



**Ex Sede ODCEC Foggia**

**Via Matteotti, 4**

Anno 2019 n. 2

## **Rivista di consulenza aziendale e tributaria** **Il Commercialista di Capitanata**

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili  
Circonscrizione del Tribunale di Foggia



## Editoriale

Editoriale  
*di Mario Cardillo* 3

## Primo Piano

Leasing finanziario e leasing operativo:  
le novità introdotte dal IFRS 16  
*di Gianluca Parisi* 4

Fringe benefits e rimborsi spese trasferite –  
aspetti fiscali per il dipendente  
e il datore di lavoro  
*di Oreste Pettinicchio* 9

Una introduzione alla Pianificazione Fiscale  
*di Andrea Mongelli* 18

Considerazioni alla luce del D.L. n 119/2018  
sul nuovo processo tributario telematico  
*di Laura Di Miscio* 25

## Rassegna Giurisprudenziale Tributaria

Notificazione con (la dovuta) garanzia  
per l'accertamento impositivo  
(note a margine sentenza CTR Piemonte n.  
757/3/2019)  
*di Ferdinando M. Spina* 34

Impianti Eolici: Giustizia tributaria è fatta  
(sentenza n.19334 del 05/06/2019)  
*di Michele Chinno* 49

Ogni articolo pubblicato è stato ceduto a titolo  
gratuito ed esprime esclusivamente il pensiero  
dell'autore.

## **Editore**

**Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Foggia**

**Direttore responsabile**  
*Francesca Romana Cicoletta*

**Direttore editoriale**  
*Iolanda Battiante*

## **Comitato scientifico**

**Presidente: Claudio Nigro - Componenti: Antonio Corvino, Annamaria Dentamaro,  
Giampiero Maci, Giuseppe Mazzuti**

## **Comitato di redazione**

**Gioacchino De Sandoli, Alfredo Di Noia, Ada Lattanzio, Marika Longo, Antonio Netti**

**Impaginazione grafica**  
*Pasquale Russo*

**Foto in copertina**  
*Palazzo ex sede ODCEC Foggia*  
**Foto ultima pagina di Enrico Lo Storto**  
*Deliceto "Castello"*

## **Redazione e amministrazione**

via della Repubblica, 25 - 71121 Foggia - tel./fax. 0881 72 56 12  
www.odcecfoggia.it - odcecfoggia@gmail.com  
Registrazione Tribunale di Foggia n. 4/P/06 R.P  
ISSN 2611-3694



## Editoriale

*di Mario Cardillo*

Cari Colleghi e Cari Lettori, mi trovo nuovamente a scrivere sulle difficoltà che incontriamo nell'esercizio della nostra professione dovute ad interventi legislativi delle volte poco "sensibili" alle esigenze concrete di imprese e professionisti.

Il riferimento, questa volta, è all'istituzione degli Indici sintetici di affidabilità (ISA) introdotti con il decreto legge n. 50/2017, strumento che, nelle intenzioni del Legislatore, dovrebbe favorire l'assolvimento degli obblighi tributari e incentivare l'emersione spontanea di redditi imponibili, in un'ottica di collaborazione fra contribuente e Amministrazione finanziaria.

Ma come spesso accade le intenzioni (seppur meritevoli) si scontrano con la realtà dei fatti, fino a diventare un grosso fardello che appesantisce le attività di noi professionisti per farci giungere, come ormai saprete dalle notizie diffuse in questi giorni, alla proclamazione di un vero e proprio sciopero per i giorni del 30 settembre e dell'1 ottobre 2019, comportante l'astensione dalle attività di trasmissione telematica, quali intermediari, dei modelli di pagamento F24 nonché la mancata partecipazione ad udienze presso le Commissioni Tributarie provinciali e regionali.

E nonostante l'astensione dalle attività che ci competono e che ci vengono affidate con fiducia dai nostri clienti non è proprio quello al quale aspiriamo, purtroppo alle volte diventa l'unico mezzo per far sentire la nostra voce e far valere le nostre esigenze.

Le problematiche connesse all'applicazione degli ISA non sono di poco conto. Nel dettaglio, gli ISA sono indicatori che, misurando attraverso

un metodo statistico - economico, dati e informazioni relativi a più periodi d'imposta, nell'arco di 8-9 anni, forniscono una sintesi di valori tramite la quale sarà possibile verificare la normalità e la coerenza della gestione aziendale dei contribuenti.

Siamo di fronte, quindi, all'ennesimo strumento induttivo che non considera le peculiarità di ciascun anno d'imposta e che giunge, così, ad una elaborazione standardizzata di quella che da più parti viene definita "pagella fiscale". Lo stesso, inoltre, non garantisce l'appartenenza al singolo modello di business, allontanando, quindi, il prelievo fiscale dalla concreta realtà dei fatti.

Uno strumento, quindi, che così come è attualmente disciplinato nella sua "versione" obbligatoria (dal momento che non sono state accolte le istanze di rendere gli ISA facoltativi in quanto "strumenti inaffidabili"), palesa profili di incoerenza con il dettato costituzionale e con lo Statuto dei Diritti del Contribuente. Ma i problemi vanno anche oltre l'aspetto sostanziale per calarsi sul piano pratico con particolare riferimento alla stessa compilazione, dal momento che il sistema non consentirebbe di importare i dati del contribuente già conosciuti al fisco (compresi quelli più semplici come l'inizio attività) e se il dato inserito è diverso da quello in possesso dell'Anagrafe tributaria, si rischia una forte penalizzazione sul punteggio finale. È ora, quindi, di compattarci e dare un segnale forte per palesare questo disagio che incide, ormai da troppo tempo, non solo sui professionisti ma anche sugli operatori economici, chiedendo il rispetto dei diritti di ciascuno di noi anche attraverso una effettiva semplificazione fiscale.

## Leasing finanziario e leasing operativo: le novità introdotte dal IFRS 16

di Gianluca Parisi

### PREMESSA

È del 13 gennaio 2016 la pubblicazione, sul portale IASB (*International Accounting Standards Board*) del nuovo principio contabile internazionale IFRS 16, che detta nuove indicazioni in tema di contabilizzazione dei contratti di Leasing, andandosi a sostituire completamente allo IAS 17 e relative interpretazioni, di cui rappresenta un superamento.

Il nuovo principio è stato legislativamente recepito mediante il regolamento (UE) n. 2017/1986 della Commissione del 31 ottobre 2017, diventando quindi applicabile a tutti i soggetti IAS/IFRS «a partire dalla data di inizio del loro primo esercizio finanziario che cominci il 1° gennaio 2019 o successivamente» (articolo 2 del regolamento), – con possibilità di adozione retroattiva per gli IAS adopters, a partire dal 1 gennaio 2018, ai soggetti che applicano l'IFRS 15.

Lo stesso si colloca a valle di un lungo e complesso percorso di revisione dei criteri contabili sui leasing e ha l'obiettivo di uniformare il trattamento contabile delle operazioni di leasing finanziario e operativo, superando di fatto la eterogeneità di rilevazione delle stesse nei bilanci dei locatari, redatti secondo i principi contabili internazionali, attraverso la definizione di un modello univoco di rappresentazione contabile.

### SUPERAMENTO DELLO IAS 17: PRINCIPALI MOTIVAZIONI

È del 1997 la pubblicazione dello IAS 17, rivisto poi nel 2003, che definiva l'operazione di leasing come “*un contratto per mezzo del quale il locatore trasferisce al locatario, in cambio di un pagamento o di una serie di pagamenti, il diritto all'utilizzo di un bene per un periodo di tempo stabilito*”.

Tale principio dunque, sanciva le modalità di rappresentazione dell'operazione in bilancio in base alla distinzione tra leasing finanziario e operativo; il primo si concretizza nel *trasferimento* dei rischi e benefici connessi alla proprietà del bene, prediligendo dunque la prevalenza della sostanza dell'operazione piuttosto che della forma contrattuale: infatti, mentre da un punto di vista formale il contratto di leasing statuisce che il locatario non acquisisce la proprietà del bene, da un punto di vista sostanziale il locatario, mediante il pagamento di canoni e costi finanziari, acquisisce i benefici economici derivanti dall'uso del bene locato.

Tale accezione del contratto rende l'operazione di leasing finanziario molto simile a quella di acquisto di un fattore produttivo a utilità pluriennale mediante un finanziamento. In virtù di tale assunto, lo IAS 17 riconosceva l'iscrizione in bilancio tra le poste dell'attivo limitatamente al *fair value* dei beni locati mediante formule di questo tipo (e corrispondente passività v/il locatore per l'importo del bene locato).

Viceversa, per i beni locati mediante leasing operativo statuiva la necessità di darne evidenza unicamente in nota integrativa (con rilevazione della componente negativa di reddito rappresentata dai canoni unicamente a conto economico), di fatto non definendolo in maniera esplicita (“*un leasing differente dal leasing finanziario*”) e stabilendo di distribuire il costo complessivo dell'operazione secondo la competenza economica per tutta il periodo di godimento del bene.

Stante la disposizione, il leasing operativo era trattato dallo IAS 17 in maniera analoga ad una normale locazione, con la necessità di ripartire puntualmente l'onere iniziale del maxi-canone per tutta la durata del contratto – mediante la tecnica dei risconti attivi.

Ciò dunque, comportava una eterogeneità di trattamento delle operazioni stesse, e, di conseguenza, distorsioni nelle valutazioni a livello bilancistico: solo, infatti, i beni in leasing finanziario trovavano giusta rappresentazione in bilancio – lato attività,

mediante il *fair value* del bene locato – e lato passività – mediante iscrizione del debito verso il locatore, ridotto di volta in volta della quota capitale relativa ai canoni corrisposti, con rilevazione della componente di interessi a conto economico, con rilevanti implicazioni in tema di performance di bilancio delle realtà utilizzatrici di leasing operativi.

Nella sua formulazione, dunque, lo IAS 17 presentava delle criticità che sono state ben sintetizzate dal *discussion paper* pubblicato dallo IASB nel 2009, *Leases, Preliminary views: “preparers and auditors have criticized the existing model for its complexity. In particular, it has proved difficult to define the dividing line between finance leases and operating leases in a principled way. Consequently, the standards use a mixture of subjective judgements and “bright – line” tests that can be difficult to apply”*.

In sintesi, le prime osservazioni sottolineavano come la distinzione delle operazioni di leasing in due categorie fosse, di fatto, difficilmente declinabile nella realtà, soprattutto di fronte a contratti complessi, in quanto non sempre risulta agevole stabilire se o meno avvenga il trasferimento di tutti i rischi e benefici connessi alla proprietà del bene; di fronte a tale difficoltà, i margini di discrezionalità e soggettività interpretativa mal si coniugano con una operazione sempre più diffusa a livello globale.

Inoltre, il ricorso al leasing operativo e dunque le modalità di evidenza in bilancio dello stesso renderebbe falsata la percezione della reale obbligazione posta in capo all’azienda, non rappresentando l’obbligazione nelle passività del bilancio, bensì unicamente il debito commerciale verso il locatore per i corrispettivi di volta in volta fatturati.

## IL NUOVO IFRS 16 E IL “RIGHT OF USE APPROACH”

L’entrata in vigore del nuovo IFRS 16, arriva dopo ben 22 anni dal primo principio: anni di riflessione travagliata,

non tanto per la difficoltà di transizione quanto per gli impatti che il nuovo IFRS 16 potesse avere sui bilanci degli users che utilizzavano in maniera significativa i leasing operativi (poco cambia, in buona sostanza, per gli operatori che impiegano prevalentemente leasing finanziari, considerando il disposto dello IAS 17 che prevedeva l’evidenza di attività e passività verso il locatore).

Il nuovo IFRS 16, mirando a superare i limiti dello IAS 17, sancisce, invece, il “*right of use*” Approach (“ROU”), ossia il diritto, da parte del locatario, di utilizzare il bene acquisito mediante leasing nell’ambito dei processi produttivi aziendali.

Tale diritto si traduce, da un lato, nella iscrizione del bene nell’attivo dello Stato Patrimoniale ad un valore pari alla somma del debito verso il locatore, eventuali pagamenti effettuati prima della disponibilità del bene e qualsiasi costo iniziale sostenuto per quel bene- il diritto d’uso dell’Asset, appunto; dall’altro lato, va rilevato il debito verso il locatore, pari al valore attuale dei pagamenti dovuti, tenuto conto di eventuali opzioni di rinnovo, indicizzazioni e opzione di riscatto del bene.

Dunque, il “*right of use approach*” fa sì che tutti i leasing possano essere rappresentati nella situazione economico finanziaria dei soggetti IAS adopters, attraverso una chiara identificazione di attività – il diritto d’uso viene ammortizzato ad aliquote proporzionali alla durata del contratto – e di passività – iscritta come valore attuale dei pagamenti futuri, distinguendo gli oneri finanziari, per competenza, dalla quota capitale.

## GLI IMPATTI ECONOMICO FINANZIARI

L’iscrizione a stato patrimoniale dei leasing operativi inevitabilmente porta ad un peggioramento del merito creditizio delle aziende, vista l’obbligatorietà della rilevazione del debito verso il locatore tra le passività.



Al contempo si verifica però un miglioramento di redditività a livello di EBIT e EBITDA: mentre lo IAS 17 qualificava i canoni come costi della produzione, contribuendo dunque al calcolo del MOL – Margine Operativo Lordo -, secondo il nuovo IFRS 16 verranno rilevati unicamente le quote di ammortamento del diritto all'uso e la quota interessi passivi dei canoni corrisposti, implicando ciò un sensibile miglioramento dell'EBITDA (soprattutto sul lungo periodo, per il diverso peso degli interessi).

Anche a livello di rendiconto finanziario, pur non variando i flussi di cassa, si verificheranno riduzione di costi operativi – con impatto sulle variazioni di Capitale Circolante Netto - a fronte di un aumento delle uscite per componente finanziaria.

## IFRS 16 E DETERMINAZIONE IRES/IRAP

E' stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 191 del 16 agosto 2019 il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 5 agosto 2019 concernente "Disposizioni di coordinamento tra il principio contabile internazionale adottato con il Regolamento (UE) n. 2017/1986 della Commissione del 31 ottobre 2017 che modifica il Regolamento (CE) n. 1126/2008 che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda l'International Financial Reporting Standard 16, e le regole di determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP, ai sensi dell'articolo 4, comma 7-quater, del D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38".

Obiettivo del decreto è quello di fornire ai soggetti *IAS adopter* indicazioni interpretative del nuovo principio contabile e delle modalità di determinazione della base imponibile IRES/IRAP.

Il MEF ha disposto che se l'attività consistente nel diritto di utilizzo, ROU, è ammortizzata in conformità al primo

periodo del paragrafo 32 principio contabile IFRS 16 Leasing – ossia per l'intera vita utile dell'attività, se il leasing trasferisce la proprietà al locatario al termine del contratto di leasing o se il costo dell'attività riflette il fatto che il locatario eserciterà l'opzione di acquisto -, si applicano le disposizioni fiscali previste dal TUIR con riguardo alle attività materiale o immateriale sottostante.

Se l'attività consistente nel diritto di utilizzo, ROU, è ammortizzata in conformità al secondo periodo del paragrafo 32 principio contabile IFRS 16 – ossia per l'intera vita utile dell'attività o, se anteriore, sino alla durata del leasing -, le quote di ammortamento deducibili sono determinate secondo l'art. 103 del TUIR.

Dunque, nel primo caso, ossia qualora si configurassero le condizioni di un leasing traslativo, l'ammortamento avviene nel periodo compreso fra la data di decorrenza del contratto e quella di esaurimento della vita utile del bene oggetto del contratto; viceversa, nel secondo caso, qualora non si eserciti l'opzione di acquisto del bene, l'ammortamento del ROU avviene per il periodo compreso tra la data di decorrenza del contratto e il termine di durata del contratto, se anteriore a quello della vita utile del bene.

In tali condizioni, considerando che lo IFRS 16 classifica il ROU come attività materiale o immateriale in funzione della tipologia di attività sottostante, per il principio di derivazione rafforzata sancito dall'art. 83 del TUIR, tale classificazione determina l'applicazione all'ammortamento del ROU dei limiti di deducibilità previsti dall'articolo 102 nel caso l'attività sottostante sia un'attività materiale o dall'art. 103 del Tuir nel caso l'attività sottostante sia un'attività immateriale.

La possibilità che l'opzione di acquisto possa essere verosimilmente esercitata o meno indirizzerebbe, quindi, le scelte fiscali. Ma ci si chiede se la scelta classificatoria a livello civilistico venga influenzata dalle implicazioni fiscali stesse.

Nell'ipotesi in cui il diritto d'uso fosse classificato come una immobilizzazione materiale e si ritenesse applicabile l'art. 102 del TUIR, emergerebbero dei limiti dettati dai coefficienti di ammortamento del DM 31.12.1988, in quanto si porrebbero a risultati poco aderenti ai fini fiscali ai principi stessi del IFRS 16.

Le modifiche del valore ROU rilevate in bilancio hanno piena rilevanza fiscale ai fini IRES e IRAP.

### UNA FATTISPECIE PARTICOLARE: IL LEASE BACK

L'operazione di *sale&lease-back* (di seguito, «S&LB») è un contratto attraverso il quale una società (il c.d. «venditore-locatario») vende un bene di sua proprietà ad un'altra società (il c.d. «acquirente-locatore») che a sua volta concede il bene in leasing alla società venditrice.

In coerenza con il principio caratterizzante, il superato IAS 17 distingueva contabilmente il S&LB sulla base della tipologia di leasing, finanziario o operativo, attribuendo alle due diverse tipologie trattamenti contabili differenti, prediligendo la prevalenza della forma sulla sostanza.

Così nel caso di leasing finanziario il venditore – locatario era tenuto a mantenere in bilancio l'iscrizione del proprio bene come asset – e dunque ammortizzarlo a conto economico – e a rilevare l'eventuale plusvalenza da alienazione per tutta la durata del contratto, mentre l'acquirente – locatore rilevava a conto economico la quota di interessi attivi connessa all'operazione di finanziamento per tutta la durata del contratto.

Nel caso di leasing operativo, invece, rilevava a conto economico immediatamente come provento la plusvalenza da vendita, rilevando negli esercizi successivi unicamente i canoni di leasing; mentre l'acquirente – locatore iscriveva il bene come asset in bilancio, lo ammortizzava e rilevava a conto

economico come proventi i canoni di leasing riscossi.

Il nuovo IFRS 16 opera invece la distinzione in funzione della sostanza dell'operazione, ossia se si configurasse o meno una *vendita* ai sensi del IFRS 15.

In caso di vendita, ai fini contabili, il venditore-locatario deve valutare il Right of Use («ROU») derivante dalla retrolocazione in base alla percentuale del precedente valore contabile dell'attività che si considera non ceduta, rilevando soltanto gli utili o le perdite che si riferiscono ai diritti trasferiti al locatore acquirente. Se il fair value («FV») del corrispettivo per la vendita dell'attività non equivale al FV dell'attività (o, se i pagamenti dovuti per il leasing non sono ai prezzi di mercato), il venditore-locatario dovrà procedere ad effettuare delle rettifiche per valutare il FV (p. 101): – le condizioni inferiori ai prezzi di mercato devono essere contabilizzate come un pagamento anticipato dei pagamenti dovuti per il leasing; – le condizioni superiori ai prezzi di mercato devono essere contabilizzate come finanziamento supplementare fornito dall'acquirente-locatore.

L'acquirente-locatore, invece, deve contabilizzare l'acquisto del bene conformemente all'IFRS 16.

In caso di non vendita, invece, il venditore-locatario mantiene l'iscrizione del bene trasferito (non del ROU) e rileva una passività finanziaria sulla base dell'IFRS 9 sul ricavato del trasferimento; mentre l'acquirente-locatore non iscrive il bene acquisito tra le attività del proprio SP ma, invece, rileva un'altra attività finanziaria pari al ricavato del trasferimento contabilizzato conformemente all'IFRS 9.

Il decreto attribuisce rilevanza fiscale alle rilevazioni contabili effettuate nel caso di operazione di vendita e retro locazione («*sale&lease back*») il cui trasferimento dell'attività del locatario venditore al locatore acquirente risponde all'IFRS 15 per essere contabilizzato come vendita dell'attività.

## PUNTI APERTI

Ad oggi una serie di questioni interpretative sollevate dagli operatori e dalla dottrina rispetto ai riflessi fiscali del principio restano irrisolte, in quanto non approfondite dal decreto.

Tra queste, si menziona innanzitutto il tema del trattamento fiscale da riservare ai contratti in corso in sede di *first time adoption* (“FTA”).

Al riguardo, in dottrina e nella prassi è prevalente l’orientamento secondo cui, in assenza di una normativa specifica, dovrebbero venire in rilievo le disposizioni generali volte a governare il fenomeno della FTA dovuta al cambiamento dello standard internazionale e cioè:

- l’articolo 5, comma 2, del DM 1° aprile 2009, n. 48, che stabilisce la neutralità della prima adozione di un principio di nuova omologazione, rispetto ai valori ed alle qualificazioni fiscali precedenti;

- la possibilità di ricorrere al riallineamento ex articolo 15 del decreto-legge 185 del 2008 (come modificato dal D.M. 30 luglio 2009) delle divergenze prodottesi in sede di FTA, al fine di superare eventuali difficoltà applicative recate dal regime transitorio.

Altro tema dibattuto è quello della sorte degli interessi passivi contabilizzati in relazione a contratti di noleggio e locazione operativa che non presenterebbero caratteristiche finanziarie. In questo caso, il dubbio che si pone in dottrina riguarda l’applicazione dell’articolo 96 del TUIR e, in particolare, se anche gli interessi passivi relativi a contratti con caratteristiche “non finanziarie” debbano scontare i limiti di deducibilità previsti dal citato articolo.

Sulle questioni da ultimo accennate, così come sugli ulteriori punti controversi dibattuti in dottrina (in questa sede non affrontati), sarebbero auspicabili i chiarimenti dell’Agenzia.

## CONCLUSIONI

Novità per gli IFRS adopters in tema di leasing: il nuovo principio contabile, in vigore a partire dal 2019, detta nuove e precise regole in tema di trattamento di questa diffusissima operazione finalizzata all’acquisizione di fattori produttivi.

L’utilizzo permetterà di superare la distinzione tra leasing operativo e leasing finanziario, avvantaggiando gli investitori interessati ad ottenere le informazioni veritiere sul rendiconto, riducendo così il rischio di investimento del proprio capitale.

Nonostante ciò, per le aziende andranno valutate nel tempo due variabili importanti:

1. l’impatto che tale nuova metodologia di contabilizzazione avrà sulle performance aziendali, con possibili implicazioni in tema di merito creditizio e ratio aziendali;

2. Le implicazioni fiscali, con la speranza che le future evoluzioni siano coerenti, da un punto di vista tributario, con la diversa modulazione del “ROU approach”.



## **Fringe benefits e rimborsi spese trasferite – aspetti fiscali per il dipendente e il datore di lavoro**

*di Oreste Pettinicchio*

### **CAPITOLO 1 - FRINGE BENEFITS - ASPETTI GENERALI**

Questo studio ha per oggetto l'analisi fiscale in capo al dipendente e al suo datore di lavoro degli effetti che producono nella realtà operativa delle imprese e dei loro dipendenti i compensi in natura e i rimborsi spese, analizzando in maniera dettagliata i casi più frequenti di fringe benefits, quali: cessione in uso di veicoli aziendali; somministrazione di vitto; utilizzo dei fabbricati ed il generale trattamento dei rimborsi spese per trasferite, al fine di inquadrare correttamente il trattamento fiscale degli attori in causa.

La definizione attribuita dal legislatore tributario al reddito di lavoro dipendente dall'art.49 del TUIR è la seguente: *“Sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro”* e continuando con l'art. 51 dello stesso testo unico che individua la **determinazione del reddito di lavoro dipendente**, il quale *“è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro....”*

Il testo unico delle imposte sui redditi estende quindi la definizione di reddito da lavoro dipendente anche ai compensi, in denaro o in natura, percepiti dal lavoratore, al fine di allargare l'imponibilità del reddito di lavoro dipendente, tanto da potersi affermare il principio generale di onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente. Pertanto, per essere in presenza di un reddito qualificabile

come derivante da lavoro dipendente, e come tale assoggettabile a tassazione, **è sufficiente che vi sia una erogazione di un qualsiasi elemento suscettibile di valutazione economica** che trovi la propria causa, diretta o indiretta, nel rapporto di lavoro dipendente, tale da poter affermare che il compenso non sarebbe stato erogato in assenza di tale rapporto.

#### **1.1 FRINGE BENEFITS: ANALISI DEL TRATTAMENTO FISCALE DEI COMPENSI IN NATURA IN CAPO ALL'AZIENDA E AL DIPENDENTE**

Con il termine “fringe benefits”, si intendono delle forme di indennità aggiuntiva alla retribuzione principale, riconosciute dall'azienda al dipendente allo scopo di integrarne la normale retribuzione incentivandolo ad una maggiore produttività. Si tratta di compensi corrisposti in natura, a differenza dell'emolumento principale che viene erogato in denaro.

Per la quantificazione monetaria dei “valori” erogati al dipendente come benefici accessori aggiuntivi, ossia dei beni e servizi da esso percepiti, costituenti reddito di lavoro dipendente si deve fare, in genere, riferimento al loro valore normale, così come indicato dall'art. 9 del DPR n. 917/86, identificato come prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni o servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquistati o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. In tal caso, per alcune categorie di beni, il legislatore adotta un criterio forfettario di determinazione del valore dei beni erogati ai dipendenti. E' il caso degli autoveicoli e degli immobili concessi ai dipendenti che saranno analizzati in dettaglio successivamente.

Il regime fiscale per la tassazione dei

compensi in natura, aggiuntivi alla normale retribuzione, prevede una soglia di esenzione per erogazioni il cui valore annuale non superi Euro 258,23. Tale limite costituisce una soglia di esenzione da tassazione che deve essere considerata in riferimento al singolo dipendente e all'intero periodo d'imposta, al superamento di tale limite, diventa imponibile l'intero importo.

In tema di imponibilità degli emolumenti erogati ai dipendenti e della loro deducibilità in capo all'impresa, emerge il principio generale non scritto della "simmetria fiscale" del sistema impositivo, per il quale ciò che è imponibile in capo al dipendente, si ritiene deducibile per l'impresa erogatrice.

Dalle argomentazioni sopra riportate, si evince, nel caso di beni e servizi erogati risultanti di natura promiscua, i quali possono rappresentare sia costi aziendali che fringe benefits (ad esempio il classico caso di utilizzo dell'autovettura al dipendente per recarsi al posto di lavoro o di fabbricati concessi in locazione, uso o comodato), il criterio di suddivisione tra fringe benefits e costi relativi all'impresa va ricercato nell'**interesse perseguito con l'erogazione**: se effettuata nell'interesse dell'impresa l'elargizione di beni e servizi non è tassabile in capo al dipendente, se invece viene effettuata al fine di soddisfare un bisogno del lavoratore, siamo in presenza di *fringe benefit*.

Al solo fine esemplificativo si ricordano alcune delle più ricorrenti forme di fringe benefits:

**Autovetture:** Gli autoveicoli, i motocicli e i ciclomotori che il datore di lavoro ha assegnato in forma gratuita o su pagamento di un prezzo a uno specifico dipendente per espletare l'attività di lavoro e per i quali ha consentito anche l'uso personale da parte dello stesso, per esempio per recarsi al lavoro (uso promiscuo);

**Premi indennità, rimborsi spese e indennità varie:** buoni benzina e

carte benzina, carta di credito in uso al dipendente, indennità e rimborso spese per il tragitto casa-lavoro, assistenza professionale per la dichiarazione dei redditi da presentare in uno Stato estero; ecc.;

**Fabbricati:** abitazione di proprietà dell'azienda o da questa affittata e data in uso al dipendente, abitazione in uso al dipendente all'interno di locali dell'azienda, casa al dipendente durante le ferie;

**Agevolazioni concesse alla famiglia:** abbonamento a quotidiani, periodici, pagamento quote di associazioni, cinema, teatro, palestre e impianti ricreativi, assistenza sanitaria integrativa, check-up medico periodico, borse di studio o corsi di formazione extraprofessionale, rimborso spese scolastiche, premi o sconti per acquisti, ecc.

## AUTO AZIENDALE

Il tema dell'utilizzo di auto aziendali da parte dei dipendenti e dell'azienda è fonte di un dibattito aperto ormai da tempo da parte degli operatori professionali dal punto di vista fiscale, soprattutto per quanto riguarda i costi inerenti l'utilizzo e l'acquisto dell'autovettura. Lo stesso legislatore interviene in più occasioni andando a limitare la deducibilità dei costi sui veicoli proprio per la loro rilevanza quantitativa, nonché per l'incidenza che hanno nella vita quotidiana e nell'attività professionale dell'impresa.

La legge n. 92 del 28 giugno 2012 e poi successivamente la legge n. 228 del 24 dicembre 2012, legge di stabilità, a partire dall'anno 2013, e quindi anche negli anni 2014 e successivi, hanno modificato i seguenti articoli del TUIR:

- **l'art. 164** comma 1 lettera b) del TUIR, portando dal 40% al 27,5%, e poi con la legge di Stabilità al **20% la quota di deducibilità** delle spese e degli altri componenti negativi relativi all'acquisto e alle spese generali (manutenzione,

assicurazione, pedaggi autostradali, ecc.) delle autovetture, agli autocaravan, ai ciclomotori ed ai motocicli che non sono utilizzati esclusivamente come beni strumentali;

• **lettera b-bis) sempre dell'art. 164 comma 1**, riducendo dal 90% al **70% la quota deducibile** dei costi relativi ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta. Si tratta del cosiddetto fringe benefit per auto; Un'importante considerazione va fatta in merito alla procedura formale di assegnazione dell'autovettura, infatti, sul piano pratico, nel momento in cui viene effettuata l'assunzione con l'invio telematico al centro per l'impiego, nel modulo d'assunzione (UNILAV) è necessario indicare nelle note, da inviare allo stesso Ufficio provinciale per l'impiego, che l'auto (indicare sempre modello e cilindrata) viene assegnata al dipendente per più di 183 giorni annui al fine sia di stabilire la data certa di assegnazione dell'utilizzo dell'autovettura concessa al dipendente e sia di evitare problemi fiscali di diniego, e quindi di mancata deduzione dei costi da parte dell'azienda, proprio da parte dell'Agenzia delle Entrate. Tale deducibilità è riconosciuta **senza alcun limite di prezzo** dell'auto per il calcolo di ammortamenti, leasing o canoni di noleggio.

#### **Esempio:**

Costo auto 15.000 x quota ammortamento 25% = 3.750 x 70% = 2.625 costo deducibile annuo ai fini fiscali da parte del datore di lavoro.

Bisogna ricordare che la normativa di riferimento in tema di deducibilità dei costi delle autovetture è l'art.164 del TUIR, norma inserita nell'ambito delle "Disposizioni comuni", Titolo III del TUIR. Ai sensi dell'art. 1, lettera b bis) dell'art. 164 del TUIR, "per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta" le spese e gli altri componenti negativi ad essi riferibili sono deducibili "nella

misura del 70 per cento".

Il veicolo viene definito in "uso promiscuo" ai dipendenti quando il suo utilizzo è previsto sia per scopi aziendali che per scopi personali extralavorativi e quest'uso deve perdurare per almeno 183 giorni.

La Circolare n.326 del 23 Dicembre 1997 ha chiarito il concetto di "uso promiscuo", definendolo come un impiego che ricorre in riferimento ai mezzi di trasporto che il datore ha assegnato ad uno specifico dipendente per lo svolgimento di un'attività di lavoro e per i quali mezzi, ne abbia consentito anche l'uso personale da parte dello stesso dipendente, ad esempio per recarsi al lavoro.

Per quanto concerne, invece, l'importo "figurativo" da assoggettare a tassazione, questo ha carattere esclusivamente forfettario, non tenendo conto quindi, né dei costi relativi all'utilizzo del mezzo, né alla percorrenza chilometrica effettuata dal dipendente. In tal caso il fringe benefit, indipendentemente dai chilometri effettivamente percorsi o dai costi sostenuti per il mezzo, viene determinato forfettariamente in misura pari al 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 Km, calcolato sulla base del costo chilometrico desumibile dalle tabelle ACI (nel caso di utilizzo per un periodo inferiore all'anno, l'ammontare del benefit va ragguagliato al numero dei giorni del periodo, a prescindere dall'effettivo utilizzo).

Al contrario dell'utilizzo promiscuo dell'auto, ma con riferimento all'utilizzo esclusivamente aziendale di un veicolo, questo avendo il solo utilizzo per scopi aziendali, non genera in capo al dipendente alcun compenso in natura, mentre se il veicolo concesso è ad uso esclusivamente privato del dipendente, non è possibile calcolare il fringe benefit con il metodo forfettario previsto dall'art. 51 comma 4, lettera a) del TUIR, per il solo uso promiscuo del veicolo; quindi al dipendente dovrà essere attribuito un compenso in natura valutato secondo

le regole del “valore normale” – art. 51, comma 3 del TUIR, intendendosi come prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della medesima specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o i servizi sono stati acquistati o prestati, in mancanza nel luogo più prossimo, in pratica il valore del benefit viene determinato in base al costo del noleggio delle auto.

### **EFFETTI FISCALI DEI MEZZI DATI IN USO PROMISCUO**

#### **EFFETTI IN CAPO AL DIPENDENTE:**

Per quanto concerne la tassazione l'IRPEF in merito ai veicoli aziendali, è previsto come sopra indicato l'applicazione del 30% per la quota di fringe benefit dei dipendenti da tassare in busta paga per l'utilizzo dei veicoli aziendali. Il D.L. n. 81/2007 ha modificato l'art. 51 del TUIR, stabilendo che il reddito da far concorrere alla formazione dell'imponibile fiscale e previdenziale del lavoratore è pari al 30% del costo forfettario dell'auto ricevuta in uso promiscuo dal datore di lavoro, risultante dall'applicazione della Tariffa ACI per una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri. Tali tabelle devono essere pubblicate dal Ministero delle Finanze entro il 31 dicembre ed hanno effetto dal periodo d'imposta successivo.

Di fatto il fringe benefit rappresenta un emolumento retributivo che viene esposto nella busta paga del lavoratore dipendente.

#### **Esempio di calcolo fiscale del fringe benefit auto in capo al dipendente**

Autovettura Fiat Punto 1.8 TD

Reddito imponibile convenzionale:  
 $15.000 \times 0,60 \times 30\% = \text{Euro } 2.700$  – Il reddito imponibile annuo

(ai fini fiscali e contributivi) risulterà pari a Euro 2.700 (Euro 225 mensili)

**EFFETTI FISCALI IN CAPO ALL'AZIENDA:** spese e componenti negativi deducibili in misura pari al 70%.

### **FABBRICATI IN CONCESSIONE AL DIPENDENTE**

Per ciascuna erogazione *extra-stipendio* si pone, sotto il profilo fiscale, il problema della imponibilità in capo al dipendente. Anche la concessione - in comodato, diritto d'uso o in locazione - da parte del datore di lavoro ai dipendenti di un immobile, sia esso di proprietà dell'azienda, ovvero di terzi, può costituire un *fringe benefit* in capo a quest'ultimo.

L'art. 51, comma 4, lett. c), del TUIR, rubricato “Determinazione del reddito di lavoro dipendente”, sancisce che “... *per i fabbricati concessi in locazione, in uso o in comodato, si assume la differenza tra la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato stesso. Per i fabbricati concessi in concessione all'obbligo di dimorare nell'alloggio stesso, si assume il 30 per cento della predetta differenza.*”

*Per i fabbricati che non devono essere iscritti nel catasto si assume la differenza tra il valore del canone di locazione determinato in regime vincolistico o, in mancanza, quello determinato in regime di libero mercato, e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato...”*

Quanto alla determinazione del valore del benefit, l'art. 51 del TUIR prevede che la rendita sia aumentata di tutte le spese inerenti al fabbricato, comprese le utenze non poste a carico del dipendente, quali, ad esempio, luce, riscaldamento, gas, telefono, tassa rifiuti solidi urbani, spese condominiali. Non deve essere considerata l'IMU, in quanto non rappresenta un onere posto a carico del locatario, ma si tratta di un'imposta che grava sull'immobile, *rectius*, sul proprietario o su chi detiene un diritto



reale sull'immobile stesso.

Ai fini del calcolo del *fringe benefit*, può tornare utile la seguente regola generale:

***Fringe benefit*** = Rendita catastale + Spese inerenti (sostenute dal datore di lavoro) - Riaddebito (o trattenuta) in capo al dipendente

A titolo esemplificativo, si assuma il caso di un appartamento assegnato gratuitamente ad un dipendente con luce, gas e telefono a carico del dipendente.

Canone locazione annuo (a carico del datore) 7.200,00 Euro

Spese condominiali (a carico del datore) 2.000,00 Euro

Rendita catastale 500,00 Euro

Quota riaddebitata (o trattenuta) al dipendente 0,00 Euro.

In quest'ipotesi, il compenso in natura tassabile in capo al dipendente è pari a Euro 2.500, corrispondente alla rendita catastale (Euro 500) aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato.

Per completezza di trattazione, in quanto nella realtà pratica può risultare un'ipotesi di difficile realizzazione, qualora la rendita catastale aumentata delle spese citate risultasse essere superiore al canone di locazione riaddebitato al dipendente non si realizzerebbe alcun *benefit* tassabile ai fini del reddito di lavoro dipendente.

### **La deducibilità delle spese dei fabbricati in capo all'impresa**

L'art. 95, comma 2, del Tuir, consente la deducibilità dei canoni di locazione anche finanziaria e le spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti stessi. Quindi, il secondo comma dell'art. 95 in questione consente la deducibilità dei costi nella misura in cui gli stessi siano analogamente imputati ai fini della

quantificazione del reddito di lavoro del dipendente. Tale principio è, perciò, da interpretarsi nel senso che, ove il datore di lavoro non provveda all'addebito in busta paga del *fringe benefit*, lo stesso non può dedurre, come costo, la correlata differenza tra canone e spese sostenute in relazione al fabbricato e quanto concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente. Detta affermazione, ritraibile dalla lettura combinata delle disposizioni contenute negli artt. 51 e 95 del TUIR, è stata confermata dalla Corte di Cassazione, secondo cui, ai fini della deducibilità dei costi in parola, è necessario il presupposto sostanziale della loro imputazione ai fini del reddito di lavoro dipendente, con effettuazione contestuale delle dovute ritenute.

A titolo esemplificativo, riprendendo l'esempio precedente riguardante il caso dell'immobile non di proprietà dell'azienda, concesso in uso gratuito al dipendente senza obbligo di dimorarvi e per il quale il datore di lavoro paga un canone di locazione annuo di Euro 7.200, con rendita catastale dell'immobile è pari a Euro 500, mentre le spese annue complessive pagate da datore di lavoro ammontano a Euro 2.000, in tale ipotesi, il *fringe benefit* tassato in capo al dipendente è pari a Euro 2.500 (rendita Euro 500 + spese Euro 2.000); di conseguenza, il datore di lavoro può dedurre - ai fini della determinazione del reddito di impresa - la sola somma di Euro 2.500, mentre la parte eccedente il costo di locazione sostenuto (pari a Euro 4.700 = canone annuo Euro 7.200 - *fringe benefit* Euro 2.500), costituisce componente negativo indeducibile, oggetto di variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi.

### **SOMMINISTRAZIONI DI VITTO - TRATTAMENTO FISCALE PER IL PERCIPIENTE**

La quantificazione del reddito di lavoro dipendente impone di includere tutte le somme ed i valori in genere che il



dependente riceve nel periodo di imposta, a qualunque titolo, con riferimento al rapporto lavorativo (principio di onnicomprensività). In materia di somministrazioni di alimenti e bevande ai dipendenti, il legislatore prevede alcune deroghe al principio generale di onnicomprensività e, nel contempo, disciplina il trattamento tributario da riservare alle distinte ipotesi mediante le quali un datore di lavoro può somministrare il vitto a favore dei propri dipendenti e precisamente:

- a) la gestione diretta di una mensa da parte del datore di lavoro ovvero la somministrazione di pasti in mense gestite direttamente o appaltate a terzi;
- b) Buoni pasto o cosiddetti *ticket restaurant*;
- c) la corresponsione di una somma di denaro a titolo di indennità sostitutiva di mensa.

Analizzando la realtà italiana formata soprattutto da piccolissime imprese, il paragrafo in questione si soffermerà in particolare sui buoni pasto e sulla corresponsione di una somma di denaro a titolo di indennità sostitutiva di mensa, rinviando ad una successiva ricerca l'ipotesi di somministrazioni di alimenti e bevande tramite la gestione diretta di mensa.

Analizzando nel dettaglio la disciplina **dell'indennità sostitutiva di mensa**, essa fa parte della retribuzione erogata al dipendente ed è soggetta, per legge, sia alla "contribuzione previdenziale che a quella fiscale". Tale indennità è attribuita sia ai lavoratori a tempo pieno e sia ai lavoratori a tempo parziale.

Alle indennità di mensa erogate ai dipendenti o ai collaboratori dell'impresa è riservato un particolare trattamento fiscale, che ne prevede l'esclusione totale o parziale, a seconda dei casi, dal reddito tassabile in capo allo stesso dipendente. In tal caso, l'art. 51, comma 2 lett. c) del TUIR prevede che non concorrano a formare reddito di lavoro dipendente "fino

all'importo complessivo di euro 5,29, le prestazioni e le indennità sostitutive corrisposte agli addetti ai cantieri edili, ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo o ad unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione". In questo caso, così come per i *ticket restaurant*, il legislatore ha fissato il limite giornaliero all'esclusione dal reddito di lavoro dipendente in Euro 5,29. L'importo che eccede tale limite assume rilevanza per il dipendente, sia ai fini fiscali che contributivi.

A differenza dei cosiddetti "buoni pasto", le indennità di mensa fruiscono della soglia di esclusione (euro 5,29) solo quando l'attività del lavoratore percipiente sia eseguita presso cantieri edili o in altre strutture lavorative a carattere temporaneo o, ancora, in unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione. Qualora le predette indennità vengono erogate al di fuori dei casi indicati, queste concorrono a formare l'imponibile per l'intero ammontare.

**I ticket restaurant** cartacei o elettronici, danno al loro possessore il diritto di ottenere, dagli esercizi convenzionati con la società di emissione dei buoni stessi, la somministrazione di alimenti e bevande e la cessione di prodotti di gastronomia pronti per il consumo.

La Legge di Stabilità 2015 (Legge n.190-2014) ha previsto un aumento del limite di esenzione fiscale e previdenziale dei ticket elargiti ai lavoratori dipendenti in formato elettronico. Il limite è passato infatti da 5,29 a 7 euro per ciascun buono emesso su base giornaliera. Il superamento del limite di esenzione comporta l'assoggettamento in busta paga di ritenute fiscali e contributi per la differenza attribuita.

## CAPITOLO 2 - TRASFERTE E RIMBORSI CHILOMETRICI

Per trasferta si intende lo spostamento del dipendente dalla propria abituale sede

di lavoro, verso un altro luogo, al fine di svolgere l'attività lavorativa, in tal caso, è necessario separare l'ipotesi in cui il dipendente effettui la trasferta di lavoro al di fuori del Comune ove è ubicata la sede di lavoro, da quella svolta all'interno dello stesso Comune:

• Nel primo caso, l'art. 51 del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR), disciplina il sistema di tassazione delle trasferte e più precisamente al comma 5 introduce tre diversi metodi di rimborso al dipendente: il rimborso forfettario, il rimborso misto ed il rimborso analitico.

1) **Rimborso col metodo forfettario:** Si tratta di una indennità di trasferta riconosciuta in maniera fissa al dipendente per ogni giorno di lavoro in trasferta (fuori dal comune dove ha sede contrattuale il proprio lavoro) e tale cifra prestabilita prescinde dalle spese effettivamente sostenute dal dipendente, il quale pertanto dovrà gestire le spese quotidiane tenendo conto del rimborso forfettario ricevuto.

Questo rimborso corrisponde a € 46,48 al giorno (€ 77,46 per le trasferte estero).

Per quanto riguarda il trattamento fiscale del rimborso, la prima parte dell'art. 51, comma 5 stabilisce che "le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente i 46,48 euro al giorno, elevate a 77,47 euro per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto".

Pertanto il reddito del lavoratore dipendente, o più precisamente l'imponibile fiscale in busta paga sul quale si calcolano le imposte sul reddito dovute, aumenta solo per i rimborsi superiori a 46,48 euro al giorno e per la parte eccedente (77,46 euro per le trasferte estero). Tale quota eccedente

quindi sarà sottoposta ad imposizione fiscale, il lavoratore inviato in trasferta pagherà l'imposta Irpef e le addizionali regionali e comunali sulla quota di rimborso oltre i 46,48 euro (o 77,46 euro).

2) **Rimborso misto:** questo sistema non è altro che la combinazione del sistema forfettario e di quello analitico; per la parte rimborsata a forfait i tetti del primo sistema vengono ridotti sulla base dell'art. 51 comma 5 del TUIR; invece nel caso venga corrisposto, insieme al rimborso analitico delle spese di vitto e alloggio, anche un'indennità di trasferta, le franchigie giornaliere da € 46.68 (ed € 77.47 in caso di trasferte all'Estero) vengono ridotte:

• Di 1/3 nel caso di rimborso delle spese di vitto **O** di alloggio, o se questi ultimi sono forniti gratuitamente dal datore: franchigia di € 30.99 (€ 51.65 trasferte all'Estero)

• Di 2/3 nel caso di rimborso delle spese di vitto **E** alloggio, o se sono forniti entrambi in maniera gratuita dal datore: franchigia di € 15.49 per l'Italia e per l'Estero.

3) **Rimborso analitico o a piè di lista:** con questo metodo il dipendente riceve somme anche elevate senza subire alcun prelievo alla fonte, esenti appunto di IRPEF ai sensi dell'art. 51 comma 5 del TUIR. Questo rimborso ha luogo quando il lavoratore dipendente elenca in maniera analitica, con una apposita nota, tutte le diverse voci di spesa, allegando una documentazione che ne comprovi il sostenimento. L'Amministrazione finanziaria ha inoltre precisato che "*l'eventuale corresponsione, in aggiunta al rimborso analitico, di una indennità, indipendentemente dall'importo, concorre interamente a formare il reddito di lavoro dipendente*".

• Nel secondo caso, di trasferte effettuate nel Comune della sede di lavoro, invece l'indennità percepita dal dipendente è soggetta a tassazione, infatti: nel caso di trasferte nell'ambito del territorio comunale dove si trova la sede di lavoro, il rimborso delle spese provenienti dal vettore, è tassabile in capo al dipendente e, in correlazione, l'impresa potrebbe dedurlo integralmente ai sensi del comma 1 dell'art. 95 del TUIR.

## RIMBORSI CHILOMETRICI

Per indennità chilometrica si intende il rimborso che l'azienda eroga al dipendente in virtù dell'utilizzo, da parte di quest'ultimo, del proprio veicolo, per lo svolgimento dell'attività lavorativa.

Questa disciplina è pertanto affrontata sia all'interno della normativa dedicata al reddito d'impresa, sia in quella del reddito di lavoro dipendente; La normativa di riferimento è l'art. 95 comma 3 e art. 51 del TUIR.

La disciplina fiscale dei rimborsi chilometrici fissa come ammontare deducibile, in capo all'azienda, il costo di percorrenza per autoveicoli con potenza massima non superiore a 17 cavalli fiscali, se benzina, non superiore a 20 cavalli se diesel.

L'eventuale eccedenza tra costi chilometrici effettivi e quelli deducibili è invece ripresa a tassazione. Il rimborso chilometrico racchiude anche i costi diretti di utilizzo del mezzo, come ad esempio il carburante, mentre non include altre spese che quotidianamente sono sostenute durante le trasferte, come pedaggi autostradali e parcheggi, per le quali può essere comunque richiesto un rimborso separato.

Non è indispensabile che il dipendente abbia la proprietà del mezzo, essendo sufficiente la semplice disponibilità dello stesso, come nel caso del noleggio.

L'importo dell'indennità, erogata dall'impresa, viene stabilito considerando questi tre elementi:

- a) **La percorrenza;**
- b) **La tipologia di automezzo usato dal dipendente**
- c) **Il costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura.**

Il rimborso chilometrico non è soggetto a tassazione in capo al dipendente, in quanto non è classificabile come remunerazione,

ma come indennizzo per costi sostenuti dal dipendente per conto dell'impresa.

Per effettuare il calcolo dell'ammontare di rimborso chilometrico da corrispondere al lavoratore dipendente, è necessario fare riferimento alle Tabelle Aci, le quali prevedono due tipologie di costi annui di percorrenza:

- **Proporzionali:** ovvero correlati al grado di utilizzo del veicolo (esempio: carburante, pneumatici, manutenzione e riparazione);
- **Non proporzionali:** ovvero svincolati dal grado di utilizzo del veicolo (esempio: assicurazione R.C.A., tassa automobilistica).

Ai fini della determinazione del costo chilometrico l'azienda ha due possibilità:

- Riconoscere solo la parte di costi proporzionali in questo caso il rimborso è interamente deducibile se l'autovettura rientra nella categoria dei 17 cavalli fiscali, se benzina, o 20 cavalli fiscali, se diesel;
- Riconoscere i costi proporzionali e una parte di quelli non proporzionali: in questa seconda ipotesi, i costi non proporzionali dovranno essere computati sulla base di criteri che tengano conto sia dell'utilizzo personale, sia di quello lavorativo.

Ad esempio attraverso una suddivisione in base al rapporto tra percorrenza di lavoro e quella privata, oppure mediante una ripartizione regolata sul rapporto tra i giorni impiegati nelle trasferte di lavoro e quelli in cui vi sia stato utilizzo privato.

**EFFETTI IN CAPO AL DIPENDENTE:** non concorrono a formare il reddito del percettore, se riferiti a trasferte al di fuori del territorio comunale.

E' necessario che in sede di liquidazione l'ammontare delle stesse sia determinato avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura.

**EFFETTI IN CAPO ALL'AZIENDA:** deducibilità integrale nei limiti del costo di percorrenza ACI relativo agli autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali (20 se Diesel).

### Esempio di calcolo

Prendendo a riferimento l'anno 2019, si ipotizzino i seguenti dati:

- auto utilizzata dal dipendente: Peugeot 208 1.2 68cv benzina verde – berlina
- chilometri percorsi nelle trasferte aziendali: 15.000
- giorni impiegati nelle trasferte di lavoro: 160

Le tabelle Aci, in relazione a questa autovettura, propongono i seguenti costi:

- costi non proporzionali annui: € 1749.85;
- costi proporzionali: € 0,3889

Il rimborso sarà dunque pari a:

- componente non proporzionale da rimborsare: € 767.06 = 1749.85 \* 160/365
- componente proporzionale da rimborsare: € 5.833.5 = 0,3889 \* 15.000

per un totale rimborso di Euro 6.600.56

### Fonti:

TUIR art. 49, 51, 164

Circolare 19 gennaio 2007, n. 1/E;

Circolare 26 gennaio 2001, n. 5/E;

Circolare 13 febbraio 1997, n. 37/E;

Circolare 10 febbraio 1998, n. 48/E;

Circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E;

Circolare 23 dicembre 1997, n. 326/E;

Circolare 5 settembre 2008 n. 53/E;

Circolare 21 ottobre 2008 n. 55/E;

Risoluzione 20 giugno 2002, n. 202;

Risoluzione 30 marzo 2000, n. 41

FESTA, Somministrazioni di alimenti e bevande ai dipendenti: una panoramica generale, in "Il fisco" 2005/6, pag. 1-828; ROMA, La retribuzione, Utet 1993, pagg. 138-139;

LEDDA-GHINI, Rimborsi spese di trasferta alla luce delle novità introdotte dalla Manovra d'Estate, Il Fisco n. 41 del 3/11/2008 pag. 7436;

Ordine Dottori commercialisti ed esperti contabili di Treviso – Compensi in natura e rimborsi spesa - Commissione di studio di diritto tributario nazionale e internazionale, 20 dicembre 2010;

Oreste Pettinicchio – quesito Studio n. 48/2013 – trattamento fiscale rimborsi spese e trasferte;

Oreste Pettinicchio – quesito Studio n. 49/2013 – trattamento fiscale spese auto.



## Una introduzione alla Pianificazione Fiscale<sup>1</sup>

di Andrea Mongelli

### L'Apolidia fiscale

È stato precedentemente evidenziato come il quadro attuale del mercato globalizzato abbia subito un impatto irreversibile dallo svilupparsi di operatori economici quali Apple, Google, Amazon. Tali gruppi societari si sono costituiti e sono cresciuti sulle basi della rivoluzione operata a livello digitale ed informatico ed attraverso l'investimento strutturale nell'economia delle proprietà dematerializzate. Nel passaggio dalle *res* alle *new properties*, dalla ricchezza materializzata e localizzata alla ricchezza de-materializzata e de-localizzata, questi gruppi societari hanno acquisito uno *status* definito "Repubblica digitale". I gruppi di società come Apple superano la mera dimensione societaria di multinazionale o transnazionale, ed in quanto Stati di una nuova tipologia, dematerializzati, elaborano le proprie regole, le proprie istituzioni, le proprie comunità sociali. Tali gruppi non si adeguano al sistema istituzionale tributario, impongono agli ordinamenti le proprie necessità e le proprie regole, sfuggono alle consuete categorie giuridiche. Le repubbliche digitali sono ricchezze senza nazioni, la delocalizzazione, la migrazione od il nomadismo fiscale raggiungono in questo caso un punto di non ritorno: l'apolidia fiscale.

Dal punto di vista della pianificazione fiscale, nonostante la natura in divenire di tali macro – fenomeni economici, giuridici, fiscali, è possibile fornire una enucleazione delle tecniche adoperate da tali Repubbliche digitali al fine di realizzare la apolidia fiscale<sup>2</sup>. La pianificazione fiscale di grandi gruppi societari si sviluppa ed evolve su di un modulo assolutamente ricorrente:

1 Continuatione dell'articolo pubblicato all'interno del n.1 anno 2019.

2 Cfr. ROSEMBUIJ, *Abusive transactions on financial hybrids*, in Intertax, 2011, pag. 234.

una combinazione altamente sofisticata delle due modalità di pianificazione precedentemente illustrate. La combinazione ha perciò ad oggetto, su di un piano statico, la proliferazione di numerose entità societarie controllate dalla capogruppo residenti in ordinamenti dotati di regimi fiscali meno gravosi o privilegiati, sul piano dinamico tale combinazione consiste nella costante manipolazione dei prezzi di trasferimento nelle transazioni infragruppo. Il gruppo societario Apple è stato fra i primi ad elaborare un tale sofisticato modello di pianificazione fiscale, quasi – lecita, quasi – elusiva, attraverso lo sfruttamento delle differenze fra gli ordinamenti giuridici degli Stati.

In merito alla struttura societaria, e conseguentemente fiscale, del gruppo Apple, preme sottolineare come la società capogruppo *Apple inc* abbia la propria sede a Cupertino, in California. Ai fini dello svolgimento di operazioni commerciali nel vecchio continente, la capogruppo *Apple inc* costituisce la propria controllata estera in Irlanda, la società *Apple Operation International*. Tale controllata estera costituisce e detiene il controllo a sua volta di un'altra società, *Apple Operations Europe*, anche questa residente in Irlanda. Infine *Apple Operations Europe* controlla un'altra società irlandese *Apple Sales International*. Alla luce di questa tetralogia di società estere, *Apple inc* svolge attività commerciale in Europa. Il punto centrale della questione in ordine alla struttura societaria di Apple risiede nella seguente considerazione, *Apple Sales International* rappresenta il principale contenitore dei diritti di proprietà intellettuale del gruppo Apple: brevetti, *know – how*, l'insieme delle conoscenze scientifiche applicate del *core business* di Apple. Tale circostanza è determinata dalle operazioni commerciali di trasferimento e dagli accordi di ripartizione dei costi sviluppatasi in un'ottica infragruppo, è possibile segnalare quattro passaggi: la cessione in blocco di tutti i diritti di proprietà intellettuale relativi i beni immateriali; la concessione in licenza di una parte di essi alla controllata estera; la fornitura di un servizio che incorpora



l'utilizzo del bene in luogo della cessione diretta di quest'ultimo; gli accordi di ripartizione dei costi<sup>3</sup>.

A questo punto sorge l'interrogativo ragionevole, perché in Irlanda? La società Apple è stata destinataria di due *tax ruling*, all'interno dei quali è stata stabilita l'aliquota di tassazione effettiva sui profitti pari all'1%, recentemente tale aliquota è persino scesa allo 0,005%<sup>4</sup>. In riferimento al sistema fiscale istituzionale, i *tax ruling* costituiscono modalità interlocutorie di adempimento degli obblighi di imposta, essi consentono di determinare anticipatamente l'applicazione del regime fiscale generale in singoli casi considerati. In termini formali tali istituti rispondono ad esigenze di certezza del diritto, in quanto consentono di stabilire preliminarmente le modalità di trattamento fiscale di talune operazioni: le disposizioni di un trattato bilaterale, le disposizioni fiscali nazionali, la determinazione degli utili secondo il principio della libera concorrenza in operazioni tra parti correlate, qualora si riveli necessario formulare un accordo preventivo finalizzato a valutare se il prezzo di tali operazioni infragruppo sia stato fissato conformemente al principio di libera concorrenza.

Analizzati i due profili di indagine, è opportuno focalizzare l'attenzione sui risultati di tale concatenazione di elementi. La società capogruppo Apple razionalizza la distribuzione, attraverso le licenze, di un insieme di diritti sulle proprietà intellettuali fra le controllate estere irlandesi. Tale distribuzione avviene per un duplice scopo, lo svolgimento di attività commerciale in Europa e lo sviluppo congiunto di nuovi prodotti. Il finanziamento di progetti di ricerca e sviluppo avviene mediante l'accordo di ripartizione dei costi, secondo il quale le società controllate

<sup>3</sup> Sulla questione utile l'analisi di PICCIANO, *Osservatorio Comunitario Rassegna di giurisprudenza*, in *Le Società: rivista di diritto e pratica commerciale, societaria e fiscale*, 2016, fasc. 11, pp. 1313-1315.

<sup>4</sup> In merito cfr. CASTELLANETA – LICINI, *Osservatorio internazionale e comunitario Rassegna di giurisprudenza*, in *Notariato*, 2016, fasc. 6, pp. 619-625.

irlandesi operano versamenti annuali alla società capogruppo statunitense. Alla luce della struttura societaria di gruppo e dei *ruling* fiscali prima citati, le vendite di Apple all'interno del mercato europeo risultavano localizzate solo in Irlanda. Conseguenza di tale localizzazione è che la tassazione del reddito della società avviene al 12,50%, aliquota decisamente più attraente rispetto a quella applicata negli Stati Uniti pari al 35%<sup>5</sup>. Infine, gli utili risultano trasferiti contrattualmente ad un ufficio di sede centrale, il quale, alla luce dei *ruling* e della medesima struttura societaria, risultava essere una struttura di puro artificio, secondo certa dottrina, una vera e propria "nuvola". Tale sede centrale risultava sprovvista di uffici e dipendenti, questa risultava persino non ubicata in alcuno Stato e perciò non era sottoposta ad alcuna imposizione fiscale, né quella dell'Irlanda né quella di un altro ordinamento. Sottoposta alla imposizione fiscale irlandese risultava solo una quota marginale e trascurabile dei profitti, 50 milioni, i quali a fronte dei 22 miliardi di utili registrati dalla controllata irlandese Apple Sales International costituiscono un gettito di dimensioni assai modeste. Infine, le controllate irlandesi di Apple risultano in parte controllate dalla società *Baldwin Holding Unlimited*, quest'ultima risulta residente fiscalmente nelle Isole Vergini britanniche, quest'ultima partecipazione consentirebbe la traslazione degli utili verso un paradiso fiscale<sup>6</sup>.

Risultano evidenti le criticità inerenti da un lato la pianificazione fiscale aggressiva posta in essere da Apple inc. e dall'altro l'attività impositiva condotta dall'Irlanda. In merito a questo secondo profilo, il 30 agosto 2016 la Commissione europea, in seguito a due anni di indagine sulla vicenda, ha dichiarato illegittimi i due *ruling* fiscali, in quanto essi hanno determinato, da parte dell'Irlanda, la concessione di vantaggi

<sup>5</sup> Cfr. GAGGI, *Apple "pensa differente"*. *Tasse escluse*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2012, fasc. 3, pt. 1, pp. 656-657.

<sup>6</sup> Cfr. CIPOLLINA, *I redditi nomadi delle società multinazionali nell'economia globalizzata – Taxation of multinational enterprises (MNE's) nomadic income in the globalization economy*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2014 fasc. 1, pt. 1, pp. 21-63.

fiscali. Tali vantaggi risultano totalmente incompatibili con l'art. 107 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, il quale sancisce il divieto di aiuti di Stato, i quali comporterebbero effetti distorsivi sul piano dell'eguaglianza fra i contribuenti e della libera concorrenza fra gli operatori del mercato. Tale dichiarazione di illegittimità comporta in capo all'Irlanda l'adempimento di un obbligo di recupero, la Commissione ha illustrato la metodologia di calcolo del valore del vantaggio competitivo indebito di cui Apple ha goduto. L'Irlanda deve assegnare a ciascuna filiale tutti gli utili derivanti dalle vendite, i quali erano stati assegnati indirettamente alla inconsistente sede centrale di cui *supra* ed applicare a tali utili riassegnati l'imposta societaria prevista dall'Irlanda, la quale prevede una tassazione pari al 25%.

Preme ora evidenziare come si strutturi il modello elaborato, l'architettura giuridica denominata *Double Irish with Dutch sandwich*. La società madre, capogruppo, Apple Inc. ha la propria sede a Cupertino in California, ma costituisce la propria principale holding offshore in Irlanda, Apple Operations International. La holding con residenza in Irlanda tuttavia costituisce una società irlandese di secondo livello, Apple Operations Europe, attraverso la quale controlla indirettamente una società irlandese di terzo livello, Apple Sales International. È quest'ultima tuttavia a rappresentare il principale detentore dei diritti di proprietà intellettuale del gruppo societario: i vari *know – how*, l'insieme delle conoscenze teoriche e tecniche del *core business* di Apple. Il trasferimento dei diritti in materia di sfruttamento economico dei *vari know how* di Apple, quindi il suo patrimonio intellettuale di impresa, avviene attraverso il ricorso ad una combinazione di *transfer pricing* infragruppo e *cost sharing*, cioè attraverso la dinamica dei prezzi di trasferimento e gli accordi di distribuzione dei costi all'interno del gruppo societario<sup>7</sup>. La novità è però rappresentata dall'oggetto di

tali operazioni: le proprietà immateriali<sup>8</sup>. Tali complesse operazioni commerciali sono però sintetizzabili, ai fini della loro esplicazione, in quattro fondamentali passaggi in sequenza: la cessione in blocco di tutti i diritti sostanziali relativi il bene immateriale; la concessione in licenza di una parte di essi alla controllata estera; la fornitura di un servizio che incorpora l'utilizzo del bene in luogo della cessione diretta di quest'ultimo; un accordo di *cost sharing*.

La configurazione risultante da tale sofisticata combinazione è quella che segue. Tali operazioni prevedono che la società capogruppo, residente nello Stato ad alta fiscalità, razionalizzi la distribuzione di un insieme di diritti sulle proprietà intellettuali fra le controllate all'estero, per lo sviluppo congiunto di un nuovo bene da commercializzare. Perciò la società controllante fornisce i diritti relativi all'uso ed al successivo sviluppo di proprietà intellettuale, e sarà sempre a questa che spetteranno la titolarità giuridica del bene sviluppato ed i diritti di produzione e commercializzazione nei settori di mercato relativi. Mentre le controllate estere, residenti in ordinamenti caratterizzati da regimi fiscali vantaggiosi, forniscono contributi in denaro e si occupano operativamente di sviluppo e commercializzazione. Il risultato nel caso di Apple consiste nel trasferimento dei diritti di sfruttamento economico delle proprietà intellettuali sviluppate negli Stati Uniti in Irlanda, ed è proprio in quest'ultima che si verifica la tassazione delle relative *royalties*<sup>9</sup>. Ma in Irlanda l'aliquota ammonta mediamente intorno al 12,5 %, a differenza di quella statunitense del 35%. Infine le società controllate irlandesi risultano parzialmente possedute da un'altra sussidiaria di Apple Inc., la società *Baldwin Holdings Unlimited*, la quale risulta residente fiscalmente nelle Isole Vergini britanniche<sup>10</sup>. Ciò consente

8 Cfr. GRUBERT, *Intangible income intercompany transactions income shifting and the choice of location*, in *National Tax Journal*, 2003, pag. 221.

9 Cfr. GALLO, *Cessioni infragruppo con finalità anche fiscali: profili problematici*, in *Diritto delle imprese*, 1990.

10 Cfr. MARINO, *La considerazione dei paradisi fiscali e sua evoluzione*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, CEDAM, 2002, cap. XXIII.

7 Cfr. BALZANI, *Il transfer pricing*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, CEDAM, 2002, cap. XIX.

di indirizzare i flussi di reddito verso un paradiso fiscale<sup>11</sup>.

Le conseguenze dal punto di vista fiscale sono due. Da un lato, attraverso tale pianificazione fiscale, la società capo gruppo realizza una fattispecie elusiva, in quanto realizza un vantaggio fiscale indebito, contrario alla struttura dell'ordinamento tributario. Dall'altro prende forma e sostanza l'apolidia fiscale a cui si faceva riferimento sopra. In merito al primo profilo fiscale, una simile pianificazione legale, almeno formalmente, realizza lo svuotamento dei profitti realizzati all'interno del mercato europeo, e tale svuotamento avviene *legalmente* o per meglio dire non illecitamente<sup>12</sup>. I profitti realizzati all'interno del mercato dell'Unione Europea sono dirottati in sussidiarie situate in ordinamenti caratterizzati da un regime fiscale meno gravoso o privilegiato, ma non solo, spesso i profitti di cui *supra* sono oggetto di dirottamento verso ordinamenti europei, i quali ammettono e riconoscono pratiche di accordo in materia fiscale, come l'Irlanda, l'Olanda o il Lussemburgo. In Lussemburgo è stimata la residenza fiscale di almeno 40000 holdings. Il rischio paventato di una contrattazione fiscale, la quale sostituisca il fenomeno impositivo così come è stato elaborato da illustre dottrina<sup>13</sup>, è ormai già realtà. Emerge chiaramente come la provocazione in merito allo *status* di Repubbliche digitali inerenti le metodologie poste in essere da gruppi societari come Apple, Amazon, Google, Starbucks, Hewlett – Packard, più che un iperbole, costituisca una locuzione descrittiva, la quale centra perfettamente la natura ibrida della pianificazione fiscale e dei fenomeni elusivi a livello internazionale, al riguardo è perciò preferibile ritenere la locuzione Repubbliche digitali una sinestesia assolutamente efficace. Le Repubbliche

11 Cfr. GRAVELLE, *Tax Havens: International tax avoidance and evasion*, in *National tax journal*, 2009, pag. 727 – 734.

12 Cfr. MARCHETTI – VISENTINI, *Elusione e risparmio di imposta ai confini della legittimità*, in *Economia e tributi*, 1985.

13 Cfr. SANTI ROMANO *Corso di diritto costituzionale*, 1926; *Corso di diritto amministrativo*, 1930; *Frammenti di un dizionario giuridico*, 1947.

digitali impiegano, o meglio pongono in essere una attività di manipolazione avente ad oggetto, la creazione di una rete di società controllate fiscalmente e attraverso tali operazioni manipolano i prezzi delle transazioni interne (il transfer pricing) per attribuire un basso margine di profitto alle attività localizzate in ordinamenti tributari caratterizzati da una fiscalità più consistente ma corrispondenti a quote significative di mercato (e perciò irrinunciabili). In questi ordinamenti la società capogruppo, a fronte della struttura creata, risulterà solo importatore del bene intermedio commercializzato. Al contrario la società capogruppo dirigerà i profitti all'interno degli ordinamenti in cui risiedono le unità operative, da questi ordinamenti essa esegue i pagamenti deducibili a sussidiarie create appositamente per prestiti, uso del marchio di brevetti o di altri servizi, sussidiarie le quali risultano localizzate in ordinamenti a bassa o nulla tassazione. Il risultato elusivo è impressionante, da questo punto di vista il periodo di imposta relativo al 2013 ha assolutamente denunciato la problematica inerente la pianificazione fiscale delle Repubbliche digitali. All'interno dello spazio giuridico europeo la società capo gruppo Apple Inc ha versato 7,7 milioni di euro di tasse, ma a fronte di ben 60 miliardi di euro di profitti, sempre all'interno del solo mercato economico europeo. Similmente Amazon e Google, le quali versano 3 centesimi di tasse ogni 1000 euro di fatturato. Starbucks ha versato, nel 2013, 342000 euro di tasse a fronte di 93 milioni di euro di vendite nel mercato europeo.

In merito alla seconda conseguenza in ambito fiscale, la realizzazione della apolidia fiscale, le società controllate irlandesi appartenenti al gruppo Apple Inc. risultano *tax resident nowhere*<sup>14</sup>. La società capogruppo ha collocato le consolidate in una dimensione di apolidia fiscale. Per l'ordinamento tributario statunitense la residenza fiscale è determinata in ossequio alla teoria dell'incorporazione, in base al luogo

14 Cfr. BENSALOM, *The quest to tax financial income in a global economy: emerging to an allocation phase*, in *Virginia Tax Review*, 2008, pag. 193 – 199.

in cui essa è costituita. Al contrario per l'ordinamento tributario irlandese ancora la residenza fiscale alla teoria della sede effettiva o reale, è perciò necessario porre in essere un insieme di indagini aventi ad oggetto la sede dell'amministrazione la sede di direzione effettiva o l'oggetto principale. Apple Inc. approfitta delle differenze strutturali fra gli ordinamenti tributari di differenti Stati e pone in essere una sequenza di negozi leciti, dal punto di vista dell'autonomia negoziale di un soggetto giuridico, i quali però realizzano un fenomeno di doppia non imposizione internazionale. Le società controllate irlandesi risultano prive di dipendenti e di qualunque presenza fisica in Irlanda, risultano amministrate, attraverso quel meccanismo di scatole inserite le une dentro le altre, dagli amministratori di Cupertino, ai quali però non può essere attribuita la realizzazione dell'attività di impresa a fronte delle attività di transfer pricing e perciò nemmeno della realizzazione del presupposto di imposta.

Una architettura giuridica e fiscale di questo genere pone ai tre formanti la scienza giuridica, dottrina giurisprudenza e legislatore, un ineludibile problema di obsolescenza delle regole. Gli istituti giuridici come la residenza fiscale ed i rinvii sistematici del legislatore agli istituti ed ai concetti del diritto civile, in questo caso risultano drammaticamente inefficienti, in quanto non riescono a cogliere la dimensione delle questioni fiscali poste dalle Repubbliche digitali: il carattere dematerializzato dei gruppi societari nel nuovo millennio, diversi autori parlano oramai di *uncorporation*, al fine di sottolineare questo dato estraneo alla prospettiva giuridica tradizionale di natura concreta ed effettiva. L'interprete non può che registrare la defezione di un concetto di fonte del reddito costruito in termini geografici<sup>15</sup>. L'architettura fiscale precedentemente delineata testimonia come le stesse clausole anti - elusive elaborate a livello comunitario ed a livello interno, abbiano costituito oggetto di manipolazione ai fini elusivi<sup>16</sup>. Lo

15 Cfr. BENSALOM, *Rethinking the source of arm's length transfer pricing problem*, in *Virginia Tax Review*, 2013 pag. 425 – 459.

16 GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione fiscale e fro-*

stesso art. 73 comma 5 – bis del TUIR, nel suo dettato normativo costruito al fine di costruire una presunzione relativa di residenza fiscale all'interno dell'ordinamento italiano, presunzione fondata sulle modalità di controllo attivo e passivo, ex art. 2359 primo comma c.c., in riferimento ai gruppi societari, risulta svuotato ed impiegato secondo modalità manipolative. Le Repubbliche digitali impiegano le conseguenze inerenti alla presunzione relativa di tali disposizioni anti – elusive al fine di creare confusione fra esercizio dell'attività di impresa ed amministrazione della società<sup>17</sup>, ed al fine dirottare i profitti e perciò realizzare l'elusione fiscale medesima<sup>18</sup>.

### **La vicenda Apple – Italia: l'occasione per una tassonomia degli strumenti di contrasto alla pianificazione fiscale**

Per quanto attiene la situazione dell'Italia all'interno di tale contesto economico e fiscale, è indispensabile fare riferimento all'accordo transattivo conclusosi fra la società Apple, *recte* una delle società Apple, e l'Amministrazione. L'accordo è stato raggiunto per una cifra rilevante: 318 milioni di euro.

Alla luce di quanto rilevato dal Fisco italiano, Apple avrebbe omesso di versare redditi percepiti in Italia per diversi anni (nell'arco del quinquennio dal 2008 al 2013) e li avrebbe imputati come realizzazione ad opera di una propria società controllata irlandese.

Per comprendere quanto sia avvenuto ed in particolare quanto avverrà in futuro nel rapporto fra le Amministrazioni finanziarie e le Repubbliche digitali, è doveroso tracciare i contorni del contesto e una tassonomia degli strumenti di contrasto.

*de alla legge*, in *Rassegna tributaria*, 1989, I, pag. 11 e seguenti.

17 Cfr. SELICATO – URICCHIO, *Aggregazioni imprenditoriali e reti di imprese nella prospettiva del fisco*, in I battelli del Reno del 2 aprile del 2013.

18 Cfr. URICCHIO, *Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali*, Bari, 2010.



Alla luce di un accertamento con adesione a cui aggiungere il conseguente obbligo di riservatezza in merito, Apple verserà nelle casse dell'Erario una cifra pari a 318 milioni di euro<sup>19</sup>. Tale cifra consegue ad un accertamento operato dall'Amministrazione Finanziaria, secondo la quale Apple avrebbe omesso di dichiarare redditi percepiti in Italia negli anni dal 2008 al 2013, tali redditi sarebbero stati fatti figurare come realizzati da un'altra società controllata irlandese la Apple Distribution International Ltd. Nonostante l'obbligo di riservatezza, è possibile avanzare alcune ipotesi in ordine alla vicenda. È opinione ragionevole sostenere come si sia trattato di un caso di stabile organizzazione occulta accertato in capo alla filiale italiana del gruppo Apple. La succursale di Apple in Italia, distinta dai vari Apple Store presenti, presentava un fatturato particolarmente basso, soprattutto in relazione al significativo volume d'affari realizzato da Apple in Italia: secondo quanto sostenuto da Apple, la succursale svolgeva funzioni di mera consulenza. Alla luce di quanto emerso dalla ricostruzione operata dall'Amministrazione Finanziaria, la succursale svolgeva attività di ricerca, contatto con la clientela ed ulteriori attività economiche nell'esclusivo interesse delle altre società del gruppo. In questi termini, la natura di mera succursale della società Apple in Italia viene meno, insieme all'attività di vendita online e quindi di gestione della clientela attraverso sito web e dominio, la succursale assume i connotati propri di quella che è definita una zona grigia in cui è spesso possibile realizzare l'erosione della base imponibile e la traslazione dei profitti. Le criticità in ordine a tale vicenda non risiedono in riferimento alla metodologia attraverso la quale si è pervenuti a tale risultato, la questione non riguarda l'impiego dell'accertamento con adesione, bensì il risultato medesimo di tale accertamento. Alla luce di quanto emerso preme sottolineare come la cifra che Apple avrebbe omesso di versare sia vicina ai 900 milioni di euro, ciò sta a significare che l'accertamento con adesione ha permesso di ottenere una

<sup>19</sup> Sul punto GREGGI, *Il caso Apple Italia*, in *Novità fiscali*, rivista telematica, n.1 del gennaio 2016.

somma vicina ad appena un terzo di quanto dovuto da Apple: il profilo problematico riposa qui, in quanto sembra profilarsi un allontanamento sostanziale dal principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

### **Conclusioni: le soluzioni nei caratteri precipui del Diritto Tributario**

Le conseguenze di un ricorso non controllato alla pianificazione fiscale aggressiva sono molteplici. In primo luogo, sul piano fiscale, la sottrazione di base imponibile, la quale avviene in termini precedentemente mai visti, attraverso una fenomenologia sistemica e quantitativamente elevata. All'interno del panorama scientifico di riferimento si parla di erosione di base imponibile, ciò sta a significare come l'elusione abbia acquisito i tratti di un fenomeno sismico e fisico inarrestabile perché fuori dalla portata di azione dell'uomo, quindi dell'ordinamento. In secondo luogo, le conseguenze sul piano economico e di mercato della pianificazione risultano altrettanto devastanti. Lo studio analitico dell'impiego di tale strumento ha dimostrato come ad esso possano fare ricorso solo i grandi operatori economici: i gruppi societari multinazionali, in grado di appropriarsi delle conseguenze più proficue di globalizzazione, dematerializzazione e digitalizzazione. Costruire il libero mercato, o per meglio dire far decostruire il mercato, con attribuzione di piena fiducia a tali metodologie comportamentali costituisce un profondo rischio per la sopravvivenza di tanti altri operatori economici. Ma gli effetti di propagazione di tale rischio non si fermano ai soggetti privati operatori di mercato, essi riguardano anche gli Stati sovrani ed i rispettivi ordinamenti tributari. Lo status di Repubbliche digitali acquisito dai gruppi societari multinazionali permette loro, ancora una volta, di decostruire il precedente rapporto di imposizione – soggezione nei confronti degli ordinamenti tributari. Il potere di imposizione (estrinsecazione di quel potere amministrativo supremo dello Stato, elaborato da Maestri del Diritto



come SANTI ROMANO) corre il rischio di un profondo ridimensionamento: da imposizione fiscale a contrattazione fiscale.

Ancora una volta lo scenario globale è chiamato ad assistere alla dialettica oppositiva e contrastante fra la regola di mercato e la regola di diritto ed al tentativo della prima di soggiogare la seconda<sup>20</sup>. La novità caratterizzante questo scontro attuale sussiste nel tentativo della regola di mercato di decostruire la regola di diritto, attraverso condotte di mercato e fiscali abusive, evasive ed elusive, e di ricostruire il diritto come proprio specchio. Autori come Alain Supiot e Luigi Ferrajoli già da tempo sottolineano il pericolo in cui incorre il diritto: il tentativo del mercato di sostituirsi al diritto e divenire diritto.

Le strategie di contrasto ai fenomeni precedentemente descritti non possono essere adottate a livello di ordinamenti tributari singolarmente considerati. È necessario perciò ricostruire le dialettiche di contrasto in termini di relazioni ed interazioni costruttive nelle sedi opportune. Il ruolo svolto dall'OCSE è ben testimoniato dalla ricerca e dalla redazione dei vari documenti e progetti *Base erosion and profit shifting* (BEPS).

I temi inerenti alla pianificazione fiscale aggressiva costituiscono gli interrogativi odierni sul futuro della fiscalità e gli impegni non prorogabili della agenda del legislatore.

Gli interrogativi riguardo il futuro sono spesso relegati nella dimensione dell'oblio, la tirannia del presente e del contingente è una realtà che domina il contesto personale, sociale, economico e giuridico del nostro tempo. Tale tirannia dimostra la forza della propria morsa soprattutto nel campo del Diritto Tributario, tale branca ha conquistato con fatica la propria autonomia scientifica, eppure risulta soverchiata da un avvicinarsi repentino ed inarrestabile di interferenze, riforme, modifiche strutturali

e destrutturanti, stabili e destabilizzanti. Si potrebbe concludere che la materia tributaria sia priva di autonomia, soprattutto dalla politica, ma una simile conclusione risulterebbe troppo semplice, troppo facile, inoltre dimenticherebbe un aspetto fondamentale. Il Diritto Tributario è dotato di una straordinaria sensibilità scientifica, nella sua veste di branca del sapere è quella che più dimostra la capacità di saper intercettare, nel medesimo tempo, la quotidianità dei soggetti giuridici ed i grandi cambiamenti economici ed industriali. Ma non è tutto, la straordinaria sensibilità del Diritto Tributario vive di un'altra eccezionale risorsa, la capacità di saper decostruire le condotte economiche dei soggetti giuridici contribuenti e di saperle ricostruire in una prospettiva la quale è in grado di restituire la concretezza e la effettività giuridiche di tali condotte. Nella ineluttabile soggezione al presente, il Diritto Tributario riscopre la propria autonomia e la capacità di saper tracciare i sentieri da percorrere in futuro.

<sup>20</sup> Sul punto cfr. SUPIOT, *A legal perspective on the economic crisis of 2008*, in *International Labour Review*, Vol. 149 (2010), No. 2.

## Considerazioni alla luce del D.L. n 119/2018 sul nuovo processo tributario telematico

di Laura Di Miscio

### Sommario:

**Introduzione - 1. Il quadro normativo pre-riforma: brevi cenni sul processo tributario cartolare - 2. Il quadro normativo attuale: le novità apportate dalla progressiva digitalizzazione del processo tributario - 3. La disciplina della notifica degli atti digitali: l'importanza della PEC - 3.1 (Segue) L'obbligatorietà delle notifiche e dei depositi telematici e i casi di deroga - 4. Conclusioni**

### Introduzione

L'oggetto di questa breve disquisizione sarà l'analisi della portata innovativa della riforma che ha interessato il processo tributario e, che lo ha condotto alla sua progressiva telematizzazione, volendo offrire uno spunto di riflessione sulle recenti modifiche apportate.

La disciplina tutt'ora vigente del processo tributario, seppur oggetto di varie modifiche, è incardinata principalmente nei Decreti Legislativi 31 dicembre 1992, n. 545 e 546, in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della Legge 30 dicembre 1991, n. 413.

Nello specifico, il Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 545 disciplina più genericamente l'Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione, mentre per ciò che attiene il processo tributario se ne occupa il Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 recante Disposizioni sul processo tributario.

### 1. Il quadro normativo pre-riforma: brevi cenni sul processo tributario cartolare

Il processo tributario, come disciplinato dal D. Lgs. n. 546/1992, si connota per un carattere fondamentale ovvero la sua natura sostanzialmente cartolare. Con tale definizione, si intende un contenzioso il cui svolgimento è articolato secondo varie fasi processuali che si snodano in funzione della produzione di documenti, prodotti appunto in forma cartacea.

Pertanto, proprio a causa di questi tratti distintivi, le principali criticità che emergono sono legate ad una velocità nella definizione dei giudizi che è condizionata dai tempi e dai modi di formazione degli atti processuali.

Preso atto che, l'analisi che chi scrive si propone di fare nel presente paragrafo, è di evidenziare le criticità, che si riflettono sull'intero svolgimento del processo gestito in modo cartaceo, va preliminarmente detto che il primo atto processuale è il ricorso introduttivo, da cui prende avvio il processo tributario<sup>1</sup>. Più nello specifico, esperire l'azione da cui prende avvio il processo tributario, infatti, significa sempre proporre un'opposizione avverso un atto o il silenzio dell'amministrazione finanziaria. Inoltre, in quanto atto introduttivo del processo tributario, il ricorso deve essere redatto in ossequio ad una serie di regole formali la cui disciplina è contenuta all'interno del Titolo II, Capo I, Sezione I del D.lgs. n. 546/1992, articoli 18 e seguenti<sup>2</sup>.

Il ricorso, che avvia il giudizio dinanzi alla competente Commissione tributaria provinciale, deve contenere alcuni elementi tassativi in modo tale da consentire l'individuazione delle parti necessarie del processo quali: la Commissione tributaria cui è diretto, il ricorrente ed il suo legale rappresentante e l'ufficio nei cui confronti è proposto.

1 Tesauro F., Manuale del Processo Tributario, quarta edizione, G. Giappichelli Editore - Torino, 2017, pp.133.

2 Tesauro F., Manuale del Processo Tributario, quarta edizione, G. Giappichelli Editore - Torino, 2017, pp. 134.

Successivamente, le parti del processo devono procedere alla costituzione in giudizio, regolata dal combinato disposto degli articoli 22 e 23 del D. Lgs. n. 546/1992, rispettivamente dedicati alla costituzione in giudizio del ricorrente e della parte resistente.

Per ciò che concerne quest' aspetto, il legislatore ha regolato nel dettaglio le modalità di costituzione in giudizio delle parti stabilendo, soprattutto, i documenti che quest' ultime devono depositare presso la segreteria della Commissione tributaria adita. Inoltre, giova precisare che a seguito del D. Lgs. n. 156/2015, i soggetti nei cui confronti può essere proposto il ricorso e che, quindi, possono rivestire il ruolo di parte resistente nel processo tributario, sono mutati. Più nel dettaglio, non si fa più riferimento all'ufficio del Ministero delle finanze, all'ente locale ed al concessionario del servizio di riscossione bensì si richiamano, quali possibili parti resistenti, l'ente impositore, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446<sup>3</sup>.

Da questa prima analisi già emerge dunque chiaramente, la centralità del ricorso ed il legame con la natura puramente cartolare del processo tributario. A conferma di ciò, il ricorrente deve, inoltre, specificare nel ricorso i motivi e le prove di fatto e di diritto a sostegno della propria tesi, stante secondo il combinato disposto degli articoli 57 e 58 del D. Lgs. n. 546/1992, il divieto per le parti in appello di proposizione di domande ed eccezioni nuove, né la possibilità di disporre di nuove prove da parte dei giudici di secondo grado<sup>4</sup>.

3 Nello specifico, questi soggetti, se convenuti, devono provvedere a costituirsi in giudizio entro sessanta giorni dalla notifica, consegna o ricevimento, a mezzo del servizio postale, del ricorso. La costituzione avviene mediante il deposito, nella segreteria della Commissione tributaria adita dal ricorrente, del proprio fascicolo contenente le controdeduzioni, in tante copie quante sono le parti in giudizio.

4 Unica deroga a tali disposizioni normative, è prevista limitatamente all'ipotesi in cui i giudici ritengano che le nuove prove siano necessarie ai fini della decisione o a quella in cui le parti dimostrino di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio. Resta salva, però, la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti

Altra osservazione per cui il processo tributario è prettamente "cartolare" riguarda il regime della prova documentale, ovvero ciò che il documento cartaceo è idoneo a dimostrare. Infatti, il documento nel processo tributario può avere due diverse accezioni, ovvero può rispettivamente indicare il tipo di supporto cartaceo o informatico contenente dichiarazioni ed attestazioni, oppure la prova documentale.

Nel processo tributario, la prova regina è il documento materiale. Tale limitazione, trova giustificazione appunto nella natura documentale del processo tributario. In particolare, ai sensi dell'articolo 7, comma 4 del D.lgs. n. 546/1992, non sono ammessi né il giuramento né la prova testimoniale. Tale divieto di utilizzo, a fini probatori, della prova testimoniale ha, però, generato, soprattutto in giurisprudenza, frequenti dibattiti legati alla portata applicativa di tale principio in sede di giudizio<sup>5</sup>.

Ciò nonostante la giurisprudenza sembra almeno qui aver indicato una linea interpretativa meno rigida, per ciò che attiene invece l'ammissibilità nel processo tributario delle dichiarazioni di terzi<sup>6</sup>.

Sulla linea interpretativa tracciata dalla Corte Costituzionale, la Corte di Cassazione infatti, nel corso degli anni ha mostrato varie aperture su questo fronte, affermando che nel processo tributario, come è ammessa la possibilità di utilizzo per l'Amministrazione Finanziaria delle dichiarazioni rese da terzi contro il contribuente, va ugualmente riconosciuto al contribuente il diritto di avvalersi a suo favore in giudizio di dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, con lo stesso valore probatorio di elementi indiziari, in attuazione del principio del

in appello.

5 Tuttavia, la maggioranza della dottrina valuta con sfavore tale limitazione, data la previsione dell'utilizzo di presunzioni da parte dell'amministrazione finanziaria che, non accompagnata dalla possibilità di contrapposizione della prova testimoniale, va a netto sfavore del contribuente.

6 Tesaurò F., *Manuale del Processo Tributario*, quarta edizione, G. Giappichelli Editore - Torino, 2017, pp. 162.

giusto processo di cui all'art. 111 della Costituzione<sup>7</sup>.

Con la precisazione che, tali dichiarazioni assurgono il valore di elementi indiziari che possono contribuire a formare il convincimento del giudice, ma non possono costituire di per sé elementi idonei su cui fondare la decisione; sostanziandosi in presunzioni, di cui se ne può contestare la veridicità.

Ancora più recentemente, con la sentenza n. 6616/2018 è stata confermata la valenza probatoria delle dichiarazioni di terzi, aggiungendo che il principio del divieto di prova per testi si riferisce alle dichiarazioni da assumere con le garanzie del contraddittorio e ciò non comporta l'impossibilità di utilizzare le dichiarazioni rilasciate dai terzi che, se assunte in sede extraprocessuale, possono concorrere a formare, insieme ad altri elementi, il convincimento del giudice ai fini decisori.

Infine, circa l'ammissibilità di dichiarazioni di terzi che possono assumere o meno natura confessoria, con la sentenza n. 13174/2019, la Cassazione ha riconosciuto il valore probatorio delle dichiarazioni sostitutive di familiari che attestavano la provenienza delle somme di un contribuente che si era visto accertare un maggior reddito in seguito a indagini finanziarie.

Alla luce di tanto, si può, dunque, affermare che il processo tributario anche sul piano probatorio, è sostanzialmente scritto e documentale. Tuttavia, tali peculiarità pesano negativamente sul suo svolgimento e fanno sorgere alcune problematiche.

Preliminarmente, il fatto che un contenzioso basato sui documenti cartacei implichi un grande lavoro da parte delle segreterie delle commissioni tributarie, nel senso che la gestione ed archiviazione dei fascicoli giudiziari ed altresì, la loro consultazione diventa più complessa per gli operatori giudiziari nonché i magistrati. Infatti, la caratteristica che il processo tributario si fonda su documenti

analogici, fa sì che esso sia vincolato dalle tempistiche di redazione degli stessi ed esposto anche ai rischi derivanti da un'errata redazione.

A tutto quanto poc'anzi illustrato, si contrappone la gestione informatica dei fascicoli che consente il duplice beneficio di un'archiviazione dematerializzata, ovvero l'assenza di uno spazio fisico occupato e la possibilità di una consultazione molto più rapida e veloce grazie all'uso dei filtri di ricerca che è possibile applicare su un documento informatico.

Passando invece all'analisi delle criticità del processo tributario cartolare nella fase di redazione dei ricorsi ad opera delle parti, va detto che, la previsione normativa di requisiti formali a pena di inammissibilità espone i ricorrenti al rischio di non redigere atti introduttivi conformi alla legge, circostanza aggravata dall'assenza di un controllo ex ante da parte di un Sistema automatico, posto a garanzia della loro corretta produzione, che potrebbe evitare invece l'instaurarsi di giudizi destinati ad arrestarsi già a seguito di un esame preliminare con conseguente ingolfamento del sistema giudiziario.

Per ciò che attiene invece il momento della formazione del fascicolo, va evidenziato che quest'ultimo è soggetto ad un esame preliminare svolto dalla segreteria della Commissione tributaria adita, e che tale attività, consiste nella verifica del contenuto del fascicolo ovvero che esso comprenda i fascicoli delle parti costituitesi in giudizio ed i documenti allegati da esse prodotti. Ebbene anche qui, nello svolgimento di questo controllo senza un sistema informatico, la segreteria ben potrebbe incorre in errori.

Le carenze del sistema di gestione cartacea degli atti del contenzioso inoltre si registrano anche in altre fasi del processo tributario, come detto poc'anzi soprattutto per quanto attiene alle tempistiche dello svolgimento delle attività interne alle segreterie, provocando lentezza e disomogeneità, come ad esempio accade nella fase di assegnazione dei ricorsi alla sezione competente da parte del

<sup>7</sup> Cfr. *ex multis* Cassazione, sent. n. 11221/2017.



Presidente della Commissione adita.

Infine altresì nella fase di redazione della sentenza è possibile scorgere alcune lacune riscontrabili nella gestione cartacea del processo tributario, in quanto nella redazione della decisione della controversia, l'utilizzo di sistemi informatici, assicura una maggiore uniformità delle pronunce a livello nazionale<sup>8</sup>.

In conclusione, cercando di fare un bilancio delle principali criticità del processo tributario cartolare si può affermare che le principali caratteristiche del processo tributario, ovverosia la sua natura documentale e gestione cartacea, abbiano fatto e facciano tuttora sorgere numerosi problemi che fanno sorgere interrogativi circa la loro efficienza e ragionevolezza, alla luce del progresso tecnologico attuale.

Nel prosieguo del presente elaborato, si cercherà, quindi, di rilevare quali siano state le risposte fornite dal processo tributario telematico, per comprendere quali sono le migliori apportate dalla telematizzazione della giustizia.

## **2. Il quadro normativo attuale: le novità apportate dalla progressiva digitalizzazione del processo tributario**

Il processo di digitalizzazione, ha interessato la pubblica amministrazione sin dai primi anni novanta, con la Legge 7 agosto 1990, n. 241, ed ha aperto la strada al riconoscimento del valore giuridico dei documenti informatici. In continuità con questa scelta, di progressiva dematerializzazione ed informatizzazione della gestione documentale nelle strutture amministrative, è nato il progetto sul processo tributario telematico con lo scopo di eliminare le lacune di cui al precedente paragrafo e di semplificare il rapporto tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente.

<sup>8</sup> L'ausilio informatico per i magistrati tributari consiste, nell'uso di database informatici che gli permette di venire a conoscenza delle decisioni depositate presso le altre Commissioni tributarie provinciali e regionali uniformandosi così alla giurisprudenza prevalente.

A tal fine, la volontà del legislatore di introdurre gli strumenti informatici e telematici nel processo tributario si è inizialmente concretizzata con il Decreto Direttoriale 8 luglio 2002, tramite la costituzione di un apposito "Gruppo di Lavoro", avente ad oggetto il "Deposito e la Consultazione Telematica degli atti presso le Commissioni Tributarie".

Tuttavia, dal 2002, anno dell'istituzione del Gruppo di lavoro, bisognerà attendere il 2011, anno in cui sono state poste le basi normative per una progressiva digitalizzazione del processo tributario. Nello specifico, l'articolo 39, comma 8, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, ha previsto specifiche disposizioni per una completa informatizzazione del processo tributario telematico (PTT), al fine di conseguire maggiore efficienza e celerità nella definizione dei giudizi nonché risparmi gestionali per gli operatori di giustizia. L'attuazione di tale obiettivo è stata demandata all'adozione di un Regolamento ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, che è stato poi emanato nel 2013 con il D.M. 23 dicembre 2013, n. 163 recante appunto la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario, con il quale, dunque, è cominciata l'era del processo tributario telematico<sup>9</sup>. Il D.M. n. 163/2013 contiene le c.d. "fondamenta" del processo tributario telematico che si distinguono in quattro elementi principali: la facoltatività dell'utilizzo della modalità telematica di gestione del processo, l'istituzione del Sistema Informativo della Giustizia Tributaria (S.I.Gi.T), l'equivalenza tra il documento informatico e quello analogico e, l'uso della PEC come strumento per le comunicazioni e le notificazioni.

La riforma in senso telematico dello stesso, infatti, si pone in linea di continuità con la strategia della crescita digitale che

<sup>9</sup> Per completezza, per ciò che attiene il processo generalmente inteso, alla telematizzazione dello stesso aveva provveduto invece il D.P.R. n. 123/2001. Il Regolamento in esame, dunque, rappresenta la fonte che per prima ha dettato una disciplina completa in materia di processo telematico, conseguentemente all'informatizzazione della PA.

ha visto interessare sia il settore pubblico sia il settore privato nell'ambito della giustizia digitale.

Poi, il predetto Regolamento ha trovato concreta attuazione con il Decreto del Direttore Generale delle Finanze n. 241 del 4 agosto 2015 che adotta regole tecniche<sup>10</sup>, specificando i formati gestiti, della tipologia di firma digitale ammessa e della procedura da seguire per la registrazione al PTT e per il deposito degli atti e documenti. A seguito di ciò, il processo telematico è stato oggetto di una fase di sperimentazione sul territorio nazionale tramite l'intervento del Decreto del Direttore Generale delle Finanze n. 161 del 30 giugno 2016, che ha introdotto una graduale espansione delle modalità telematiche del processo tributario in alcune Regioni<sup>11</sup>, per poi essere progressivamente esteso sul territorio nazionale a partire dal 15 luglio 2017, in tutte le Commissioni tributarie provinciali e regionali.

L'evoluzione tecnologica del Processo tributario si è poi arricchita con la nuova disposizione contenuta nell'articolo 16 del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito dalla legge 17 dicembre 2018 n. 136, che ha dettato ulteriori norme riguardanti la digitalizzazione del processo tributario.

Attualmente, le fasi processuali interamente telematizzate sono quelle della notifica, della costituzione in giudizio e del deposito degli atti processuali, oltre che della consultazione del fascicolo processuale, mentre invece rimangono ancora da digitalizzare i provvedimenti adottati dal giudice tributario e il verbale

<sup>10</sup> Decreto direttoriale 4 agosto 2015, Specifiche tecniche previste 242 dall'articolo 3, comma 3, del regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario, in [www.gazzettaufficiale.it](http://www.gazzettaufficiale.it).

<sup>11</sup> La scelta del legislatore di attivare il processo tributario telematico non a livello nazionale ma, per fasi successive, dapprima a livello regionale ha avuto, infatti, la finalità di testare le funzionalità realizzate nell'ambito del nuovo Sistema informativo della Giustizia Tributaria; con lo scopo di individuare sin da subito le eventuali mancanze del sistema e, di conseguenza, delle possibili migliorie ad esso apportabili.

d'udienza<sup>12</sup>.

Proseguendo nella disamina delle innovazioni e quindi anche delle migliorie apportate per risolvere le criticità del processo tributario cartolare, una delle novità più rilevanti è certamente la possibilità per gli operatori giuridici, in qualità di utenti accreditati dal Portale dedicato alla giustizia tributaria, di poter consultare telematicamente il fascicolo processuale di un contenzioso così come la possibilità di depositare in tempo reale atti e documenti processuali già notificati via PEC alla controparte, senza doversi recare fisicamente nelle Segreterie delle Commissioni Tributarie.

La digitalizzazione delle fasi della notifica e del deposito dei ricorsi e dei documenti, innesca quindi un abbattimento dei tempi dell'iter processuale e dei costi ad essi connessi<sup>13</sup>.

L'utilizzo degli atti in formato elettronico e la loro archiviazione telematica, infatti, consente alle parti e più in generale agli operatori di giustizia di non doversi recare necessariamente presso gli Uffici delle Commissioni Tributarie, essendo disponibili per la consultazione online sul Portale, con l'ulteriore vantaggio di alleggerire il lavoro degli Uffici nella gestione dei fascicoli evitando sia il rischio di smarrimenti che un notevole dispendio di tempo per la gestione degli orari di ricevimento dedicati agli appuntamenti per la loro consultazione.

Ciò garantisce anche che, il fascicolo una volta formato, sia completo, grazie al controllo che il sistema informatico effettua automaticamente sui documenti che lo compongono, validandoli e protocollandoli in ordine cronologico, così come onde evitare errori, un'ulteriore innovazione consisterebbe nell'uso di formati informatici in parte precompilati in grado di guidare l'utente nella loro corretta redazione.

Altro vantaggio del poter disporre di un

<sup>12</sup> Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle finanze, Direzione della giustizia tributaria, Prot. n. 5764, Circolare n. 1/DF del 4 luglio 2019.

<sup>13</sup> Chindemi D., Parente A., Guida Pratica al Processo Tributario Telematico, Giuffrè Editore, 2016, pp. 9.

sistema informatico contenente tutti i fascicoli delle controversie, permette alla Commissione interessata di organizzare più efficacemente il lavoro interno garantendo, una migliore distribuzione dei ricorsi ed una più veloce individuazione di eventuali collegamenti esistenti tra i ricorsi o gli appelli proposti, potendo così soddisfare più celermente le esigenze di certezza e stabilità del sistema giustizia.

Infine, anche i giudici tributari possono trarre benefici dalla telematizzazione della giustizia tributaria, potendo tramite il supporto informatico consultare i fascicoli di causa in formato elettronico in maniera più veloce nonché avere un ausilio nella redazione della sentenza.

Concludendo dunque, si può affermare che i vantaggi derivanti dalla telematizzazione del processo tributario, sono molteplici come poc'anzi illustrato ed operano soprattutto nel senso di un efficientamento della stessa con conseguente riduzione dei tempi processuali, a beneficio delle parti in lite, degli operatori giuridici ed infine dell'intero sistema giustizia che ne trae maggiore stabilità e certezza.

### 3. La disciplina della notifica degli atti digitali: l'importanza della PEC

Tra le innovazioni introdotte dal processo tributario telematico, certamente, alla luce delle nuove modifiche, merita attenzione la disciplina relativa alla notificazione degli atti processuali, tramite l'uso dello strumento telematico della PEC. La Posta Elettronica Certificata, è una tipologia di posta elettronica utilizzata soltanto sul territorio nazionale che, negli ultimi anni, ha assunto un ruolo importante nei rapporti con la pubblica amministrazione, nonché tra privati <sup>14</sup>.

Essa, infatti, costituisce un'innovazione nell'ambito della giustizia, capace di generare enormi risparmi sia di tempo che di denaro tant'è che, così come è accaduto per il processo civile, il processo tributario telematico, ha esteso

14 Chindemi D., Parente A., Guida Pratica al Processo Tributario Telematico, Giuffrè Editore, 2016, pp. 33 e ss.

l'utilizzo della PEC per l'adempimento di comunicazioni e notificazioni, così come statuito dall'articolo 16-bis, del D. Lgs. n. 546/1992, ove si prevede che le notificazioni degli atti, dei documenti e dei provvedimenti giurisdizionali avvengano esclusivamente con modalità telematiche.

Preliminarmente, va chiarito però che con la comunicazione si dà notizia del contenuto di un atto nei suoi elementi essenziali, mentre con la notificazione si porta a conoscenza del destinatario un atto conforme all'originale <sup>15</sup>. Infatti, mentre le notificazioni sono effettuate con l'intermediazione di un agente abilitato quale l'ufficiale giudiziario, le comunicazioni invece costituiscono lo strumento usato dalla segreteria della commissione tributaria adita, per informare le parti di fatti processuali avvenuti senza la loro presenza <sup>16</sup>.

Più nel dettaglio, al comma 1, lett. a) e b) dell'articolo 16 così come modificato dal D.L. n. 119/2018 viene stabilito, che a decorrere dal 1° luglio 2019, la notifica e il deposito degli atti nel processo tributario debba avvenire esclusivamente con modalità telematica sulla base delle modifiche apportate all'articolo 16-bis, comma 3, del D. Lgs. n. 546/1992. Tale previsione normativa, ha una portata dirompente sul sistema processuale e sui nuovi giudizi che si incardinano dopo tale data <sup>17</sup>, in quanto introduce l'elemento dell'obbligatorietà spingendo il processo tributario sempre più ad una completa e totale digitalizzazione e semplificazione

15 Tesauro F., Manuale del Processo Tributario, quarta edizione, G. Giappichelli Editore - Torino, 2017, p. 123.  
16 Ibid.

17 Tale obbligo sorge per i giudizi di primo e secondo grado instaurati con ricorsi/appelli notificati a decorrere dal 1° luglio 2019. Resta ferma la facoltatività dell'opzione telematica della notifica e del deposito degli atti per i ricorsi/appelli notificati entro il 30 giugno 2019. In quest'ultima ipotesi, qualora la parte abbia scelto di notificare l'atto introduttivo del giudizio di primo o di secondo grado con modalità analogiche, la stessa dovrà continuare ad utilizzare tale modalità nelle successive fasi della costituzione in giudizio e degli ulteriori depositi di atti seppur effettuati dal 1° luglio 2019, data dalla quale risulta obbligatorio il processo tributario telematico; resta ferma, invece, la facoltà del resistente di costituirsi telematicamente nel relativo grado di giudizio.

,con un vantaggio reciproco delle parti e degli operatori di giustizia, tant'è che anche i soggetti che si difendono personalmente possono avvalersi delle modalità telematiche per la notifica e il deposito degli atti.

Tuttavia, lo stesso D.L. n. 119/2018 all'art. 16, comma 2, chiarisce che, per le notifiche ante 1° luglio 2019, le parti possono utilizzare in ogni grado le modalità telematiche indipendentemente dalla modalità prescelta da controparte nonché dall'avvenuto svolgimento del giudizio di primo grado con modalità analogiche.

Tale novella normativa è intervenuta per dirimere un dibattito sorto tra l'Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza in quanto l'art. 10 del D.M. n. 163/2013 stabilisce che se il ricorrente si avvale delle modalità di notifica e di deposito telematiche nel procedimento di primo grado la parte resistente è obbligata successivamente ad utilizzare le medesime modalità anche nel giudizio di appello; di conseguenza, secondo la giurisprudenza di merito, tale principio, che demanda dunque alla scelta del ricorrente le modalità di sviluppo (in forma cartacea o telematica) del giudizio sia di primo che di secondo grado, implica che se il ricorrente notifica il ricorso in forma cartacea controparte è vincolata a rispettare tale modalità di notifica e di deposito anche per i successivi atti e gradi processuali<sup>18</sup>.

Dal punto di vista delle fonti normative, la disciplina della PEC è contenuta nel Decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, Regolamento recante disposizioni per l'utilizzo della posta elettronica certificata, e nel Decreto Legislativo 7 marzo 2005, n. 82, Codice dell'amministrazione digitale<sup>19</sup>.

Per quanto riguarda invece la disciplina delle notifiche a mezzo PEC essa è contenuta nel decreto del Ministro

18 cfr. *ex multis*: CTR Toscana, Sent. n. 5/2017; CTP Latina, Sent. n. 268/2018; CTP Reggio Emilia, Sent. n. 105/2018.

19 Tesauro F., Manuale del Processo Tributario, quarta edizione, G. Giappichelli Editore - Torino, 2017., pp. 125.

dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, recante il "Regolamento sulla disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario".

Andando ad analizzare nello specifico come si verifichi il processo di notifica telematica nell'invio di atti processuali relativi ad un contenzioso, gli atti introduttivi del giudizio devono essere notificati alla controparte tramite la posta elettronica certificata (PEC) e, nel termine dei successivi 30 giorni, depositati in Commissione tributaria con modalità telematiche.

In linea generale secondo il comma 2 dell'art. 5 del summenzionato Regolamento, la notifica si perfeziona nel momento in cui nella casella PEC del notificante, arrivi l'email che contiene l'automatica ricevuta telematica di avvenuta consegna (RAC) che viene generata dal gestore PEC del destinatario a cui è stato inviato l'atto.

A conferma di questo radicale cambiamento gestionale, basti pensare che le notifiche tramite PEC possono essere effettuate 24 ore su 24, tutti i giorni dell'anno inclusi i festivi<sup>20</sup>.

A ciò si aggiunga che, l'art.8 comma 1 del suindicato Regolamento, per quanto riguarda la decorrenza dei termini

20 Sul punto, si ricorda che la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 75/2019, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 16-septies del D.L. 179/2012 (riguardante la giustizia digitale nel processo civile) nella parte in cui, richiamando le disposizioni dell'art. 147 cpc, stabiliva che "le notificazioni degli atti non possono farsi prima delle ore 7 e dopo le ore 21.00". In particolare, la Corte Costituzionale ha ritenuto incostituzionale la norma "nella parte in cui prevede che la notifica eseguita con modalità telematiche la cui ricevuta di accettazione è generata dopo le ore 21 ed entro le ore 24 si perfeziona per il notificante alle ore 7 del giorno successivo, anziché al momento di generazione della predetta ricevuta". Tali principi devono ritenersi applicabili anche al processo tributario, con la conseguenza che la notifica eseguita tra le ore 21 e le ore 24 del giorno di scadenza si perfeziona, e si considera dunque tempestiva, per il notificante, se entro le ore 23,59 di quel giorno è generata la ricevuta di accettazione, mentre è solo per il destinatario che opera il differimento al giorno successivo del momento perfezionativo della notifica stessa.



processuali, distingue tra gli effetti per il notificante e quelli per il destinatario della notifica PEC, che sia andata a buon fine.

Infatti, le predette notificazioni, per il mittente si intendono eseguite al momento dell'invio del documento al proprio gestore PEC, attestato dalla ricevuta di accettazione (RAC), non dovendosi attendere come accade con il tradizionale strumento della posta raccomandata la ricevuta di ritorno cartacea.

Diversamente, per il destinatario bisogna far riferimento al momento in cui il documento informatico è reso disponibile nella propria casella di posta elettronica certificata, dal suo gestore PEC.

Tuttavia, va sottolineato come con questa modalità seppur è vero che i tempi delle notifiche diventano più rapidi, a beneficio dell'economia processuale, dall'altro lato va rilevato come, a detrimento della controparte, ai fini del corretto perfezionamento della notifica prodotta dal mittente, risulta irrilevante che il destinatario visualizzi o meno la PEC ricevuta, in quanto affinché la notifica possa ritenersi valida, basta che il gestore della PEC, renda accessibile l'atto al destinatario.

### 3.1 (Segue) L'obbligatorietà delle notifiche e dei depositi telematici e le sue deroghe

Il nuovo articolo 16-bis co. 3 del D. Lgs. n. 546/1992 prevede che nel nuovo processo tributario per i giudizi instaurati, in primo e secondo grado, con ricorso notificato a decorrere dal 1° luglio 2019, «le parti, i consulenti e gli organi tecnici (...) notificano e depositano gli atti processuali, i documenti e i provvedimenti giurisdizionali esclusivamente con modalità telematiche (...)» Tale regime di obbligatorietà che si applica anche agli organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici <sup>21</sup>.

<sup>21</sup> Il medesimo obbligo riguarda anche la Guardia di Finanza con riferimento alle istanze per le ipoteche e sequestro conservativo di cui all'art. 22 del D. Lgs. n. 472/1997, come modificato dall'articolo 16-septies, comma 1, del decreto legge n. 119/2018, convertito dalla legge n. 136/2018.

Tuttavia, accanto al predetto regime di obbligatorietà della notifica e del deposito degli atti e documenti processuali con modalità telematiche, si inseriscono eccezionalmente due casi di deroga in cui è possibile notificare e depositare detti atti con modalità analogiche.

In particolare, si prevede l'utilizzo delle modalità analogiche per la notifica e il deposito degli atti nei soltanto in alcuni casi che si andrà brevemente ad analizzare. In primo luogo, vi rientrano tutti quei giudizi instaurati dal contribuente che decide di stare in giudizio personalmente, quindi privo di assistenza tecnica di un professionista. Ovviamente, tale ipotesi ricorrerebbe soltanto nel caso in cui, ex articolo 12, comma 2, del D. Lgs. n. 546/92, la controversia abbia un valore non superiore a tremila euro <sup>22</sup>.

Resta ferma poi, per il contribuente che si difende direttamente, l'opzione telematica; ed in tal caso egli dovrà indicare nel ricorso o nel primo atto difensivo l'indirizzo PEC al quale intende ricevere le comunicazioni e le notificazioni; tuttavia nel caso in cui il contribuente sia privo di assistenza tecnica ancorché la causa oltrepassi la predetta soglia di valore, a seguito dell'ordine del giudice di dotarsi di un difensore - ai sensi degli artt. 12 comma 10 del D. Lgs. n. 546/1992 e 182 c.p.c. - quest'ultimo sarà obbligato ad attenersi alla modalità telematica prescelta dal contribuente.

La seconda ipotesi ricorre invece quando, il giudice, con provvedimento motivato e pertanto solo in casi eccezionali quali un blocco non temporaneo del sistema telematico, oppure una documentazione cartacea particolarmente voluminosa oppure ancora atti non riproducibili digitalmente, autorizza il deposito dei documenti con modalità diversa da quella telematica.

In particolare, in applicazione dei principi generali che regolano la materia tributaria,

<sup>22</sup> La stessa norma prevede inoltre che nel valore della lite si debba ricomprendere l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato, in caso di controversie relative esclusivamente alla irrogazione delle sanzioni il valore è costituito dalla loro somma.

tale provvedimento motivato<sup>23</sup> consiste in una vera e propria autorizzazione concessa alle parti per motivi eccezionali, accordata d'ufficio dal magistrato assegnatario del ricorso od appello.

#### 4. Conclusioni

Con il presente elaborato, si è cercato di offrire un ausilio nello studio della recente riforma che ha riguardato il processo tributario e che ne ha determinato la telematizzazione, dapprima ricostruendo con un breve excursus il lungo percorso, cominciato nei primi anni 2000, che ha portato alla telematizzazione dell'amministrazione della giustizia tributaria e poi cercando di contestualizzarlo in uno scenario più vasto. Alla riflessione sulle criticità proprie del processo tributario tradizionale, da sempre definito documentale, dunque, si è affiancata la disamina della digitalizzazione cui è andato incontro il processo tributario e che, progressivamente ed inevitabilmente, sta travolgendo un numero sempre crescente di branche dell'ordinamento processuale.

Con un *animus* il più possibile obiettivo, si è cercato di dedicare spazio anche ad una breve analisi delle potenzialità di una riforma, graduale; riconoscendo alcuni meriti al legislatore che ha inteso fornire una risposta ad alcune criticità ed interrogativi presenti nel processo tributario cartolare.

Infine, l'approccio e il metodo utilizzati nell'elaborato, hanno inteso contemperare due esigenze diverse ma, entrambe meritevoli di importanza a parere di chi scrive.

Da un lato, più teoricamente, è stato messo in luce il profilo più propriamente giuridico della materia in esame, ricostruendo le principali fonti dedicate al

<sup>23</sup> Più nel dettaglio, il provvedimento autorizzativo è adottato dal Presidente della Commissione tributaria nella fase antecedente all'iscrizione a ruolo del ricorso/appello; dal Presidente di Sezione nel caso di un ricorso/appello già iscritto a ruolo e assegnato alla sezione; ed infine dal Collegio nell'ipotesi in cui la questione sia sollevata in udienza.

Processo tributario telematico; dall'altro, si è voluto, al contempo, disquisire anche sulla realtà applicativa dello stesso per comprendere al meglio il suo concreto funzionamento.

#### BIBLIOGRAFIA

Bruzzone M., Comunicazioni e notificazioni via PEC degli atti tributari, GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, IPSOA, vol. 5, anno 2016.

Chindemi D. - Parente A., Guida Pratica al Processo Tributario Telematico, Giuffrè Editore, 2016.

Costantino F., Informatizzazione della P.A., Diritto on line, in [www.treccani.it](http://www.treccani.it).

Martines F., La digitalizzazione della pubblica amministrazione, in Rivista di diritto dei media, 2/2018.

Romeo M., Carovillo V., Guida operativa: il nuovo processo telematico, in [www.aidc.pro/allegati/eBook-PTT-e-facile.pdf](http://www.aidc.pro/allegati/eBook-PTT-e-facile.pdf)

Sacchetto C. - Montalcini F., Diritto tributario telematico, G. Giappichelli Editore - Torino, 2015.

Tesauro F., Istituzioni di Diritto Tributario, vol.1 UTET Editore, 2017.

Tesauro F., Manuale del Processo Tributario, quarta edizione, G. Giappichelli Editore - Torino, 2017.



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI PIEMONTE

SEZIONE 3

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |           |          |                       |
|--------------------------|-----------|----------|-----------------------|
| <input type="checkbox"/> | GIUSTA    | MAURIZIA | Presidente e Relatore |
| <input type="checkbox"/> | BUCARELLI | ENZO     | Giudice               |
| <input type="checkbox"/> | CAPUTO    | ANTONIO  | Giudice               |
| <input type="checkbox"/> |           |          |                       |
| <input type="checkbox"/> |           |          |                       |
| <input type="checkbox"/> |           |          |                       |
| <input type="checkbox"/> |           |          |                       |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1188/2018  
depositato il 03/12/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 444/2018 Sez:6 emessa dalla Commissione  
Tributaria Provinciale di TORINO  
contro:

difeso da:

e da

proposto dall'appellante:  
AGENZIA ENTRATE DIREZIONE REGIONALE PIEMONTE

Atti impugnati:  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TSB030200079/2017 IRES-ALTRO 2012  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TSB030200079/2017 IVA-ALIQUOTE 2012

pag. 1

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 1188/2018

UDIENZA DEL

27/05/2019 ore 14:30

N°

457/19

PRONUNCIATA IL:

27 MAG. 2019

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

11 GIU. 2019

Il Segretario

IL SEGRETARIO DI SEZIONI  
(Vincenzo Cicalano)



Conclusioni dell'appellante Agenzia Entrate Direzione Regionale del Piemonte:

\*. Dichiarare la nullità dell'impugnata sentenza di CTP per travisamento dei fatti, ultrapetizione e omessa pronuncia; accertare e dichiarare la piena legittimità e fondatezza dell'avviso di accertamento impugnato; condannare la società al pagamento delle spese di lite di entrambi i gradi di giudizio.

Conclusioni dell'appellata

... in via preliminare, dichiarare inammissibile l'appello confermando la sentenza impugnata; in via principale, rigettare l'appello di controparte riformando la sentenza impugnata in accoglimento dei motivi di appello incidentale; in subordine, qualora si procedesse all'esame dei motivi di merito, annullare in tutto o in parte .... l'atto di accertamento impugnato e le sanzioni irrogate; condannando infine l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di entrambi i gradi di giudizio.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate -Direzione Regionale del Piemonte- operava una verifica fiscale per gli anni d'imposta 2012 e 2013 nei confronti della società che si concludeva con processo verbale di constatazione in data 12.9.2016.

All'esito della verifica fiscale l'Ufficio emetteva e notificava in data 24.7.2017 l'avviso di accertamento n.TSB030200079/2017 per l'anno di imposta 2012, formulando le seguenti contestazioni:

- IRES interessi attivi al tasso legale ai sensi dell'art.89, c.5 DPR 917/1986 –maggiore imponibile € 1.042.707,99;
- IRES interessi attivi su capitale sociale in violazione dell'art.89, c.5 DPR 917/1986 –maggiore imponibile € 750.000,00;
- IVA errata applicazione dell'Iva in violazione dell'art.21 DPR n.633/1972; maggiore imposta € 63.085,00;
- IVA indebita detrazione in violazione dell'art.19 DPR n.633/1972; maggiore imposta € 186.554,55.

*my*





Con ricorso presentato alla Commissione Tributaria Provinciale di Torino la società

impugnava l'avviso di accertamento e irrogazione di sanzioni deducendo, quali motivi di annullamento, le seguenti circostanze:

-giuridica inesistenza della notifica dell'atto impositivo e quindi giuridica inesistenza dell'atto stesso trattandosi di atto recettizio che non si perfeziona se non in quanto notificato;

-violazione dell'art.42 DPR 600/1973 e dell'art.56 DPR 633/1972;

- illegittimità dell'atto per violazione del principio del contraddittorio ;

- nel merito, infondatezza dei rilievi relativi a interessi attivi da prefinanziamento; interessi attivi da presunto finanziamento ai soci; Iva e conseguente asserita errata fatturazione al 10% delle somme corrisposte a titolo di premi di accelerazione; insussistenza dell'indebita detrazione dell'Iva ad aliquota ordinaria, applicata sulle fatture della ricevette da e inerenti la Direzione dei lavori;

-violazione dell'art.7 e degli artt. 4 e 5 D.Lgs n.472/97 nonché dell'art.7 D.L. n.269/2003 illegittimità dell'applicazione della sanzione per mancata valutazione delle cause di non punibilità, mancata individuazione del trasgressore e della sussistenza dell'elemento soggettivo integrante l'illecito.

L'Agenzia delle Entrate svolgeva controdeduzioni eccependo l'infondatezza delle doglianze della ricorrente.

La Commissione Tributaria Provinciale di Torino con sentenza n. 444/06/18, pronunciata in data 10.4.2018 accoglieva il ricorso e disponeva la compensazione delle spese di lite.

Argomentava la Commissione Tributaria Provinciale di Torino che costituiva "profilo assorbente" l'eccezione proposta dalla ricorrente di violazione dell'art.2 del CAD D.Lgs. 82/2005, nonché di violazione dell'art.23 D.Lgs. 82/2005, ritenendo pacifico tra le parti il fatto che l'atto impugnato sia stato sottoscritto in forma digitale e notificato nelle forme ordinarie, dando atto della conformità della copia cartacea notificata all'originale archiviato presso l'Ufficio. mm

Per la riforma di tale sentenza proponeva appello l'Agenzia delle Entrate -Direzione Regionale



del Piemonte per i seguenti motivi:

nullità della sentenza per travisamento dei fatti in quanto l'avviso di accertamento era sottoscritto in forma autografa e non in forma digitale;

-vizio di ultrapetizione in ragione della mancata proposizione dell'eccezione di violazione dell'art.2 del CAD e dell'art. dell'art.23 D.Lgs. 82/2005 da parte della società ricorrente, facendo rilevare che la sentenza impugnata aveva accolto un'eccezione in realtà mai formulata dalla parte ricorrente;

-legittimità e fondatezza dei singoli rilievi, analiticamente esaminati e illustrati;

-legittimità dell'irrogazione delle sanzioni.

La parte appellante chiedeva pertanto l'accoglimento delle conclusioni sopra riportate.

La società si costituiva nel giudizio di appello con memoria di controdeduzioni e appello incidentale; dichiarava di aderire alla contestazione svolta dall'Ufficio con il primo motivo di appello relativo alla nullità della sentenza per travisamento dei fatti e vizio di ultrapetizione assumendo che la sentenza appellata aveva accolto un'eccezione di violazione dell'art.2 del CAD e dell'art. dell'art.23 D.Lgs. 82/2005 in realtà mai formulata dalla parte ricorrente e insussistente sul piano fattuale; chiedeva pertanto la riforma della sentenza di primo grado, riproponendo tutti i motivi del ricorso introduttivo, ritualmente dedotti e non esaminati; deduceva, in via preliminare l'inammissibilità dell'appello in quanto sottoscritto da soggetto non legittimato.

Entrambe le parti depositavano successivamente memorie illustrative.

All'esito della pubblica udienza del 27.5.2019 la Commissione decideva come da dispositivo in calce alla presente sentenza.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

Osserva preliminarmente la Commissione che la sentenza appellata deve essere annullata per travisamento dei fatti e vizio di ultrapetizione, in accoglimento del primo motivo di appello formulato dall'appellante, cui ha dichiarato di aderire la parte appellata; la conclusione discende dal rilievo che la sentenza impugnata ha accolto un'eccezione di violazione dell'art.2 del CAD e



dell'art.23 D.Lgs. 82/2005 in realtà mai formulata dalla parte ricorrente.

Passando all'esame dell'eccezione preliminare di inammissibilità dell'appello in quanto sottoscritto da soggetto non legittimato, osserva il Collegio che la parte appellata ha evidenziato che l'atto di appello reca la sottoscrizione del Dott. \_\_\_\_\_ non quale soggetto autonomamente legittimato ma quale soggetto legittimato per delega del Direttore generale Dott. \_\_\_\_\_ senza peraltro allegare copia di tale atto di delega e senza indicarne gli estremi.

L'assunto non è accoglibile in quanto superato dalla considerazione che dalla delega di firma prodotta dall'Agenzia delle Entrate quale allegato alla memoria illustrativa risulta che il Direttore generale Dott. \_\_\_\_\_ conferiva delega al Dott.

(Dirigente Ufficio legale e riscossione) per varie attribuzioni, tra cui –per quanto qui rileva- la trattazione di controversie in cui è parte la Direzione Regionale, ivi comprese quelle relative ad atti emessi dall'Ufficio Grandi contribuenti, con tutte le inerenti attività di rappresentanza in giudizio, sottoscrizione di atti processuali e conciliazione giudiziale.


L'appello va pertanto dichiarato ammissibile e deve essere esaminato il motivo pregiudiziale svolto dalla società \_\_\_\_\_ con il primo motivo di ricorso e in questa sede riproposto nella forma di appello incidentale.

Al riguardo, la società appellata ha affermato la giuridica inesistenza della notifica dell'atto impositivo e dell'atto stesso trattandosi di atto recettizio che non si perfeziona se non in quanto notificato.

Secondo l'assunto dell'appellata l'atto impositivo cumula in sé, in modo indissolubile, le tre funzioni di accertamento, titolo esecutivo e precetto e trova la sua specifica disciplina nell'art.29 del D.L. n.78/2010, conv. in legge n.122/2010.

Osserva la Commissione che la tesi di parte appellata, sul punto, trova riscontro nel dettato normativo, secondo l'interpretazione che appare preferibile.

La disciplina dell'azione impositiva realizzata con il D.L. 31 maggio 2010 n.78, ispirata a ragioni di economicità e funzionalità operativa, ha inteso eliminare la tradizionale separazione



tra il momento impositivo del prelievo e il momento esattivo, prevedendo l'emissione di un solo provvedimento che comprende in sé, in modo inscindibile, sia l'attività impositiva, sia quella di formazione del titolo esecutivo e del precetto, si da legittimare l'avvio dell'esecuzione forzata senza la necessità della formazione del ruolo e della sua riproduzione nella cartella di pagamento da parte dell'agente della riscossione.

Dal momento della notifica dell'atto così delineato decorre un termine, variamente articolato in funzione di eventi variabili, per la produzione di effetti che, in difetto di adempimento spontaneo, consentono l'immediato accesso alla procedura espropriativa.

La citata disposizione (art.29 del D.L. n.78/2010, conv. in legge n.122/2010) al primo comma, lettera a) espressamente prevede che l'atto indicato debba essere notificato e che dal decorso di un ulteriore termine dalla notifica derivi l'efficacia di titolo esecutivo; il secondo periodo dell'art.29 del D.L. n.78/2010, primo comma, lettera a) stabilisce che l'intimazione ad adempiere al pagamento è contenuta altresì nei successivi atti da notificare al contribuente – anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento- in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, Irap e Iva.

Appare conforme al tenore letterale della normativa richiamata distinguere tra atto impositivo c.d. primario (disciplinato dal primo periodo della lettera a) dell'art.29 comma primo del D.L. n.78/2010 e atto impositivo c.d. secondario, cui si riferisce il secondo periodo dell'art.29 del D.L. n.78/2010, primo comma, lettera a) sopra riportato.

Ritiene il Collegio che dalla lettura dei dati normativi citati si evince che l'atto impositivo c.d. primario deve essere notificato in senso proprio, tramite un agente della notificazione che deve redigere e sottoscrivere la relativa relata, in considerazione della sua attitudine ad acquisire efficacia esecutiva; che gli atti impositivi secondari possono anche essere inviati direttamente dall'Ufficio che li ha formati, anche avvalendosi del servizio postale.

Riguardo all'atto impositivo c.d. primario l'art.29 del D.L. n.78/2010, al primo comma, lettera a) periodo primo parla di notificazione senza ulteriori specificazioni, rinviando a quanto disposto dall'art.60 del D.P.R. n.600/1973 che disciplina la notificazione eseguita tramite messi, mentre





relativamente agli atti imposable secondari l'art.29 del D.L. n.78/2010, al primo comma, lettera a) secondo periodo consente espressamente che la notifica possa avvenire anche direttamente, cioè senza l'intermediazione di messi notificatori, mediante raccomandata con avviso di ricevimento.

L'indicata distinzione legislativa non può che essere intesa nel senso di ammettere la notifica "anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento" per i soli atti imposable secondari.

Quanto alla funzione che la notificazione assume nella fattispecie imposable, va rilevato che il citato art.29, lettera b), dispone che gli atti di cui alla lettera a) divengono esecutivi decorso il termine utile per la proposizione del ricorso, legittimando l'agente della riscossione a procedere a espropriazione forzata sulla base dell'atto avente efficacia di titolo esecutivo senza la preventiva notifica della cartella di pagamento.

La circostanza che la decorrenza del termine inizia dal compimento della notificazione dell'atto imposable primario attribuisce alla notificazione dell'atto stesso carattere costitutivo e produttivo dell'effetto dell'atto, che rientra pertanto nella categoria degli atti ricettizi in senso stretto; l'efficacia costitutiva della notificazione dell'atto per la produzione dei suoi effetti, inoltre, esclude la configurabilità di ipotesi di equipollenza o sanatoria, ivi compresa quella del raggiungimento dello scopo dell'atto, elaborata in riferimento agli atti processuali civili.

Discende da quanto sin qui detto che il difetto di notifica dell'atto imposable primario comporta il mancato perfezionamento dell'atto stesso e l'inesistenza giuridica dei relativi effetti.

Nel caso in esame, costituisce un dato pacifico che l'atto impugnato è un atto imposable primario che è stato spedito al destinatario direttamente dall'Ufficio con plico raccomandato con avviso di ricevimento senza una formale notificazione tramite l'intermediazione dell'organo notificatorio; in applicazione di principi giuridici sopra richiamati, si deve concludere affermando la giuridica inesistenza dell'atto e l'improduttività di ogni effetto.

Tale conclusione esime dal valutare le ulteriori questioni controverse tra le parti.

Per tali considerazioni, previa declaratoria di nullità della sentenza impugnata, deve provvedersi come da dispositivo.

5



quanto al regolamento delle spese processuali, avuto riguardo alla parziale soccombenza dell'appellata in punto eccezione di inammissibilità dell'appello e all'oggettiva controvertibilità della questione trattata, si ravvisano giusti motivi per disporre la compensazione.

P.Q.M:

La Commissione in accoglimento dell'appello incidentale, dichiara la nullità dell'avviso di accertamento impugnato. Spese compensate.

Così deciso in Torino il 27.5.2019.

Il Presidente est.:

*Maurizio Giusto*

**Notificazione con (la dovuta) garanzia per l'accertamento impositivo (note a margine sentenza CTR Piemonte n. 757/3/2019)**

*di Ferdinando M. Spina*

Gli avvisi di accertamento concernenti le imposte dirette (vd. IRE - IRES e IRAP) e l'IVA emessi dall'Agenzia delle Entrate a partire dal 1° ottobre 2011 e relativi al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 e successivi hanno efficacia esecutiva in quanto - decorso il termine utile per la proposizione del ricorso - legittimano l'esecuzione forzata nei confronti del contribuente (c.d. avviso impositivo).

La (neanche più tanto) nuova procedura di **concentrazione della riscossione nell'avviso di accertamento** (che prevede appunto il superamento del ruolo esattoriale e della cartella di pagamento rispetto all'attività di controllo sostanziale e l'attribuzione allo stesso avviso di accertamento della funzione di titolo esecutivo) è stata introdotta con l'obiettivo dichiarato di “*semplificare e velocizzare la riscossione*” ed è contenuta nell'art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78<sup>1</sup>.

In estrema sintesi, con questa normativa, ispirata essenzialmente a ragioni di economicità e di funzionalità operativa, si è inteso eliminare in limine la tradizionale separazione tra il momento impositivo del prelievo (con la determinazione del dovuto da parte dell'Agenzia delle Entrate) e il momento esattivo (volto alla realizzazione anche in forma coattiva della pretesa impositiva), concentrando la riscossione nell'imposizione, attraverso la creazione di un solo provvedimento, nel quale unitariamente confluiscono, sia l'attività propriamente impositiva, sia quella formativa del titolo esecutivo e del precetto, così da legittimare direttamente l'ingresso nell'esecuzione forzata, senza

1 Convertito, con modificazioni, da Legge 30 luglio 2010, n. 122. Vd. C. Glendi, «*Luci*» e «*ombre*» sulla *Manovra 2010*, Corriere Tributario n. 33-2010; F. Tundo, *L'avviso di accertamento quale atto della riscossione*, Corriere Tributario n. 33-2010; M. Bruzzone, *L'avviso di accertamento diventa “titolo esecutivo” per imposte sui redditi ed IVA*, Corriere Tributario n. 28-2010.

il diaframma, prima esistente, e ora viceversa abolito, della formazione del ruolo, e della sua riproduzione nella cartella di pagamento da parte dell'agente della riscossione<sup>2</sup>.

Sin dalla loro emanazione, quindi, gli atti di accertamento assumono cumulativamente ed in via indissolubile tre funzioni: la veste di provvedimenti di accertamento-impositivi, di precetto (intimazione ad adempiere) e di titolo esecutivo (che consente di promuovere l'esecuzione forzata, unitamente al precetto), e **una volta notificati** il contribuente-destinatario deve provvedere (salvo intervento di un provvedimento di sospensione) al versamento delle somme dovute; in caso di inadempienza, l'agente della riscossione, sulla base del titolo esecutivo così formato, può procedere ad espropriazione forzata con i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo, senza che sia stato necessario operare la prodromica notifica della cartella di pagamento.

Le invasive conseguenze patrimoniali di tali atti di accertamento (in un vero Stato di diritto) dovrebbero imporre particolari attenzioni a “garanzia” dei relativi destinatari sia in termini di “effettiva” conoscenza quanto in termini di legittime ipotesi di opposizioni in limitazione da parte di questi.

Con riferimento a questo secondo aspetto è recentemente giunta innanzi alle SS. UU. della Cassazione<sup>3</sup> la *querelle* conseguente ad accertamenti fiscali su **soggetti partecipativi c.d. trasparenti** (vd. associazioni professionali e società di persone) dove i relativi soci, seppur chiamati a rispondere personalmente della relativa pretesa erariale in ragione dei principi generali del nostro ordinamento giuridico sulla responsabilità patrimoniale illimitata dagli stessi assunta per le obbligazioni proprie dell'ente

2 In termini vd. C. Glendi, “*Vizi di notifica degli atti impositivi e rimedi giurisprudenziali esperibili “prima” e “dopo” il pignoramento*”, Corriere Tributario n. 1-2019.

3 Cfr. Ordinanza interlocutoria in data 30-07-2019 n. 20494/2019 della Sez. V Civile; A. Cissello, *Cartella notificata al socio di snc all'esame delle Sezione Unite*, Quotidiano Eutekne, 31 luglio 2019; A. Iorio, *Cartelle, alle Sezioni Unite i rapporti di solidarietà*, Il Sole 24 Ore, 31 luglio 2019.

partecipato, pure volendo legittimamente azionare strumenti di limitazione di tale responsabilità illimitata che possono essere opposti alla pretesa erariale in base agli stessi principi generali del nostro ordinamento, si scontrano con problematiche operative di non poco conto che, invero, avrebbero potuto essere risolte con alternative procedure rispettivamente, di fonte giudiziale o di buon senso<sup>4</sup>.

Con riferimento, invece, all'**effettiva e legale conoscenza** (primo aspetto richiamato), la sentenza **CTR Piemonte n. 757/3/2019** qui in analisi si inserisce a pieno titolo in un orientamento giurisprudenziale che, seppur attualmente solo di merito, sancisce in via inequivocabile che, proprio in ragione della sua idoneità a incidere direttamente in forma esecutiva sul patrimonio del soggetto che ne è destinatario, l'accertamento esecutivo spedito direttamente per posta raccomandata, e non ritualmente notificato tramite ufficiale giudiziario, è giuridicamente inesistente.

#### **1. Una attenta lettura del disposto ex art. 29 DL 78/2010**

Sulla base di una attenta lettura del testo di legge ex articolo 29 DL 78/2010 autorevole dottrina<sup>5</sup> ha rilevato come occorra necessariamente distinguere l'atto impositivo primario - disciplinato dalla lettera a) con il primo periodo - da quello secondario - cui si riferisce la medesima lett. a) al secondo periodo.

La procedura di **concentrazione della riscossione nell'avviso di accertamento** è prevista dal citato art. 29 dove, invero, la lett. a) stabilisce letteralmente che **“l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto ed il connesso provvedimento di irrogazione**

4 Per approfondimenti ci sia permesso il rinvio a Ferdinando M. Spina, *Limitazione di responsabilità tributaria in capo ai soci di soggetti «trasparenti»*, Il Fisco n. 15-2019.

5 Vd. C. Glendi, *“Vizi di notifica degli atti impositivi e rimedi giurisprudenziali esperibili “prima” e “dopo” il pignoramento”*, Corriere Tributario n. 1-2019.

**delle sanzioni**, devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi negli stessi indicati, ovvero, in caso di tempestiva proposizione del ricorso ed a titolo provvisorio, degli importi stabiliti dall'articolo 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602...(primo periodo). L'intimazione ad adempiere al pagamento è altresì contenuta nei **successivi atti da notificare al contribuente, anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento, in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto ed ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni ai sensi dell'articolo 8, comma 3-bis del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, dell'articolo 48, comma 3-bis, e dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e dell'articolo 19 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nonché in caso di definitività dell'atto di accertamento impugnato... (secondo periodo)...**(omissis terzo periodo)”.

La citata dottrina ha posto in risalto come per l'appunto anche descrittivamente si parli di «avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate» in riferimento all'atto impositivo primario e di «successivi atti da notificare al contribuente» per identificare gli atti impositivi secondari<sup>6</sup>, e ancora, con riferimento all'(in)applicabilità dell'art. 14L. 890/1982, come la citata disposizione

6 *“Dalla lettura dei dati normativi così testualmente riportati, emerge, dunque, con assoluta chiarezza, la differenza tra atto impositivo primario e atti impositivi secondari, sia per quanto riguarda il contenuto, sia per quanto concerne il termine di adempimento, sia relativamente alle forme della notificazione dell'atto. Fermo restando per tutti questi atti impositivi, primari o secondari, che siano, il dato strutturale comune della concentrazione in un sol provvedimento dell'attività impositiva (sia essa di accertamento o di liquidazione) e dell'attività esattiva propriamente intesa (titolo esecutivo - precetto)”* cfr. C. Glendi, *“Vizi di notifica degli atti impositivi e rimedi giurisprudenziali esperibili “prima” e “dopo” il pignoramento”*, Corriere Tributario n. 1-2019.



non avrebbe ancora letteralmente senso se fosse vero che per ogni atto impositivo sarebbe sempre e comunque consentita la notifica diretta per posta<sup>7</sup>.

Secondo la sentenza in analisi “...l’indicata distinzione legislativa non può che essere intesa nel senso di ammettere la notifica «anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento» per i soli atti impositivi secondari...”:

- con riferimento all’atto impositivo primario, la disciplina di riferimento prescrive “...l’obbligo di una formale notificazione tramite l’intermediazione dell’organo notificatorio...”: ne deriva che trovano naturale ingresso le regole ordinamentali in materia, recate nell’articolo 60 DPR 600/1973, e negli articoli 137 e ss CpC<sup>8</sup>; per i

7 Vd. C. Glendi, *Notifica degli atti «impositivi» e tutela cautelare ad essi correlata*, Diritto e Pratica Tributaria, n.3-2011.

8 Osserva criticamente in proposito F. Fonzi, *Valida la notifica via posta raccomandata dell’accertamento esecutivo?*, su [www.Fiscopiù](http://www.Fiscopiù) Giuffrè che, da un lato, se per la normativa ex art. 60 DPR 600/1973 l’Agenzia delle Entrate è abilitata a notificare l’avviso di accertamento esclusivamente: 1) tramite consegna diretta da parte dei messi comunali o speciali, secondo quanto previsto dalle norme del CpC con le modifiche previste dallo stesso art. 60; 2) direttamente tramite posta elettronica certificata se l’accertamento è diretto alle imprese individuali o costituite in forma societaria e ai professionisti iscritti in albi o elenchi istituiti con legge dello Stato; 3) secondo regole speciali in caso di contribuenti non residenti, dall’altro ed altresì, “...in base all’art. 14 L. 890/82, l’Ufficio può procedere alla notifica a mezzo spedizione diretta per posta raccomandata con plico sigillato: secondo la sentenza in commento, per la notifica dell’avviso di accertamento esecutivo, identificato – per distinguerlo da quelli diversi e che intervengono successivamente – quale atto impositivo primario, l’art. 29 DL 78/2010 farebbe riferimento alla notificazione senza ulteriori specificazioni e, dunque, alle sole forme individuate dall’art. 60 DPR 600/73 (invero mai richiamato dall’art. 29 cit.) e non anche alla spedizione diretta ai sensi dell’art. 14 L. 890/82. Ciò sarebbe confermato dal fatto che lo stesso art. 29 prevede invece espressamente, per la notifica degli atti impositivi cosiddetti secondari, la possibilità per l’Ufficio di procedervi direttamente a mezzo posta raccomandata con avviso di ricevimento. Tale ultima argomentazione appare interessante dal

giudici tale rigore legislativo appare pienamente giustificato dalla citata triplice natura che l’atto impositivo cumula in sé: saltandosi la fase della formazione e notifica del ruolo, l’inadempimento del contribuente all’intimazione di pagamento contenuta all’interno dell’avviso legittima l’agente della riscossione all’adozione delle opportune misure espropriative;

- al contrario, per gli atti impositivi secondari è espressamente stabilito che la comunicazione possa avvenire anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento: si tratta dei provvedimenti di riliquidazione delle somme dovute, emessi ad esempio a seguito del deposito di una sentenza o della decadenza dalla procedura di rateazione di un accertamento con adesione; in questo caso, si attenuano le garanzie prescritte dalla legge, visto che la pretesa tributaria è stata già validamente manifestata al contribuente e si è a cospetto di atti impugnabili solo per vizi propri (come errori di calcolo)<sup>9</sup>.

Secondo la ricostruzione interpretativa sopra proposta la conseguenza giuridica della nuova categoria dottrina è, in particolare, la necessità a pena di inesistenza dell’atto, di una valida notifica dell’atto medesimo che non sarebbe soddisfatta dal solo invio per posta, da parte dell’Autorità Amministrativa<sup>10</sup>, dovendosi valorizzare invero il momento

*punto di vista esegetico ma non pare tuttavia giustificare l’individuazione di una non meglio specificata forma di notificazione «in senso proprio, tramite un agente della notificazione che deve redigere e sottoscrivere la relativa relata», distinta dalle altre forme (spedizione diretta) come invece individuato dalla pronuncia in commento. In proposito non si può, ancora, non rilevare che facendosi riferimento alla fonte e dunque all’art. 60 DPR 600/73, questo prevede anche (comma 7) e sarebbe dunque valida la notificazione diretta tramite posta elettronica certificata nei limiti sopra indicati.”*

9 Cfr. L. Lovecchio, *Bocciato l’accertamento esecutivo spedito per posta raccomandata*, Il Sole 24 Ore, 1 luglio 2019.

10 Cfr. G. Russo, *Senza agente notificatore l’accertamento immediatamente esecutivo è inesistente*, [www.Iltuotributarista.it](http://www.Iltuotributarista.it), 21 marzo 2017.

di perfezionamento della notifica che deve essere operata “...in senso proprio, tramite un agente della notificazione che deve redigere e sottoscrivere la relativa relata, in considerazione della sua attitudine ad acquisire efficacia esecutiva...”<sup>11</sup>.

In proposito si richiama la citata dottrina di riferimento quando con ottica di imparziale garanzia delle parti coinvolte (vd. AF e contribuente) osserva attentamente: “...La distinzione, peraltro, oltre che chiaramente derivante dalla littera legis, ha pure una sua altrettanto chiara e ben profonda ratio giustificativa. Con l’atto imposable primario si realizza, invero, la piena entrata dell’Agenzia delle entrate nella sfera patrimoniale del contribuente ed è quindi logico che la legge, nell’interesse stesso dell’Agenzia delle entrate, oltre che del contribuente, richieda che il momento iniziale da cui sorge l’effetto costitutivo del primo titolo esecutivo e relativo precetto risulti incontrovertibilmente consacrato da una relata di notifica redatta dal messo notificatore che fa prova dell’avvenuto compimento delle operazioni di notifica sino a querela di falso (art. 2700 c.c.), garantendo in tal modo all’Agenzia delle entrate la sicurezza di poter attivare legittimamente l’ingresso nell’esecuzione forzata tributaria (preservandola, in specie, da future contestazioni sulla validità della notificazione e quindi sul perfezionamento del titolo esecutivo, e, di conseguenza, evitando che il pignoramento, da legittimo atto d’inizio dell’esecuzione forzata - art. 491 c.p.c. - diventi un atto illecito, d’invasione della proprietà privata del contribuente, con tutte le relative conseguenze) e mettendo, a sua volta, incontrovertibilmente, il contribuente in grado di valutare il rischio

11 Osserva C. Glendi, *Notifica degli atti «imposable» e tutela cautelare ad essi correlata*, Diritto e Pratica Tributaria, n.3-2011 che “...il risultato in tal modo interpretativamente ottenuto non è di poco conto. Significa ad es. che, nonostante il nuovo atto «imposable» costituisca titolo esecutivo e contenga il «precetto», non potranno essere utilizzate le meno garantistiche forme di notificazione previste dall’art. 26 DPR 602/1973 e così, in specie, riguardo ai casi di notifica ai destinatari temporaneamente assenti...” si dovrà rispettare la diversa disciplina ex art. 60 DPR 600/1973.

del passaggio successivo all’atto di pignoramento, mettendolo di fronte a tutte le sue consequenziali responsabilità.”<sup>12</sup>.

## 2. Sulla natura recettizia dell’atto imposable

La richiamata dottrina ha osservato che dal punto di vista strutturale la procedura di **concentrazione della riscossione nell’avviso di accertamento** è stata realizzata “...attraverso uno schema d’atto che, pur partecipando di tutti i connotati dell’avviso di accertamento, del titolo esecutivo e del precetto, non si risolve in una loro meccanica sommatoria, costituendo, invece, l’atto così normativamente congegnato un *quid novi*, nel quale provvedimentalmente si fondono in modo inscindibile tutte le funzioni di cui sopra, trovando quindi la loro fonte costitutiva unitaria nella notifica dell’atto stesso al suo destinatario. Dal momento della notifica, infatti, de lege lata decorre un solo termine, ancorché variamente articolato, in ragione di variabili eventi, per una finalità effettuale, unitariamente compenetrata, dell’*inoppugnabilità impositiva*, della cartolarità esecutiva e della precettazione definitiva di pagamento, a cui consegue, in difetto, l’immediato accesso alla procedura espropriativa...”<sup>13</sup>.

Del pari secondo la Commissione piemontese, avendo l’atto imposable complessa natura di atto impositivo, titolo esecutivo e di precetto, la **notificazione** avrebbe efficacia costitutiva e produttiva degli effetti dell’atto, incidendo sulla validità dello stesso, con la conseguenza che il raggiungimento dello scopo e, in particolare, l’intervenuta impugnazione, non configurerebbero ipotesi di equipollenza o sanatoria della notifica nulla o viziata.

In particolare, richiamando la successiva lett. b) del citato art. 29, la CTR in analisi

12 Vd. C. Glendi, “*Vizi di notifica degli atti imposable e rimedi giurisprudenziali esperibili “prima” e “dopo” il pignoramento*”, Corriere Tributario n. 1-2019.

13 Vd. C. Glendi, “*Vizi di notifica degli atti imposable e rimedi giurisprudenziali esperibili “prima” e “dopo” il pignoramento*”, Corriere Tributario n. 1-2019.

osserva ancora come la legge colleghi l'acquisizione della funzione di **titolo esecutivo** direttamente al **decorso del termine** per la proposizione del ricorso: *"...la circostanza che la decorrenza del termine inizia dal compimento della notificazione dell'atto imposable primario attribuisce alla notificazione dell'atto stesso carattere costitutivo e produttivo dell'effetto dell'atto, che rientra pertanto nella categoria degli atti ricettizi in senso stretto..."*.

Attesa quindi la **natura recettizia** dell'atto imposable, per la citata giurisprudenza il difetto di notifica comporta il mancato perfezionamento dell'atto stesso e l'inesistenza giuridica dei relativi effetti e, in definitiva, la nullità dell'avviso di accertamento notificato tramite spedizione diretta.

Se l'unitarietà dell'atto non consentirebbe di scindere la funzione accertativa da quella esattiva, così consentendo alla prima di esplicare comunque i suoi effetti con la sola effettiva conoscenza del provvedimento<sup>14</sup>, per la sentenza in analisi il fatto che la notifica rappresenti un elemento costitutivo degli effetti giuridici dell'accertamento in esame impedisce la sanatoria prevista dall'articolo 156 del CpC, in virtù della tempestiva proposizione del ricorso: *"...l'efficacia costitutiva della notificazione dell'atto per la produzione dei suoi effetti, inoltre, esclude la configurabilità di ipotesi di equipollenza o sanatoria, ivi compresa quella del raggiungimento dello scopo dell'atto, elaborata in riferimento agli atti processuali civili..."*.

La dottrina già richiamata<sup>15</sup> è illuminante

14 Cfr. L. Lovecchio, *Bocciato l'accertamento esecutivo spedito per posta raccomandata*, Il Sole 24 Ore, 1 luglio 2019.

15 Vd. C. Glendi, *Notifica degli atti «impossativi» e tutela cautelare ad essi correlata*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 3-2011. Per l'ivi richiamato A. Carinci, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento «esecutivo» ex d.l. n. 78 del 2010*, Rivista Diritto Tributario, n. 1-2011 con la nuova disciplina peraltro la formazione del titolo non preesiste alla notifica, dipende dalla stessa, evidenziandosi come *"...la littera legis porti ad accordare alla vicenda della notifica portata addirittura costitutiva della natura di titolo esecutivo dell'avviso di accertamento"* in ciò, tuttavia ravvisandosi una distonia, in quanto, mentre

in proposito osservando che: *"L'atto imposable, per la sua struttura e funzione, di dar vita ad un titolo esecutivo che legittima l'ingresso del processo esecutivo attraverso il pignoramento, mal si presta a configurare il sorgere di tale effetto per il mero fatto della sua conoscenza da parte del destinatario. In quanto la conoscenza dell'atto è di per sé, stante la sua natura puramente informativa, inidonea all'insorgere di un effetto esecutivo, che la norma ricollega specificamente in via costitutiva alla sola notificazione dell'atto quale componente della cartolarità del titolo esecutivo e al decorso di un dato termine, ad essa normativamente ricollegato, non già alla mera conoscenza o conoscibilità dell'atto stesso. In altri termini, se non v'è notifica dell'atto imposable, non v'è l'effetto direttamente a esso collegato della connotazione dell'atto stesso come titolo esecutivo. Con la conseguenza che la proposizione del ricorso avverso l'atto non ne comporta il sorgere dell'effetto di titolo esecutivo in via di sanatoria, essendo viceversa necessaria, in caso di mancata notifica, la rinotificazione dell'atto stesso, solo così realizzandosi ex nunc l'effetto qualificatorio dell'atto come titolo esecutivo. La mancanza di notifica e i vizi della stessa comportano, di conseguenza, la non produzione di ogni effetto unitariamente compenetrato, e quindi il mancato perfezionamento dell'atto e la giuridica inesistenza di ogni relativo effetto..."*.

In proposito è doveroso ricordare che tuttavia l'(attuale) indirizzo maggioritario della **Corte di Cassazione** è nel senso che la **notifica** è una mera condizione di efficacia dell'atto e **non un requisito di legittimità** dello stesso.

Sebbene non risultano ancora approfondimenti specifici rispetto agli accertamenti imposable è bene

ai fini della esecutività dell'atto la notifica avrebbe efficacia costitutiva e non sarebbe perciò surrogabile con la sola conoscenza dell'atto, per quanto attiene all'atto impositivo e la sua impugnabilità, stando alla giurisprudenza della Suprema Corte al riguardo, il vizio di notifica dovrebbe ritenersi sanato per il solo fatto della proposizione tempestiva del ricorso e la notifica no avrebbe perciò la stessa valenza costitutiva ad essa assegnata dalla legge ai fini dell'esecutività dell'atto.



evidenziare che per la giurisprudenza di legittimità prevalente (pronunciatasi sugli accertamenti non esecutivi, ma anche in relazione a cartelle di pagamento) la notifica è atto distinto dall'accertamento in sé e, dunque, ne integra sì l'efficacia, ma l'atto resta valido anche se non correttamente notificato (cfr. **Cassazione n. 12051/2018**): l'inesistenza o l'invalidità della notifica non determinano pertanto l'invalidità dell'atto se il destinatario ne ha comunque ottenuto piena conoscenza entro il termine di decadenza dell'AE (cfr. **Cassazione nn. 21071/2018 – 8374/2015 – 654/2014**); anche in tema di notifica della cartella di pagamento (che costituisce titolo esecutivo e atto di precetto al pari dell'accertamento impositivo), è stata recentemente ribadita la sanatoria per raggiungimento dello scopo (cfr. **Cassazione n. 13618/2019**)<sup>16</sup>.

### 3. I precedenti giurisprudenziali conformi e non

La suddetta interpretazione ha trovato pieno accoglimento anche da parte della **CTR Lombardia 11-10-2018 n. 4314** i cui giudici hanno ritenuto fondata l'eccezione avanzata dall'appellante e relativa al difetto di notificazione dell'avviso di accertamento impugnato, affermando che *"...il giudice di primo grado ha errato nel disattendere il motivo con il quale era stata dedotta la giuridica inesistenza e/o comunque l'insanabile nullità della notifica degli atti impositivi. Gli atti, in quanto spediti direttamente per posta e non notificati, sono stati infatti emessi in violazione di quanto disposto dall'art. 29 del D.L. n. 78/2010 conv. nella Legge n. 122/2010. Parte contribuente ha dedotto la giuridica inesistenza e/o comunque radicale nullità degli atti impositivi impugnati, in quanto l'Ufficio, anziché provvedere alla notifica di tali atti tramite l'agente della notificazione (messo interno o messo comunale) in palese violazione di quanto*

16 Cfr. F. Fonzi, *Valida la notifica via posta raccomandata dell'accertamento esecutivo?*, su [www.Fiscopiù](http://www.Fiscopiù) Giuffrè.

*disposto dall'art. 60 DPR n. 600/73 in specie dell'art. 29 del DL n. 78/2010 conv. nella legge L.122/2010, ha inviato direttamente per posta detti accertamenti al destinatario. Per ben chiarire occorre dunque ripetere che detta norma nel testo vigente razione temporis, al 1° comma, nella lettera a), prevede, infatti, una disciplina particolare per questo tipo di atto, anche in ordine alla sua notificazione, propria in ragione della sua idoneità ad incidere direttamente in forma esecutiva sul patrimonio del soggetto che ne è il destinatario. La norma espressamente prescrive dunque che l'atto debba essere "notificato" e della "notifica" derivi, con il decorso di un ulteriore termine, l'effetto di titolo esecutivo. Esclude la norma che il primo atto impositivo, come quello di cui trattasi, possa essere semplicemente inviato a mezzo posta raccomandata con avviso di ricevimento direttamente all'Ufficio che lo ha fornito..."*<sup>17</sup>.

Negli stessi termini si citano altresì i precedenti rinvenuti in altrettante citazioni ex **CTP Verbania n. 75/2014**; **CTP Massa Carrara n.235/2014**; **CTP Genova n. 1896/2015**; **CTP Arezzo n. 89/2016**; **CTP La Spezia nn. 228/2016 – 486/2016 – 54/2017 – 71-2017 – 72/2017 – 62/2018**; **CTR Liguria nn. 1358/2017 – 1359/2017** per i quali all'unisono è giuridicamente inesistente, e non semplicemente nullo, senza possibilità di sanatoria derivante dalla proposizione del ricorso introduttivo, l'accertamento immediatamente esecutivo inviato dall'Amministrazione a mezzo posta senza l'ausilio dell'agente notificatore, perché solo per la notifica degli atti successivi è prevista la raccomandata con avviso di ricevimento.

Per completezza si riporta che altri collegi tributari investiti della problematica risultano aver assunto posizioni nettamente contrarie ex **CTR Piemonte n. 1138/2017**, che da un lato, ha riconosciuto la valenza generale della norma, che consente la notifica postale diretta dell'atto tributario ex art. 14 L. 890/1982; dall'altro, ha ribadito il principio per

17 Vd. A. Kostner – F. Falcone, *No all'invio diretto dell'accertamento subito esecutivo*, Il Sole 24 Ore, 5 novembre 2018.



il quale, laddove l'interessato abbia proposto ricorso avverso un atto di cui assume viziata la notifica, qualunque eventuale vizio della notificazione perde di rilevanza realizzandosi la fattispecie di sanatoria del vizio stesso per raggiungimento dello scopo ex art. 156, terzo comma, CpC<sup>18</sup>; **CTP Verbania n. 21/2016**; **CTP Brescia n. 344/2014**; **CTR Milano n. 7289/2014** tutte fondate sulla (non esclusa) applicabilità del detto art. 14; oltre la **copiosa** giurisprudenza di **Cassazione** che, con orientamento (oggi) consolidato, afferma anche per le cartelle di pagamento la legittimità della notifica eseguita mediante spedizione diretta dell'atto a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento.

#### 4. Conclusioni

In genere la notificazione di qualsiasi atto – compresi quindi anche gli atti tributari – si sostanzia in un procedimento finalizzato a determinare la conoscenza “legale” dell'atto in capo al destinatario<sup>19</sup>

Troppo spesso, avallandosi la generalizzata ammissibilità della cd. notifica diretta a mezzo posta, vengono dimenticate anche dai supremi vertici della giurisdizione notazioni di elementare inquadramento che portano a distinguere tra le misure di conoscenza di un atto la «notificazione» dalla «comunicazione», in quanto, nella prima il contatto tra l'autore dell'atto e il suo destinatario avviene per il tramite di un soggetto terzo all'aupo specificamente abilitato a svolgere l'attività di intermediazione fungendo così da vero e proprio agente della notificazione, mentre nella comunicazione è lo stesso autore dell'atto che contatta il suo destinatario<sup>20</sup>,

18 Redazione Fisco Oggi – AE, *La notifica postale diretta è valida anche per l'accertamento esecutivo*, 8 settembre 2017.

19 Vd. G. Seminara, *La notifica diretta a mezzo posta degli atti fiscali*, [www.Altalex.it](http://www.Altalex.it), 2 luglio 2018. Cfr. **Cassazione**, n. 26501/2014; Cassazione, SS.UU., n. 23675/2014, ove si precisa che “*l'effettiva conoscenza dell'atto da parte del destinatario, pur costituendo lo scopo della notificazione, rimane estranea alla sua struttura*”.

20 Vd. C. Glendi, *Notifica degli atti «impoesattivi» e tutela cautelare ad essi correlata*, *Diritto e Pratica Tributaria*, n.3-2011. Per approfondimenti si rinvia

con evidenti e contrastanti effetti ora di favore per l'autore dell'atto e ora di pregiudizio delle garanzie tanto di conoscibilità per il destinatario quanto di grado di sicurezza formale e opponibilità per l'autore dell'atto stesso.

Nonostante l'approssimazione del Legislatore nella stesura del testo normativo, la valente triplice funzione del nuovo atto «impoesattivo» ne determina, inevitabilmente, la natura recettizia: “*la notificazione, funge, invero, da momento spartiacque tra il potere impositivo ed esattivo, per un verso, e la libertà o la soggezione patrimoniale, per l'altro*”<sup>21</sup>; il momento della notificazione diventa essenziale per tutti; deve costituire un dato di certezza guarentigata, non solo per il contribuente, ma anche per l'ente impositore e per l'agente della riscossione<sup>22</sup> il che comporta, altrettanto necessariamente, che la relativa notificazione, da un lato, venga operata con le dovute “garanzie”, e dall'altro, ove in qualsiasi modo viziata e/o non conforme allo schema legale di riferimento, sia insuscettibile di alcuna sanatoria per raggiungimento dello scopo.

a C. Glendi, *Notificazioni e comunicazioni nel diritto tributario*, *Bollettino Tributario* 2003.

21 Vd. C. Glendi, *Notifica degli atti «impoesattivi» e tutela cautelare ad essi correlata*, *Diritto e Pratica Tributaria*, n.3-2011.

22 Vd. C. Glendi, «*Luci*» e «*ombre*» sulla *Manovra 2010*, *Corriere Tributario* n. 33-2010.



19334<sup>Cy</sup>.19

Oggetto

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

R.G.N. 6464/2015

ICI IMU  
ACCERTAMENTO

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. DOMENICO CHINDEMI - Presidente -  
Dott. ORONZO DE MASI - Consigliere -  
Dott. GIACOMO MARIA STALLA - Rel. consigliere -  
Dott. ANNA MARIA FASANO - Consigliere -  
Dott. RITA RUSSO - Consigliere -

Cron.  
Rep.

Ud. 05/06/2019

PU

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 6464-2015 proposto da:

in persona dell'Amm.re delegato e  
legale rappresentante pro tempore, elettivamente  
domiciliato in \_\_\_\_\_, presso lo  
studio dell'avvocato \_\_\_\_\_ che lo  
rappresenta e difende unitamente all'avvocato

2019

giusta delega in calce;

1393

- ricorrente -

**contro**

COMUNE \_\_\_\_\_ in persona del Sindaco pro tempore,  
elettivamente domiciliato in  
33, presso lo studio dell'avvocato \_\_\_\_\_, che

lo rappresenta e difende giusta delega a margine;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 2471/2014 della  
COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di FOGGIA, depositata il  
01/12/2014;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 05/06/2019 dal Consigliere Dott.

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

udito per il ricorrente l'Avvocato che si  
riporta agli atti;

udito per il controricorrente l'Avvocato per  
delega dell'Avvocato che si riporta agli atti.



### Fatti rilevanti e ragioni della decisione.

**§ 1.** srl propone cinque motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 2471/27/14 del 1<sup>a</sup> dicembre 2014, con la quale la commissione tributaria regionale della Puglia, in accoglimento dell'appello principale del Comune di ) ed in rigetto dell'appello incidentale della società, ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento Ici (secondo semestre 2011) a quest'ultima notificato in relazione al parco eolico pluri-impianto (15 pale) da quest'ultima posseduto nel territorio comunale (cat.D).

La commissione tributaria regionale, per quanto qui ancora rileva, ha ritenuto che:  
- non sussistesse, in materia, alcun obbligo dell'amministrazione comunale di procedere a contraddittorio preventivo; - correttamente quest'ultima avesse determinato la base imponibile ai fini Ici sul valore contabile attribuito al parco eolico nel bilancio della società al 31 dicembre 2011, trattandosi di compendio immobiliare non ancora iscritto, in quell'annualità, a catasto con attribuzione di rendita; - la rendita catastale attribuita nell'annualità successiva non potesse avere effetto retroattivo oltre l'istanza di accatastamento presentata, soltanto nel marzo 2012, dalla società; - non sussistessero i dedotti presupposti di incertezza normativa al fine della eliminazione o riduzione delle sanzioni applicate.

Resiste con controricorso il Comune  
ha depositato memoria.

**§ 2.1** Con il *primo motivo* di ricorso la società lamenta - ex art.360, 1<sup>a</sup> co. n. 3 cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione degli articoli 1 l. 241/90, 23, 24 e 97 Cost., 11, co.3<sup>a</sup>, d.lgs.504/92. Per avere la Commissione Tributaria Regionale ritenuto legittimo l'avviso di accertamento in oggetto, nonostante che esso non fosse stato preceduto dal necessario contraddittorio amministrativo.

**§ 2.2** Il motivo è infondato.

Va fatta qui applicazione di quanto stabilito da Cass.SSUU n.24823/15 secondo cui, nel superamento del principio già affermato da SSUU n.19767/14: *"In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito"*.





Nel caso di specie, è dunque dirimente osservare, per un verso, come non si trattasse di tributo armonizzato UE e, per altro, come non sussistesse alcuna specifica previsione normativa che rendesse necessario il contraddittorio preventivo; a quest'ultimo proposito, rileva anzi come la disposizione specifica di cui all'articolo 11, co.3<sup>^</sup>, d.lgs.504/92, prescrivesse come meramente facoltativo e non obbligatorio ("i Comuni possono...") l'invio ai contribuenti di richiesta o sollecitazione informativa preventiva e strumentale all'attività di liquidazione e di accertamento Ici.

**§ 3.1** Con il *secondo motivo* di ricorso la società deduce violazione degli articoli 5, co.3<sup>^</sup>, d.lgs.504/92, 3 e 53 Cost., 115 cod.proc.civ.. Per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente escluso l'efficacia della rendita attribuita nel 2012 anche per l'annualità 2011, in luogo del criterio contabile per quest'ultima seguito, nonostante che l'attribuzione di rendita dovesse estendersi anche alle annualità sospese perché ancora *sub judice*.

**§ 3.2** Il motivo è infondato.

Secondo l'art.5, 3<sup>^</sup> co., d.lgs.504/92: "*Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, il valore e' determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione, secondo i criteri stabiliti nel penultimo periodo del comma 3, dell'articolo 7 del decreto-legge 11 luglio 1992, n. 333, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1992, n. 359, applicando i seguenti coefficienti (...)*".

Ricorre in proposito l'indirizzo fissato da Cass. SSUU n. 3160/11, secondo cui: "*In tema di ICI, il metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili, previsto dall'art. 5, comma 3, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, vale sino a che la richiesta di attribuzione della rendita non viene formulata, mentre, dal momento in cui fa la richiesta, il proprietario, pur applicando ormai in via precaria il metodo contabile, diventa titolare di una situazione giuridica nuova derivante dall'adesione al sistema generale della rendita catastale, sicché può essere tenuto a pagare una somma maggiore (ove intervenga un accertamento in tali sensi), o avere diritto di pagare una somma minore, potendo, quindi, chiedere il relativo rimborso nei termini di legge*".

Orbene, nel caso di specie è incontroverso che la società abbia richiesto l'accatastamento del parco eolico soltanto nel marzo 2012.



Sicché, pur volendo riconoscersi alla rendita catastale infine attribuita efficacia retroattiva estesa alle annualità di imposta ancora sospese (e, come tali, provvisoriamente assoggettate al regime contabile) tale efficacia non potrebbe comunque spingersi - a ritroso - oltre l'istanza di accatastamento ed attribuzione di rendita; posto che è soltanto a far data da questo momento che si determina l'insorgenza, come evidenziato dalla giurisprudenza indicata, di una situazione giuridica nuova legittimante il conguaglio in dare o in avere.

**§ 4.1** Con il *terzo motivo* di ricorso la società lamenta, in via subordinata, violazione sotto altro profilo dell'articolo 5, co.3<sup>^</sup>, d.lgs.504/92. Per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente ritenuto corretta l'applicazione al parco eolico del coefficiente di rivalutazione previsto dalla legge per immobili di ben diversa natura, quali i fabbricati; essendo invece evidente come, in relazione agli stabilimenti industriali ed agli impianti tecnologici, il fattore-tempo operasse naturalmente per il deprezzamento e non per l'incremento di valore.

**§ 4.2** Il motivo è infondato dal momento che, come rilevato dal giudice regionale, l'avviso di accertamento in questione ha fatto corretta applicazione, nella determinazione della base imponibile Ici, del criterio normativo di cui al citato articolo 5, co.3<sup>^</sup>, d.lgs.504/92.

Quest'ultima disposizione richiama, per gli immobili a destinazione speciale non accatastati, il criterio di cui all'articolo 7, co.3<sup>^</sup>, d.l. 333/92 convertito c.m. nella l. 359/92 il quale prevede, a sua volta, che: "*Per le unità immobiliari classificate o classificabili nel gruppo D possedute nell'esercizio d'impresa, il valore e' costituito dall'ammontare, al lordo delle quote di ammortamento, che risulta dalle scritture contabili applicando per ciascun anno di formazione dello stesso i seguenti coefficienti (...)*".

Si tratta di criterio indistintamente riferito ad ogni tipologia di unità immobiliare "*classificata o classificabile nel gruppo D*", purché posseduta nell'esercizio di impresa; esso, inoltre, richiama espressamente il valore contabile "*al lordo delle quote di ammortamento*".

Ciò che dunque rileva, ai fini della determinazione del valore degli immobili non accatastati in questione (fabbricati o impianti), è la valutazione desumibile dalle scritture contabili con i correttivi (lordo ammortamento e coefficienti di adeguamento annuale) prescritti dalla legge.

E' vero che, per quanto concerne gli immobili in questione, la rendita catastale "(...)" è *determinata con stima diretta per ogni singola unità*" (art.10 Rdl 652/39 conv.l. 1249/39), e che la stessa amministrazione finanziaria ha stabilito che, in tale caso, il valore imponibile (secondo quanto stabilito dagli articoli 27 segg. Regolamento



catastale di cui al RDL 1142/49) "può essere calcolato (...) nel valore di costo di ricostruzione, tenendo conto, in quest'ultimo caso, di un adeguato 'coefficiente di riduzione in rapporto allo stato attuale delle unità immobiliari'" (deprezzamento)" (Circ. MF 6/2012; così Circ. MF 14/2007); ma è altrettanto indubitabile che tale procedimento concerne, appunto, il diverso criterio determinativo della rendita catastale (al quale il contribuente può sempre accedere, facendone richiesta) non potendosi esso estendere - in contrasto con quanto specificamente previsto dalla richiamata normativa di legge - al diverso e non omologabile criterio determinativo secondo valore contabile o di bilancio.

Va del resto considerato come la doglianza in esame sia anche priva di reale collegamento con la concretezza della fattispecie e la *ratio decisoria* sottesa alla sentenza censurata, la quale ha comunque ritenuto - in fatto - che il criterio di legge rendesse congruamente conto del reale valore del compendio immobiliare nella annualità di imposta dedotta, trattandosi di impianto eolico di recentissima costruzione (avvio produttivo del luglio 2011) e non ancora segnato da alcun significativo deprezzamento per obsolescenza materiale e tecnologica.

**§ 5.1** Con il *quarto ed il quinto motivo* di ricorso si deduce violazione degli articoli 8 d.lgs. 546/92, 6, co.2<sup>^</sup> e 7, co.4<sup>^</sup>, d.lgs. 472/97 e 10, co.2<sup>^</sup>, l.212/00. Per non avere la Commissione Tributaria Regionale escluso quantomeno le sanzioni per omessa dichiarazione ed omesso versamento, nonostante che si vertesse di oggettiva incertezza normativa circa la tassabilità Ici dei parchi eolici; e, inoltre, per non aver considerato che sussistevano 'eccezionali circostanze' che rendevano sproporzionato il rapporto tra l'imposta e la sanzione (già ridotta al 50% dal primo giudice, ma poi inopinatamente ripristinata per intero in appello).

**§ 5.2** I due motivi di ricorso - suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle questioni giuridiche poste - sono infondati.

Il giudice di appello, riformando con ciò la sentenza di primo grado, ha escluso che ricorresse nella specie il presupposto di esenzione sanzionatoria costituito dalla obiettiva incertezza normativa.

Questa conclusione appare - non in contrasto ma - in linea con la previsione legislativa di cui si assume la violazione.

Ricorre anche in proposito l'orientamento consolidato di legittimità, secondo cui (tra le molte, da ultimo: Cass.n. ord. 3108/19): "*In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, sussiste incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria ai sensi dell'art. 10 della l. n. 212 del 2000 e dell'art. 8 del d.lgs. n. 546 del 1992, quando è ravvisabile una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e*



*destinatari della norma tributaria, riferita, non già ad un generico contribuente, né a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata e neppure all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento a cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione".*

Nel caso di specie, non sussisteva la condizione di incertezza normativa così intesa, dal momento che la sottoponibilità ad Ici degli impianti produttivi, anche da fonti rinnovabili quali centrali idroelettriche e similari, costituiva già all'epoca un dato interpretativo ormai assodato. Quantomeno in ordine alla rilevanza impositiva ex se di tali impianti ed alla loro iscrivibilità in categoria catastale 'D1 Opifici'; indipendentemente dalla diversa ed effettivamente più controversa problematica (però qui non dedotta) della individuazione delle singole componenti impiantistiche fiscalmente rilevanti: v. Cass. nn. 4028/12, 23317/11, 7372/11, 13319/06, 21730/04 ed altre, richiamanti anche C.Cost.162/08.

In ordine, poi, al disposto del comma quarto dell'art. 7 del d.lgs 18 dicembre 1997, n. 472 - che consente di ridurre la sanzione fino alla metà del minimo, quando concorrano eccezionali circostanze che rendano manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione stessa - si rileva come si tratti di questione delibata dal giudice di appello nella globale riconsiderazione del trattamento sanzionatorio applicato. Ed il giudice di appello, in accoglimento del gravame principale proposto dal Comune specificamente su questo aspetto, ha appunto escluso che le sanzioni da esso applicate (già ridotte, con decisione mitigatrice reputata erronea, dal primo giudice) presentassero oggettiva sproporzione rispetto alla notevole consistenza economica del tributo ed alla tipologia (omessa dichiarazione ed omesso versamento) dell'illecito. Si tratta di valutazione non in contrasto con la legge e basata su circostanze fattuali qui non rivedibili.

#### **PQM**

La Corte

- rigetta il ricorso;
- condanna parte ricorrente alla rifusione delle spese del presente giudizio di legittimità, che liquida in euro 10.200,00, oltre rimborso forfettario ed accessori di legge;
- v.to l'art. 13, comma 1 quater, D.P.R. n. 115 del 2002, come modificato dalla L. n. 228 del 2012;
- dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, a carico della parte ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso principale.

Così deciso nella camera di consiglio della quinta sezione civile in data 5 giugno 2019.

Il Cons.est.  
Giacomo Stalla

Il Presidente  
Domenico Chindemi

Ric.n.6464/15 rg. - Ud.del 5 giugno 2019

7

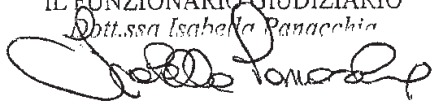
Il Cons.Est.



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi. 18 LUG. 2019

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO  
Dott.ssa Isabella Panacchia



## **Impianti Eolici: Giustizia tributaria è fatta**

*di Michele Chinno*

Cassazione: Le aziende titolari di impianti eolici sono tenute al pagamento delle imposte locali, la cui base imponibile è costituita dalle scritture contabili fino alla data della richiesta di accatastamento.

Con la sentenza n.19334 del 05/06/2019 la Corte di Cassazione ha stabilito che le aziende titolari di impianti eolici sono tenute al pagamento delle imposte locali (ICI ed IMU) la cui base imponibile è costituita dalle scritture contabili fino alla data di richiesta dell'accatastamento.

Contestualmente, i Giudici di Suprema Corte hanno evidenziato che:

a) la rendita attribuita oltre i termini previsti dalla norma (massimo trenta giorni dalla dichiarazione di fine lavori o, se antecedente, la data di entrata in funzionamento degli impianti) può produrre efficacia retroattiva ma non può spingersi oltre la data di accatastamento degli impianti;

b) non ricorrono le condizioni di disapplicazione o riduzione delle sanzioni per assenza totale di incertezza sulla portata della norma in quanto al momento del dovuto pagamento dell'imposta il quadro normativo presentava un dato interpretativo assodato.

Quale studente universitario presso l'Università degli Studi di Foggia nel corso di Laurea in Economia Aziendale (Bachelor) ho difeso il mio lavoro di tesi in Diritto Tributario dell'A.A. 2016/2017 con il relatore Chiar.mo Prof. Mario Cardillo avente ad oggetto: "La fiscalità locale - Politiche e strategie essenziali della ricognizione" - e ho approfondito

tra l'altro l'argomento riguardante l'accertamento dei tributi locali in relazione alla presenza sul territorio della provincia di Foggia di un consistente numero di opifici dediti alla produzione di energia elettrica.

In relazione alla scelta del criterio da seguire per la determinazione della base imponibile in assenza di accatastamento nei termini di legge scrivevo: "Considerata la illegittima applicazione in via retroattiva della rendita prima della sua iscrizione, eventualmente con procedura DOCFA in atti catastali, i Comuni hanno legittimamente applicato, per la determinazione della base imponibile, il criterio del valore contabile, giusto quanto disposto dall'art. 5 co. 3 del d.lgs. 504/1992".

I Giudici ermellini hanno definitivamente convalidato tale indirizzo, con un forte sospiro di sollievo degli Enti Locali interessati alla riscossione di quanto legittimamente dovuto dalle aziende del settore e non versato nelle casse comunali.



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili  
Circostrizione del Tribunale di Foggia

