

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.