

**ESAMI DI STATO PER L'ABILITAZIONE ALL'ESERCIZIO  
DELLA PROFESSIONE DI  
Dottore Commercialista  
Prima sessione 2011**

**Prima prova**

Il tema sorteggiato è il seguente:

Il candidato presenti le diverse fasi nelle quali si articola l'analisi di bilancio . Affrontando in modo particolare:

- a) La riclassificazione dello stato patrimoniale e del conto economico. In tale ambito si illustrino: le principali strutture di stato patrimoniale e conto economico riclassificato; i principali problemi di riclassificazione; la valenza informativa di ciascuna struttura;
- b) I principali indici di bilancio e il loro valore informativo;
- c) La lettura sistematica degli indici di bilancio.

Gli altri temi sono i seguenti

Testo:.

Il candidato analizzi il contenuto e la valenza informativa del rendiconto finanziario.

Affrontando in modo particolare:

- a) Le logiche di costruzione;
- b) La struttura ed il contenuto dello stesso;
- c) La rilevanza ai fini dell'analisi finanziaria.

Testo:.

Il candidato analizzi i documenti che compongono il bilancio di esercizio indicando per ciascuno di essi:

- a) Il contenuto;
- b) La valenza informativa;
- c) Le principali riclassificazioni per fini di analisi;
- d) Le differenze con i principi contabili internazionali.

**Seconda prova**

Il tema sorteggiato è il seguente:

Il sistema dei controlli nelle S.p.A.: il collegio sindacale, con particolare attenzione alla responsabilità di sindaci ed amministratori.

Gli altri temi sono i seguenti

Testo:.

La Alfa s.p.a. ha capitale sociale di euro 1 milione interamente versato.

Il 15.06.2011 l'amministratore delegato rileva che nel corso dell'esercizio intermedio 01.01.2011 – 31.05.2011 la Alfa s.p.a. ha prodotto perdite che ammontano a 1.234.450 euro; il patrimonio netto, pertanto, presenta la seguente situazione:

- Capitale sociale:	1.000.000
- Versamento azionisti per futuro aumento di capitale:	42.000
- Perdite esercizi precedenti:	(225.221)
- Perdita di esercizio intermedio:	(1.234.450)

Illustrare gli obblighi del Presidente, del Consiglio di Amministrazione e del Collegio Sindacale nelle varie casistiche ipotizzabili, compresa l'ipotesi di assemblea deserta e/o assemblea che non prende decisione alcuna

**Testo:.**

La tutela dell'effettività del capitale sociale nella società per azioni: si esaminino tutti i tipi di conferimenti e, da ultimo, gli adempimenti in caso di mancato pagamento delle quote.

**Terza prova**

**Il tema sorteggiato è il seguente:**

Il candidato, assunto le vesti del difensore del contribuente, predisponga l'appello avverso la sentenza pronunciata dalla Commissione tributaria provinciale di Vercelli e qui allegata (Commissione trib. prov. Vercelli, sez. II, sentenza 23 febbraio 2011, n. 22)

**Gli altri temi sono i seguenti**

**Testo:.**

Su richiesta della società per azioni Alfa, fiscalmente residente nel territorio dello Stato italiano, il candidato rediga un parere motivato sulla deducibilità, ai fini della determinazione della base imponibile IRES, dei costi riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, tenendo conto dell'allegata ordinanza della Corte costituzionale (Corte Cost., ord. N. 73 del 2011).

**Testo:.**

Il candidato, assunto le vesti del difensore del contribuente, predisponga l'appello avverso la sentenza pronunciata dalla Commissione tributaria provinciale di Milano e qui allegata (Commissione trib. prov. Milano, sez. III, sentenza 20 dicembre 2010, n. 548)

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori:

-	Ugo	DE SIERVO	Presidente
-	Paolo	MADDALENA	Giudice
-	Alfio	FINOCCHIARO	"
-	Franco	GALLO	"
-	Luigi	MAZZELLA	"
-	Gaetano	SILVESTRI	"
-	Sabino	CASSESE	"
-	Giuseppe	TESAURO	"
-	Paolo Maria	NAPOLITANO	"
-	Giuseppe	FRIGO	"
-	Alessandro	CRISCUOLO	"
-	Paolo	GROSSI	"
-	Giorgio	LATTANZI	"

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

nel giudizio di legittimità costituzionale del comma 4-*bis* dell'art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537 (Interventi correttivi di finanza pubblica), aggiunto dal comma 8 dell'art. 2 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2003), promosso con ordinanza dell'11 novembre 2009 dalla Commissione tributaria provinciale di Terni, nel giudizio vertente tra la ricorrente s.p.a. - *omissis* -, l'intervenuta s.p.a. - *omissis* - e l'Agenzia delle entrate, ufficio di Orvieto, iscritta al n. 161 del registro ordinanze 2010 e pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 23, prima serie speciale, dell'anno 2010.

*Visti* gli atti di costituzione della s.p.a. - *omissis* - e della s.p.a. - *omissis* - e l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

*udito* nell'udienza pubblica dell'8 febbraio 2011 il Giudice relatore Franco Gallo;

*uditi* gli avvocati Livia Salvini per la s.p.a. - *omissis* -, Livia Salvini e Gabriele

Escalar per la s.p.a. - *omissis* - e l'avvocato dello Stato Gianni De Bellis per il Presidente del Consiglio dei ministri.

*Ritenuto* che, con ordinanza dell'11 novembre 2009, la Commissione tributaria provinciale di Terni – nel corso di due giudizi riuniti in cui una società di capitali aveva impugnato avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate per il recupero a tassazione di costi ritenuti indeducibili dall'Agenzia delle entrate in relazione all'IRPEG, all'IRAP ed all'IVA per l'anno 2003 ed in relazione all'IRAP ed all'IVA per l'anno 2004 – ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 27, secondo comma, e 53 della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale del comma 4-*bis* dell'art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537 (Interventi correttivi di finanza pubblica), aggiunto dal comma 8 dell'art. 2 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2003), per il quale: «Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti»;

che la Commissione tributaria premette che le suddette questioni sono state sollevate dalla società ricorrente nel giudizio principale e riferisce che detta società ha precisato, in punto di fatto, che: a) era stata esercitata l'azione penale nei confronti degli amministratori della società per concorso nei reati di falsità ideologica e materiale in atti pubblici e di concorso in abuso di ufficio, nonché «per reati ambientali nell'ambito dell'attività di trasferimento e trattamento di rifiuti provenienti dalla Campania»; b) il relativo procedimento penale, pervenuto al dibattimento davanti al Tribunale di Orvieto, era «regredito alla fase delle indagini preliminari» a séguito della sentenza con la quale il medesimo Tribunale aveva dichiarato la propria incompetenza per territorio e disposto la trasmissione degli atti al pubblico ministero presso il giudice competente; c) con i due avvisi di accertamento impugnati erano stati recuperati a tassazione costi che, a parere dell'ufficio tributario, non potevano essere dedotti dal reddito sociale perché riconducibili ai sopra indicati reati, commessi dagli amministratori; d) al momento dell'emissione degli avvisi, i reati degli amministratori «erano bensì ipotizzabili, ma non [...] accertati in via definitiva con sentenza di condanna irrevocabile»;

che, quanto alla censura relativa all'art. 27, secondo comma – prosegue il giudice rimettente – la società ha osservato che: a) la norma denunciata «si presta, tenuto conto del suo tenore letterale, ad essere interpretata nel senso» che i costi e le

spese non possono essere dedotti quando siano riconducibili a fatti per i quali vi sia soltanto una notizia di reato trasmessa al pubblico ministero e, quindi, anche quando l'azione penale non sia stata ancora esercitata ed il reato non sia stato accertato con sentenza di condanna (circolare 26 settembre 2005, n. 42/E dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale normativa e contenzioso); b) tale indeducibilità costituisce «un effetto sanzionatorio ed afflittivo per il contribuente», una «sanzione indiretta», anteriore alla condanna definitiva, e perciò in contrasto con il principio costituzionale di non colpevolezza;

che, quanto alla censura relativa all'art. 3 Cost., la società ha affermato che la norma denunciata determina una irragionevole disparità di trattamento fiscale tra i soggetti responsabili di un illecito civile o amministrativo, per i quali i costi e le spese riconducibili a tale illecito possono esser dedotti dai redditi, e i soggetti responsabili di illeciti penali, per i quali i costi e le spese riconducibili al reato non possono, invece, essere dedotti;

che, quanto alla censura relativa agli artt. 3 e 53 Cost., la società ricorrente ha dedotto che la norma censurata non è conforme al principio di capacità contributiva, «poiché il reddito si accresce non già in virtù di maggiori proventi conseguiti, ma per effetto di una sostanziale equiparazione di costi effettivamente sostenuti ai proventi, che vengono a sommarsi tra loro»;

che, tanto premesso «in ordine ai termini ed ai motivi dell'istanza con la quale è stata sollevata la questione» dalla contribuente, la Commissione tributaria osserva che «la questione sollevata non appare manifestamente infondata [...] considerato anche che cospicua parte della dottrina ha manifestato forti dubbi circa la costituzionalità della norma in esame per motivi corrispondenti a quelli rassegnati dalla società ricorrente [...]»;

che in punto di rilevanza, infine, la medesima Commissione afferma che «il giudizio non può essere definito indipendentemente dalla risoluzione della questione di legittimità costituzionale, in quanto la pretesa tributaria [...] è fondata sull'applicazione della norma denunciata di incostituzionalità»;

che si è costituita nel giudizio di legittimità costituzionale la società ricorrente, chiedendo che le questioni sollevate siano dichiarate fondate;

che ad avviso della parte privata la disposizione censurata, interpretata nel senso prospettato dall'amministrazione finanziaria, comporterebbe l'irragionevole tassazione di una ricchezza (effettiva o potenziale) inesistente, perché calcolata al lordo dei costi, e, quindi, comporterebbe la violazione del principio di capacità contributiva di cui agli

artt. 3 e 53 Cost.. La tassazione del reddito d'impresa al lordo dei costi non troverebbe infatti, nella specie, giustificazione né nella disciplina generale delle imposte sui redditi (in base alla quale, invece, debbono essere dedotte le componenti negative del reddito, ivi comprese perfino quelle costituite dai cosiddetti "costi neri"); né in inesistenti «esigenze di semplificazione o [...] discriminazione qualitativa della categoria reddituale» (esigenze comunemente addotte per giustificare la tassazione, al lordo, dei redditi di capitale); né nella natura penale dell'illecito commesso, in relazione alla quale l'ordinamento esprime «solo un giudizio di disvalore normativo che, come tale, non è espressivo di alcuna capacità contributiva»; né in una sanzione impropria, la quale potrebbe considerarsi legittima solo se prevista in funzione di un interesse fiscale (viene citata, al riguardo, la sentenza della Corte costituzionale n. 201 del 1970), mentre, nella specie, l'ineducibilità dei costi si pone a tutela di un interesse penale e non di un obbligo tributario, sostanziale o strumentale; né in esigenze di un equo contemperamento tra capacità contributiva e esigenze di gettito – come per il caso della parziale ineducibilità di spese mediche ai fini dell'IRPEF –, perché nella specie tali esigenze, avendo a riguardo i costi di produzione del reddito tassato, inciderebbero direttamente ed illegittimamente sul presupposto stesso del tributo; né in finalità antielusive, riguardando anche costi debitamente documentati e registrati;

che, sempre ad avviso della parte privata, la necessità di dare rilievo, ai sensi dell'art. 53 Cost., ai costi inerenti alla produzione della base imponibile delle imposte sui redditi, sarebbe stata evidenziata dalla stessa Corte costituzionale (sentenze n. 143 del 1982 e n. 179 del 1976) e risulterebbe, per il reddito d'impresa, anche dal combinato disposto degli artt. 89 e 52 (nella formulazione anteriore a quella vigente) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi);

che per la suddetta società, inoltre, la disposizione denunciata creerebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra i destinatari di essa (tassati al lordo di costi inerenti alla produzione) e tutti gli altri percettori di reddito (tassati, invece, al netto di detti costi);

che la medesima parte privata sostiene, altresì, l'impossibilità di interpretare il comma 4-*bis* dell'art. 14 della legge n. 537 del 1993 nel senso che: a) i costi e le spese riconducibili a reati non possono essere dedotti nel solo caso di sottoposizione a sequestro o a confisca penale dei proventi del reato; b) l'ineducibilità di detti costi deriva da una presunzione assoluta della loro non inerenza al reddito d'impresa;

che l'interpretazione *sub* a) non sarebbe praticabile in considerazione sia della marginalità dell'ipotesi di sequestro o confisca penale, sia dell'irragionevolezza di

ammettere, invece, la deducibilità nei casi di «sequestro e di confisca derivanti da illeciti di natura diversa da quella penale, quali ad esempio la confisca ed il sequestro amministrativo»; l'interpretazione *sub b)* non sarebbe praticabile in considerazione dell'illegittimità costituzionale di presunzioni assolute non corrispondenti – come nella specie – a massime d'esperienza (Corte costituzionale, sentenze n. 131 del 1991, n. 42 del 1980 e n. 200 del 1976);

che la contribuente afferma che la disposizione censurata *viola* anche gli artt. 3 e 27 Cost., perché l'indeducibilità dei costi riconducibili a fatti qualificabili come reati integra una irragionevole ed arbitraria sanzione, in violazione della presunzione di non colpevolezza, ove si ritenga detta sanzione applicabile sulla base della sola trasmissione di una notizia di reato al pubblico ministero, cioè prima ancora della verifica dell'effettiva sussistenza del reato (al riguardo viene richiamata sia la giurisprudenza costituzionale – sentenze n. 78 del 2005; n. 206 del 1999; n. 296 del 1997 – in tema di norme che riconnettono effetti sfavorevoli alla mera denuncia di reato o alla mera apertura di indagini preliminari, sia la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo – sentenze 25 marzo 1983, *Minelli contro Svizzera*; 19 settembre 2006, *Matijasevic contro Serbia* – in tema di presunzione di non colpevolezza);

che la disposizione censurata non potrebbe interpretarsi nel senso che l'indeducibilità conseguirebbe all'accertamento del reato da parte del giudice tributario, perché in tal modo – sempre secondo la parte privata – verrebbe attribuita al giudice tributario la cognizione del reato quale oggetto principale di accertamento, in contrasto sia con la struttura del processo tributario, attesi i limiti di prova da esso previsti, sia con il divieto di estensione della giurisdizione dei giudici speciali previsto dalla VI disposizione transitoria e finale della Costituzione;

che la parte privata, infine, prospetta vizi di legittimità costituzionale ulteriori rispetto a quelli indicati dal giudice rimettente, in quanto la disposizione denunciata: a) prevede una sanzione indipendente dalla gravità del reato e, pertanto, *viola* «il principio di proporzionalità della sanzione», ricavabile dagli artt. 3 e 27, primo e terzo comma, Cost.; b) prescinde «da ogni considerazione circa l'elemento soggettivo» del reato (tanto da legittimare «addirittura» l'indeducibilità dei costi «a carico del contribuente vittima del reato») e non rinvia neppure ai criteri di imputabilità stabiliti dall'art. 6, comma 1, del d.lgs. 8 agosto 2001, n. 231 (Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'articolo 11 della Legge 29 settembre 2000, n. 300) per la responsabilità amministrativa della persona giuridica in relazione ai reati commessi da

soggetti che agiscano nell'interesse o a vantaggio di essa e, pertanto, viola il principio – ricavabile dal primo comma dell'art. 27 Cost. – secondo cui la sanzione penale può essere inflitta solo se il fatto sia stato commesso con dolo o colpa;

che si è costituita nel giudizio di legittimità costituzionale anche un'altra società di capitali – intervenuta nel giudizio *a quo* in qualità di consolidante nazionale con la società ricorrente, a decorrere dal periodo di imposta 2004 – chiedendo che le questioni sollevate siano dichiarate fondate e svolgendo argomentazioni coincidenti con quelle della società ricorrente nel giudizio principale;

che è intervenuto nel giudizio di legittimità costituzionale il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che le questioni sollevate siano dichiarate inammissibili o, comunque, manifestamente infondate;

che secondo la difesa dello Stato, le questioni sollevate sono inammissibili: a) «per mancanza di autosufficienza» dell'ordinanza di rimessione, dalla quale non sarebbe possibile comprendere né la rilevanza né le ragioni della non manifesta infondatezza delle sollevate questioni; b) per l'omesso tentativo del giudice rimettente di ricercare una interpretazione costituzionalmente orientata della disposizione censurata, entrata in vigore solo da alcuni anni e rispetto alla quale non sussiste ancora un diritto vivente;

che secondo la medesima Avvocatura generale, nel caso in cui le suddette eccezioni di inammissibilità si potessero ritenere superate per avere il rimettente fatto proprie le argomentazioni della società ricorrente, le questioni sollevate sarebbero manifestamente infondate;

che, quanto alla questione sollevata in riferimento all'art. 27, secondo comma, Cost., la difesa dello Stato rileva che essa muove dall'erroneo assunto per il quale la valutazione della riconducibilità del costo o della spesa a un fatto, atto o attività «qualificabile come reato» deve essere effettuata esclusivamente dal giudice penale. Secondo l'Avvocatura generale dello Stato, l'erroneità di tale assunto è dimostrata dai numerosi casi in cui un giudice non penale valuta, a fini diversi dalla irrogazione di una sanzione penale, se una determinata attività integri un reato (come quando: 1.– il giudice civile accerta *incidenter tantum* la sussistenza di un reato per applicare la eventualmente più lunga prescrizione del diritto al risarcimento del danno da fatto illecito, ai sensi dell'art. 2947, terzo comma, cod. civ.; 2.– il giudice tributario, ai sensi dell'art. 2, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, recante «Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della L.



30 dicembre 1991, n. 413», risolve «in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato e la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio»; 3.– deve essere registrata a debito, ai sensi dell'art. 59, comma 1, lettera *d*), del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, recante «Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro», una sentenza che condanni al risarcimento del danno prodotto da fatto costituente reato);

che, nella specie – sottolinea l'Avvocatura generale – la valutazione compiuta dall'Agenzia delle entrate in ordine alla qualificabilità come reato di un fatto sarebbe sempre sindacabile, nel merito, dal giudice tributario, al fine dell'applicazione non di una sanzione penale, ma della denunciata disposizione fiscale concernente l'indeducibilità di costi e spese, con conseguente rispetto della presunzione di non colpevolezza di cui all'art. 27, secondo comma, Cost.;

che, quanto alla questione sollevata in riferimento all'art. 3 Cost., sotto il profilo della irragionevole disparità di trattamento fiscale tra i soggetti responsabili di illeciti penali e quelli responsabili di illeciti civili o amministrativi, l'Avvocatura nega tale disparità essendo oggettivamente diverse le situazioni messe a raffronto dalla Commissione rimettente, dato il maggiore disvalore sociale dell'illecito penale;

che quanto, infine, alla questione sollevata in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., la difesa dello Stato osserva che la definizione degli oneri e delle spese deducibili dal reddito è frutto di una scelta discrezionale del legislatore, con l'ovvio limite del rispetto del canone della ragionevolezza, canone non violato, nella specie, perché il legislatore, con la disposizione censurata, ha solo escluso che il costo riconducibile a una fattispecie qualificabile come reato sia considerato inerente all'attività economica esercitata, la quale «dovrebbe essere intesa anzitutto come attività lecita»;

che in prossimità della data fissata per la discussione in udienza pubblica entrambe le parti private costituite hanno depositato memorie illustrative, di analogo contenuto, nelle quali viene ribadita l'ammissibilità e la fondatezza delle questioni;

che, in particolare, dette parti private affermano che: a) secondo la Corte di cassazione, l'indeducibilità di costi prevista dalla disposizione censurata costituisce «un intervento di tipo sanzionatorio che si aggiunge a quelli normalmente previsti per gli illeciti più gravi, costituenti reato» (sentenza n. 16750 del 2008; analogamente, sentenza n. 25617 del 2010); b) tale funzione sanzionatoria di reati è, però, incompatibile sia con la Costituzione (Corte costituzionale, sentenza n. 103 del 1967) sia con il principio, evidenziato dalla giurisprudenza comunitaria, dell'estraneità di tale funzione

sanzionatoria all'ordinamento tributario (Corte di giustizia dell'Unione europea, ordinanza 7 luglio 2010, in causa C-381/09, Curia; sentenza 2 agosto 1993, in causa C-111/92, Lange); c) l'inserzione nella dichiarazione di costi riconducibili a reati potrebbe comportare l'integrazione di uno dei reati di infedeltà nella dichiarazione previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della Legge 25 giugno 1999, n. 205), ed innescare così, a partire da un unico fatto originario diversamente considerato da distinte norme incriminatrici, una vera e propria «spirale delle condanne» penali (fenomeno la cui incostituzionalità la Corte costituzionale ha più volte dichiarato: sentenze n. 467 del 1991 e n. 409 del 1989), in violazione del «principio di non colpevolezza»; d) l'indeducibilità in discorso riguarda solo i costi inerenti alla produzione del reddito (Corte di cassazione, sentenze n. 19112 e n. 19113 del 2005) e, pertanto, non può costituire una presunzione assoluta di non inerenza; e) sarebbe comunque irragionevole escludere l'inerenza per i costi riconducibili ad un illecito penale e non per quelli riconducibili ad un illecito civile od amministrativo; f) per la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, è immediatamente applicabile nell'ordinamento interno, in relazione ai tributi di rilevanza comunitaria (come l'IVA), il principio secondo cui, da un lato, l'illiceità del fatto generatore non esclude l'applicabilità del tributo e, dall'altro, la natura illecita dell'attività svolta non preclude l'applicazione delle norme ordinarie, comprese quelle di favore applicabili ad analoghe attività lecite; g) per la Corte di cassazione, il comma 4 dell'art. 14 della legge n. 537 del 1993, sebbene testualmente riferito solo alle imposte dirette, trova applicazione anche agli effetti dell'IVA (sentenze n. 1372 del 2006 e n. 3550 del 2002); h) la *ratio* «di evitare la penalizzazione degli interessi erariali tutte le volte in cui, a fronte di un pagamento illecito, vi è un soggetto che non corrisponde le imposte sulle somme percepite» non è riscontrabile nella disposizione censurata, perché il debitore d'imposta è solo chi riceve il pagamento illecito e perché, altrimenti, opererebbe la presunzione assoluta – incostituzionale, stante l'impossibilità di fornire la prova contraria – dell'utilizzazione della somma, da parte dell'*accipiens*, per la produzione del reddito.

*Considerato* che la Commissione tributaria provinciale di Terni dubita, in riferimento agli artt. 3, 27, secondo comma, e 53 della Costituzione, della legittimità del comma 4-*bis* dell'art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537 (Interventi correttivi di finanza pubblica), aggiunto dal comma 8 dell'art. 2 della legge 27 dicembre 2002, n.

289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2003);

che, in forza della disposizione censurata: «Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti»;

che il giudice *a quo* muove dal presupposto che la locuzione «qualificabili come reato», contenuta nella disposizione censurata, «si presta [...] ad essere interpretata» secondo la prassi applicativa dell'Agenzia delle entrate, nel senso che è sufficiente, per l'indeducibilità dei costi, che questi siano riconducibili a fatti iscritti nel registro delle notizie di reato;

che, secondo il giudice rimettente, tale norma, così interpretata, si pone in contrasto con: a) l'art. 3 Cost., perché comporta un'ingiustificata disparità di trattamento tra i soggetti che si sono resi responsabili di fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile o amministrativo, per i quali i costi e le spese riconducibili a detti fatti, atti o attività sono deducibili, e i soggetti che si sono resi responsabili di fatti, atti o attività qualificabili come reato, per i quali i costi e le spese riconducibili a detti fatti, atti o attività sono invece indeducibili; b) l'art. 27, secondo comma, Cost., perché, col prevedere l'indeducibilità dei costi e delle spese anche nel caso in cui il reato al quale gli stessi sono riconducibili non sia stato accertato con condanna definitiva, produce un effetto «sanzionatorio ed afflittivo per il contribuente» (o di «sanzione indiretta»), in contrasto con la presunzione di non colpevolezza; c) gli artt. 3 e 53 Cost., perché comporta l'assoggettamento a imposta di componenti negative del reddito, non espressive della capacità contributiva dell'impresa;

che la difesa del Presidente del Consiglio dei ministri, intervenuto in giudizio, ha eccepito l'inammissibilità delle questioni per «mancanza di autosufficienza» dell'ordinanza di rimessione, deducendo che il giudice rimettente non avrebbe indicato le ragioni del proprio autonomo convincimento circa la rilevanza e la non manifesta infondatezza delle questioni stesse;

che l'eccezione non è fondata;

che, quanto alla rilevanza, il rimettente adotta una motivazione che – pur insufficiente in forza di quanto si osserverà – è autonoma, perché afferma espressamente che i giudizi principali riuniti non possono essere definiti senza applicare

la norma denunciata, avendo essi ad oggetto l'impugnazione di pretese tributarie basate sull'indeducibilità di costi riconducibili a reati;

che, quanto alla non manifesta infondatezza, il giudice *a quo* indica le ragioni a sostegno delle sollevate questioni, dichiarando di fare integralmente proprie le argomentazioni prospettate al riguardo dalla società ricorrente e da lui dettagliatamente riportate nell'ordinanza di rimessione;

che, tuttavia, le questioni – ancorché sollevate con ordinanza autosufficiente – sono manifestamente inammissibili per inadeguata motivazione sulla rilevanza;

che, infatti, il giudice rimettente non ha considerato che gli avvisi di accertamento oggetto dei giudizi principali riuniti sono stati impugnati, tra l'altro, perché: a) la società ricorrente non potrebbe «essere chiamata a rispondere di reati contestati ai propri amministratori»; b) ai sensi del denunciato comma 4-*bis* dell'art. 14 della legge n. 537 del 1993, i costi riconducibili a fatti di reato dovrebbero ritenersi non deducibili solo nel caso in cui detti costi siano correlati a proventi che non concorrono alla formazione del reddito imponibile; c) non indicano le ragioni della asserita sussistenza del reato; d) muovono dall'errata interpretazione della suddetta disposizione, secondo cui sarebbe sufficiente, per l'indeducibilità dei costi, che questi siano riconducibili a fatti iscritti nel registro delle notizie di reato;

che detti motivi di ricorso, risolvendosi nella negazione della possibilità di considerare indeducibili i costi ripresi a tassazione con gli avvisi impugnati, sono logicamente e giuridicamente prioritari rispetto alle questioni di legittimità costituzionale del denunciato comma 4-*bis*, parimenti prospettate dalla società ricorrente;

che, pertanto, la Commissione tributaria rimettente, nel sollevare tali questioni, avrebbe dovuto preliminarmente affermare – motivando anche solo sommariamente sul punto – l'infondatezza dei suddetti motivi di ricorso, perché questi, se accolti, avrebbero determinato l'annullamento degli avvisi di accertamento impugnati e la conseguente irrilevanza delle questioni medesime.

#### PER QUESTI MOTIVI

#### LA CORTE COSTITUZIONALE

*dichiara* la manifesta inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale del comma 4-*bis* dell'art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537 (Interventi correttivi di finanza pubblica), aggiunto dal comma 8 dell'art. 2 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2003), sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Terni, in

riferimento agli artt. 3, 27, secondo comma, e 53 della Costituzione, con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 23 febbraio 2011.

F.to:

Ugo DE SIERVO, Presidente

Franco GALLO, Redattore

Maria Rosaria FRUSCELLA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 3 marzo 2011.

Il Cancelliere

F.to: FRUSCELLA

## Commissione trib. prov. Vercelli, sez. II, sentenza 23 febbraio 2011, n. 22

### *Osserva*

La contribuente si oppone avverso avviso di accertamento, chiedendone l'annullamento, con il quale l'Agenzia delle Entrate di Vercelli elevava il reddito da Euro 10107,00 ad Euro 91.000,00.

L'atto impositivo deriva da accertamento sintetico posto in essere dall'Agenzia delle Entrate di Vercelli a seguito di segnalazione, da parte dell'Anagrafe tributaria, circa la non coerenza delle quote di incremento patrimoniale, rispetto ai redditi della contribuente relativi all'anno 2004.

Tale incoerenza deriva dal fatto che la contribuente di che si tratta ha posto in essere acquisizioni patrimoniali, con atti registrati nell'anno 2006, per un importo di Euro 455.000,00, che si contrappone ad un reddito imponibile dichiarato, per l'anno 2004, pari ad Euro 10107,00.

Contro tale determinazione la parte ricorrente oppone l'acquisizione di entrate derivanti da lasciti e donazioni da parte del padre Bo.Gi., nonché con vendita di valori mobiliari, esponendo una serie di transazioni di assegni delle cui provenienze non viene data compiuta dimostrazione documentale, come non viene esaurientemente dimostrato che tali capitali derivino da redditi che abbiano assolto l'onore tributario, oppure derivano da redditi esenti o con tassazione alla fonte. Per sua stessa ammissione, come riportato dall'Agenzia in sede di controdeduzioni, la sig.ra Bo. avrebbe giustificato la sua disponibilità di denaro, sia attraverso regalie da parenti, in particolare i nonni deceduti, sia da lavori lautamente compensati come bozzettista Olivetti e decoratrice artistica per facoltosi privati, di cui non è dato sapere l'anno di competenza e quindi comprenderne la relativa tassazione.

Il ricorso quindi si incentra su una lunga elencazione dei movimenti di capitale avvenuti in capo alla sig.ra Bo., senza peraltro dare compiuta dimostrazione documentale, soprattutto in merito alla stretta inerente di tale entrate con le acquisizioni effettuate. Acquisizioni che, peraltro, mostrano alcune singolarità avvenendo una, tra padre e figlia, e l'altra, con il singolare pagamento sotto forma di prestito effettuato in capo al venditore. Cose che non contribuiscono alla trasparenza delle operazioni ma che, in questo contesto, non sono materia su cui questa Commissione deve esprimere giudizio, essendo chiamata unicamente a dirimere l'incoerenza del reddito rispetto alle operazioni patrimoniali poste in essere.

La parte ricorrente, nel suo ricorso, conclude nel richiedere, in via principale l'annullamento dell'avviso di accertamento, ed in via secondaria l'eventuale rideterminazione della pretesa impositiva, il tutto con rifusione delle spese. Da parte sua, l'Agenzia contro deduce ribadendo la correttezza dei presupposti che hanno portato all'emissione dell'accertamento sintetico, evidenziando peraltro le singolarità sopraesposte, e conclude con la richiesta di rigetto del ricorso, con vittoria delle spese.

Il COLLEGIO osserva che la fattispecie in esame, alla luce di quanto già parzialmente esposto in premessa, presenta un duplice filone di giudizio, vale a dire:

1) E' indubbio che l'incoerenza rilevata sia un fatto reale che, nonostante lo sforzo difensivo profuso, non convince pienamente circa la completa inesistenza di redditi non assoggettati a tassazione, troppo elevato sarebbe in contrasto tra la disponibilità reddituale della ricorrente, rispetto all'entità dell'acquisizione patrimoniale posta in atto.

2) E' quindi indubbio che l'Agenzia delle Entrate abbia agito correttamente nel porre in atto l'accertamento sintetico, da cui è scaturito l'avviso contestato.

Per contro non appare del tutto corretto il risultato raggiunto, il quale non è stato altro che la semplice suddivisione matematica, del valore patrimoniale acquisito per un quinquennio, vale a dire  $455.000,00:5=91.000,00$ . Tale metodo non ha minimamente tenuto conto, in modo critico, di tutte le componenti attive e passive che avrebbero dovuto concorrere alla corretta e reale determinazione del nuovo reddito imponibile.

Che la fattispecie, in assenza di una corretta impostazione analitica nella determinazione del reddito, debba ragionevolmente essere trattata, da parte di questa Commissione, in maniera equitativa, temperando sia la convinzione che il contribuente non è stato in grado di dissolvere tutti i dubbi circa l'incoerenza appalesata, sia la superficialità dell'Agenzia nel rideterminare un reddito sintetico solo attraverso un esercizio di semplice calcolo aritmetico, sviluppato in maniera acritica senza dimostrata attinenza con la realtà.

Che pare equo quindi confermare la correttezza nel porre in essere un accertamento sintetico, ma nel contempo addivenire a quanto richiesto, in seconda istanza, da parte della ricorrente in ordine alla rimodulazione in maniera equitativa del reddito.

*P.Q.M.*

Accoglie parzialmente il ricorso rideterminando il reddito sintetico accertato, da Euro 91.000,00 ad Euro 45.500,00, demandando all'Agenzia delle Entrate di Vercelli la rideterminazione dell'imposta dovuta, e dei relativi oneri accessori.

In ordine alle spese, in considerazione del tipo di giudicato, ritiene esserci i presupposti per la loro compensazioni.



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI MILANO

SEZIONE 3

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<u>MAIGA</u>	<u>MARCO MARIA</u>	<u>Presidente</u>
<input type="checkbox"/>	<u>CHIAMETTI</u>	<u>GUIDO</u>	<u>Relatore</u>
<input type="checkbox"/>	<u>GESUALDI</u>	<u>MARIO</u>	<u>Giudice</u>
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

proposto dal ricorrente:

difeso da:

*Maggio 2011*  
SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 15675/09

UDIENZA DEL

29/11/2010

ore 09:30

SENTENZA

N° *548.03.10*

PRONUNCIATA IL:

*29.11.2010*

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

*20 DIC 2010*

Il Segretario

*[Signature]*  
IL SEGRETARIO di Sezione  
Funzionario Tributario  
Emanuele





R.G.R. 15675/09

Ricorso contro **avviso di rettifica e liquidazione** n. 20071T026047000, notificato il 30 settembre 2009 dall'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Milano 3, relativo all' **imposta di registro** a seguito di **della rettifica del valore dell'avviamento** (anno 2007).

\* \* \*

Con ricorso depositato il 1° dicembre 2009, la società ricorrente (società per azioni) in qualità di **acquirente** si opponeva all'avviso di cui sopra, notificato il 30 settembre 2009, ed emesso a seguito della rettifica del valore dell'avviamento a' sensi degli artt. 51 e 52 del D.P.R. 131/1986.

Tale atto impositivo veniva emesso dall'Ufficio di Milano 3 a seguito del controllo dei valori dichiarati per i beni oggetto dell' **atto di cessione di azienda** Notaio \_\_\_\_\_, del 23 **novembre 2007**, registrato il 29 novembre 2007, serie 1T, n. 26047.

Nel 2007 infatti, la ricorrente acquistava dalla cedente " \_\_\_\_\_ SNC"

il negozio, a medesima insegna, in cui era esercitata l'attività di vendita al dettaglio di prodotti ottici, fotografici e di precisione, corrente in Casalecchio di Reno (BO), via Ronzani n. 7/38.

Il prezzo convenuto dalle parti veniva indicato in complessivi €. 400.000,00.= di cui **€. 300.000,00.= per avviamento commerciale**, €. 50.000,00.= per merci ed €. 50.000,00.= per altri beni.

A seguito di ciò, l'ufficio, con l'avviso di rettifica e liquidazione qui impugnato, procedeva tuttavia a **rettificare il solo valore dell'avviamento in €. 376.424,00.=**.

La maggiore imposta di registro accertata, a seguito della rettifica del valore dell'avviamento, era di €. 2.293,00.= oltre interessi.

**La ricorrente**, con ricorso depositato il 1° dicembre 2009 presso la C.T.P. qui adita, contestava integralmente l'atto emesso dall'ufficio in quanto ritenuto illegittimo.

Contestava, *in primis*, il vizio di motivazione dell'atto impugnato in quanto, a detta della ricorrente, fondato esclusivamente, quale *substartum*, sulla mera applicazione della formula matematica di cui all'art. 2, comma 4, D.P.R. n. 460/1996.

Lamentava, infatti, l'assenza, a parere della ricorrente, di una spiegazione "logica, economica, finanziaria, ovvero di fatto" rilevando come la determinazione del valore, qui in contestazione, discendesse apoditticamente da un'applicazione asettica della formula matematica enunciata al sopramenzionato articolo del D.P.R. n. 460/1996 ("ormai abrogato").



Contestava, poi, nel metodo, la tipologia valutativa applicata dall'ufficio accertatore; evidenziava l'assenza, nell'atto impugnato, di un confronto tra diverse metodologie di determinazione del valore oggetto di contestazione.

Tale *modus agendi*, contrastava, a parere della parte, con "l'analitica spiegazione" che al contrario, caratterizza, nella prassi, una valutazione peritale.

Si opponeva, per tanto, alla formulazione matematica adottata dall'ufficio nella determinazione del maggior valore contestato, giudicandola insensata ed irrazionale.

Affermava, nel seguito, che l'atto in questa sede impugnato risultava carente di documentazione decisiva, violando, a giudizio di parte attrice, l'art. 7, L. n. 212/2000.

Secondo la ricorrente l'ufficio ometteva di portare, ad evidenza della stessa, la documentazione allo stesso ufficio prodotta, il 1° giugno 2009, dalla cedente

SNC, in risposta al questionario n. Q00273/2009 a quest'ultima inoltrato, ed assunta dall'ufficio, a giudizio della ricorrente, quale elemento utile per la determinazione del maggior valore dell'avviamento, qui contestato.

Contestava, in fine, come "l'esigenza di verificare il valore insito nell'avviamento di un'azienda" contrastasse con "l'asettica e d univoca" determinazione della media dei ricavi utilizzata in applicazione del sopramenzionato all'art. 2, comma 4, D.P.R. n. 460/1996.

Per tali motivi, la ricorrente chiedeva di annullare integralmente l'atto emesso dall'ufficio in quanto ritenuto illegittimo.

L'ufficio si costituiva in giudizio il 22 gennaio 2010.

Nelle proprie controdeduzioni considerava infondate le eccezioni di parte avversa.

Eccepiva, *in primis*, che i riferimenti dallo stesso ufficio addotti nell'atto impugnato, menzionati *per realthionem* al sopraindicato questionario n. Q00273/2009, fossero comunque a conoscenza di parte ricorrente.

Sosteneva, inoltre, la validità e la legittimità della metodologia utilizzata per rideterminare il valore dell'avviamento, eccependo la facile comprensione della formula matematica alla base del metodo contestato.

Insisteva sulla necessità che, stante la volontà di controparte di superare la ricostruzione dell'ufficio, fosse proprio quest'ultima a dover provare, in modo , specifico la non corrispondenza a realtà della ricostruzione dallo stesso effettuata, adducendo "prove fondate e non semplici asserzioni di principio"

Chiedeva, per tanto, il rigetto del ricorso.



Presenti all'udienza le parti che hanno insistito nelle loro richieste ed eccezioni.

\* \* \*

La Sezione giudicante così decide.

L'operato dell'ufficio è corretto e quindi viene confermato "tout court".

Come ben evidenziato nella parte descrittiva, nel caso in esame, l'ufficio ha rettificato il valore dell'azienda avente ad oggetto l'attività di vendita al dettaglio di prodotti ottici fotografici e di precisione, ceduta dalla "SNC" alla società "I

SPA", con atto registrato il 23 novembre 2007.

L'unica posta rettificata dall'ufficio è stata quella dell'avviamento che è stata elevata da € 300.000 a € 376.424.

Sulla parte di difetto di motivazione evidenziata da parte ricorrente, la Sezione giudicante afferma che l'atto emesso dall'ufficio è ben motivato, tenuto conto fra l'altro, che il modo di operare praticato dall'AdE ha messo in condizioni parte ricorrente di ben difendersi avanti il Giudice adito. A tale stregua, la possibilità di difesa della società non è stato assolutamente leso.

I dati ricavati dall'ufficio, sulla posta avviamento, sono ricavati dall'azienda ceduta, in quanto, espressione di capacità di produrre reddito in futuro, attitudine questa sicuramente nota alla società ricorrente che ha rilevato l'azienda valutando tali caratteristiche.

Come ben noto, fra gli elementi necessariamente costitutivi del valore di un'azienda, già operante, figurano essenzialmente l'avviamento, che costituisce una qualità intrinseca dell'azienda, rappresentata dalla capacità oggettiva di produrre profitti.

Quindi, il valore dell'avviamento, è strettamente connesso alla idoneità dell'azienda a generare ricavi e pertanto, la produzione di consistenti ricavi denota, in un circolo virtuoso, che l'azienda ha una altrettanta consistente clientela e, di conseguenza una maggior inclinazione alla produzione di reddito.

Alla luce di ciò, l'operato dell'ufficio viene totalmente confermato perché i calcoli determinati dall'ufficio, ed evidenziati nell'avviso di accertamento, sono nel rispetto della legge e quindi, le maggiori imposte calcolate sono pienamente dovute.

Le spese di lite, pari a € 551, seguono la soccombenza..

Il Collegio giudicante

P.Q.M.



respinge il ricorso. Condanna parte ricorrente al pagamento a favore dell'ufficio delle spese di lite che quantifica in € 551.

Milano, 29 novembre 2010

Il Giudice Tributario rel. est.  
dott. Guido Chiametti

Il Presidente  
dott. Marco Maria Maiga