

## CONTENZIOSO

---

### ***Il giudice tributario può rideterminare autonomamente l'imposta***

di Luigi Ferrajoli

Una nuova conferma giunge dalla **Corte di Cassazione** in ordine al **potere sostitutivo** del giudice tributario nella diversa determinazione del **carico fiscale** rispetto all'accertamento operato dall'Amministrazione finanziaria.

La **sentenza n. 19750 del 19.09.2014** pronunciata dalla **Quinta sezione Civile della Corte di Cassazione** si pone nel quadro ermeneutico tracciato dalla più consolidata giurisprudenza di legittimità che considera il **processo tributario** un giudizio di “**impugnazione di merito**” e non di “annullamento” con la conseguenza che il giudice tributario qualora ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di **carattere sostanziale**, non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una **valutazione sostitutiva**, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte (**Cassazione n. 22453/2008, n. 6364/2009, n. 19079/2009, n. 10396/2011**).

La fattispecie sottoposta al vaglio del giudice di legittimità aveva ad oggetto la contestazione mossa ad una Società nell'ambito di **rapporti infragruppo** con la consociata statunitense relativamente ad una presunta violazione della normativa (d.P.R. n. 917/86, art. 76, co. 5) in materia di **prezzi di trasferimento infragruppo** e dell'onere della prova.

Nel dirimere la questione i Giudici della Suprema Corte hanno fatto ricorso al seguente principio di diritto: “*il processo tributario non è diretto alla mera **eliminazione giuridica** dell'atto impugnato, ma ad una **pronuncia di merito**, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio, con la conseguenza che il giudice tributario, ove ritenga invalido l'**avviso di accertamento** per motivi **di ordine sostanziale** (e non meramente formale), è tenuto ad esaminare nel merito la pretesa tributaria e a ricondurla, mediante una motivata **valutazione sostitutiva**, alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte*”.

Il principio espresso dalla Cassazione attribuisce al giudice tributario, quale **giudice del rapporto** (

*rectius: del rapporto, mediato attraverso l'impugnazione di un atto) che ha piena cognizione sul  
an e sul  
quantum del debito tributario, l'onere di  
esaminare nel merito la pretesa del Fisco e di quantificarla in base alle regole di diritto specifiche per la tipologia di accertamento operata, essendo inibita la pronuncia secondo equità.*

La Cassazione aveva già in precedenza precisato che “

se

*l'applicazione comporta un'operazione di calcolo superiore alla capacità del giudice, egli può limitarsi a enunciare la norma giuridica appropriata per la risoluzione del caso controverso, lasciando al soggetto vincolato ad eseguire la sentenza (i.e.: l'Amministrazione competente) il compito di adottare i comportamenti necessari” (Cassazione n.1018/2008).*

Ciò esonera il giudice dal compiere i calcoli necessari alla quantificazione del **carico fiscale** purchè questi abbia individuato i limiti entro cui l'imposta sia dovuta e motivato sufficientemente in relazione alla diversa **rideterminazione dell'imponibile** o dell'imposta.

Esempi significativi nella prassi sono costituiti dagli **accertamenti alle imprese** fondati su una rideterminazione delle **percentuali di ricarico** applicate dall'azienda: di sovente in questi casi il giudice tributario non si cimenta nella rideterminazione del carico fiscale scaturente dall'**abbattimento della pretesa** rispetto alla misura accertata dall'Ufficio, ma si limita a ridurre in percentuale il ricarico, demandando all'Amministrazione **i calcoli dell'imposta**.

Non può negarsi che una simile operazione richieda maggiore sforzo nel contribuente nel verificare la **conformità dei calcoli** effettuati dall'Amministrazione con i criteri stabiliti dalla sentenza, e spesso ciò crea nell'immediato incertezza circa **l'effettivo carico tributario** scaturente dalla pronuncia, posto che il contribuente dovrà attendere che l'Ufficio competente proceda allo **sgravio delle somme** in esecuzione del **provvedimento giudiziario**.

Pur confermando l'ormai consolidato indirizzo giurisprudenziale, la decisione in commento appare singolare sotto l'aspetto della soluzione alle **questioni preliminari** cui la Corte perviene, concernenti la **decorrenza del termine breve** per l'impugnazione in Cassazione a causa della **notifica** da parte del contribuente della sentenza di appello.

La questione viene risolta in maniera anomala dai supremi giudici con la precisazione che non essendo l'avviso di ricevimento nella disponibilità dell'ente ricorrente

**è onere del controricorrente** contestare

**l'intempestività dell'impugnazione** dimostrando, attraverso il deposito dell'avviso di ricevimento in suo possesso, che la notifica del ricorso sia avvenuta **oltre il termine breve** decorrente dalla data del perfezionamento del **procedimento notificatorio** della sentenza, da lui attivato.