

LA COMMARA & PARTNERS

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

N. 5/2024



NEWSLETTER



A cura dell'Avv.
Roberta Dorotea Roscigno

e del Dott.
Edoardo Rezzi

- PER I GIUDICI L'ONERE DELLA PROVA NON RICADE SEMPRE SUL FISCO
- IMU NON DOVUTA PER GLI IMMOBILI OCCUPATI ABUSIVAMENTE
- NUOVO ADEMPIMENTO PER USUFRUIRE DEL C.D. SUPERBONUS
- LAVORATORI AUTONOMI E PRESUNZIONE LEGALE SUI VERSAMENTI BANCARI
- GLI AVVISI DI RECUPERO DEI CREDITI D'IMPOSTA



www.studiolacommara.it



Per i Giudici l'onere della prova non ricade sempre sul Fisco

È questa una delle indicazioni più pregnanti fornite dalla giurisprudenza di merito sui risvolti applicativi dell'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546/1992, introdotto dalla legge n. 130/2022, che pone a carico dell'Amministrazione Finanziaria l'onere di dimostrare la fondatezza delle contestazioni.

In particolare, anche dopo l'introduzione del citato articolo permangono i vecchi criteri di ripartizione dell'onere probatorio, il quale in alcuni casi grava sul contribuente.

Secondo i Giudici di merito, invero, la norma in esame non stravolgerebbe l'ordinaria ripartizione dell'onere della prova e non addosserebbe tutto l'onere probatorio in capo al Fisco; ad esempio, nel caso in cui l'Ufficio provveda al recupero di crediti ritenuti inesistenti, è il contribuente che deve provare che questi ultimi non siano fittizi (cfr. CGT II grado dell'Abruzzo n. 1 del 1.2.2024). Ed ancora, una volta assolto l'onere probatorio da parte dell'Amministrazione finanziaria, mediante l'uso di indizi gravi, precisi e concordanti, spetta al contribuente fornire la prova contraria (tra le tante, cfr. CGT II grado Lombardia n. 3120/2023 e CGT I grado Napoli n. 7491/2023).

Di contro, in diversi articoli di stampa specializzata si era commentato che la norma *de qua* stabilisse oneri di prova più gravosi in capo all'Amministrazione; cavalcando la medesima onda, molteplici professionisti avevano incominciato a richiamare il comma 5-bis dell'art. 7 nei ricorsi in difesa dei contribuenti, al fine di indebolire le contestazioni dell'Ufficio.

La Suprema Corte di Cassazione ha però, prontamente, chiarito l'impatto applicativo della novità normativa.



Con l'ordinanza n. 31878/2022 è stato infatti statuito che *"la nuova formulazione legislativa [...] non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale"*. Tale principio è stato immediatamente confermato nell'ordinanza n. 31880/2022, in cui i Giudici di legittimità hanno fissato un importante criterio, secondo cui non risultano introdotti oneri di prova più pesanti a carico dell'Amministrazione finanziaria.

Quanto precisato vale *"in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali [...] non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio"*. Ciò significa che restano ferme le previsioni normative, le quali - stabilendo specifiche presunzioni - impongono determinati oneri o obblighi di prova a carico di una specifica parte del rapporto tributario.

IMU non dovuta per gli immobili occupati abusivamente

Con la sentenza n. 60 del 18.4.2024 la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del comma 1 dell'art. 9 del d.lgs. n. 23/2011, il quale stabilisce che i "soggetti passivi dell'imposta municipale propria sono il proprietario di immobili ...ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi", nella parte in cui non prevede l'esenzione dall'IMU per i proprietari di immobili che abbiano sporto denuncia penale nei confronti di coloro che li abbiano occupati abusivamente, attivandosi quindi per riacquistare il loro possesso.

La controversia nasce a seguito di due ricorsi presentati da una società in seguito al silenzio-rifiuto opposto da Roma Capitale sull'istanza di rimborso del versamento IMU, rispettivamente per le annualità 2013 e 2014, relativo ad un immobile di proprietà della società, occupato abusivamente da terzi a partire dal dicembre 2012.



Per la Corte, indipendentemente dalla nozione di possesso su cui si deve fare riferimento parlando dell'IMU, è irragionevole affermare che sussista la capacità contributiva del proprietario che abbia subito l'occupazione abusiva di un immobile che lo renda inutilizzabile ed indisponibile e che, soprattutto, si sia tempestivamente attivato per denunciarne penalmente l'accaduto.

Nel dettaglio, i Giudici della Consulta si sono allineati ai precedenti orientamenti, ricordando che:

- ogni prelievo tributario deve avere una causa giustificatrice desumibile in indici di rilevatori di ricchezza (cfr. sentenza n. 10/2023);
- "la sottrazione all'imposizione (o la sua riduzione) è resa necessaria [...] dal rilievo di una minore o assente capacità contributiva (che il legislatore può riscontrare in relazione ad alcune circostanze di fatto)" (cfr. sentenza n. 120/2020);
- in caso di perdita della disponibilità del bene per fatto di terzo, l'ordinamento giuridico stabilisce il venir meno dell'obbligo di pagamento dell'imposta.

È dunque irragionevole e contrario al principio della capacità contributiva che il proprietario di un immobile occupato abusivamente e per il quale abbia sporto tempestivamente denuncia all'autorità giudiziaria penale, sia tenuto a versare l'IMU per il periodo decorrente dal momento della denuncia a quello in cui l'immobile venga liberato, poiché la proprietà di tale immobile non costituisce, per il periodo in cui è abusivamente occupato, un valido indice rilevatore di ricchezza per lo stesso proprietario spogliato del possesso.

In conclusione, la sentenza *de qua*, dichiarando l'illegittimità della pretesa impositiva su un immobile occupato abusivamente, ha esteso retroattivamente l'esenzione prevista ai fini IMU, aprendo le porte per la presentazione delle istanze di rimborso.

Nuovo adempimento per usufruire del c.d. Superbonus

Il Decreto agevolazioni fiscali (d.l. n. 39/2024), ha introdotto l'obbligo, sia in caso di interventi di efficientamento energetico che in caso di interventi sismici, di inviare i dati relativi alle spese fiscalmente agevolabili, allungando la lista degli adempimenti richiesti per l'esecuzione dei suddetti interventi che hanno diritto al Superbonus.

Il nuovo adempimento, introdotto dall'art. 3 del d.l. n. 39/2024, ha la finalità di monitorare le spese relative al Super Ecobonus e Super Sismabonus sostenute alla data del 30.3.2024 e quelle che prevedibilmente saranno sostenute nel 2024 e nel 2025.

In particolare, l'adempimento in oggetto consiste nel comunicare i dati per le spese relative ad interventi da Super Ecobonus e Super Sismabonus e precisamente:

- dati catastali relativi all'immobile oggetto degli interventi;
- ammontare delle spese sostenute nell'anno 2024 alla data del 30.3.2024;
- ammontare delle spese che si prevede di sostenere successivamente al 30.3.2024 e negli anni 2024 e 2025;
- le percentuali di detrazioni spettanti per gli interventi.

Il nuovo obbligo grava sui soggetti che hanno presentato la CILAS, ovvero l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo previsto per la demolizione e ricostruzione degli edifici:

- entro il 31.12.2023, e che entro la stessa non abbiano concluso i lavori;
- dal 1.1.2024.

La stessa comunicazione dovrà essere trasmessa ad Enea, in caso di interventi per l'efficientamento energetico, o al Portale Nazionale delle classificazioni sismiche, nel caso di interventi antisismici.

Sono previste sanzioni particolarmente pesanti per quei soggetti che non adempiono al nuovo obbligo; difatti, nei casi in cui la CILAS o il permesso di costruire siano stati presentati prima del 30.3.2024, l'omessa o tardiva trasmissione della comunicazione comporta l'applicazione della sanzione amministrativa di euro 10.000.

Qualora, invece, la CILAS o il permesso di costruire siano presentati a partire dal 30.3.2024, la mancata trasmissione dei dati comporterà la decadenza dall'agevolazione fiscale, senza alcuna possibilità di poter aderire all'istituto della remissione in bonis, di cui all'art. 2, comma 1, del d.l. n. 16/2012.



Super
Bonus
110%

Lavoratori autonomi e presunzione legale sui versamenti bancari

La Suprema Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 8905/2024, ha stabilito che nei confronti dei lavoratori autonomi opera la presunzione legale sui versamenti bancari e non anche sui prelievi, spettando in capo al contribuente l'onere di dimostrare con una prova analitica, per ogni versamento bancario, che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili.

Nell'ambito del ricorso presentato dal ricorrente, gli Ermellini hanno precisato che la presunzione legale, posta dall'art. 32 del d.P.R. n. 600/1973, opera con riferimento ai versamenti effettuati su un conto corrente dal professionista o dal lavoratore autonomo, sicché questi è onerato di provare in modo analitico l'estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili.



La Cassazione ha chiarito che *"in tema di accertamenti bancari, è prevista una presunzione legale in favore dell'Amministrazione finanziaria, che può essere superata dal contribuente attraverso una prova analitica, con specifica indicazione della riferibilità di ogni versamento bancario, idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non attengono ad operazioni imponibili. Il Giudice di merito, pertanto, è tenuto ad effettuare una verifica rigorosa in ordine all'efficacia dimostrativa delle prove fornite dal contribuente, rispetto ad ogni singola movimentazione, dandone compiutamente conto in motivazione"*.

Gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta



L'art. 38-bis del d.P.R. n. 600/1973, introdotto dal d.lgs. n. 13/2024 ed in vigore per gli atti emessi dal 30.4.2024, ha permesso di disciplinare in modo organico gli avvisi di recupero dei crediti di imposta.

Sono varie le ipotesi che spingono l'Amministrazione ad utilizzare un avviso di recupero del credito d'imposta: ad esempio, si pensi al disconoscimento del bonus ricerca e sviluppo o del credito d'imposta per le assunzioni in aree svantaggiate o, ancora, ai crediti IVA compensati senza le condizioni previste dalla legge.

L'art. 38-bis del d.P.R. n. 600/1973, trattandosi di avvisi di accertamento delimitati nell'oggetto, stabilisce che:

- l'Agenzia delle Entrate può emanare appositi avvisi di recupero dei crediti d'imposta utilizzati in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241/1997;
- restano fermi i poteri degli Uffici, previsti dal d.P.R. n. 600/1973;
- gli importi devono essere versati entro sessanta giorni dalla notifica, senza possibilità di dilazione del pagamento o di compensazione;
- la riscossione coattiva avviene secondo il rispetto del d.P.R. n. 602/1973.

Considerando la natura accertativa di tali atti, se è stato disposto l'accesso, occorre la formazione del verbale di constatazione (in questo senso, cfr. Cass. n. 2280/2014 e Cass. n. 1264/2014).

Ed ancora, unitamente all'avviso di recupero possono essere irrogate le sanzioni come di seguito indicate:

- 30% per i crediti indebitamente compensati ma esistenti;
- dal 100% al 200% per crediti inesistenti, a seconda della violazione (cfr. art. 13 del d.lgs. n. 471/1997).

Inoltre, se l'avviso è emesso prima della dichiarazione, la competenza spetta all'Ufficio nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto per il precedente periodo d'imposta (cfr. art. 38-bis, comma 1, lettera e), del d.P.R. n. 600/1973). In alcuni casi, invece, la competenza è demandata ai Centri operativi, come nell'ipotesi in cui venga recuperata l'IVA indebitamente compensata (cfr. provvedimento AdE 9.3.2011).

RICONOSCIMENTI

Le elevate competenze collocano lo Studio La Commara & Partners in una posizione di assoluta eccellenza qualitativa sul mercato nazionale della consulenza fiscale e legale, come testimoniano i numerosi premi e riconoscimenti attribuiti negli anni da "Il Sole 24 Ore", "Toplegal Awards", "Le Fonti Awards" e "Legalcommunity Italian Awards".



CONTATTI

ROMA



+39 06 3218140



www.studiolacommarait



Viale Bruno Buozzi, 64 - 00197



segreteria@studiolacommarait

MILANO



+39 02 76013359



in partnership con: www.pglegal.it



Via Sant'Andrea, 3 - 20121

NAPOLI



+39 081 18584553



in partnership con: www.fpcorporatefinance.eu



Via G. Melisurgo, 15 - 80133

DUBAI



in partnership con: www.v7group.com



API Trio Office Tower - Office 3001

