

Edizione di sabato 14 dicembre 2013

DICHIARAZIONI

[Le novità del modello 730/2014](#)

di Luca Mambrin, Sergio Pellegrino

IVA

[Regime Iva delle prestazioni socio-sanitarie delle cooperative sociali in funzione della data di stipula del contratto](#)

di Luigi Scappini

IMU E TRIBUTI LOCALI

[I valori delle aree ai fini IMU e le delibere dei Comuni](#)

di Fabio Garrini

CASI CONTROVERSI

[Società di comodo, credito Iva e periodi non solari](#)

di Giovanni Valcarenghi

ACCERTAMENTO

[L'illegittimità del raddoppio dei termini](#)

di Fabrizio Dominici

DICHIARAZIONI

Le novità del modello 730/2014

di Luca Mambrin, Sergio Pellegrino

Sono state pubblicate e disponibili per la consultazioni sul sito dell'Agenzia delle entrate le [bozze del modello 730/2014](#) e le [relative istruzioni](#).

Numerose sono le **novità** che interessano il nuovo modello, sia in relazione ai soggetti che possono presentare il 730 sia in relazione agli oneri deducibili e detraibili.

I contribuenti che hanno percepito nel corso del **2013** redditi di **lavoro dipendente, redditi di pensione e/o redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente** e che nel **2014 non hanno un sostituto d'imposta** che possa effettuare il conguaglio **possono** comunque presentare il modello 730 sia in presenza **di un risultato a debito che a credito**: basterà presentare il modello 730 al CAF o a un professionista incaricato e **barrare la casella "730 dipendenti senza sostituto"** nel riquadro **"Dati del sostituto d'imposta che effettuerà il conguaglio"**.

Si ricorda che la possibilità di presentare il modello 730 **in assenza di sostituto**, prevista dall'art. 51 – bis del D.L. 69/2013 convertito dalla L. 98/2013 era stata concessa anche relativamente **all'anno 2012** (modello 730/2013); il comma 4 del citato art. 51-bis del D.L. 69/2013 ha dato la possibilità ai contribuenti di presentare il modello 730 nel periodo dal 2 settembre 2013 al 30 settembre 2013 **esclusivamente se dallo stesso fosse risultato un esito contabile finale a credito**.

Da quest'anno **il credito** che risulta dal modello di dichiarazione 730/2014 **potrà essere utilizzato in compensazione nel modello F24** per pagare oltre che **l'IMU** (come negli anni precedenti) anche altre imposte, non comprese nel modello 730 ma che possono essere versate mediante modello F24, quali ad esempio la Tares.

Aumentano poi le detrazioni previste per i figli a carico: per ciascun figlio di età pari o superiore a tre anni **la detrazione passa da euro 800 ad euro 950**, mentre passa **da euro 900 ad euro 1.220** la detrazione per ciascun figlio di età inferiore a tre anni. Inoltre è aumentato **da euro 220 ad euro 400** l'importo aggiuntivo della detrazione per ogni figlio disabile; le detrazioni per i figli a carico devono essere calcolate da chi presta l'assistenza fiscale in relazione al reddito del contribuente.

Numerose sono anche le novità per quanto riguarda gli **oneri deducibili e detraibili**:

- viene riconosciuta una **nuova** detrazione d'imposta, pari al **19%** della spesa sostenuta per le **erogazioni liberali in denaro in favore del Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato**;
- è stata elevata dal **19% al 24%** la detrazione relativa alle **erogazioni liberali a favore delle ONLUS e a favore dei partiti politici**;
- viene **estesa** la detrazione del **19%** anche alle **erogazioni liberali effettuate a favore delle istituzioni dell'alta formazione artistica, musicale e coreutica** e delle università e alle **erogazioni finalizzate all'innovazione universitaria**;
- per i premi di **assicurazione sulla vita e contro gli infortuni** la detrazione del 19% può essere applicata su **un importo massimo di spesa di euro 630**;
- sarà possibile portare **in deduzione** dal reddito complessivo e fino all'importo **di euro 1.032,91**, le somme versate quali **erogazioni liberali in denaro a favore dell'Unione Buddhista Italiana e dell'Unione Induista Italiana** (oltre che poter loro destinare anche l'otto per mille dell'Irpef).

Per quanto riguarda le detrazioni per **interventi di recupero del patrimonio edilizio**:

- viene riconosciuta la detrazione del **50%** per le spese **sostenute nell'anno 2013**;
- ai contribuenti che fruiscono della detrazione per le spese relative ad interventi di recupero del patrimonio edilizio è **riconosciuta un'ulteriore detrazione d'imposta del 50%** per le ulteriori spese **sostenute dal 6 giugno 2013 per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore ad A+**, finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto della ristrutturazione. Si ricorda che tale nuova detrazione spetta su un ammontare complessivo di spesa non superiore ad **euro 10.000** e deve essere ripartita in **10 rate** di pari importo.

Per **gli interventi finalizzati al risparmio energetico** la detrazione per le spese sostenute dal **6 giugno 2013 al 31 dicembre 2013** è elevata al **65%** (dal 55%); ed è ulteriormente riconosciuta una detrazione d'imposta del 65% per le spese sostenute dal **4 agosto 2013** per **gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche** le cui procedure autorizzatorie sono attivate dopo il 4 agosto 2013 su edifici adibiti ad abitazione principale o ad attività produttive ricadenti nelle zone sismiche ad alta pericolosità e fino ad un massimo di euro 96.000 per unità immobiliare).

Infine, in materia di **redditi dei fabbricati** locati con **opzione per la cedolare secca** è prevista la riduzione **dell'aliquota dal 19% al 15%** per i **contratti di locazione a canone concordato** stipulati sulla base di accordi appositi tra le organizzazioni della proprietà edilizia e degli inquilini, relativi ad abitazioni site nei comuni con carenze di disponibilità abitative e negli altri comuni ad alta tensione abitativa individuati dal CIPE con apposite delibere; mentre per i **fabbricati concessi in locazione soggetti a tassazione ordinaria** (in assenza di opzione per la cedolare secca) **la deduzione forfetaria del canone di locazione è ridotta dal 15% al 5%**.

IVA

Regime Iva delle prestazioni socio-sanitarie delle cooperative sociali in funzione della data di stipula del contratto

di Luigi Scappini

L'Agenzia delle Entrate, con la [risoluzione n.93/E di ieri](#) ha offerto chiarimenti in merito al corretto **trattamento Iva** delle **prestazioni** a carattere **sanitario** effettuate dalle **cooperative sociali** alla luce delle **modifiche** alla disciplina introdotte con la **L. n.228/12**.

In particolare, l'interpello nasceva dal dubbio in merito alla **corretta** aliquota **Iva** da applicare alle prestazioni erogate. Infatti, la società **istante** riteneva di **non** essere **inquadrabile** nelle **tipologie** di cui all'articolo 1, **commi 488-490** della Legge di stabilità 2013 (Legge n.228/2012).

Come detto, con la Legge n. 228/2012 è stato modificato il regime Iva relativo alle prestazioni socio – sanitarie rese dalle cooperative sociali, la cui disciplina era prevista dal n.41-bis della Tabella A, parte II del DPR n. 633/72.

Infatti, con il **comma 488** è stato **abrogato** il **n. 41-bis** richiamato, ai sensi del quale si applica l'aliquota agevolata del 4% alle *"prestazioni socio-sanitarie, educative, comprese quelle di assistenza domiciliare o ambulatoriale o in comunità e simili o ovunque rese, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da cooperative e loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale"*. Contestualmente, il medesimo comma ha **introdotto** il **n. 127-undevicies** nella **parte III** della medesima Tabella, con la conseguenza che sono soggette all'aliquota **Iva** del **10%** le seguenti prestazioni ricomprese nell'articolo 10, comma 1, n. da 18 a 21 e 27-ter) del DPR n. 633/72:

- **sanitarie** di **diagnosi**, cura e **riabilitazione** rese alla **persona** nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie;
- di **ricovero** e **cura**, inclusa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali;
- **educative** dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere;
- le prestazioni proprie dei **brefotrofi**, **orfanotrofi**, asili, **case di riposo per anziani** e simili, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie e

- **socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale**, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo.

Il nuovo n.127-*undevicies*) richiede che le prestazioni siano erogate da parte di cooperative sociali e loro consorzi in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale.

Come precisato con la [**circolare n. 12/E del 3 maggio 2013**](#) possono applicare l'aliquota del 10% **solo le cooperative sociali** e loro consorzi e **non più anche le cooperative generiche**. Inoltre, la suddetta aliquota ridotta è applicabile solamente alle **prestazioni** rese dalle cooperative sociali in **esecuzione di contratti di appalto e convenzioni**, e non anche a quelle eseguite direttamente.

Il dubbio della società istante derivava dal fatto che essa riteneva di poter esercitare il vecchio regime Iva previsto che concedeva, lo ricordiamo, la facoltà di optare per il regime Iva applicabile, compresa la possibilità di esenzione Iva, in ragione del fatto che essa eroga *“prestazioni esclusivamente sanitarie (e no socio-sanitarie o sociali) in virtù del regime di accreditamento al SSR (Servizio Sanitario Regionale n.d.A.)”*.

L'Agenzia delle Entrate precisa come alle predette prestazioni la cooperativa dovrà **applicare**:

- l'aliquota del **10%**, ai sensi del numero 127-*undevicies*) della tabella A, parte terza, del D.P.R. n. 633/72, **se rese in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale stipulati dopo il 31 dicembre 2013**;
- l'aliquota del **4%**, ai sensi del soppresso numero 41-bis) della tabella A, parte seconda, del D.P.R. n. 633/72 **ovvero il regime di esenzione** di cui all'articolo 10, se rese in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale **stipulati entro il 31 dicembre 2013**.

Infatti, bisogna ricordare come peraltro già chiarito con la circolare n. 12/E/13, che il comma 490 dispone che le **modifiche si rendono applicabili** relativamente alle operazioni compiute in base ai **contratti stipulati dopo il 31 dicembre 2013**.

Da ultimo, l'Agenzia fa presente come a nulla rilevi la circostanza che le prestazioni erogate avvengano in “regime di accreditamento”. Infatti, tra le altre cose, il regime è uno dei requisiti obbligatori per gli enti che, al fine di erogare prestazioni sanitarie nell'ambito del sistema sanitario pubblico, devono necessariamente stipulare preventivi accordi contrattuali con le competenti amministrazioni.

IMU E TRIBUTI LOCALI

I valori delle aree ai fini IMU e le delibere dei Comuni

di **Fabio Garrini**

Mentre i riflettori per l'IMU sono concentrati sul tema delle **abitazioni principali e sulla relativa esenzione**, gli operatori si trovano giustamente a confrontarsi anche con tutte **le altre fattispecie impositive**. In relazione alla determinazione della base imponibile, probabilmente la più ingarbugliata da gestire è quella relativa alle **aree edificabili**. Se per tali immobili la disciplina è probabilmente la più lineare, visto che l'imposta va calcolata prendendo a riferimento il valore **"venale il comune commercio"**, è altrettanto vero che trattandosi di un valore non oggettivo lo spazio per gli apprezzamenti personali (e quindi per il rischio di contestazioni) è certamente ampio.

I valori deliberati dal Comune

A risolvere (come vedremo, solo in parte) la questione, soccorrono i **valori che i singoli Comuni approvano periodicamente**. Come noto, infatti, la maggior parte dei Comuni, da diversi anni, individua il **valore delle aree edificabili ubicate nel proprio territorio comunale**. Tali valori forniscono un punto di riferimento a disposizione dei contribuenti visto che, a differenza di fabbricati e terreni agricoli, le cui basi imponibili sono ancorate a valori catastali (rispettivamente rendita catastale e reddito dominicale), per le aree edificabili, come detto, la base imponibile è costituita dal **valore venale**.

Non si deve però dimenticare che i valori determinati dal Comune, in passato, sino al 2011 in vigenza dell'ICI, erano anche qualcosa di più rispetto ad una semplice indicazione offerta dall'Ente: tali deliberazioni erano infatti assunte ai sensi dell'art.59 comma 1, lett. g) D.Lgs. 446/1997, disposizione che consentiva all'Ente di *"determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine della limitazione del potere di accertamento del comune qualora l'imposta sia stata versata sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato, secondo criteri improntati al perseguimento dello scopo di ridurre al massimo l'insorgenza di contenzioso"*.

Sino al 2011, pertanto, ai fini dell'applicazione del previgente tributo comunale, l'ICI, tali valori costituivano una **sorsa di valore di salvaguardia** per il contribuente, e laddove lo stesso si adeguava al valore individuato dal Comune, automaticamente si poneva al riparo da eventuali pretese da parte dell'Ente, anche quest'ultimo fosse in grado di dimostrare un valore superiore. Usando una definizione forse un po' forte, ma evocativa, si potrebbe dire che tali valori consentivano di *"tombalizzare"* quella posizione in relazione al terreno edificabile, anche

se non mancano i Comuni che tentano (però, del tutto illegittimamente) di proporre accertamenti oltre tale soglia di valore.

Ai fini IMU, però, le cose sono cambiate: l'**art.4 comma 1 del D.L. 16/2012** ha eliminato dalla disciplina IMU il richiamo al citato **art.59 D.Lgs. 446/1997**, limitando il rinvio al solo art. 52, riguardante la generale potestà regolamentare del Comune.

Nei fatti, quindi, risulta logico interrogarsi circa quale sia la valenza che dette delibere, se assunte dai Comuni, possano ancora oggi avere, posto che ancora moltissimi Enti continuano a deliberare i valori medi per aree omogenee. Se il contribuente si adegua a detti valori, può ancora ritenersi ragionevolmente al sicuro da possibili accertamenti nel momento in cui fosse documentabile (da parte dell'Ente) un valore superiore?

Adeguarsi o no?

Già da subito si era notato come nel nuovo panorama normativo **tali delibere dovevano essere relegate al rango di semplici (seppure utili) indicazioni di valore**. La conseguenza operativa di tale affermazione è quella per cui il contribuente non potrà più accontentarsi di dichiarare per una propria area edificabile il valore desunto dalla delibera, ma se tale area sia di valore più elevato, dovrà preoccuparsi di dichiarare il valore di mercato. In caso contrario, il Comune sarà titolato ad esperire un accertamento, attività che comunque presuppone la dimostrazione da parte dell'Ente del maggior valore presunto. In un periodo di particolare fiacca nel mondo edilizio non dovrebbe essere un problema troppo pressante, ma in alcuni casi il tema potrebbe essere davvero molto delicato, soprattutto se si sono verificate **cessioni di aree con analoghe caratteristiche** in prossimità del terreno, ovvero se il **terreno stesso è stato oggetto di compravendita**.

Nell'ambito delle "linee guida regolamentari" approvate dal Ministero, comunque, si legge: *"Nulla vieta, peraltro, che la disposizione regolamentare di autolimitazione dei poteri di accertamento possa essere riproposta anche per l'IMU."* Ciò sta a significare che:

- se il Comune introduce tale effetto "autolimitate" (come era nel passato) il contribuente può adeguarsi al valore deliberato ricevendo il relativo effetto definitorio;
- se il comune nulla dice nel proprio regolamento, i valori deliberati sono solo indicativi e l'adeguamento a tali valori non offre nessun effetto benefico per il contribuente.

In ogni caso, se il contribuente ritiene che il valore dell'area sia inferiore a quello deliberato, egli andrà a **dichiarare il valore effettivo**, versando la relativa imposta, ovviamente premurandosi di **precostituirsi elementi per giustificare tale valore in caso di future contestazioni**.

CASI CONTROVERSI

Società di comodo, credito Iva e periodi non solari

di **Giovanni Valcarenghi**

E' ben noto che, ai sensi dell'articolo 30 della legge 724/1994, le **società di comodo** (siano esse non operative che in perdita sistematica) possono avere **ripercussioni negative** sulla gestione dell'eventuale **credito IVA**. Infatti, il comma 4 della citata norma prevede che, per detti soggetti, "... *l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non è ammessa al rimborso né può costituire oggetto di compensazione ... o di cessione ... Qualora per tre periodi di imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non inferiore all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali ..., l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scompto dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi*".

Trascurando, per economia di trattazione, gli aspetti di legittimità della parte della disposizioni che prevede addirittura uno "scippo" del credito IVA dopo tre periodi di imposta di continua incompatibilità tra volume d'affari e ricavi teorici, ci soffermiamo sulla **conseguenza più immediata che attiene al credito IVA** dell'anno durante il quale la società non soddisfa i target minimi previsti dalla norma (per carenza di ricavi o per carenza di reddito).

Non sorge **alcun problema** ove il periodo di imposta sia **coincidente con l'anno solare**, in quanto, in tale ipotesi, si riscontra una perfetta sovrapposizione tra il periodo di imposta ai fini delle imposte dirette con quello relativo all'IVA (che, come noto, coincide sempre con l'anno solare).

Ma che accade ove il periodo di imposta ai fini delle imposte dirette sia **disallineato rispetto all'anno solare**? Si consideri, ad esempio, l'ipotesi di una società che chiude l'esercizio il 30 giugno 2013. Ove nella dichiarazione dei redditi si riscontrasse il ricorrere della condizione negativa prevista dalla norma, **quale è il credito IVA oggetto delle limitazioni** di cui sopra?

Sono proponibili due differenti soluzioni:

1. **il credito oggetto di limitazione è quello relativo all'anno solare 2012**, in quanto è l'unico già quantificato al momento in cui si chiude il periodo di imposta nel quale ricorrono le condizioni previste dalla legge 724/1994;
2. **il credito oggetto di limitazione è quello relativo all'anno solare 2013**, nonostante il medesimo, alla data di chiusura del periodo di imposta (30.06.2013), non sia ancora quantificato e determinato.

La prima soluzione consentirebbe di **rendere immediatamente applicabile la limitazione**, rendendo identica la situazione rispetto a quella che si verifica in capo ai soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare.

La seconda soluzione, invece, determinerebbe l'**applicazione di una limitazione ad un credito IVA che non si è ancora materializzato** al momento di chiusura del periodo di imposta, con la conseguenza che vi sarebbe un "ritardo" rispetto alla situazione di allineamento dei periodi.

Nella pratica professionale si riscontrano i comportamenti più disparati, forse anche dettati dalla convenienza specifica, vale a dire dalla dimensione del credito e dalle esigenze di compensazione / rimborso.

A noi pare che la soluzione preferibile sia la seconda proposta, non perché vi siano elementi dirimenti desumibili dalla lettura della norma, ma per il semplice fatto che, ragionando a contrario, si legittimerebbe il riscontro postumo di eventuali utilizzi in compensazione non corretti. Infatti, si pensi al caso in cui la società vanti un credito IVA 2012 pari a 100 e, previo espletamento di tutte le condizioni di legge, inizi a compensare lo stesso credito a decorrere dal 1° gennaio 2013. A tale momento, la **condizione di comodo della società non è ancora individuabile**, per il semplice motivo che non si è ancora chiuso il periodo di imposta. Ove si intendesse aderire alla prima soluzione, non si può potrebbe sapere, in quell'istante, se le compensazioni siano o meno legittime. Diversamente, se la condizione di comodo verificatasi al 30.06.2013 dovesse incidere (come da seconda soluzione) sul credito IVA prodotto nel 2013, dal 1° gennaio 2014 si potrà tecnicamente **valutare la legittimità**, o meno degli utilizzi.

In conclusione, dunque, ci pare logico concludere che **il credito IVA interessato dalle limitazioni del regime delle comode è quello relativo al primo anno solare che si chiude** in un momento coincidente o successivo alla chiusura del periodo di imposta ai fini delle imposte dirette.

ACCERTAMENTO

L'illegittimità del raddoppio dei termini

di Fabrizio Dominici

Il legislatore con l'art.12 della Legge n. 78/2009 ha introdotto alcune **norme di contrasto ai paradisi fiscali** e, segnatamente, una **presunzione legale relativa di evasione**, riferibile alle **disponibilità detenute all'estero non oggetto di dichiarazione e di monitoraggio**.

I successivi commi 2-bis e 2-ter del medesimo articolo, prevedono poi il **raddoppio dei termini** per la notifica dell'**avviso di accertamento** delle imposte sui redditi e dell'IVA e per la notifica degli **atti** di contestazione delle **sanzioni**. In tali ipotesi, l'amministrazione finanziaria può pertanto presumere che gli investimenti o le attività di natura finanziaria siano stati costituiti utilizzando somme sottratte illecitamente a imposizione ed applicare le sanzioni per l'omessa presentazione e infedeltà della dichiarazione.

L'atto di contestazione può essere impugnato mediante la proposizione delle **deduzioni difensive** di cui all'art. 16, comma 4, del D.Lgs. n. 472/1997, procedura regolata dagli artt. 16 e 20 del D.Lgs. n. 472/1997, poiché tali sanzioni hanno natura tributaria (Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 9) mentre gli **avvisi di accertamento** dovrebbero essere **notificati**, ai sensi dell'art. 43 del D.p.r. n. 600/1973, entro il **31 dicembre del quarto anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione dei redditi, a cui si riferisce la supposta violazione, ma, come anticipato, in virtù delle citate presunzioni, gli uffici ritengono di poter notificare detti atti **anche a periodi d'imposta precedenti**.

Il problema è quindi quello di **valutare la legittimità dell'art. 12** e quindi del **raddoppio dei termini**, oltre che della sua **retroattività**. Tale articolo è infatti stato pubblicato in gazzetta nel 2009, *ergo*, oltre che **contrastare con** l'art. 3, comma 3, dello **Statuto dei diritti del Contribuente**, (se ancora esiste) e con il combinato disposto degli articoli 1, commi 2, 3 e 10 della L. n. 212/2000, che prevedono che le disposizioni tributarie non possano avere efficacia retroattiva, **viola l'art. 25, comma 2, della Costituzione**, il quale fissa il c.d. **"principio di legalità"**, in base al quale nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso.

L'efficacia di tale articolo, a nostro parere, non può essere limitata al solo ambito penale, ma si rende applicabile a **tutte le norme a carattere sanzionatorio**, in ragione della loro funzione afflittiva. Tale considerazione è ancor più forte, se rivolta a situazioni giuridiche ormai definite, per l'intervenuta decadenza del potere di accertamento, a cui sono collegati **il principio della certezza del diritto e quello della tutela del legittimo affidamento**.

Insomma, secondo le citate disposizioni normative vigerebbe la regola dell'irretroattività delle leggi tributarie, secondo le disposizioni preliminari al Codice civile (art. 11 preleggi) la legge non potrebbe disporre che per l'avvenire, mentre secondo l'agenzia delle entrate, la normativa che ha disposto il raddoppio dei termini sarebbe applicabile retroattivamente, in virtù della sua natura procedimentale.

Sulla retroattività della norma tributaria ricordiamo che la **giurisprudenza di legittimità**, con la [**Sentenza n.2221 del 31.1.2011**](#), ha chiarito che una **norma ordinaria**, successiva all'entrata in vigore dello Statuto del contribuente, **non può incidere** su di una norma portante un **principio costituzionale**, come quello della certezza del diritto, poiché l'eccezionalità della deroga, è ammessa allorquando è espressamente prevista dal legislatore, trovi adeguata giustificazione in termini di ragionevolezza e non si ponga in contrasto con altri valori o interessi costituzionalmente protetti. Insomma secondo l'insegnamento della Suprema Corte l'art. 12 della Legge n. 78/2009 violerebbe, quanto meno, i principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento e quindi **detta disposizione sarebbe illegittima**.

Conformemente a detti principi, la Commissione tributaria provinciale di Lucca, con la [**Sentenza n. 103 del 18.7.2012**](#), ha stabilito che l'art. 12 comma 2-ter del D.L. n. 78/2009, non è suscettibile di derogare al principio di cui all'art. 3 dello Statuto del contribuente. Sulla natura non procedimentale della novella normativa segnaliamo invece una illuminata sentenza della Commissione tributaria di Vicenza del 18.6.2012, n. 61/3/12, secondo la quale il **comma 2 dell'art. 12 del D.L. 1.7.2009, n. 78** conterrebbe, delle **norme sulle prove o "norme di garanzia"**, le quali – in quanto volte a disciplinare non già l'assunzione, ma l'efficacia delle prove stesse – attribuisce alla normativa una natura “para-sostanziale” non suscettibile di applicazione retroattiva.

Ricordiamo poi che i principi della **tutela del legittimo affidamento** e della **certezza del diritto**, fanno anche parte dell'**ordinamento giuridico comunitario**, (Corte di Giustizia Comunità europea, sez. V, 29-04-2004, n. C-487/01 e n. C-7/02 “... *pertanto essi devono essere rispettati dalle istituzioni comunitarie...*” e dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri che conferiscono loro le direttive comunitarie, sicché, applicando retroattivamente la normativa in questione, **verrebbero anche lesi, principi di ordine comunitario, ai quali gli ordinamenti di tutti i Paesi membri devono necessariamente conformarsi**.