. 1838/2016 del 29.06.2016, Presidente ed Estensore: Bruno Gilotta.

Il contributo al consorzio di bonifica è dovuto come conseguenza dell'inserimento del terreno in questione nell'ambito del cd. "perimetro di contribuzione", così come individuato dal Consorzio, ferma restando per il contribuente la possibilità di dimostrare (con onere della prova a suo esclusivo carico) che nel caso di specie nessun effettivo vantaggio è conseguito allo stesso dall'attività dell'ente.

Prova contraria deve essere fornita indicando ed esperando i relativi mezzi di prova, dopo aver puntualmente e tempestivamente formulato la contestazione.

art. 11, r.d. n. 215/1933; art. 2697, c.c.

Cass. sentt. n. 4605/2009, n. 9100/2012, n. 27059/2014 e n. 19509/2015; Cass. SS.UU. sent. n. 26009/2008, n. 17066/2010 e n. 11722/2010

Avviso di accertamento - accertamento sintetico - redditometro - d.l. n. 78/10 - norma procedurale - è tale - norma sanzionatoria - non è tale - applicabilità principio *favor rei* - non consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 4, sentenza n. 1766/2016 del 28.06.2016, Presidente: Mariapia Parisi, Estensore: Alberto Zioldi.

Il contribuente non può richiedere che si proceda all'applicazione del "nuovo redditometro", come modificato dall'art. 22, d.l. n. 78/10 (convertito in l. n. 122/10) a situazioni antecedenti in virtù del principio del *favor rei*, in quanto questo si estende solo in relazione a norme sanzionatorie e non si applica all'esercizio di poteri di accertamento, oppure di formazione della prova (come nel caso del redditometro).

*art. 38, d.P.R. n. 600/73; art. 22, d.l. n. 78/10, convertito in l. n. 122/10
Cass. sent. n. 21041/14*

**Imposte sui redditi - studi di settore - maggiori ricavi - accertamento con adesione - successiva contestazione - è possibile - presunzione di maggiori ricavi - è tale.
Studi di settore - conferma - sussistenza di ulteriori elementi - è necessaria - presunzioni gravi, precise e concordanti - scostamento fra compensi dichiarati e rilevati - è tale.
Studi di settore - giustificazione dello scostamento - motivi di salute - certificato medico non coevo al periodo di verifica - prova - non è tale.**

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 4, sentenza n. 1687/2016 del 01.07.2016, Presidente: Mariapia Parisi, Estensore: Giuliano Andreoli.

L'accertamento basato su studi di settore necessita d'ulteriori elementi che ne confermino le conclusioni, tutti caratterizzati da gravità, precisione e concordanza. Possono essere considerati tali (e dunque validare le risultanze dello studio applicabile) gli scostamenti fra i ricavi dichiarati dal contribuente e quelli della media di settore (nel caso di specie, i prezzi per una sistemazione alberghiera) nonché l'accordo raggiunto in sede di accertamento con adesione, poi contestato. Nessun valore può essere attribuito ad un certificato medico, attestante una patologia del contribuente, emesso diversi anni dopo il periodo d'imposta oggetto di verifica. (Nel caso di specie il medico curante attestava uno stato di depressione del contribuente che aveva avuto luogo sei anni prima, nell'anno oggetto di verifica, che avrebbe limitato la sua attività lavorativa).

*art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/1973; art. 62 sexies, d.l. n. 331/1993
Cass. sent. n. 14908/2014*

Accertamento - verifiche presso la sede del contribuente - diritto al contraddittorio preventivo - sussiste - verifiche "a tavolino" - diritto - non sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 2035/2016 del 13.06.2016, Presidente: Cirto Milanese, Estensore: Attilio Gardini.

Il diritto al contraddittorio preventivo garantito dall'art. 12 della l. n. 212/2000, che prevede che l'Ufficio debba rispettare un termine di sessanta giorni fra l'esito delle verifiche svolte e l'emissione di avviso di accertamento, deve intendersi non sussistente laddove dette verifiche avvengano "a tavolino", ovvero sulla base della documentazione in possesso dell'Ufficio, e non presso la sede del contribuente.

art. 12, l. n. 212/2000

Cass. sent. n. 24823/2015 e ord. n. 7137/2016

Impresa agricola - regime ordinario - attività plurime - agriturismo - contributo regionale - valenza - contributo in conto capitale - sopravvenienza attiva - è tale - imponibilità - consegue.

Impresa agrituristica - contributo in conto impianti - regime iva ordinario - detraibilità dell'IVA - non è compatibile.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 6, sentenza n. 1836/2016 del 01.07.2016, Presidente ed Estensore: Francesco Caruso.

Un contributo regionale versato a un'azienda agricola che alleva cavalli e svolge contestualmente attività agrituristica optando per il regime IVA ordinario è da intendersi come "in conto capitale" e non "in conto impianti": ne deriva la sua imponibilità come sopravvenienza attiva, e non in riduzione del valore (fiscale) del cespite.

Tale conclusione trova conforto nel comportamento del contribuente che ha esercitato il diritto di detrazione ai fini IVA per tutte le spese sostenute con il contributo in esame. Se ad esso non fosse riconosciuta valenza reddituale, si arriverebbe al paradosso secondo il quale il contribuente non sconterebbe imposte su questo pur potendo detrarre dall'IVA da versare tutta quella addebitata per beni e servizi acquisiti grazie ad esso.

art. 5, l. n. 413/1991

Imposte sui redditi - accertamento - notifica entro 60 giorni dal rilascio copia p.v.c. - motivata urgenza - assenza - nullità dell'atto - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 6, sentenza n. 1837/2016 del 01.07.2016, Presidente: Francesco Caruso, Estensore: Massimiliano Rossi.

L'avviso di accertamento notificato prima del decorso dei sessanta giorni dalla chiusura del processo verbale di constatazione è affetto da nullità qualora l'Ufficio non provi ed esponga le ragioni di particolare urgenza che abbiano giustificato la notifica anticipata.

art. 7, l. n. 212/2000; art. 37 bis, d.P.R. n. 600/73

Cass. sent. n. 23050/2015

Imposta di registro - avviso di liquidazione - compravendita immobiliare - immobile successivamente demolito e riedificato sull'area di sedime - applicazione dell'aliquota di imposta per cessione di area edificabile - non è legittima - elementi soggettivi - intenzione delle parti contraenti circa le vicende del bene dopo la compravendita - non rilevano.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 6, sentenza n. 2011/2016 del 15.07.2016, Presidente: Francesco Mauro Iacoviello, Estensore: Franco Paganelli.

Non è legittimo, e come tale deve essere annullato, l'avviso di liquidazione di imposta di registro emesso ex art. 20, d.P.R. n. 131/86, volto a determinare la maggiore aliquota di imposta prevista per la cessione di terreni edificabili su una compravendita immobiliare avente ad oggetto un fabbricato successivamente demolito dal nuovo proprietario e ricostruito sull'area di sedime.

Gli elementi soggettivi interni alla sfera decisionale dei contraenti, peraltro realizzabili solo in un momento successivo a quello in cui si verifica il presupposto d'imposta e comunque dipendenti dalla volontà di un soggetto, l'acquirente, diverso da quello gravato dall'onere impositivo, non mutano infatti l'entità sostanziale del bene compravenduto.

art. 20, d.P.R. n. 131/86

Cass. sentt. n. 4150/2014 e n. 15629/2014

Avviso di accertamento - accertamento d'ufficio - art. 41, d.P.R. n. 600/73 - art. 55, d.P.R. n. 633/72 - mancata esibizione della documentazione - non rileva - accertamento induttivo - non è tale - presupposto - omessa dichiarazione - è necessaria - nullità - non consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 1704/2016 del 16.06.2016, Presidente: Maurizio Marchesini, Estensore: Antonio Pinzello.

L'accertamento operato dall'Ufficio sulla scorta di dati e notizie comunque raccolti o conosciuti, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, rientra nella fattispecie dell'accertamento d'ufficio, ai sensi del combinato disposto degli artt. 41, d.P.R. n. 600/73 e 55, d.P.R. n. 633/72, e non costituisce, diversamente, un accertamento induttivo avviato a fronte della mancata esibizione dei documenti.

Pertanto a nulla rileva che la mancata esibizione della documentazione sia dipesa da cause non imputabili alla volontà del contribuente, in quanto l'unico presupposto per l'avvio di un accertamento d'ufficio è rappresentato dall'omessa presentazione della dichiarazione da parte del contribuente.

art. 41, d.P.R. n. 600/73; art. 55, d.P.R. n. 633/72

IRES - compilazione della dichiarazione - mancata indicazione degli acconti versati - errore formale - è tale - controllo ex 36 bis, d.P.R. n. 600/73 - attività meramente liquidatoria - è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 2054/2016 del 18.07.2016, Presidente ed Estensore: Piero Messini D'Agostini.

Il controllo *ex art. 36 bis*, d.P.R. n. 600/73, non costituisce operazione di rettifica bensì una procedura che tende a rimuovere gli errori risultanti in modo obiettivo dalla dichiarazione, i quali non comportano giudizi di valutazione e di stima delle componenti positive e negative di reddito.

La mancata indicazione in dichiarazione degli acconti d'imposta regolarmente versati, pertanto, non costituisce violazione sostanziale bensì mero errore formale. Ciò trova conferma anche nell'ipotesi in cui, come nel caso di specie, gli acconti relativi all'anno successivo siano stati calcolati applicando il metodo storico.

art. 36 bis, d.P.R. n. 600/73
Cass. SS.UU. sent. n. 17394/2002

Società estinta - debiti tributari - responsabilità dei soci - in via sussidiaria - definitività del debito tributario accertato - è condizione - iscrizione a ruolo in via definitiva prima dell'estinzione - è necessaria.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 2027/2016 del 19.07.2016, Presidente ed Estensore: Antonio Madonna.

Nel caso di estinzione della società, l'art. 2495 c.c. prevede la responsabilità dei soci entro i limiti in cui essi siano stati effettivi percettori di una quota-parte delle attività che dovevano essere destinate a soddisfare i creditori sociali. In maniera non dissimile, l'art. 36, primo e terzo comma, del d.P.R. n. 602/73, costituisce i soci debitori delle imposte dovute dalla persona giuridica nei limiti in cui, negli ultimi due periodi d'imposta precedenti la liquidazione o durante la stessa, siano stati beneficiari di denaro o altri beni.

A seguito della estinzione della società, tuttavia, i soci, così come i liquidatori, rispondono dei debiti tributari della stessa nei limiti di quanto ricevuto ma comunque solo in via sussidiaria e pertanto limitatamente alle ipotesi di debiti tributari accertati come definitivi ed iscritti a ruolo a titolo non provvisorio prima dell'estinzione della società.

art. 2495, c.c.; art. 36 d.P.R. n. 602/73
Cass. sentt. n. 6477/86, n. 4765/89, n. 8685/2002 e n. 11968/2012

Accise - compensazione di imposte - accertamento maggiore differenza fra imposta dichiarata ed imposta effettivamente dovuta - sanzioni applicabili - criteri di ragionevolezza e proporzionalità - art. 59, t.u.a. - art. 13, d.lgs. n. 471/97 - duplicazione di sanzioni - non ammessa.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 2044/2016 del 20.07.2016, Presidente: Lucia Ciampini, Estensore: Francesco Antonio Ferraretti.

Ai sensi del Testo unico delle accise, in materia di accertamento di mancato versamento di imposte, nel caso in cui il contribuente abbia assolto all'obbligo mediante compensazione e l'Ufficio abbia in seguito accertato una maggiore differenza fra imposta dichiarata ed imposta effettivamente dovuta, tale da rendere il contribuente debitore nei confronti dell'erario, la sanzione applicabile sarà

esclusivamente la più grave, ossia quella prevista dall'art. 59, comma 1, lett. c), t.u.a., per i casi di omessa o incompleta o inesatta dichiarazione, irregolare registrazione o mancata presentazione di registri, documenti e bollette previste dalla legge.

E' illegittima l'applicazione cumulativa della sanzione prevista dall'art. 13, d.lgs. n. 471/97, per ritardati o omessi versamenti, anche parziali, delle imposte e altre violazioni in materia di compensazione, articolo che si applica solo alle ipotesi di versamento tardivo e non ai casi di accertamento conseguente ad attività dell'Ufficio.

La violazione origina, nel caso di specie, dall'accertamento compiuto dall'Ufficio e non da una corretta dichiarazione seguita da irregolare versamento da parte del contribuente.

L'applicazione di entrambe le sanzioni amministrative sarebbe peraltro contraria ai criteri di ragionevolezza e proporzionalità posti alla base della disciplina sanzionatoria.

*art. 59, comma 1, lett. c), d.lgs. n. 504/95; art. 13, d.lgs. n. 471/97
Cass. sent. n. 3569/2010*

Distribuzione (presunta) di utili (presunti) mediante studi di settore - divieto di *praesumptio de praesumpto* - si applica - nullità dell'accertamento - consegue. *Praesumptio de praesumpto* - legittimità - contraddittorio mirato - è necessario.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2470/2016 del 06.10.2016, Presidente Cesare Lamberti, Estensore: Maurizio Truffelli.

Il divieto di *praesumptio de praesumpto* impedisce di considerare percepiti da una società di capitali i dividendi distribuiti da una sua partecipata e scaturenti da un maggiore reddito a quest'ultima attribuito mediante l'applicazione studi di settore, senza alcun riscontro concreto.

Al fine di poter legittimamente considerare questi utili occulti come distribuiti alla controllante, e dunque assoggettabili ad imposta in capo a quest'ultima, è necessario attivare una fase di contraddittorio mirato finalizzato a identificare precisi elementi probatori che corroborino le risultanze degli studi.

*art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/73; art. 2729, c.c.
Cass. sent. n. 25115/14; Comm. trib. reg. Emilia-Romagna sent. n. 82/12; Comm. trib. reg. Lombardia sent. n. 2089/14*

Contenzioso tributario - appello - art. 53, comma 2, d.lgs. n. 546/92 - deposito copia presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale - termine - trenta giorni - non è tale - inammissibilità - consegue - incostituzionalità della norma - non sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 2207/2016 del 13.09.2016, Presidente ed Estensore: Alessandro Alessandrini.

Deve ritenersi inammissibile l'appello presentato dal contribuente di cui non sia stata depositata copia presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale entro trenta giorni dalla proposizione, ai sensi dell'art. 53, comma 2, d.lgs. n. 546/92.

Detta norma non risulta costituzionalmente illegittima in quanto la stessa introduce un deterrente per indurre l'appellante a fornire tempestivamente, alla segreteria del giudice di primo grado, la documentata notizia della proposizione dell'appello stesso.

art. 53, comma 2, d.lgs. n. 546/92

C. cost. sent. n. 2321/09

Cessione d'azienda - debiti tributari dell'azienda ceduta - responsabilità solidale del cessionario - sussidiaria e limitata - è tale - cessione in frode al fisco - responsabilità solidale presunta iuris tantum.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 2527/2016 del 12.10.2016, Presidente: Stefano Monaci, Estensore: Piera Tassoni.

In materia di responsabilità solidale del cessionario d'azienda, occorre distinguere tra cessione conforme a legge o in frode al fisco, in quanto soggette ad una diversa disciplina.

L'art. 14 del d.lgs. n. 472/97, che introduce misure antielusive a tutela dei crediti tributari, è norma speciale rispetto all'art. 2560, comma 2, c.c., e mira ad evitare che, attraverso il trasferimento dell'azienda, sia dispersa la garanzia patrimoniale del contribuente in pregiudizio dell'interesse pubblico.

Tuttavia, laddove il cessionario abbia diligentemente raccolto informazioni, mediante richiesta di certificazione all'Amministrazione finanziaria, circa la posizione debitoria del cedente, la responsabilità avrà carattere sussidiario, sarà limitata al valore della cessione e riferibile solo ad imposte e sanzioni per violazioni commesse dal cedente nel triennio precedente la cessione, ovvero anche anteriormente, purché già irrogate o contestate nel triennio medesimo. Laddove invece la cessione sia avvenuta in frode al fisco, la responsabilità è oggetto di presunzione semplice e senza limitazioni con riguardo al *quantum* ed all'oggetto.

art. 14, d.lgs. n. 472/97; art. 2560, c.c.

Cass. sent. n. 5979/2014

IVA - *leasing* nautico - contratto di vendita simulata - è tale - regime IVA agevolato - non si applica - recupero IVA - è legittimo.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 2235/2016 del 14.09.2016, Presidente: Bruno Gilotta, Estensore: Luca Tampieri.

Al fine di determinare l'applicabilità del regime IVA agevolato in relazione alla figura del cd. *leasing* nautico e delle relative presunzioni di utilizzo ed ormeggio in acque comunitarie ovvero extracomunitarie, occorre analizzare in concreto la natura dei singoli contratti di *leasing* stipulati dal contribuente.

Qualora dalle caratteristiche degli stessi sia possibile escludere la sussistenza della causa tipica del contratto di *leasing* e si ritengano essi, invece, ascrivibili allo schema della vendita simulata (in ordine alla quale il trasferimento della proprietà del bene risulta essere il vero scopo del negozio) caratterizzato, come nel caso di specie, dall'utilizzo del pagamento di un maxi-canone iniziale molto elevato ovvero da una durata irrisoria del contratto oppure ancora da un limitato valore del riscatto, deve essere disconosciuta l'applicabilità dell'aliquota IVA ridotta appositamente prevista.

Società di comodo - nuove esimenti - Finanziaria 2007 - principio del *tempus regit actum* - si applica - natura procedimentale delle disposizioni - è tale - applicazione retroattiva - è possibile.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 3, sentenza n. 2559/2016 del 13.10.2016, Presidente ed Estensore: Daniela Gobbi.

La nuova esimente prevista per la disciplina delle cd. “società di comodo” di cui alla l. n. 244 del 2007, si applica anche ai periodi d'imposta precedenti a quello della sua entrata in vigore se l'attività di accertamento, invece, si è conclusa in seguito alla stessa, secondo il principio del *tempus regit actum*. A nulla rileva peraltro che il rigetto dell'istanza di interpello disapplicativo a opera dell'Amministrazione finanziaria sia avvenuta in un momento precedente, posto che si tratta di atto non impugnabile. (Nel caso di specie la società era risultata congrua e coerente rispetto agli studi di settore nei due periodi d'imposta precedenti a quello oggetto d'accertamento, ma non in quest'ultimo.)

*art. 1, comma 128, l. n. 244/07; art. 30, l. n. 724/94
Cass. sent. n. 1278/11*

Procedura fallimentare - crediti erariali rimborsati - procedura già chiusa - beneficiario - principio di ultrattività - creditori residui del fallimento - rientro *in bonis* dell'imprenditore - non rileva.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 3, sentenza n. 2575/2016 del 13.10.2016, Presidente ed Estensore: Bruno Gilotta.

Nell'ambito di una procedura fallimentare, laddove il fallimento sia stato chiuso in pendenza di rimborsi erariali ed il curatore abbia affidato ad una società di recupero crediti il mandato alla riscossione delle somme, ai fini della distribuzione del credito erariale rimborsato non rileva il fatto che, in applicazione dell'art. 120 legge fallimentare, l'imprenditore sia rientrato *in bonis*.

Il credito rimborsato, in quanto facente parte dell'attivo del fallimento, verrà correttamente incassato dalla società incaricata a tal fine, la quale provvederà alla distribuzione *pro quota* ai creditori residui del fallimento.

Tali somme non spettano infatti all'imprenditore nonostante il fallimento sia già stato chiuso e questi sia rientrato *in bonis* nella disponibilità del proprio patrimonio e nella legittimazione processuale. Facendo parte dell'attivo patrimoniale, le somme, ancorché recuperate successivamente alla chiusura ma in forza di mandato alla riscossione conferito validamente ed efficacemente dal curatore, devono essere redistribuite ai creditori in forza di un principio di ultrattività *favor creditoris* desumibile da numerose disposizioni della legge fallimentare.

art. 117 e 120, r.d. n. 267/42

Tassa automobilistica regionale - esenzione - motoveicoli storici - condizioni per l'esenzione - accertamento in capo all'Automotoclub Storico Italiano - appartenenza a determinate categorie e modelli - accertamento specifico - non è necessario - certificato individuale - non è richiesto.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 3, sentenza n. 2576/2016 del 13.10.2016, Presidente ed Estensore: Bruno Gilotta.

L'esenzione dalla tassa di possesso automobilistica prevista in favore dei veicoli ritenuti di particolare interesse storico e collezionistico, è subordinata all'accertamento da parte dell'Automotoclub Storico Italiano. Tale accertamento, tuttavia, non viene effettuato sui singoli veicoli, ma consiste nella verifica generale ed astratta dell'appartenenza del veicolo per cui è chiesta esenzione ad elenco specifico ed analitico di modelli e marche.

Non è pertanto richiesto, ai fini dell'esenzione, il possesso di alcun certificato individuale rilasciato in relazione allo specifico veicolo.

art. 63, comma 2, l. n. 342/00; art. 47, d.P.R. n. 445/00

Cass. sentt. n. 3837/2013, n. 319/2014, n. 9975/2015 e n. 12714/2016

Accertamento sintetico - fondamento - disponibilità di beni immobili e mobili registrati - è tale.

Accertamento sintetico - beni mobili registrati - intestazione a familiari - non rileva - effettiva disponibilità del bene - rileva.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 4, sentenza n. 2413/2016 del 29.09.2016, Presidente: Mariapia Parisi, Estensore: Carlandrea Cremonini.

È legittimo e pienamente valido l'accertamento sintetico induttivo che, muovendo da particolari situazioni di fatto indici di capacità economica, ed attribuibili al contribuente, ricostruisce il reddito complessivo di quest'ultimo per un ammontare pari al doppio di quello dichiarato.

Fra gli indici sintomatici di maggior capacità contributiva possono essere annoverati beni mobili registrati anche quando formalmente intestati al familiare del contribuente, quanto risulta confermato che quest'ultimo ne ha comunque la disponibilità di fatto.

art. 38, d.P.R. n. 600/73

Credito IVA - rimborso - mancata indicazione in quadro RX - termine decadenziale - è tale - modello VR - presupposto per esigibilità del credito - è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 4, sentenza n. 2424/2016 del 29.09.2016, Presidente: Mariapia Parisi, Estensore: Alberto Zioldi.

Il rimborso del credito IVA vantato da una impresa cessata non esposto nel quadro RX dell'ultima dichiarazione Unico presentata ancorché poi vantato con il modello VR, è sottoposto al termine decadenziale biennale previsto dall'art. 21, comma 2, d.lgs. n. 546/92, e non a quello ordinario decennale.

Solo mediante compilazione del quadro RX4 si esercita il diritto al rimborso, che si prescrive poi nell'ordinario termine decennale, posto che il modello VR costituisce solo un presupposto per l'esigibilità del credito.

art. 20, comma 2, d.lgs. n. 546/92

Cass. sentt. n. 15229/12, n. 20678/14 e n. 20255/15

IVA - Avviso di accertamento - detrazione IVA - fatture per interventi edilizi - art. 19, comma 2 bis, d.P.R. n. 633/72 - immobile locato - è dovuta - intervenuta vendita - non rileva - medesimo utilizzo - è necessario.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 2201/2016 del 12.09.2016, Presidente: Cirto Milanese, Estensore: Alberto Rizzi.

La detrazione IVA concessa in relazione a fatture relative ad interventi edilizi apportati su un immobile non può essere disconosciuta, ai sensi dell'art. 19, comma 2 bis, d.P.R. n. 633/72, a fronte della successiva vendita dello stesso ad altro soggetto se non ne viene mutato l'utilizzo. (Nel caso di specie, il bene è rimasto adibito a palestra, funzione cui miravano i lavori eseguiti.)

art. 19, comma 2 bis, d.P.R. n. 633/72

ICI - accertamento - maggior valore - indicazione puntuale degli atti presi a riferimento - è necessaria - omissione - nullità dell'avviso - consegue.

ICI - accertamento - giudicato su annualità diversa - incidenza su quella oggetto di gravame - superamento dei vizi dell'atto - non è possibile.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 2358/2016 del 26.09.2016, Presidente: Ornella D'Orazi, Estensore: Massimo d'Amato.

È immotivato, e come tale va annullato, l'avviso di accertamento emesso da un comune ai fini ICI che, nell'aumentare il valore di un'area assoggettata a tributo, ometta di indicare in modo puntuale ed analitico gli atti presi a riferimento per la valorizzazione del lotti di terreno oggetto di verifica. A tal fine non rileva che si sia formato giudicato (favorevole all'ente impositore) su un'altra annualità dell'imposta e sui medesimi beni se non si dà al contempo dimostrazione che l'atto oggetto di gravame sia di per sé completo dei requisiti previsti dalla legge.

art. 59, d.lgs. n. 446/97; art. 10, l. n. 212/00

Riscossione - Avviso di accertamento - impugnazione del contribuente - sospensione - art. 47, d.lgs. n. 546/92 - consegue - emissione cartella di pagamento - iscrizione a ruolo provvisorio - art. 15, d.P.R. n. 602/743 - è legittima.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 2220/2016 del 13.09.2016, Presidente: Antonio Mancini, Estensore: Donato Milantoni.

L'emissione di una cartella di pagamento e la conseguente iscrizione a ruolo provvisorio, ai sensi dell'art. 15, d.P.R. n. 602/73, non si configura come atto esecutivo e non contrasta con quanto previsto dall'art. 47, d.lgs. n. 546/92, qualora il relativo avviso di accertamento sia stato sospeso.

art. 15, d.P.R. n. 602/73; art. 47, d.lgs. n. 546/92

IRPEF - addizionali IVA - cartelle di pagamento - redditi del defunto - dichiarazione presentata dagli eredi - omesso versamento imposte - violazione propria degli eredi - è tale - principio di intrasmissibilità delle sanzioni - non si applica.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 2222/2016 del 13.09.2016, Presidente: Antonio Mancini, Estensore: Donato Milantoni.

L'art. 8 del d.lgs. n. 472/97, avente ad oggetto il divieto di trasmissibilità delle sanzioni agli eredi, riguarda le sanzioni applicabili alle violazioni commesse dal *de cuius*. Il divieto, pertanto, non opera qualora l'autore dell'illecito (nel caso di specie, omissione del versamento delle imposte) sia direttamente l'erede che ha presentato la dichiarazione per conto del defunto. In tal caso, le sanzioni sono dovute solidalmente da parte degli eredi.

art. 8, d.lgs. n. 472/97

TARSU - esenzioni - area pertinenziale - edificio produttivo - requisiti di pertinenzialità - volontà del contribuente - connessione oggettiva - sono tali.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 2493/2016 del 10.10.2016, Presidente: Antonio Mancini, Estensore: Donato Milantoni.

Al fine di accertare sussistente il presupposto per l'esenzione dal pagamento della tassa sui rifiuti solidi urbani rappresentata dalla pertinenzialità di un'area di fabbricato rispetto allo stesso, occorre verificare anzitutto la presenza del requisito soggettivo della effettiva volontà del titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni collegati di destinare una parte di fabbricato al servizio o all'ornamento dell'altra.

È inoltre necessaria la sussistenza del requisito oggettivo della contiguità, anche solo di servizio, tra i due cespiti, con la precisazione che il bene accessorio deve risultare utile al bene principale e non soltanto al proprietario di esso.

Cass. sent. n. 2372/2016

IRPEF - Cartella di pagamento - Dichiarazione - errore manifesto - maggior reddito - consegua - rettifica - è ammessa - dichiarazione integrativa - art. 2, comma 8, d.P.R. n. 322/98 - rispetto dei termini - è necessario - nuova dichiarazione - non rileva.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 2189/2016 del 12.09.2016, Presidente: Pasquale Liccardo, Estensore: Luciano Contessi.

Nonostante l'errore commesso nella compilazione della dichiarazione sia manifesto, non rileva la dichiarazione integrativa (*ex* art. 2, comma 8, d.P.R. n. 322/98) presentata oltre i termini previsti per la dichiarazione relativa all'anno di imposta successivo, benché la stessa costituisca uno strumento preposto a tutela del contribuente, consentendo la correzione di errori materiali od omissioni che abbiano portato all'indicazione di un maggior debito d'imposta o di un minor credito.

art. 2, comma 8 e 8 bis, d.P.R. n. 322/98

Cass. sent. n. 21944/07

Imposta di pubblicità - base imponibile - ampiezza del messaggio pubblicitario ripetuto - calcolo - raggruppamento di beni funzionalmente analoghi ai fini del conteggio - è necessario.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2408/2016 del 29.09.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Giovanni Trerè.

Nell'applicazione dell'imposta pubblicitaria -e più precisamente nel calcolo della superficie imponibile ai fini di quest'ultima- vanno conteggiati in modo unitario i messaggi apposti su oggetti diversi ma tra loro funzionalmente connessi nel veicolare la pubblicità. (Nel caso di specie trattavasi di messaggio pubblicitario su ombrelloni e sedie sdraio e ha trovato conferma il criterio di calcolo basato su sottoinsiemi di beni omogenei: 1 mq ogni 4 sedie, 1 mq ogni ombrellone, 1 mq ogni due tavoli.)

art. 7, comma 5, d.lgs. n. 507/93

Cass. sentt. n. 23567/09 e n. 16315/13

IRES - accantonamenti - indennità di scioglimento del contratto - indennità suppletiva di clientela - indennità meritocratica - natura aleatoria - è tale - deducibilità fiscale - sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2410/2016 del 29.09.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Giovanni Trerè.

Sono deducibili nella misura dell'80% i costi relativi a vetture sostenute da società che svolgono attività di agente di commercio quando tale attività trovi effettiva conferma fattuale, in deroga a quanto previsto dal d.l. n. 262/06.

Risulta fiscalmente deducibile l'accantonamento a bilancio a titolo di indennità suppletiva di clientela e indennità meritocratica anche a fronte del carattere aleatorio della debenza di questi ultimi, posto che dal 1991 è venuta meno la distinzione fra "indennità di scioglimento del contratto" (obbligatoria perché prevista dal codice civile) e "indennità suppletiva di clientela" (che, invece, dipende dalla contrattazione collettiva ed è fruibile solo a determinate condizioni).

art. 105, d.P.R. n. 917/86; art. 4, d.lgs. n. 303/91; art. 1751, c.c.; d.l. n. 262/06; art. 15 bis, comma 9, d.l. n. 81/07

Cass. sentt. n. 4586/91, n. 2126/01, n. 13506/09 e n. 26534/14

IVA - diritto al rimborso - art. 30, d.P.R. n. 633/72 - cessazione dell'attività - art. 35, comma 4, d.P.R. n. 633/72 - è necessaria - ultimazione operazione relative alla liquidazione - deposito bilancio finale - è tale - cancellazione società registro delle imprese - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2469/2016 del 06.10.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Maurizio Truffelli.

Il diritto del contribuente al rimborso dell'eventuale eccedenza tra l'IVA versata e quella dovuta (art. 30, d.P.R. n. 633/72) si verifica esclusivamente con la cessazione dell'attività, ossia, ai sensi dell'art. 35, comma 4, d.P.R. n. 633/72, con l'ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda e, cioè, col deposito del bilancio finale di liquidazione, con conseguente richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese.

*art. 30 e art. 35, comma 4, d.P.R. n. 633/72
Cass. sentt. n. 10227/03 e n. 5045/12*

IVA - avviso di accertamento - fatture per operazioni inesistenti - onere della prova - incombe all'Ufficio - presunzioni semplici - requisiti di gravità, precisione e concordanza - sono necessari - fatture per operazioni soggettivamente inesistenti - consapevolezza del contribuente - ordinaria diligenza imprenditoriale - è necessaria.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2539/2016 del 12.10.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Sandro Labanti.

Per poter negare la detrazione IVA ipotizzando una fatturazione relativa ad operazioni inesistenti, l'Ufficio ha l'onere di provare, anche mediante presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, che le operazioni non sono state effettuate ovvero, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, che il contribuente, al momento in cui ha acquistato il bene o il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, secondo l'ordinaria diligenza imprenditoriale, di partecipare ad un'operazione fraudolenta posta in essere da altri soggetti.

Ne consegue che, in assenza di tale prova, l'Ufficio non può recuperare l'ipotetica IVA contestata.

Cass. sentt. n. 10414/11, n. 35778/14 e n. 967/16

Imposta di bollo - Preavviso fermo amministrativo - notifica cartella di pagamento - onere della prova - incombe all'ente della riscossione - estratti di ruolo - meri atti interni - non sono sufficienti - notifica - non sussiste - interruzione - non è tale - prescrizione pretesa - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2544/2016 del 12.10.2016, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

La sussistenza della notifica della cartella di pagamento, quale atto interruttivo della prescrizione, deve essere rigorosamente provata dall'Ente della riscossione; a tale proposito non rileva la produzione degli estratti di ruolo i quali, in quanto atti meramente interni, non sono idonei a costituire prova della loro notifica.

Comm. trib. prov. Napoli, sent. n. 3150/16

IVA di gruppo - compensazione - credito sorto in periodo precedente - è possibile. Accertamento - mutata ragione della pretesa - sgravio parziale - notifica cartella - non è sufficiente - esercizio di autotutela - rinnovazione dell'atto - è necessaria.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 2290/2016 del 22.09.2016, Presidente ed Estensore: Alessandro Alessandrini.

Nell'ambito del meccanismo di liquidazione dell'IVA cd. "di gruppo", la compensazione avere ad oggetto un credito della controllata e risalente a un periodo d'imposta precedente a quello dell'opzione per il regime consolidato.

Risulta in ogni caso compensabile il credito della controllata, in costanza di regime, anche quando questa non abbia presentato dichiarazione.

Nel caso in cui l'Ufficio abbia ritenuto fondate le osservazioni del contribuente svolte in sede procedimentale, ancorché solo parzialmente, deve, mediante autotutela, riformare l'atto impositivo, non potendo provvedere a un mero sgravio parziale in cartella, specialmente quando muta la ragione della pretesa formulata. (Nel caso di specie l'Ufficio aveva motivato diversamente la pretesa a recupero prima e dopo le osservazioni del contribuente.)

art. 73, comma 3, d.P.R. n. 633/72; art. 6, comma 5, l. n. 212/00; art. 5, d.lgs. n. 472/97; d.m. 13.12.1979

IVA - credito d'imposta - principio di neutralità - eccedenza d'imposta - detrazione - requisiti sostanziali - incombono al contribuente.

IVA - credito d'imposta - omessa dichiarazione- è tale - controllo formale automatizzato - detrazione relativa ad acquisti di soggetto passivo IVA - operazioni imponibili - rimborso - è dovuto.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 2551/2016 del 13.10.2016, Presidente: Cirto Milanese, Estensore: Alberto Rizzo.

La neutralità dell'IVA comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale, l'eccedenza d'imposta -risultante da dichiarazioni periodiche, regolari versamenti per un anno e dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto- sia riconosciuta dal giudice tributario se siano stati rispettati dal contribuente tutti i requisiti sostanziali per la detrazione.

Ne consegue che il diritto di detrazione non può essere negato nel giudizio d'impugnazione della cartella di pagamento emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato laddove, pur non avendo il contribuente presentato la dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, sia dimostrato o, comunque, non sia controverso, che sia relativa ad acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a IVA e finalizzati a operazioni imponibili.

art. 13, d.lgs. n. 471/97

Cass. sent. n. 11168/14, n. 5072/15, n. 7576/15, n. 23755/15, n. 25871/15, n. 18924/15, n. 17815/15, n. 3586/16 e n. 4612/16

Imposta di registro - avviso di liquidazione - art. 1, d.lgs. n. 99/04 - imprenditore agricolo professionale - iscrizione INPS - è sufficiente - agevolazione - consegua.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 2558/2016 del 13.10.2016, Presidente: Cirto Milanese, Estensore: Attilio Gardini.

L'art. 1 del d.lgs. n. 99/04 definisce la nuova figura dell'imprenditore agricolo professionale (I.A.P.) - in sostituzione della previgente figura dell'imprenditore agricolo a titolo principale (I.A.T.P.), ex art. 23, l. n. 153/75 e art. 10, d.lgs. n. 228/01 - come chi ha conoscenze e competenze professionali, ai sensi dell'art. 5 del regolamento del Consiglio (CE) n. 1257/99 e dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., direttamente o in qualità di socio di società almeno per il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro.

Ai fini dell'agevolazione prevista in relazione all'imposta di registro, non possono richiedersi all'imprenditore agricolo professionale condizioni incompatibili con la sua figura, proprie soltanto del coltivatore diretto, la cui mancanza non può perciò essere d'ostacolo al riconoscimento del beneficio e che per tale motivo non debbono essere oggetto di certificazione (come, ad esempio, il lavoro manuale).

L'acquirente che sia un imprenditore agricolo professionale iscritto alla gestione previdenziale ed assistenziale può, quindi, vedersi riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposte indirette ai sensi dell'art. 1, comma 4, d.lgs. n. 99/04, in quanto il legislatore ha inteso riconoscere a favore dell'imprenditore agricolo professionale un'agevolazione del tutto nuova, differente da quella prevista a favore del coltivatore diretto, con l'obiettivo di promuovere nuove e più moderne forme di imprenditoria agricola che pertanto prescindono dai requisiti in precedenza da certificare.

art. 1, d.lgs. n. 99/04; art. 23, l. n. 153/75; art. 10, d.lgs. n. 228/01; reg. (CE) n. 1257/99; art. 2135, c.c.

IRPEF - imposta - norma incompatibile diritto euro-unitario - rimborso - termine di decadenza - art. 38, d.P.R. n. 602/73 - applicabilità - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 6, sentenza n. 2513/2016 del 11.10.2016, Presidente: Francesco Mauro Iacoviello; Estensore: Franco Paganelli.

Il termine di decadenza per il rimborso delle imposte sui redditi, ex art. 38, d.P.R. n. 602/73, decorrente dalla data del versamento o da quella in cui la ritenuta è stata operata, vale anche nel caso in cui il tributo sia stato pagato sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione Europea da una sentenza della Corte di Giustizia, atteso che l'efficacia retroattiva di detta pronuncia - come quella che assiste la declaratoria di illegittimità costituzionale - incontra il limite dei rapporti esauriti, ipotizzabile allorché sia maturata una causa di prescrizione o decadenza, trattandosi di istituti posti a presidio del principio di certezza del diritto e delle situazioni giuridiche.

*art. 38, d.P.R. 602/73
Cass. sent. n. 12622/16*

IVA - detrazione - operazione (in parte) inesistente - prova - dichiarazione di terzo a verbale - non è sufficiente - riscontri fattuali precisi - sono necessari.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 2353/2016 del 27.09.2016, Presidente: Maurizio Marchesini; Estensore: Riccardo Rosetti.

La prova della fatturazione per operazioni (in parte) inesistenti non può essere data attraverso dichiarazioni di soggetto terzo al procedimento (in particolare del cedente i beni che avrebbe dichiarato la restituzione di parte della somma pagata dal cessionario a quest'ultimo, in contanti) che non trovino riscontro fattuale, neanche di natura intrinseca.

Ne consegue il pieno riconoscimento del diritto di detrazione da parte del soggetto acquirente dell'IVA addebitata in via di rivalsa quando questo risulti essere un operatore economico che svolga effettiva attività commerciale e con un impianto contabile regolarmente tenuto.

art. 19, d.P.R. n. 633/72

Condono - applicazione al tributo dovuto - omesso riferimento alle sanzioni - debenza - permanente.

Estinzione della pretesa tributaria mediante condono - automatica estinzione della pretesa sanzionatoria - non consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 2359/2016 del 27.09.2016, Presidente: Maurizio Marchesini; Estensore: Antonio Pinzello.

L'intervenuto condono della pretesa tributaria a seguito di istanza presentata dal contribuente e di pagamento della somma prevista non si estende automaticamente alle sanzioni irrogate a seguito delle violazioni accertate nell'atto poi condonato, a meno che le medesime sanzioni non siano espressamente richiamate nell'istanza di condono.

Ne deriva che è reclamabile il decreto presidenziale che dichiara la cessata materia del contendere sull'una e sulle altre a seguito di intervenuto condono (che riguardi però solo la prima), dovendo il giudizio proseguire sulle sole sanzioni.

L'estinzione della pretesa tributaria a seguito di condono, infatti, non riverbera sulle sanzioni anche se queste ultime sono strettamente connesse ai tributi accertati dall'Ufficio.

art. 39, comma 12, d.l. n. 98/11; art. 28 e art. 61, d.lgs. n. 546/92

ICI - esenzione - fabbricati rurali - requisiti - effettivo classamento A/6 o D/10 - è necessario.

Fabbricato rurale - effettiva destinazione allo scopo - omessa classificazione catastale - riconoscimento del beneficio - non consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 2375/2016 del 27.09.2016, Presidente: Maurizio Marchesini; Estensore: Antonio Pinzello.

Resta assoggettato ad ICI il fabbricato (asseritamente) rurale che, ancorché utilizzato per finalità produttive nel settore agricolo e nella lavorazione dei prodotti del territorio (e dunque sostanzialmente rurale), dal punto di vista formale risulta accatastato in un'altra categoria rispetto a quelle previste (nel caso di specie, una catalogazione diversa da A/6 e D/10 che permettono il beneficio). Neppure si può attribuire valenza retroattiva a una istanza di variazione del classamento presentata in un momento storico successivo ai periodi d'imposta oggetto di accertamento.

Qualora il contribuente contesti il classamento di un'unità immobiliare non può avere contraddittore il comune che applica l'ICI, quanto l'Agenzia del Territorio cui va ricondotto il

classamento dell'immobile *de quo* e nei confronti della quale il contribuente deve svolgere le sue difese.

art. 9, comma 3 bis, l. n. 133/94; art. 7, comma 2 bis, d.l. n. 70/11; art. 1, d.P.R. n. 139/98; d.m. Finanze del 26.07.2012; art. 1697, c.c.

Accertamento induttivo - prova di maggior reddito - presunzioni - è possibile - prova contraria - argomenti logici - criterio di ragionevolezza - rispetto - è sufficiente - riscontro oggettivo - non è necessario.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 2390/2016 del 27.09.2016, Presidente: Maurizio Marchesini; Estensore: Riccardo Rosetti.

La prova contraria nell'ambito di un accertamento sintetico (art. 38, commi 4 e 5, d.P.R. n. 600/73) che si basi su indici presuntivi di capacità contributiva (nel caso di specie, l'acquisto di due autovetture di grossa cilindrata) senza nessun altro riscontro (come ad esempio verifiche bancarie o indagini finanziarie) può essere data dal contribuente anche mediante argomenti logici-presuntivi, ispirati anch'essi al buon senso.

Il contribuente non è onerato da un particolare gravame, essendo sufficiente che i fatti adottati manifestano i requisiti della verosimiglianza e ragionevole possibilità. (Nel caso, il contribuente aveva giustificato il possesso dei beni in questione adducendo un contributo finanziario ricevuto dal coniuge e dai genitori, senza peraltro fornire prova puntuale di questo mediante copia di bonifici o assegni.)

art. 38, commi 4 e 5, d.P.R. n. 600/73

Comm. trib. reg. Liguria, sez. I, sent. n. 589 del 08.03.2016

Impresa commerciale - proventi occultati - società - ristretta base societaria - presunzione di distribuzione - necessità di ulteriori conferme oggettive.

Reddito occultato - società immobiliare - accertamento - presunzioni - valore OMI - ammontare dei mutui erogati - non sono sufficienti - natura meramente indiziaria - è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 2322/2016 del 26.09.2016, Presidente: Piero Messini D'Agostini; Estensore: Filippo Massari.

La presunta distribuzione di reddito (occulto) da società di capitali a soci, nelle ipotesi di cd. "ristretta base societaria", necessita, per la sua verifica, di ulteriori elementi che ne possano oggettivamente validare le conclusioni.

L'Ufficio, dal canto suo, non può avvalersi della suddetta presunzione in modo totalmente apodittico e senza neppure attivare, con il contribuente, un contraddittorio procedimentale finalizzato all'emanazione di un più puntuale e preciso atto di accertamento.

Un maggior reddito di una società immobiliare non può essere recuperato a tassazione sulla base della discrasia fra valori OMI dei fabbricati ceduti e quelli pattuiti fra le parti, oltre che sulla differenza fra questi ultimi e quelli per i quali il mutuo è stato acceso da parte dei soggetti acquirenti. I valori OMI, di fatto, sono solamente indizi che necessitano di ulteriori conferme, mentre il valore del mutuo, coinvolgente soggetti terzi alla verifica (le banche erogatrici), è assolutamente inconferente.

art. 2476, comma 2, c.c.
Cass. sentt. n. 20851/05 e n. 3896/08

ICI - accertamento con adesione - successivo ricorso presso la Commissione tributaria - inammissibilità - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 2383/2016 del 28.09.2016, Presidente: Maria Cristina Salvadori; Estensore: Carlo Maria Zampi.

In materia di ICI è inammissibile il ricorso alla Commissione tributaria a seguito di accertamento con adesione che riguardi sia l'imposta che le sanzioni dopo aver beneficiato della drastica riduzione di queste ultime successivamente all'accordo raggiunto e perfezionato in sede procedimentale. Non risulta applicabile, ai fini del tributo in questione - stante la specialità della disciplina di quest'ultima imposta - il dettato dell'articolo 16, d.lgs. n. 472/97, il quale peraltro riguarda solo le ipotesi di acquiescenza alle sanzioni e non già alla pretesa tributaria.

art. 14, comma 4, d.lgs. n. 504/92; art. 16, d.lgs. n. 472/97
Cass. sent. n. 10778/15

Controlled Foreign Companies (CFC) - società estera - applicazione - nessuna attività economica - interposizione reale - sussiste - imputazione del reddito per trasparenza - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 2313/2016 del 26.09.2016, Presidente ed Estensore: Antonio Madonna.

Non osta all'applicazione del regime CFC italiano il fatto che la controllata estera in un Paese dell'Unione europea sia una società effettivamente esistente, quando l'Amministrazione finanziaria dimostra che essa sia priva di qualsivoglia struttura organizzativa e non contribuisca in alcun modo, effettivo ed apprezzabile, all'attività economica della capogruppo italiana.

Quando una società estera risulta essere di fatto sostanzialmente interposta sulla base dell'art. 37, d.P.R. n. 600/73, i proventi realizzati da questa vanno attribuiti alla controllante italiana e tassati sulla base delle previsioni dell'art. 127 bis (ora 167) del testo unico, vigente al tempo dei fatti di causa.

art. 12, comma 5, l. n. 212/00; art. 127 bis (ora art. 167), d.P.R. n. 917/86; art. 37, d.P.R. n. 600/73
Cass. sent. n. 15830/16

Consorzio - società consortile - società consorziate - rapporto interorganico - non è tale - rapporto intersoggettivo - è tale - applicazione dell'IVA alle prestazioni di servizi - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2871/2016 del 09.11.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Giovanni Trerè.

I rapporti fra società consorziate e consorzio che opera in qualità di *General contractor* per l'esecuzione di un appalto pubblico sono da intendersi alla stregua di prestazioni di servizi (e dunque incluse nel campo di applicazione IVA) e non come esecuzione di un contratto di mandato con rappresentanza.

In questo secondo caso, la retrocessione di quota parte del corrispettivo versato dall'ente pubblico in esecuzione delle opere al consorzio (e da questo alla società consorziata) sarebbe escluso dal campo di applicazione dell'imposta in questione, trattandosi di mera retrocessione di somme da rappresentato a rappresentante.

Affinché il rapporto intraconsortile divenga rilevante ai fini IVA è necessario che la struttura del consorzio si caratterizzi per una autonomia operativa e una intrinseca capacità di gestione dell'attività commerciale.

*art. 19. d.P.R. n. 633/72; art. 2602, c.c.; Tabella A, parte III, n° 127 quaterdecies, d.P.R. n. 633/72
Comm. trib. prov. Bologna, sent. n. 208 del 22.12.2011*

IRAP - professionista - partecipazione in società - mansioni tipiche del professionista - non rileva - utilizzo attrezzature della società - onere della prova - incombe all'Ufficio.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2872/2016 del 09.11.2016, Presidente ed Estensore: Cesare Lamberti.

La partecipazione del professionista (nella specie, un geometra) ad una società (nel caso, di ingegneria), svolgente attività che rientra nell'ambito delle mansioni tipiche dell'attività svolte dal contribuente-professionista, non può costituire una presunzione idonea a motivare il diniego di rimborso IRAP. Incombe all'Ufficio la prova che la partecipazione comporta l'uso da parte del professionista, anche se parzialmente, delle attrezzature appartenenti alla società. (Nel caso di specie, è stata ritenuta non sufficiente la partecipazione di un geometra nella misura del 15% ad una società di ingegneria. La Commissione ha statuito che è l'Ufficio a dover provare il fatto che il professionista non si limitava alla semplice direzione dei lavori nei cantieri.)

Contenzioso tributario - cartella di pagamento o altro atto di Equitalia - ricorso - vizio inerente la riscossione - controparte - Equitalia - è tale - vizio inerente il tributo - controparte - ente creditore - è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 3, sentenza n. 3161/2016 del 17.11.2016, Presidente ed Estensore: Daniela Gobbi.

I legittimati passivi del ricorso contro la cartella o altro diverso atto di Equitalia sono l'Agente della riscossione e/o l'ente creditore, in relazione al tipo di vizi sollevati dal contribuente: se riguardano l'attività di riscossione, legittimato passivo è Equitalia. Se, diversamente, attengono al tributo in sé, il soggetto passivo è da ravvisarsi nell'Ente creditore. In ogni caso, qualora le eccezioni sollevate riguardino a monte il credito tributario - e non la fase di riscossione - il ricorrente non deve essere penalizzato in caso non citi in giudizio anche l'ente creditore.

Imposta di successione - accettazione con beneficio di inventario - art. 409, c.c. - eredi - soggetti passivi - non sono tali - cartella di pagamento - è illegittima.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 3, sentenza n. 3161/2016 del 17.11.2016, Presidente ed Estensore: Daniela Gobbi.

Qualora il ricorrente dichiari di accettare l'eredità con beneficio di inventario e tale notizia sia stata acquisita dall'Amministrazione finanziaria, Equitalia deve astenersi dall'emissione di una cartella di pagamento a nome degli eredi che non possono ritenersi legittimamente soggetti passivi, dovendosi la stessa attenere alle disposizioni di cui all'art. 490, c.c..

Imposta di registro - avviso di liquidazione - decadenza da agevolazione richiesta o accettata dal contribuente - preclusione per altro beneficio - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 4, sentenza n. 2789/2016 del 28.10.2016, Presidente: Mariapia Parisi; Estensore: Giuliano Andreoli.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, la sottoposizione di un atto ad una determinata tassazione con il trattamento agevolato richiesto o, comunque, accettato dal contribuente, comporta, in caso di decadenza del beneficio, l'impossibilità di invocare altra agevolazione - nemmeno se richiesta sin dall'inizio in via subordinata - in quanto i poteri di accertamento e valutazione del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione e non possono rivivere.

Ne consegue che la decadenza dell'agevolazione concessa in quel momento preclude qualsiasi altro accertamento sulla base di diversi presupposti normativi o di fatto.

Cass. sentt. n. 6159/90, n. 8409/13 e n. 1259/14

Imposta di registro - avviso di liquidazione - piccola proprietà contadina - prescrizione ventennale - art. 7, l. n. 604/54 - legge speciale - deroga - art. 76, d.P.R. n. 131/86 - inapplicabilità - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 4, sentenza n. 2789/2016 del 28.10.2016, Presidente: Mariapia Parisi; Estensore: Giuliano Andreoli.

L'art. 7 l. 604/1954, relativa alla piccola proprietà contadina, dispone un termine di prescrizione ventennale per il recupero delle imposte dovute, costituendo *lex specialis*. In virtù del principio *lex posterior generalis non derogat priori specialis*, ne consegue, in assenza di espressa previsione, l'inapplicabilità in tale ambito dell'art. 76, d.P.R. n. 131/86, norma generale in materia di imposta di registro.

art. 7, l. n. 604/54; art. 76, d.P.R. n. 131/86

Cass. sent. n. 5223/08 e ordd. n. 1776/10 e n. 3079/14

IRAP - applicazione - lavoratore autonomo - compensi al coniuge professionista - autonoma organizzazione - non è tale - naturale rapporto professionale privilegiato - sussiste - imposta - non è dovuta - rimborso - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 4, sentenza n. 2791/2016 del 28.10.2016, Presidente ed Estensore: Cirto Milanese.

Ai fini IRAP, la circostanza che il contribuente-professionista (nella specie, avvocato) attribuisca compensi (anche elevati) ad un terzo, che sia anche il proprio coniuge, non conferma l'esistenza di un'autonoma organizzazione, bensì deve ritenersi ascrivibile ad un naturale rapporto professionale privilegiato dal rapporto di coniugio.

Imposta di registro - avviso di liquidazione - art. 20, d.P.R. n. 131/86 - contratto - vendita terreno con sovrastante fabbricato - cessione di area edificabile - non è tale - eventuale futura demolizione - non rileva - presunzioni - non sono sufficienti - nullità avviso - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 2857/2016 del 08.11.2016, Presidente: Carlo Greco, Estensore: Alberto Pasi.

In materia di imposta di registro, avuto riguardo all'oggetto del contratto tra le parti, non integra cessione di area edificabile la vendita di terreno con sovrastante fabbricato, anche nel caso in cui, successivamente alla compravendita, lo stesso sia demolito. A fini impositivi, quest'ultimo non può essere mutato in terreno suscettibile di potenzialità edificatoria sulla base di presunzioni derivate da elementi soggettivi la cui realizzazione è futura rispetto a quella oggetto di tassazione, eventuale e rimessa alla potestà dell'acquirente.

art. 20, d.P.R. n. 131/86

Cass. sentt. n. 24799/04 e n. 15631/14

Avviso di accertamento - società collegate - società italiana esterovestita - non è tale - società estera - è tale - giurisdizione italiana - non sussiste - utilizzabilità dei dati - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 2863/2016 del 08.11.2016, Presidente: Carlo Greco, Estensore: Alberto Pasi.

Ai fini dell'accertamento del maggior reddito in capo ad una società italiana, devono considerarsi utilizzabili tutti i dati relativi alla contabilità ed alla fatturazione di operazioni, acquisiti presso la sede della medesima, ancorché detta documentazione (cartacea o informatica, rinvenuta presso la società accertata) sia relativa ad altre società, siano esse collegate o meno, italiane o straniere. (Nel caso di specie, i dati relativi ad una sovrapproduzione di operazioni e servizi, acquisiti nel corso di una verifica svolta nei confronti di una società italiana, sono stati dichiarati utilizzabili sebbene attinenti all'attività di una società estera.)

**Redditometro - natura della presunzione di maggior reddito - relativa - è tale.
Redditometro - prova contraria - individuazione di diversi criteri maggiormente attendibili
- è necessaria.**

*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 3016/2016 del 14.11.2016,
Presidente: Carlo Greco, Estensore: Alberto Pasi.*

L'accertamento sintetico e quello di matrice redditometrica ex art. 38, comma 4, d.P.R. n. 600/73, sono coerenti con l'art. 23 della Carta costituzionale e determinano una presunzione relativa di maggior reddito, come osservato dalla Consulta (sentenza n. 328/06).

Tale presunzione può essere superata dal contribuente dimostrando non solamente l'inattendibilità dei criteri nel caso di specie, ma proponendo altresì al giudice parametri presuntivi alternativi, maggiormente in grado di rappresentare la capacità contributiva dello stesso.

*art. 38, comma 4, d.P.R. n. 600/73; art. 23, cost.; art. 7, d.lgs. n. 546/92
C. cost. sent. n. 328/06*

Accesso - verifica - redazione di verbale conclusivo - è necessaria - predisposizione di verbale giornaliero - non è sufficiente.

Accertamento - contraddittorio endoprocedimentale - diritto del contribuente - è tale - violazione - art. 12, comma 7, l. n. 212/00 - nullità dell'atto impositivo - consegue.

*Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 8, sentenza n. 2716/2016 del 25.10.2016,
Presidente ed Estensore: Nicola Sinisi.*

Al termine di un'attività di verifica presso i locali del contribuente è necessaria la redazione di un processo verbale di constatazione, non essendo sufficiente la predisposizione di un verbale giornaliero delle attività (art. 52, comma 6, d.P.R. n. 633/72); questo anche quando l'attività istruttoria si è limitata alla richiesta di documentazione e non si è svolta in forme particolarmente intrusive.

La redazione di un processo verbale di constatazione è da intendersi come elemento fondamentale per il rispetto del diritto al contraddittorio endoprocedimentale che, a sua volta, è un indispensabile strumento di tutela del contribuente e di garanzia del migliore esercizio della potestà impositiva, anche nell'interesse dell'Amministrazione.

Il processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica deve enunciare, anche solo sinteticamente, i profili di contestazione che potrebbero essere trasfusi in un avviso di accertamento e in mancanza dei quali non può essere soddisfatto il precetto di cui all'art. 12, comma 7, l. n. 212/00.

*art. 12, comma 7, l. n. 212/00; art. 52, comma 2, d.P.R. n. 633/72; art. 33, d.P.R. n. 600/73; artt. 24 e 97, cost.; art. 41, Carta dei diritti fondamentali dell'UE
Cass. sentt. n. 10381/11, n. 20770/13, n. 2593/14, n. 5374/14, n. 9424/14, n. 14574/14 n. 15010/14 e n. 24823/15; Cass. SS.UU. sent. n. 18184/13*

IRES - IRAP - avviso di accertamento - paesi *black list* - componenti negative di reddito - deducibilità - presentazione dichiarazione separata - art. 110, comma 11, TUIR - è

necessaria - omissione - art. 8, comma 2 bis, d.lgs. n. 471/97 - abrogazione - l. n. 208/15 - fatti pregressi - non rileva - sanzione - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 8, sentenza n. 3184/2016 del 18.11.2016, Presidente: Nicola Sinisi, Estensore: Valerio Bolognesi.

Nonostante la l. n. 208/15 abbia abrogato l'obbligo di presentare la dichiarazione separata ai fini della deducibilità delle componenti negative del reddito relative ad operazioni sostenute con imprese e residenti in paesi appartenenti alla cd. "black list" (di cui all'art. 110, comma 11, TUIR), l'omessa separata comunicazione risulta ancora espressamente sanzionata dall'art. 8, comma 2 bis, d.lgs. n. 471/97, in relazione ai fatti pregressi alla predetta novella legislativa.

l. 208/15; art. 110, comma 11, TUIR; art. 8, comma 2 bis, d.lgs. n. 471/97

Leasing finanziario e operativo - distinzione - applicazione dei principi contabili.

Leasing finanziario - IRAP - deducibilità canone - quota parte di interessi passivi - non è possibile.

Raddoppio dei termini - l. n. 208/15 - *ius superveniens* - *tempus regit actum* - applicazione agli accertamenti in corso - non è possibile.

Raddoppio dei termini - IRAP - non si applica.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 2816/2016 del 31.10.2016, Presidente: Piero Messini D'Agostini, Estensore: Stefano Marinelli.

La disciplina provvisoria sul cd. "raddoppio dei termini" recata dal d.lgs. n. 128/15 non può intendersi abrogata dall'art. 1, comma 132, l. n. 208/15, posto che la regolamentazione del cd. "raddoppio" ha natura procedimentale e trova applicazione in questo caso il principio del cd. "*tempus regit actum*", che impedisce allo *ius superveniens* di regolare fattispecie oggetto di giudizio.

La disciplina sul raddoppio dei termini (art. 43, d.P.R. n. 600/73), prevista per le imposte sul valore aggiunto e dirette, non trova applicazione all'IRAP, la quale non può essere intesa come tributo diretto in senso stretto.

La distinzione tra *leasing* finanziario e operativo (da effettuarsi sulla base dei principi contabili) incide sulla disciplina dell'IRAP nel senso che la quota parte di interessi del canone di *leasing* rientrante nella prima categoria non è deducibile ai fini del calcolo della predetta imposta.

art. 11, comma 1, lett. b), n. 6 e art. 25, d.lgs n. 446/91; art. 43, d.P.R. n. 600/73; artt. 1362 e 1363, c.c.; art. 1, comma 132, l. n. 208/15; art. 4, d.lgs n. 74/00; d.lgs n. 128/15

Transfer pricing - art. 110, comma 7, TUIR - norma antielusiva - è tale.

Transfer pricing - valore normale - metodologie OCSE - non sono vincolanti - metodo CUP - è attendibile - metodo TNMM - è meno attendibile rispetto al metodo CUP.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 259/2016 del 02.02.2016, Presidente ed Estensore: Antonio Madonna.

La disciplina italiana che regola il *Transfer pricing* ha natura evidentemente antielusiva e come tale impone all'Amministrazione finanziaria che ne faccia applicazione l'obbligo di dimostrare la fondatezza della rettifica che si va ad operare.

In questo senso, e fermo restando che le indicazioni dell'OCSE in materia hanno solo valenza persuasiva e non vincolante, la metodologia di rettifica sulla base del confronto del prezzo (cd. CUP, *Comparable Uncontrolled Price Method*) è da preferirsi rispetto a quella che si basa sul metodo cd. TNMM (*Transactional net margin method*), come peraltro osservato dalla stessa Amministrazione finanziaria, sin dalla circolare n. 32 del 22 settembre 1980.

*art. 110, comma 7 e art. 117, d.P.R. n. 917/86; art. 12, comma 5, l. n. 212/00; art. 2697, c.c.
Cass. sentt. n. 22023/06, n. 11226/07, n. 11949/12 e n. 15642/15
C. cost. sent. n. 247/11; Cass. sent. n. 11147/11 e n. 12810/16*

**Obiezione di coscienza - diritto del contribuente - non sussiste - dovere di solidarietà economica - prevalenza - sussiste - unicità e universalità del bilancio di Stato - si applica.
Obiezione di coscienza fiscale - tutela europea - art. 10, Carta dei diritti UE - non ha fondamento.**

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 3128/2016 del 16.11.2016, Presidente ed Estensore: Lucia Ciampini.

L'esercizio dell'obiezione di coscienza in campo fiscale - e dunque la possibilità di rifiutare il pagamento di quota parte delle imposte dirette dovute in ragione del (possibile) impiego delle stesse per finalità belliche o per interruzione di gravidanza - non trova alcuna giustificazione plausibile né nella Carta costituzionale (artt. 3, 11 e 21) né nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (art. 10).

L'ordinamento nazionale riconosce il diritto all'obiezione, nei settori di riferimento, attraverso modalità diverse (in passato, ad esempio, attraverso il servizio sostitutivo civile); per quanto non previsto dalla legge prevalgono i doveri di solidarietà politica, economica e sociale (art. 2 della Carta), oltre quelli di integrità, universalità e unità del bilancio, sulla base di quanto previsto dalla l. n. 196/09.

art. 36 bis, d.P.R. n. 600/73; art. 54 bis, d.P.R. n. 633/72; art. 24, l. n. 196/09; art. 10, Carta dei diritti fondamentali dell'UE; artt. 2, 3, 11, 21, 52, 53 e 81, cost.; artt. 37 e 38, d.P.R. n. 602/73

**Interpretazione autentica - efficacia retroattiva - lettura costituzionalmente orientata - è necessaria - limiti alla retroattività - sussistono.
Imposta sulle scommesse - estensione della soggettività passiva - efficacia retroattiva - non è possibile.**

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 3132/2016 del 16.11.2016, Presidente: Lucia Ciampini, Estensore: Bernardo Massari.

Le norme d'interpretazione autentica possono avere efficacia retroattiva solo nel quadro di una loro lettura costituzionalmente orientata, che come tale può anche ostare a una loro integrale applicazione senza che per arrivare a questo risultato il giudice sia obbligato a sollevare il quesito d'illegittimità costituzionale alla Consulta.

Nel caso di specie non si può attribuire efficacia retroattiva a una norma (asseritamente) interpretativa che, di fatto, estende il novero dei soggetti passivi di un tributo inserendo una nuova categoria non prevista dal legislatore quando ha regolato gli aspetti essenziali dell'imposta.

Più precisamente, non può riconoscersi efficacia retroattiva all'art. 1, comma 66, lett. b), l. n. 220/10, che, nell'intervenire sull'imposta sulle scommesse (d.lgs n. 504/98) estende la soggettività passiva dell'imposta in esame a chiunque (anche senza concessione rilasciata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze) gestisca con ogni mezzo, anche per conto di soggetti terzi non residenti in Italia, concorsi, pronostici o scommesse di qualsiasi genere.

art. 3, d.lgs n. 504/98; art. 1, comma 66, lett. b), l. n. 220/10; art. 12, comma 7, l. n. 212/00; art. 11, preleggi; artt. 3, 23, 25, 53 e 97 cost.

Cass. n. 6232/15, n. 7870/15, n. 16352/12, n. 8522/15, n. 9561/13, n. 27121/14; Cons. St., sentt. n. 637/12 e 4195/13; C. cost. sentt. n. 92/15, 127/15 e 15/16

Tributi doganali - avviso di accertamento - contraddittorio procedimentale precedente - art. 11, comma 2, d.lgs n. 347/90 - diritto euro-unitario - fatti accaduti prima del 2012 - non è necessario - omissione - sussiste - validità dell'atto - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 3131/2016 del 16.11.2016, Presidente: Lucia Ciampini, Estensore: Bernardo Massari.

In materia doganale, per i fatti verificatisi anteriormente al 2012, l'instaurazione del contraddittorio procedimentale, precedentemente all'emissione dell'atto di accertamento, non costituisce un obbligo in capo all'Ufficio né ai sensi dell'art. 11, comma 2, d.lgs. n. 347/90, né in virtù del richiamo al diritto euro-unitario. Contrariamente a quanto accade nel diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale, fino all'emanazione del d.l. n. 1/12, non poneva in capo all'Amministrazione fiscale che si accingeva ad adottare un provvedimento pregiudizievole dei diritti del contribuente - in assenza di specifica prescrizione - un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione l'invalidità dell'atto.

art. 11, comma 2, d.lgs. n. 347/90; d.l. n. 1/12

Tributi doganali - accertamento - riconoscimento agevolazioni - atti investigativi organi euro-unitari - OLAF - utilizzabilità - è tale - motivazione per relationem - è sufficiente - art. 11, co. 5 bis d.lgs. 347/90 - onere prova contraria - incombe al contribuente.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 3131/2016 del 16.11.2016, Presidente: Lucia Ciampini, Estensore: Bernardo Massari.

Ai fini dell'accertamento in materia doganale, i verbali ispettivi degli organismi di indagine euro-unitari (tra cui, l'OLAF), benché abbiano carattere riservato - ai sensi dell'art. 8, reg. CE n. 1073/99 - possono essere utilizzati dall'Amministrazione nei procedimenti giudiziari per inosservanza della regolamentazione doganale. Di conseguenza, deve ritenersi legittimamente motivato l'avviso di accertamento che, in ottemperanza a quanto previsto dall'art. 11, comma 5 bis, d.lgs. n. 374/90, riporti nei tratti essenziali, ai fini del diritto di difesa, il contenuto di quegli atti presupposti richiamati *per relationem*, ancorché non allegati, spettando al contribuente che contesti il fondamento

di tale pretesa fornire la prova contraria della sussistenza delle condizioni di applicabilità dell'eventuale regime agevolativo.

art. 11, comma 5 bis, d.lgs. n. 374/90; art. 8, reg. CE n. 1073/99

Tributi doganali - accertamento - rifiuto benefici - recupero tariffe a posteriori - atti delle autorità euro-unitarie - sono sufficienti - annullamento documentazione da parte del paese emittente - non rileva.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 3131/2016 del 16.11.2016, Presidente: Lucia Ciampini, Estensore: Bernardo Massari.

In tema di tributi doganali, sia il rifiuto del beneficio di applicazione di tariffe preferenziali sia il recupero "a posteriori" dei dazi esentati o ridotti, non sono subordinati all'annullamento o alla revoca dei certificati FORM-A (o EUR-1) da parte delle autorità del paese emittente, in quanto l'adozione delle misure recuperatorie è legittimata anche solo in base alle risultanze delle indagini effettuate dagli organi ispettivi euro-unitari, *ex art. 26, reg. CEE n. 2913/92 e art. 94, par. 5, reg. CEE n. 2454/93.*

art. 26, Reg. CEE n. 2913/92; art. 94, par. 5, reg. CEE n. 2454/93

Tributi doganali - contabilizzazione a posteriori - art. 220, CDC - buona fede contribuente - errore autorità - non ragionevolmente rilevabile - sussiste - rispetto norme dichiarazione doganale - è necessario.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 3131/2016 del 16.11.2016, Presidente: Lucia Ciampini, Estensore: Bernardo Massari.

Lo stato soggettivo di buona fede dell'importatore, quale condizione ostativa alla contabilizzazione a posteriori della riscossione, di cui all'art. 220, Codice doganale comunitario (CDC), può essere invocato solo se sussista un errore dell'autorità di natura tale da non poter essere ragionevolmente rilevato da un debitore di buona fede, che deve aver anche rispettato tutte le prescrizioni della normativa in vigore in relazione alla propria dichiarazione alla dogana. Ne consegue che quando l'errore dell'Amministrazione sia consistito nella mera ricezione delle dichiarazioni inesatte dell'esportatore - in particolare, sull'origine della merce - tale buona fede non sussiste e il debitore è tenuto a sopportare il rischio derivante da un documento commerciale che si riveli falso in occasione di un successivo controllo.

art. 220, Codice doganale comunitario

**IVA - esportazione - prova - esibizione - Documento unico amministrativo - 3-DAU - è necessaria - mezzi di prova alternativi - non sono ammissibili.
Prova dell'esportazione - prova tipica - è tale.**

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 584/2016 del 07.03.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Salvatore Pilato.

La prova dell'avvenuta esportazione della merce ex art. 8, d.P.R. n. 633/72, deve essere necessariamente fornita mediante esibizione della prescritta documentazione doganale (se la dichiarazione è effettuata mediante Documento unico amministrativo - DAU - allora la prova dell'esportazione è resa mediante esibizione del 3-DAU vidimato, ex artt. 792, 793 e 795, reg. CEE, n. 2454 del 2 luglio 1993) non potendo, questa, essere surrogata da qualsiasi altra forma di evidenza documentale.

L'attuale disciplina doganale, infatti, non ammette mezzi di prova equipollenti a quelli tassativamente prescritti dalla norma.

*art. 8, comma 1, lett. a), d.P.R. n. 633/72; reg. CEE n. 2454 del 2 luglio 1993
Cass. sent. n. 3193/15*

IRES - cartella di pagamento - rateazione - ritardo garanzia fideiussoria istituto di credito - è tale - condotta negligente del contribuente - non sussiste - facoltà di rateazione - decadenza - non è imputabile al contribuente.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2991/2016 del 14.11.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Francesco Antonio Ferraretti.

Deve ritenersi scusata la condotta del contribuente che provveda in ritardo al versamento della prima rata a causa non della propria negligenza, bensì alle lungaggini delle tempistiche dell'intermediario finanziario cui si è rivolto al fine di ottenere la richiesta garanzia fideiussoria.

Ne consegue che l'intervenuta decadenza dalla facoltà di chiedere la rateazione non è imputabile alla condotta negligente della contribuente, la quale ha dimostrato di essersi adoperata per adempiere ad una precisa disposizione di legge.

artt. 2 e 4 d.lgs n. 462/97; art. 10, comma 13 decies, d.l. n. 201/11

Tassa automobilistica - cartella di pagamento - esenzione - art. 63, comma 2, l. n. 342/00 - autocertificazione del contribuente - non è sufficiente - attestazione dell'ASI o dell'FMI - è necessaria.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 1, sentenza n. 2996/2016 del 14.11.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Barbara Torsello.

Ai fini del conseguimento dell'esenzione dalla tassa automobilistica, di cui all'art. 63, comma 2, l. n. 342/00, non è sufficiente un'autocertificazione del contribuente, ma occorre un'attestazione rilasciata da parte dell'ASI o dell'FMI in cui si certifichi che il veicolo sia ritenuto di particolare interesse storico e collezionistico, circoscrivendo il beneficio solo ed esclusivamente a quei mezzi che, in ragione del loro rilievo industriale, sportivo, estetico o di costume, meritano un particolare trattamento fiscale.

*art. 63, comma 2, l. n. 342/00
Cass. sent. n. 319/14*

Impugnazioni straordinarie - revocazione - art. 395, comma 4, c.p.c. - sentenza - declaratoria di illegittimità - avviso di accertamento - omesso esame argomentazioni ricorrente - errore di fatto - non è tale - inammissibilità - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 2, sentenza n. 2888/2016 del 10.11.2016, Presidente ed Estensore: Stefano Monaci.

In sede di motivazione, il giudice deve indicare e spiegare quali siano le ragioni logico-giuridiche per le quali è giunto a quella decisione, ma non è necessariamente tenuto ad esaminare ogni singolo motivo di contestazione o di impugnazione, in quanto è possibile che il percorso motivazionale alla base della decisione adottata prescindendo dalle argomentazioni difensive non espressamente esaminate, o le assorba anche implicitamente.

Ne consegue che il mancato esame di un punto addotto dal ricorrente non costituisce necessariamente un errore materiale, ben potendo sussistere la possibilità che il giudice d'appello abbia ritenuto di non doverlo neppure esaminare perché il proprio percorso motivazionale gli consentiva di spiegare comunque in maniera completa i motivi della propria decisione.

Pertanto, l'omissione dell'esame di una questione, pur prospettata dalla parte interessata, non rientra nel concetto di errore di fatto indicato dall'art. 395, comma 4, c.p.c..

art. 395, comma 4, c.p.c.

Impugnazioni - nullità - termini - art. 21, d.lgs. n. 546/92 - tempestività - non sussiste - sanatoria - è tale - definitività dell'atto - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 3, sentenza n. 2904/2016 del 11.11.2016, Presidente: Daniela Gobbi, Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

Deve ritenersi esclusa una generale estensione della disciplina del diritto amministrativo, ex artt. 21 septies, l. n. 241/90 e 31, comma 4, d.lgs. n. 104/10, al diritto tributario che ne costituisce un sottosistema: il legislatore ha scelto di ricomprendere nella categoria unitaria della nullità tributaria tutti i vizi ritenuti tali da inficiare la validità dell'atto impositivo che devono essere tempestivamente impugnati nei termini di cui all'art. 21, d.lgs. n. 546/91. Ne consegue che, in assenza di gravame, il provvedimento tributario, pur se affetto da vizio di nullità, diviene definitivo e legittima l'Ufficio alla riscossione coattiva dell'imposta.

Eventuali vizi non potranno, quindi, essere fatti valere per la prima volta dal contribuente con l'impugnazione dell'atto consequenziale in difetto di norma di legge che attribuisca espressamente tale potere.

*art. 21 septies, l. n. 241/90; art. 31, comma 4, d.lgs. n. 104/10
Cass. sent. n. 18488/15*

Riscossione - cartella di pagamento - art. 25, d.P.R. n. 602/73 - vincolo di solidarietà - obbligato e coobbligato - facoltà di scelta - incombe all'agente della riscossione - termini di decadenza - deroga - non sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 3063/2016 del 16.11.2016, Presidente ed Estensore: Daniela Gobbi.

L'art. 25, d.P.R. n. 602/73, prevede la facoltà, per l'Agente della riscossione, di notificare la cartella di pagamento al debitore iscritto al ruolo o al coobbligato, consentendo, quindi, di scegliere a quale soggetto, ritenuto più solvibile, notificare la cartella. Tale opzione non rappresenta, tuttavia, una deroga ai termini previsti per la notifica: questa deve essere effettuata necessariamente entro il lasso temporale previsto a pena di decadenza.

art. 25, d.P.R. n. 602/73

Consorzio di bonifica - immobile del ricorrente - beneficio diretto e specifico - sussiste - contribuito - è dovuto.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 3, sentenza n. 3081/2016 del 16.11.2016, Presidente: Daniela Gobbi, Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

Qualora il beneficio derivante da un intervento operato da un consorzio di bonifica non sia meramente generico (ossia relativo all'ambiente e all'igiene intesi come effetto indistinto e diffuso sul comprensorio) bensì diretto e specifico a garantire la tutela di uno specifico bene immobile (come nel caso di specie), il contribuente destinatario dell'opera di bonifica è tenuto al versamento del contributo.

IRPEF - avviso di accertamento - lista cd. Falciani - prova - cd. fiche - non è sufficiente - elementi indicativi - istituto bancario - non sussistono - contribuente - non sussistono - ulteriori elementi indiziari - requisiti precisione, gravità e concordanza - non sussistono - nullità dell'avviso - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 4, sentenza n. 2770/2016 del 25.10.2016, Presidente: Mariapia Parisi; Estensore: Giuliano Andreoli.

La sussistenza di una lista contenente dati bancari acquisiti (illecitamente) dal dipendente infedele di un istituto bancario, quale unico documento in grado di porre in correlazione il contribuente con presunte attività estere dallo stesso detenute, la cui attendibilità - a fronte delle reiterate ed inequivocabili negazioni del contribuente - non si regge su adeguati canoni di precisione e concordanza, non è di per sé sufficiente ad attribuire al contribuente stesso la titolarità del rapporto bancario, con successiva inversione dell'onere della prova *ex* art. 12, d.l. n. 78/09. (Nella specie, oltre all'assenza di elementi identificativi nel documento, le giacenze ivi indicate risultano inconciliabili con i redditi prodotti dal contribuente per la propria attività professionale - ricercatore universitario - né è possibile ricavare un riscontro indiretto in merito ad un tenore di vita non altrimenti giustificabile).

*art. 12, d.l. n. 78/09; Direttiva CEE n. 77/779
Cass. sent. n. 1577/15*

Sponsorizzazione - spese - deducibilità - astratta utilità per l'attività economica - è sufficiente.

Reddito operativo lordo (ROL) - calcolo - rilevanza della svalutazione crediti - è tale - abbattimento degli interessi passivi deducibili - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 8, sentenza n. 507/2016 del 23.02.2016, Presidente ed Estensore: Alessandro Alessandrini.

La deducibilità dal reddito di impresa di una spesa per sponsorizzazione è ammessa qualora lo *sponsor* sia il titolare del marchio e del bene da promuovere, a nulla rilevando che dall'attività stessa derivino concreti guadagni e l'ammontare della spesa di sponsorizzazione, essendo questi ultimi elementi tipici del rischio d'impresa commerciale (nel caso di specie la Commissione riconosce la deducibilità di un'ingente spesa di sponsorizzazione considerata irragionevole - dunque indeducibile - da parte dell'Ufficio).

Nel calcolo del ROL, al fine della quantificazione dell'ammontare degli interessi passivi deducibili *ex art. 96 del TUIR*, la contabilizzazione della voce "svalutazione crediti" a bilancio è corretta e non comporta una duplice valutazione dei crediti commerciali (una volta nel calcolo degli interessi passivi che superano quelli attivi e la seconda nella definizione del ROL per il computo dell'eccedenza di questi ultimi in ogni caso deducibile nei limiti dell'art. 96).

art. 96, d.P.R. n. 917/86

Cass. sentt. n. 16826/07, n. 1389/11, n. 6548/12 e n. 23551/12

IRES - cartella di pagamento - canoni - Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Kazakistan - art. 12, commi 1 e 2, Convenzione - stabile organizzazione - è necessaria - stabile organizzazione - non sussiste - art. 165, d.P.R. n. 917/86 - inapplicabilità - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 2646/2016 del 17.10.2016, Presidente: Piero Messini D'Agostini, Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

Le previsioni della Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore tra l'Italia e il Kazakistan, secondo le quali i canoni provenienti da uno Stato contraente e pagati ad un residente dell'altro Stato contraente, sono imponibili in detto altro Stato (art. 12, comma 1), facendo salva la possibilità della doppia imposizione degli stessi, qualora il percipiente ne sia l'effettivo beneficiario, ma entro il limite del 10% (art. 12, comma 2), trovano applicazione solo laddove l'attività non sia svolta tramite stabile organizzazione sita nello Stato della fonte. Ne consegue l'inapplicabilità dell'art. 165, d.P.R. n. 917/86, non configurandosi alcuna potestà impositiva da parte del residente kazako riguardo ai redditi d'impresa ivi prodotti dal medesimo. (Nel caso di specie, la società italiana non possiede una stabile organizzazione in Kazakistan e, dunque, le ritenute subite non possono essere detratte dall'imposta dovuta in Italia, quale Paese di residenza, dove devono essere tassati anche i proventi ottenuti dall'estero.)

art. 165, d.P.R. n. 917/86; artt. 12, commi 1 e 2, Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Kazakistan

Accertamento - fattura - redazione da parte di terzo - sussiste - falsità - non consegue - elementi indiziari - precisione, gravità e concordanza - sono necessari - utilizzabilità - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 2814/2016 del 31.10.2016, Presidente: Piero Messini D'Agostini, Estensore: Rocco Criscuolo.

La consulenza grafologica attestante la non riconducibilità della fattura alla mano del contribuente non è sufficiente a dichiarare la falsità del documento stesso, ben potendo essere stato redatto da un soggetto a ciò incaricato. Ne consegue che, in assenza di altri elementi indiziari, dotati dei requisiti di precisione, gravità e concordanza, a sostegno di tale tesi, l'Ufficio potrà legittimamente utilizzare la predetta fattura ai fini della rideterminazione del reddito del contribuente.

IRPEF - avviso di accertamento - società a contabilità semplificata - reddito d'impresa - indagini finanziarie - versamenti - proventi illeciti - gioco d'azzardo - sono tali - quantificazione vincite e perdite - è necessaria - documentazione frequentazione casinò e bische clandestine - è necessaria - art. 14, comma 4, l. n. 537/93 - soggezione ad imposta - è tale - imputazione al contribuente - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 2722/2016 del 25.10.2016, Presidente: Antonio Madonna, Estensore: Donato Milantoni.

In tema di indagini finanziarie, qualora il contribuente voglia giustificare versamenti operati su propri conti correnti, contestandone la correlazione col proprio reddito d'impresa, non è sufficiente affermare che gli stessi rappresentino profitti dall'esercizio illecito del gioco d'azzardo, operato presso Casinò e bische clandestine. Occorre, infatti, precisare l'ammontare di vincite e perdite, documentare l'assiduità delle frequentazioni dei Casinò e delle predette bische illegali.

In ogni caso, qualora il contribuente affermi l'esistenza di maggiori redditi occulti, sebbene proventi da reato o non redditi d'impresa (dato che anche i proventi di reato sono soggetti ad imposizione fiscale ex art. 14, comma 4, l. n. 537/93) questi possono essere legittimamente ricondotti dall'Ufficio a redditi professionali e/o di impresa.

art. 32, comma 1 n. 7, d.P.R. n. 600/73; art. 14, comma 4, l. n. 537/93

IRPEF - avviso di accertamento - cessione immobiliare - cessione d'azienda - plusvalenza patrimoniale - art. 5, comma 3, d.lgs. n. 147/15 - norma di interpretazione autentica - è tale - retroattività - consegue - presunzione basata sul valore dichiarato, accertato o definito - imposta di registro - non è applicabile.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 3072/2016 del 16.11.2016, Presidente: Bruno Lelli, Estensore: Paola Palladino.

In tema di imposte sui redditi, il principio di presunzione di corrispondenza tra il prezzo incassato ed il valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro - salva prova contraria del contribuente di aver effettivamente venduto o acquistato ad un prezzo inferiore - deve ritenersi ormai superato ai sensi dell'art. 5, comma 3, d.lgs. n. 147/15.

Detta norma di interpretazione autentica, avente, pertanto, efficacia retroattiva, esclude che l'Ufficio possa ancora procedere ad accertare, in via induttiva, la plusvalenza patrimoniale realizzata a seguito di cessione di immobile o di azienda solo sulla base del valore dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro.

art. 5, comma 3, d.lgs. n. 147/15

Cass. sentt. n. 14571/13, n. 16705/14, n. 19622/15 e n. 11543/16

IRES - reddito d'impresa - società - scritture contabili - gravi irregolarità - sussistono - accertamento induttivo - art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/73 - art. 54, d.P.R. n. 633/72 - consegue.

IRES - reddito d'impresa - attività di ristorazione - calcolo induttivo dei ricavi - numero di tovaglioli usati - presunzione - utilizzabilità - è legittima.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 3074/2016 del 16.11.2016, Presidente: Bruno Lelli, Estensore: Paola Palladino.

La presenza di gravi irregolarità nelle scritture contabili della società giustifica l'Ufficio a procedere con un accertamento induttivo di cui al combinato disposto degli artt. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/73 e 54, d.P.R. n. 633/72, ai fini della determinazione del reddito d'impresa del contribuente. Nell'ambito del predetto accertamento, è legittimo ricostruire i ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base del numero dei tovaglioli utilizzati, risultante dalle ricevute di lavanderia, a patto che l'esito del metodo adottato non confligga con le possibilità teoriche di servizio dell'esercizio commerciale.

art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/73; art. 54, d.P.R. n. 633/72

Cass. sentt. n. 13068/11 e n. 20060/14

IRPEF - ritenute - rifiuto rimborso - presupposti spettanza - onere della prova - incombe al contribuente.

Ufficio - difesa processuale - argomentazioni dedotte - preclusioni processuali - non si applicano.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 3080/2016 del 16.11.2016, Presidente: Bruno Lelli, Estensore: Paola Palladino.

In tema di contenzioso tributario, ove la controversia abbia ad oggetto l'impugnazione del rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo (nel caso di specie, IRPEF), incombe sul contribuente l'onere di allegare e provare i fatti cui la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato.

Le argomentazioni con cui l'Ufficio nega la sussistenza di detti fatti, o la qualificazione ad essi attribuita, costituiscono mere difese, non soggette ad alcuna preclusione processuale.

Cass. sent. n. 21197/14

IRPEF - accertamento - presunzione legale relativa - art. 12, d.lgs. n. 78/09 - somme detenute in paesi *black list* - redditi sottratti ad imposizione - sussiste - norma sostanziale - è tale - irretroattività - art. 11, preleggi - art. 3, comma 1, l. n. 212/00 - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 05, sentenza n. 2727/2016 del 26.10.2016, Presidente: Cesare Lamberti, Estensore: Giovanni Trerè.

La norma di cui all'art. 12, d.lgs. n. 78/09, ha carattere speciale in quanto ha introdotto un regime di presunzione legale relativa secondo la quale, in assenza di prova contraria ad opera del contribuente, le somme detenute in paesi compresi nella cd. *black list* sono considerate come redditi sottratti ad imposizione.

La disposizione fissa un meccanismo presuntivo incidente in maniera decisiva sulla ripartizione dell'onere probatorio tra Amministrazione e contribuente e deve, pertanto, qualificarsi alla stregua di norma sostanziale. Ne consegue l'irretroattività della stessa, dovendo essere applicata alle sole fattispecie perfezionate successivamente alla data di entrata in vigore, ai sensi degli artt. 11 preleggi c.c. e art. 3, comma 1, l. n. 212/00.

art. 12, d.lgs. n. 78/09; art. 3, comma 1, l. n. 212/00; art. 11, preleggi

IRPEF - agevolazioni - lavori di ristrutturazione - innalzamento del sottotetto - è tale - nuova costruzione autonoma - non è tale - agevolazione - detrazione costi di ristrutturazione - l. n. 449/97 - è dovuta.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 2798/2016 del 25.10.2016, Presidente ed Estensore: Cirto Milanese.

L'innalzamento del sottotetto, realizzato in conformità alla normativa urbanistica, non rappresenta una nuova costruzione autonoma, ma costituisce la continuazione dell'immobile già esistente. Ne consegue che a tale intervento può legittimamente considerarsi applicabile l'agevolazione rappresentata dalla detrazione sui costi di ristrutturazione ai sensi del combinato disposto della l. n. 449/97 e dell'art. 31, lettere a), b), c) e d), l. n. 457/78.

l. n. 449/97; artt. 31, lettere a), b), c) e d), l. n. 47/78

Contenzioso tributario - argomentazioni contrastanti - impossibilità di comprendere la *ratio decidendi* - vizio di contraddittorietà - consegue - inversione ricorrente-resistente - errore materiale - è tale - procedura di correzione - art. 287, c.p.c. - è necessaria.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 5, sentenza n. 2806/2016 del 25.10.2016, Presidente ed Estensore: Cirto Milanese.

Non deve ritenersi sussistente il vizio di contraddittorietà della motivazione (il quale ricorre solo in presenza di argomentazioni contrastanti e tali da non permettere di comprendere la *ratio decidendi* che sorregge il *decisum* adottato) bensì un semplice errore materiale qualora il giudice affermi l'infondatezza dell'appello e poi lo accolga parzialmente, qualora la lettura della sentenza non lasci incertezze sull'effettiva volontà del giudicante.

Ne consegue che per emendare gli errori contenuti in una sentenza in cui il giudice abbia invertito ricorrente e resistente, ma potendosi comprendere la *ratio decidendi* che sorregge il reale *decisum* voluto dal giudice tramite ragionamenti logico-interpretativi, la correzione di parte della motivazione e del *decisum* stesso deve formare oggetto dell'apposito procedimento ai sensi dell'art. 287 c.p.c..

art. 287, c.p.c.
Cass. sent. n. 13318/15

Contenzioso tributario - appello dell'Ufficio - parte processuale - capacità di stare in giudizio - spetta al direttore o ad altra persona competente - delega implicita - è tale - procura speciale espressa - non è necessaria - contestazione da parte dell'Ufficio - non sussiste - firma illeggibile di funzionario - non rileva - ammissibilità - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 7, sentenza n. 3170/2016 del 18.11.2016, Presidente: Maurizio Marchesini, Estensore: Sandro Labanti.

In tema di contenzioso tributario, in relazione all'appello presentato dall'Ufficio, ai sensi degli artt. 10 e 11, comma 2, d.lgs. n. 546/92, è riconosciuta la qualità di parte processuale ed è conferita la capacità di stare in giudizio all'Agenzia delle Entrate nei cui confronti è proposto il ricorso, organicamente rappresentato dal direttore o da altra persona preposta al reparto competente, da intendersi con ciò stesso delegata in via generale a sostituire il direttore nelle specifiche competenze, senza necessità di speciale espressa procura.

Ne consegue che, nel caso in cui non sia contestata la provenienza dell'atto d'appello dall'Ufficio competente, questo deve ritenersi ammissibile, ancorché recante in calce la firma illeggibile di un funzionario che sottoscriva in luogo del direttore titolare, finché non sia eccepita e provata la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio appellante o, comunque, l'usurpazione del potere di impugnare la sentenza di primo grado, dovendosi altrimenti presumere che l'atto provenga dall'ufficio e ne esprima la volontà.

artt. 10, 11, comma 2, d.lgs. n. 546/92
Cass. sentt. n. 874/09 e 15317/13

Fondo patrimoniale - Avviso di iscrizione ipotecaria - art. 170, c.c. - ipoteca - anche non volontaria - art. 77, d.P.R. n. 602/73 - beni appartenenti al coniuge o al terzo - non estraneità ai bisogni familiari - è necessaria - estraneità - non conoscenza del creditore - è necessaria - iscrizione ipotecaria - è legittima.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 9, sentenza n. 2671/2016 del 18.10.2016, Presidente: Maria Cristina Salvadori, Estensore: Francesco Paolo Moliterni.

L'art. 170 c.c., nel disciplinare le condizioni di ammissibilità dell'esecuzione sui beni costituiti nel fondo patrimoniale, detta una regola applicabile anche all'iscrizione di ipoteca non volontaria, ivi compresa quella di cui all'art. 77, d.P.R. n. 602/73, sicché l'esattore può iscrivere ipoteca su beni appartenenti al coniuge o al terzo, conferiti nel fondo, se il debito sia stato da loro contratto per uno scopo non estraneo ai bisogni familiari, ovvero, nell'ipotesi contraria, purché il titolare del

credito, per il quale l'esattore proceda alla riscossione, non fosse a conoscenza di tale estraneità, dovendosi ritenere, diversamente, illegittima l'eventuale iscrizione comunque effettuata.

*Art. 170, c.c.; art. 77, d.P.R. n. 602/73
Cass. sent. n. 20799/16*

IRPEF - accertamento - cartella di pagamento - chiusura della lite - sentenza definitiva - avviso di accertamento successivo - medesimi presupposti - violazione *ne bis in idem* - art. 67, d.P.R. n. 600/73 - art. 163, d.P.R. n. 917/86 - sussiste - nullità dell'avviso di accertamento successivo - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 2644/2016 del 18.10.2016, Presidente: Ornella D'Orazi, Estensore: Massimo d'Amato.

La duplicazione dell'atto di accertamento in ordine ad un medesimo presupposto è vietata, ai sensi del combinato disposto degli artt. 67, d.P.R. n. 600/73 e art. 163, d.P.R. n. 917/86, in applicazione del cosiddetto principio del *ne bis in idem*: è pertanto vietato richiedere ad uno stesso contribuente le medesime imposte dovute in relazione ad un medesimo presupposto, come nel caso di specie, con due atti distinti ed anche se uno di essi è una cartella esattoriale e l'altro un accertamento. Ne consegue che l'eventuale chiusura della lite fiscale, avvenuta con sentenza, relativamente alla cartella di pagamento, esplica i propri effetti nei confronti dell'atto di accertamento emesso successivamente dall'Ufficio, ma sui medesimi presupposti.

art. 67, d.P.R. n. 600/73; art. 163, d.P.R. n. 917/86

Contenzioso tributario - ente della riscossione - vizi propri della cartella o del procedimento esecutivo - legittimazione passiva - sussiste - motivi del ricorso - esistenza del credito ovvero legittimità della richiesta del tributo - non sussiste - liticonsorzio necessario - art. 39, d.lgs. n. 112/99 - art. 14, d.lgs. n. 546/92 - è tale - chiamata in causa dell'Ufficio - è necessaria - nullità giudizio di primo grado - consegue - rinnovazione *ab origine* - è necessaria.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 10, sentenza n. 3106/2016 del 16.11.2016, Presidente: Antonio Mancini; Estensore: Sandro Labanti.

La legittimazione passiva per l'ente della riscossione sussiste solo se l'impugnazione concerne vizi propri della cartella o del procedimento esecutivo, mentre va esclusa qualora i motivi del ricorso (come nel caso di specie) attengano all'esistenza del credito o alla legittimità della richiesta del tributo.

Qualora, in violazione delle norme sul liticonsorzio necessario, ai sensi degli artt. 39, d.lgs. n. 112/99 e art. 14, d.lgs. n. 546/92, non sia stata chiamata in causa l'Amministrazione emanante l'atto presupposto, la celebrazione del giudizio dovrà essere rinnovata *ab origine*, previa declaratoria di nullità del primo grado.

*art. 39, d.lgs. n. 112/99; art. 14, d.lgs. n. 546/92
Cass. sent. n. 6450/02*

IVA - dichiarazione di fallimento - accertamento - crediti precedenti - notifica - al curatore - è dovuta - al contribuente - è dovuta - legittimazione ad impugnare - sussiste.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 2720/2016 del 25.10.2016, Presidente: Antonio Madonna, Estensore: Alberto Conti.

L'accertamento tributario, se inerente a crediti i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, deve essere notificato non solo al curatore, ma anche al contribuente. Quest'ultimo, restando esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio (conseguenti alla definitività dell'atto impositivo) è eccezionalmente abilitato ad impugnarlo nell'inerzia degli organi fallimentari, non potendo attribuirsi carattere assoluto alla perdita della capacità processuale conseguente alla dichiarazione di fallimento, che può essere eccepita esclusivamente dal curatore, nell'interesse della massa dei creditori.

Cass. sent. n. 9434/14

Imposta di registro - abitazione di lusso - agevolazione - prima casa - art. 1, comma 3, parte prima, tariffa d.P.R. n. 131/86 - non è dovuta - superficie utile complessiva - art. 6, d.m. Lavori pubblici, 02/08/1969 - abitabilità dell'immobile - non rileva - utilizzabilità ambienti - è necessaria.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 11, sentenza n. 2984/2016 del 14.11.2016, Presidente ed Estensore: Antonio Madonna.

Ai fini dell'imposta di registro, un'abitazione deve considerarsi di lusso e, di conseguenza, esclusa dall'agevolazione per l'acquisto della "prima casa" (ex art. 1, comma 3, parte prima, Tariffa d.P.R. n. 131/86) facendo riferimento alla nozione di "superficie utile complessiva" di cui all'art. 6, d.m. Lavori pubblici, 02.08.69. Ai sensi di quest'ultima disposizione è irrilevante il requisito dell'abitabilità dell'immobile, ivi non espressamente richiamato, diversamente rilevando quello dell'utilizzabilità degli ambienti, a prescindere dalla loro effettiva abitabilità.

Ne consegue che è legittima la revoca del beneficio laddove a fronte di un semplice intervento edilizio venga creato un vano deposito, computabile nella superficie "utile", a nulla rilevando la mancata potenzialità dello stesso.

*art. 1, comma 3, parte prima, tariffa d.P.R. n. 131/861; art. 6, d.m. Lavori pubblici, 02.08.69
Cass. sentt. n. 25674/13 e n. 18480/16*

Contenzioso tributario - processo penale - art. 20, d.lgs n. 74/00 - autonomia - è tale - prove concrete - sono necessarie - valutazione - art. 116, c.p.c. - prudente apprezzamento del giudice - prove fattuali - sono idonee.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 2607/2016 del 17.10.2016, Presidente: Pasquale Liccardo, Estensore: Carlo Alberto Menegatti.

Nonostante (ai sensi dell'art. 20, d.lgs n. 74/00) il processo penale e quello tributario siano del tutto autonomi, anche qualora abbiano ad oggetto i medesimi fatti, il giudice tributario deve formulare il proprio convincimento su basi probatorie concrete, le quali, ai sensi dell'art. 116, c.p.c. (applicabile al processo tributario), devono essere valutate secondo il proprio prudente apprezzamento. Quest'ultimo, oggettivamente, può scaturire da prove fattuali (quali quelle assunte in sede penalistica), invece di prove indiziarie (nonostante siano legittime sul piano procedimentale) assunte in sede di procedimento amministrativo, qual è l'accertamento tributario.

art. 20, d.lgs n. 74/00; art. 116, c.p.c.

IRES - avviso di accertamento - quota di ammortamento - costo non ancora sostenuto - fattura non pagata - è tale - deducibilità - non è ammessa.

IRES - avviso di accertamento - spese di pubblicità - spese di sponsorizzazione - assimilazione - art. 29, d.lgs n. 175/14 - inerenza - sussiste - deducibilità - consegue.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 2610/2016 del 17.11.2016, Presidente: Pasquale Liccardo, Estensore: Carlo Alberto Menegatti.

Non si può considerare deducibile una quota di ammortamento relativa ad un costo che non sia stato sostenuto nella gestione dell'attività caratteristica del contribuente: in particolare, come nel caso di specie, non è corretto sul piano contabile dedurre quote di ammortamento relative ad una fattura di servizi ammortizzabili senza che tale fattura risulti pagata e, quindi, il relativo costo rilevabile contabilmente ed assoggettabile ad ammortamento in vari esercizi.

Diversamente, le spese per la pubblicità devono ritenersi certamente inerenti all'attività del contribuente: la deducibilità del costo pubblicitario (o di sponsorizzazione, assimilate a seguito dell'introduzione dell'art. 29, d.lgs n. 175/14) non postula necessariamente e tecnicamente che esso sia stato sostenuto per la realizzazione di una specifica componente attiva di reddito, ma è sufficiente che tale costo sia correlato, in senso ampio, all'impresa ovvero che l'onere sia sostenuto al fine di effettuare un'attività potenzialmente idonea a produrre utili.

art. 29, d.lgs n. 175/14

Cass. sentt. n. 6548/12, n. 20054/14 e n. 20055/14

IRPEF - avviso di accertamento - lavoratore dipendente - contributi pensionistici - dichiarazione sostituto d'imposta successiva alla risoluzione del rapporto di lavoro - non è attendibile - CUD - prospetti paga - sono sufficienti.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 12, sentenza n. 2698/2016 del 24.10.2016, Presidente: Maria Silvia Giorgi, Estensore: Luciano Contessi.

In tema di accertamento, nessuna ufficialità va riconosciuta alla dichiarazione del sostituto d'imposta rilasciata nel periodo successivo alla risoluzione del rapporto di lavoro e fornita allo scopo di difendere il proprio operato. Ai fini dell'accertamento, diverso valore hanno il CUD ovvero i prospetti paga rilasciati al dipendente, in cui l'indicazione di dati non veri è sanzionata.

Cass. sent. n. 23332/10

Contenzioso tributario - impugnazione - atti esecuzione forzata - artt. 2, comma 1, d.lgs n. 546/92 - art. 19, d.lgs n. 546/92 - cartella di pagamento - omessa o irregolare notifica - nullità - consegue - giurisdizione giudice tributario - è tale.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 3109/2016 del 16.11.2016, Presidente ed Estensore: Lucia Ciampini.

Benché ai sensi del combinato disposto degli artt. 2, comma 1 e 19, d.lgs n. 546/92, si dovrebbe ritenere preclusa per il contribuente la possibilità di accedere alla giurisdizione tributaria in ipotesi di impugnativa di atti dell'esecuzione forzata, qualora la notifica della cartella di pagamento sia stata omessa ovvero sia stata irregolarmente effettuata, il primo atto di manifestazione esterna della pretesa tributaria iscritta a ruolo è un atto esecutivo (nel caso di specie, il pignoramento). In tal caso, deve ritenersi oggetto sostanziale della controversia la nullità della cartella di pagamento, mentre la nullità del pignoramento è soltanto la conseguenza della nullità della notifica.

Ne consegue che in presenza di vizio della cartella di pagamento, tale da rendere illegittimo l'eseguito pignoramento (in quanto, come nel caso di specie, la mancata notificazione di essa comporta un vizio nella sequela procedimentale dettata dalla legge), tale controversia non può che rientrare nella giurisdizione delle Commissioni tributarie, atteso che il controllo delle cartelle esattoriali che riguardino tributi, spetta al giudice tributario.

art. 2, comma 1 e art. 19, d.lgs n. 546/92

IRES - avviso di accertamento - associazione sportiva dilettantistica - attività di ricerca di sponsor - creazione di lucro - non sussiste - indice di attività commerciale - non è tale - benefici fiscali - l. n. 398/91 - conseguono - art. 149, commi 1 e 2, d.P.R. n. 917/86 - non è applicabile.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 3121/2016 del 16.11.2016, Presidente: Bruno Lelli, Estensore: Francesco Antonio Ferraretti.

L'attività di ricerca di *sponsor* per finalità non lucrative, ma con il solo obiettivo di sostenere i costi dell'attività sportiva svolta dal contribuente, non può costituire inequivoco indicatore dello svolgimento di attività commerciale da parte di un'associazione sportiva dilettantistica, con conseguente disconoscimento dei benefici previsti dalla l. n. 398/91 ed inapplicabilità dell'art. 149, commi 1 e 2, d.P.R. n. 917/86.

l. n. 398/91; art. 149, commi 1 e 2, d.P.R. n. 917/86

Contenzioso tributario - compensazione delle spese - art. 46, d.lgs n. 546/92 - annullamento in autotutela - non consegue necessariamente - richiesta dell'Ufficio - sussiste - obiezione del contribuente - non sussiste - compensazione - può essere disposta.

Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, sez. 13, sentenza n. 3127/2016 del 16.11.2016, Presidente ed Estensore: Lucia Ciampini.

Qualora la cessata materia del contendere sia dichiarata a seguito di annullamento dell'atto oggetto di gravame, operato in via di autotutela da parte dell'Ufficio, secondo il principio di soccombenza virtuale, la causa non necessiterebbe di ulteriore attività del giudice: è lo stesso ente impositore, con il ritiro del proprio atto, a riconoscere l'infondatezza della pretesa impositiva avanzata e, pertanto, ne dovrebbe conseguire l'automatica condanna alle spese. Tuttavia, qualora l'Ufficio ne faccia richiesta e il contribuente non osservi od obietti nulla in merito, il giudice può disporre la compensazione delle stesse, *ex art. 46, d.lgs n. 546/92*.

art. 46, d.lgs n. 546/92
