

## Edizione di giovedì 16 aprile 2015

### DICHIARAZIONI

#### [Dichiarazione precompilata e rapporto con i CAF](#)

di Giovanni Valcarenghi

### IVA

#### [Nuove regole al banco di prova nel modello TR del 1° trimestre 2015](#)

di Luca Caramaschi

### CONTENZIOSO

#### [Mancati pagamenti della P.A.? Niente sanzioni tributarie](#)

di Massimo Conigliaro

### IMPOSTE SUL REDDITO

#### [L'ampliamento quinquennale per le società in perdita sistematica](#)

di Fabio Pauselli

### RISCOSSIONE

#### [Un fermo amministrativo ... molto bene](#)

di Massimiliano Tasini

## DICHIARAZIONI

---

### ***Dichiarazione precompilata e rapporto con i CAF***

di **Giovanni Valcarenghi**

Con l'apertura del canale telematico dedicato alla dichiarazione precompilata, appare necessario cercare di creare un po' di ordine in merito alla posizione dei **colleghi che agiscono quali "satelliti" dei Centri di Assistenza Fiscale**.

Innanzitutto, in questo caso va chiarito che l'apposizione del **visto di conformità avviene ad opera del responsabile fiscale del CAF** e non direttamente ad opera del professionista "satellite".

Ciò determina che tutti i requisiti formali richiesti per l'apposizione del visto dovranno essere verificati in capo al responsabile fiscale e non al professionista; tra questi, anche il requisito della copertura assicurativa. A tale riguardo, per inciso, non sembra ancora sopita la vicenda relativa alla difficoltà di ottenere la copertura richiesta, nemmeno dopo il pronunciamento ufficiale dell'IVASS dello scorso 19 marzo (la vicenda, ovviamente, interessa – oltre ai CAF – quei colleghi che, invece, intendono agire in proprio e non quali satelliti).

Inoltre, una **ulteriore complicazione** resasi necessaria per il rispetto della normativa sulla **privacy** attiene alla necessaria **delega** che il contribuente deve conferire affinché si possa legittimamente "esplorare" il contenuto della precompilata. **Per chi agisce come "satellite" tale delega sarà rivolta al CAF** e non al professionista stesso, con la conseguenza che anche la tenuta ed il monitoraggio del fantomatico registro risulta a carico del centro di assistenza fiscale (sia pure con l'onere di raccolta della delega da parte del professionista, unitamente alla copia del documento di identità del cliente delegante).

Superati gli scogli di natura formale, si tratta poi di comprendere quali possano essere le **ripercussioni in termini sanzionatori** in caso di errori contestati dall'Agenzia delle entrate, con il "fastidioso" addebito di imposte, sanzioni ed interessi, come vuole la norma sulla precompilata.

Il soggetto **destinatario della richiesta di risarcimento** (così è stata forse impropriamente "battezzata" dall'Agenzia delle entrate) **dovrebbe essere il CAF**, soggetto che appone il visto di conformità per il tramite del proprio rappresentante fiscale.

Quindi, il problema di immediata copertura non interessa direttamente il professionista.

Ove l'assicurazione copra integralmente "il danno" non vi dovrebbero essere problemi immediati, in quanto l'indennizzo graverà unicamente in capo alla compagnia assicuratrice.

Vi potrebbero essere, tuttavia, **casi in cui il contratto preveda scoperti e/o franchigie** che, pur non potendo essere fatti valere a danno dell'Agenzia, potrebbero trovare applicazione **nel rapporto privato tra compagnia e soggetto assicurato**.

In tale caso, si potrebbe **ipotizzare una successiva richiesta di risarcimento da parte del CAF al professionista** che, quale satellite, ha materialmente elaborato la dichiarazione interessata dalla contestazione.

In tal caso, bisognerebbe comprendere se l'assicurazione professionale del professionista possa intervenire oppure no, e la risposta non può essere generalizzata ma andrebbe "tarata" sul singolo contenuto della polizza.

Una circostanza, però, appare certa: vale a dire l'assenza di un corrispettivo diretto ed immediato addebitato dal professionista al CAF, che potrebbe avere riconosciuto la collaborazione del professionista con differenti modalità, quali la erogazione di buoni, partecipazioni gratuite (o scontistiche) a corsi di formazione professionale, pratiche collaterali gratuite, ecc.

Normalmente, **in mancanza di onerosità della prestazione il contratto assicurativo non copre**, salvo che si possa intendere onerosa la medesima prestazione in quanto esiste una parcella emessa, però, al cliente e non al CAF.

Quindi, la richiesta di risarcimento proviene da un soggetto, mentre la fatturazione è stata effettuata ad un altro.

Su tale aspetto sarà allora importante **verificare con il proprio assicuratore l'esistenza di un adeguato schermo**, al fine di evitare spiacevoli sorprese. Le statistiche generali, comunque, offrono una discreta tranquillità, poiché sembra che le contestazioni da 36-ter rappresentino, davvero, una piccola briciola se rapportata all'intero flusso delle dichiarazioni.

Per chi fosse scoraggiato da tutte queste complicazioni, risulta doveroso ricordare che la compilazione del **modello 730 con la vecchia modalità, quindi senza accesso alla precompilata, non esime per nulla da queste problematiche**, in quanto il visto di conformità viene comunque apposto sul modello, con la conseguente attivazione delle medesime conseguenze sopra esposte.

Ci si spiega, allora, il **corposo numero di richieste di rilascio del PIN a carico dei singoli contribuenti**. La vicenda sembra essere stata salutata dall'Agenzia come un successo rappresentante l'appeal dei contribuenti verso il meccanismo della precompilata.

A me pare, invece, che dal resoconto numerico si possa trarre un diverso messaggio: chi "toca" la precompilata lo farà a nome del contribuente, proprio per evitare le conseguenze che risultano difficilmente coerenti con la logica e con i principi costituzionali (fino a prova contraria, infatti, le imposte le deve pagare il soggetto che produce il reddito).

Peraltro, proprio in questi giorni si dà notizia di alcuni **sondaggi effettuati da un CAF nazionale**, dai quali si evince che la **precompilata** (ben conosciuta dagli intervistati) **interessa uno scarso 25% dei soggetti interessati**.

Se queste sono le cifre, non resta che archiviare l'ennesimo flop, derivante dalla ormai congenita fretta con la quale si partoriscono interventi di natura massiva senza avere ben presente le conseguenze che ne possono derivare.

Non è certo questa la strada per rinsaldare un clima di rispetto tra Fisco e contribuente, bypassando il ruolo di tutti gli intermediari che, di fatto, tale rapporto gestiscono e governano.

## IVA

---

# **Nuove regole al banco di prova nel modello TR del 1° trimestre 2015**

di Luca Caramaschi

Scade a fine aprile il termine di presentazione del modello da utilizzare per le richieste di rimborso o di utilizzo in **compensazione** del credito IVA maturato nel primo trimestre del 2015. E' quindi con il **Provvedimento direttoriale del 20 marzo 2015** che l'Agenzia delle entrate ha approvato il nuovo **modello TR** con le relative istruzioni per tenere conto delle rilevanti novità introdotte verso la fine del 2014 sia con il Decreto Semplificazioni che con la Legge di Stabilità 2015. In particolare si tratta:

- della previsione contenuta nell'art.13 del D.lgs. n. 175/2014 (decreto Semplificazioni fiscali) che, rimodulando il contenuto dell'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972 introduce nuove regole in tema di **rimborsi IVA** sia annuali che **trimestrali**;
- della disposizione contenuta nell'art.1 comma 629 lettera b) della legge n. 190/2014 (Stabilità 2015) che introduce un nuovo art. 17-ter nel D.P.R. n. 633/1972 al fine di prevedere un particolare meccanismo di debenza dell'imposta che prende il nome di **"split payment"** e che pone gli obblighi di versamento in caso al cessionario o committente.

Prima di vedere in che misura tali novità vanno ad impattare nella compilazione del **modello TR** (modello il cui invio, si ricorda, avviene esclusivamente in forma **telematica**) andiamo brevemente a riepilogare quali sono le regole di utilizzo in **compensazione** e a rimborso del credito Iva **trimestrale**.

## ***La gestione del credito IVA trimestrale***

Il credito Iva che si forma nelle liquidazioni periodiche mensili o trimestrali viene ordinariamente utilizzato in **compensazione verticale** e cioè per abbattere il debito Iva delle liquidazioni successive. In talune situazioni è però possibile utilizzare il credito Iva emergente dalla liquidazione trimestrale in **compensazione orizzontale** ovvero richiederlo a **rimborso**, mediante presentazione telematica di un apposito modello denominato TR.

La presentazione del modello TR deve avvenire **entro e non oltre** l'ultimo giorno del mese successivo a quello di chiusura del trimestre e quindi:

- I trimestre: entro 30/04/2015
- II trimestre: entro 31/07/2015
- III trimestre: entro 31/10/2015

In particolare, con la presentazione del **modello TR** si può ottenere la possibilità di compensare il credito scaturente da ciascuno dei primi tre trimestri dell'anno ovvero di chiederne il **rimborso** all'Erario mentre il credito che emerge dal quarto **trimestre** viene utilizzato in compensazione o chiesto a rimborso attraverso la presentazione della dichiarazione Iva annuale.

Nel caso in cui si voglia utilizzare in compensazione orizzontale il **credito Iva trimestrale** occorre osservare le seguenti regole:

- per crediti Iva **non superiori a** euro 5.000 la compensazione orizzontale è sostanzialmente libera da vincoli; l'unica attenzione da tenere è quella secondo la quale tale **compensazione** può avvenire solo dopo che il **modello TR** è stato inviato telematicamente all'agenzia delle entrate (non, quindi, a partire dal primo giorno del mese successivo al compimento del trimestre);
- per crediti Iva **superiori a** euro 5.000 la compensazione orizzontale può avvenire solo a partire dal giorno 16 del mese successivo quello di presentazione del modello TR (per esemplificare, in caso di **modello TR** relativo al primo trimestre che viene inviato nel mese di aprile, la compensazione è possibile solo a partire dal 16/5)
- mentre la compensazione orizzontale dei primi 5.000 euro di **credito Iva trimestrale** può avvenire anche mediante utilizzo del canale *home banking* gestito dal cliente (salvo ovviamente il caso in cui la compensazione porti ad avere un F24 cosiddetto "a zero"), la compensazione dei crediti Iva trimestrali per gli importi che eccedono la soglia dei 5.000 euro deve essere **obbligatoriamente** effettuata utilizzando i canali *Entratel* o *Fisconline* (e, quindi, non può avvenire mediante presentazione del modello F24 direttamente da parte del contribuente utilizzando il canale *home banking*).

Va, infine, precisato che diversamente da quanto previsto per le richieste di credito trimestrale a **rimborso**, la richiesta in compensazione del credito Iva trimestrale eccedente la soglia (complessivamente intesa per i tre trimestri) di 15.000 euro, **non richiede** la necessità di apporre il **visto di conformità** da parte del professionista. Si tratta di una differenza (forse ingiustificata) rispetto alla compensazione del credito emergente dalla dichiarazione annuale Iva e che determina minori verifiche e minori responsabilità e, conseguentemente, **minori costi** per i contribuenti.

Si esamina ora la portata delle novità che impattano sulla presentazione del *modello TR* relativo al primo trimestre 2015, in scadenza al prossimo 30 aprile 2015.

#### ***Visto di conformità per i rimborosi***

In applicazione delle nuove disposizioni contenute nell'art.38-bis del D.P.R. n. 633/1972, anche per i **rimborsi trimestrali** di importo superiore a 15.000 euro viene prevista la possibilità di evitare la prestazione della garanzia apponendo, in alternativa, il **visto di conformità**. Per consentire, quindi, l'apposizione del visto di conformità o, **in alternativa**, la sottoscrizione da parte dell'organo di controllo, nonché l'**attestazione** delle condizioni patrimoniali e contributive viene integralmente riformata nel nuovo modello TR **la sezione 3** che lo scorso anno era riservata ai contribuenti virtuosi (categoria, quest'ultima, non più prevista).

### ***Applicazione dello split payment***

Viene introdotto nel modello TR il nuovo **rgo TA13**, dedicato alle operazioni in regime di **split payment** ai sensi dell'art.17-ter del D.P.R. n. 633/1972, riferibili alle cessioni di beni e prestazioni di servizi rese nei confronti delle **pubbliche amministrazioni**, per le quali l'Iva in fattura deve essere versata direttamente dall'amministrazione pubblica committente.

### ***Rimborso prioritario per i casi di split payment***

Con l'**art.8 del D.M. 23.01.2015**, che dà **attuazione** al dettato dell'art. 1, comma 630, legge n. 190/2014 (legge di Stabilità per il 2015), i soggetti passivi che effettuano le operazioni di cui all'art. 17-ter, D.P.R. n. 633/1972 vengono inclusi – già a partire dalle richieste di **rimborso** relative al primo trimestre dell'anno d'imposta 2015 – fra le categorie di contribuenti per i quali i rimborsi dell'Iva sono da eseguirsi **in via prioritaria**, ai sensi dell'art. 38-bis, comma 10, del decreto Iva. Con il successivo **D.M. del 20.02.2015** vengono modificate le disposizioni contenute nel D.M. 23.01.2015 al fine di **eliminare** il riferimento ai criteri previsti dall'art. 2 del D.M. 22 marzo 2007 per coloro che sono ammessi al citato rimborso in via prioritaria, così come confermato nella recente Circolare n. 15/E/2015.

### ***Rettifica tra compensazione e rimborso***

Infine, viene prevista nel frontespizio una **nuova casella** denominata **"Rettifica utilizzo credito"** che va barrata nel caso in cui si intenda **variare** – secondo le istruzioni fornite dall'Agenzia con la **RM n. 99/E del 11.11.2014** – la **modalità di utilizzo** del credito espressa in sede di presentazione del modello TR.

## CONTENZIOSO

### ***Mancati pagamenti della P.A.? Niente sanzioni tributarie***

di Massimo Conigliaro

Ancora una pronuncia che **annulla le sanzioni tributarie** se il mancato pagamento delle imposte è dovuto a **ritardi nei pagamenti** della Pubblica Amministrazione. Un principio condivisibile ribadito dalla [\*\*Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, Sez. XLIV, con la sentenza n. 6126 del 25 novembre 2014\*\*](#). Nel caso trattato la società contribuente ha evidenziato la **difficoltà** incontrata **nell'incasso di somme consistenti** ed ha sottolineato che nel 2008 a fronte di un volume di fatturato di 1,5 milioni aveva ancora da incassare dal Ministero della Giustizia (per la fornitura di servizi di intercettazioni ambientali per vari Tribunali e Procure) crediti per 1,4 milioni, segno che alla chiusura dell'esercizio 2008 l'intero fatturato di tale anno non era stato ancora pagato dalla stessa P.A. La società sottolineava che **l'impossibilità di adempiere** alle proprie obbligazioni tributarie, per fatto imputabile alla P.A. doveva ritenersi **causa esimente** all'applicazione delle sanzioni pecuniarie amministrative connesse al mancato versamento degli acconti IRES 2009 in considerazione del difetto del requisito della colpevolezza prevista dall'art. 5 del D. Lgs. n. 472/1998. La CTR Lombardia non ha ritenuto convincenti le argomentazioni poste a difesa dall'Ufficio, laddove sosteneva che nell'ambito del diritto tributario, un'**ipotesi di forza maggiore** può ricorrere, ad esempio, in caso di calamità naturali (terremoti, alluvione, eccetera) o fatti imprevedibili ed inevitabili di terzi (scioperi, furti ed altro) che in uguale misura possono impedire al contribuente l'adempimento di precisi obblighi di legge. Per la CTR invece il **mancato pagamento di fatture scadute** prova l'effettivo verificarsi di un evento, oggettivamente riconducibile al concetto di forza maggiore. *"In effetti, le difficoltà finanziarie del contribuente mal si conciliano con l'operato dell'ufficio, tenuto conto che, dapprima la Pubblica Amministrazione non paga puntualmente i propri fornitori e poi, la stessa AdE sanziona il medesimo contribuente, che ha pagato gli acconti d'imposta in ritardo, per mancanza di disponibilità".*

In un precedente intervento ([\*\*Lo Stato paga in ritardo? Niente sanzioni sugli omessi versamenti\*\*](#)) avevamo segnalato il caso della C.T.R. Roma (Sezione XI, sentenza n. 575 del 10 dicembre 2013), che aveva valorizzato tale principio per un'azienda che non aveva potuto versare le imposte alle naturali scadenze, pur vantando **ingenti crediti** verso l'A.S.P. locale. L'art. 5 del D. Lgs. n. 472/1997 letto congiuntamente all'art. 6, comma 5, della L. n. 212/2000 relativo alle cause di non punibilità, può portare all'**esimente della non punibilità** del soggetto che ha commesso il fatto per forza maggiore.

La **forza maggiore** – per citare la C.T.R. Roma – *"è quell'accadimento esterno e superiore al volere del soggetto che determina, in modo irresistibile ed inevitabile, il medesimo ad un'azione oppure ad un'omissione"*, mentre la circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 180/E del 10 luglio 1998 la definisce *"ogni forza del mondo esterno che determina in modo*

**inevitabile il comportamento del soggetto”.**

E' noto che l'art. 5 del D. Lgs. n. 472/1997, in tema di **colpevolezza**, stabilisce, al 1° comma, che, nelle violazioni punite con sanzioni amministrative, ciascuno risponde della propria azione od omissione, **cosciente e volontaria**, sia essa dolosa o colposa.

Quanto alla gravità della colpa, essa è disciplinata dal 3° comma del predetto art. 5, ed “*e' grave quando l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari. Non si considera determinato da colpa grave l'inadempimento occasionale ad obblighi di versamento del tributo*”.

Analogamente, la Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso, con la sentenza n. 179/1/203 del 10 dicembre 2013 ([\*\*Omesso versamento: nessuna sanzione nel caso di mancato incasso di crediti\*\*](#)), aveva concesso la **disapplicazione delle sanzioni** al contribuente che aveva dimostrato il mancato incasso non soltanto di crediti verso la pubblica Amministrazione ma anche verso i privati. Nella fattispecie in esame la ricorrente aveva dimostrato che l'omesso pagamento del tributo era stato provocato dai ripetuti ritardati pagamenti delle somme ad essa dovute non solo dal Comune di Campobasso, ma anche da altri **soggetti privati** che agivano quali appaltatori del Comune predetto. Aveva altresì dimostrato la propria assenza di colpa, ovvero di avere fatto uso della **ordinaria diligenza** per rimuovere l'ostacolo frapposto all'esatto adempimento delle obbligazioni. La parte contribuente dimostrava di avere sollecitato in più occasioni i pagamenti che le erano dovuti, sopportando evidenti notevoli perdite economiche dovendo infine richiedere un **mutuo in banca** per far fronte ai debiti nei confronti di fornitori e dipendenti.

Adesso la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ha confermato la sentenza resa dalla Provinciale di Milano e **condannato l'Ufficio** appellante al pagamento delle spese di giudizio, con ciò valorizzando un principio che, se adeguatamente rappresentato e documentato in giudizio, può comportare indubbi vantaggi ai contribuenti in crisi di liquidità.

## IMPOSTE SUL REDDITO

### **L'ampliamento quinquennale per le società in perdita sistematica** di Fabio Pauselli

A seguito delle modifiche apportate dall'art. 18 del Decreto Semplificazioni, a decorrere dal **periodo d'imposta 2014** il periodo di osservazione previsto per l'applicazione della disciplina sulle **società in perdita sistematica** ex art. 2 del D.L. n. 138/2011 è stato ampliato **da 3 a 5 periodi d'imposta**.

Pertanto, il presupposto per l'applicazione di tale disciplina è ora costituito da **5 periodi d'imposta consecutivi in perdita fiscale** ovvero **4 in perdita fiscale e 1 con reddito imponibile inferiore al c.d. reddito minimo** ex art. 30 della L. n. 724/1994. La disposizione prevede espressamente che le modifiche introdotte trovano applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso all'entrata in vigore del provvedimento che le introduce, ossia, per i soggetti con **periodo d'imposta coincidente con l'anno solare**, dal periodo d'imposta **01.01.2014-31.12.2014**.

L'effetto principale della novità è che le società potranno contare su un **maggior intervallo temporale** al fine di evitare di ricadere nella fattispecie delle società in perdita sistematica; le altre questioni relative all'applicazione delle disposizioni in materia, quali la possibilità di verificare le cause di disapplicazione previste dal provvedimento direttoriale del giugno 2012 oppure le cause di esclusione generali, restano invariate.

Gli effetti per le società non operative sono alquanto penalizzanti:

- devono **dichiarare obbligatoriamente il reddito minimo** ai fini Ires nonché il **valore della produzione minima** ai fini Irap.
- l'aliquota Ires è **maggiorata di 10,5** punti percentuali (38%).
- nel periodo in cui la società è non operativa, il **riporto delle perdite è limitato**: sarà possibile utilizzare le perdite di periodi precedenti **soltanto in diminuzione del reddito eccedente quello minimo**.
- il **credito Iva** non può essere **compensato orizzontalmente, ceduto** o richiesto a **rimborso**. Così, ad esempio, per una società in perdita fiscale nel periodo 2009-2013, che risulta non operativa nel 2014, la preclusione dell'utilizzo del credito Iva interessa il credito risultante dalla dichiarazione annuale per il 2014. In tal caso il divieto di utilizzo del credito decorre dal 1° gennaio 2015.
- se per **3 periodi d'imposta consecutivi** sono **assenti operazioni attive** rilevanti ai fini Iva, il **credito Iva** non potrà più essere **compensato verticalmente** nei periodi d'imposta successivi. Quest'ultima disposizione chiaramente non è stata coordinata dal D.Lgs. n. 175/2014 con l'ampliamento a n. 5 periodi d'imposta, rimanendo in vigore il **vecchio**

**limite triennale.**

Le **cause di esclusione generali** operano per tutte le società di “comodo”, sia che derivi dal mancato superamento del **test di operatività** sia che derivi dall’essere in **perdita sistematica**. Tali cause sono indicate nell’art. 30, c.1, L. 724/94 e consentono di non applicare la disciplina delle società in perdita sistematica (o non operative) **nel periodo d’imposta di applicazione**. Così, ad esempio, a fronte di un periodo di osservazione di 5 periodi d’imposta in perdita fiscale dal 2009 al 2013, le suddette cause di esclusione **devono verificarsi limitatamente al 2014, 6° periodo d’imposta**.

A fianco a queste cause generali di esclusione, troviamo alcune cause di disapplicazione automatica specifiche per le società in **perdita sistematica** e per le società che **non superano il test di operatività**. Le prime sono cause di disapplicazione sancite dal **Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate 11.06.2012** e devono sussistere **in almeno uno dei periodi d’imposta oggetto di monitoraggio quinquennale**. Viceversa, per le società non operative operano delle situazioni oggettive di disapplicazione sancite dal **Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate 14.02.2008**, le quali devono sussistere nel singolo periodo di applicazione della disciplina. In alternativa alle cause di disapplicazione previste nell’ambito della disciplina delle società di comodo, resta ferma la possibilità di **proporre un interpello disapplicativo**.

Infine un chiarimento per tutte quelle **società che non hanno un periodo di osservazione quinquennale**. Le disposizioni in materia di società in perdita sistematica presuppongono, infatti, un “periodo di osservazione” di 5 anni e nei confronti di quelle società che non hanno una tale anzianità, la **disciplina sulle società in perdita sistematica non potrà trovare applicazione**. Come chiarito dall’Agenzia delle Entrate nella **Circolare n. 6/E/2015**, la disciplina delle società in perdita sistematica può operare solo dal 6° anno successivo all’inizio di attività, essendo **possibile risultare non operative soltanto dal 7° anno di attività**.

## RISCOSSIONE

---

### ***Un fermo amministrativo ... molto bene***

di Massimiliano Tasini

Uno degli effetti tangibili della crisi economica che morde è l'aumento delle liti in materia di riscossione. E, tra esse, di quelle sul bene (forse ... sic...) più amato dagli italiani: ovvero **l'auto**.

Ci riferiamo in particolare alle controversie in materia di **fermo amministrativo** di beni mobili registrati, materia innovata dal DL 69 del 2013.

Ricordiamo brevemente, come accennato in un [precedente articolo](#), che il fermo amministrativo di beni mobili registrati, a far data dal D.L. n. 223/2006, è provvedimento a pieno titolo **impugnabile dinanzi alle Commissioni Tributarie**, essendo stato incluso tra gli atti impugnabili nel processo tributario (previa integrazione del primo comma dell'art. 19 del d. lgs. n. 546 del 1992). Sul punto, Cass. civ. Sez. Unite, 09-07-2014, n. 15592, ha affermato la natura meramente interpretativa di tale modifica con conseguente impugnabilità dinanzi al Giudice Tributario pure dei provvedimenti emessi ante D.L. n. 223/2006.

Così, la giurisprudenza ha più volte rimarcato che – Commiss. Trib. Prov. Emilia-Romagna Parma Sez. IV, 01-12-2014, n. 707 – **non può essere oggetto di fermo amministrativo il veicolo utilizzato dal debitore per produrre reddito da lavoro**.

Al riguardo, la CTR di Bologna, sez. 2, con sentenza 17 aprile 2014 n. 776, ha opportunamente precisato che **l'onere della prova** di tale utilizzo incombe sul contribuente.

La stessa sentenza ha inoltre precisato, per contro, che l'onere della prova che la cartella esattoriale, prodromica al fermo amministrativo, sia stata notificata incombe su Equitalia, la quale deve pure **allegare** detta cartella all'atto di pignoramento, come previsto dall'art. 3, primo comma, della legge n. 241/1990.

Nel senso della obbligatorietà della prova della previa notifica della cartella la giurisprudenza è oramai granitica: in termini vedasi Commiss. Trib. Reg. Lazio Roma Sez. XXIX, 01-12-2014, n. 7221.

Viceversa, secondo la Commiss. Trib. Reg. Sardegna Cagliari Sez. V, 10-10-2014, n. 334, il concessionario non deve provvedere alla preventiva notifica dell'avviso contenente **l'intimazione** ad adempiere l'obbligazione risultante dal ruolo ex art. 50, comma 2, D.P.R. n. 602 del 1973, disposizione, questa, applicabile solo nel circoscritto ambito dell'esecuzione forzata (cfr. Commiss. Trib. Reg. Sicilia Palermo Sez. XXIV, 01-10-2014, n. 2873).

La stessa Commiss. Trib. Reg. Lazio Roma, con sentenza Sez. XXIX, 01-12-2014, n. 7214, ha poi precisato che il fermo amministrativo deve essere adeguatamente **motivato**.

Il contenuto di tale obbligo è stato esplicitato, tra l'altro, da Commiss. Trib. Reg. Molise Campobasso Sez. III, 19-03-2014, n. 61, e si estrinseca nell'obbligo di argomentare circa la proporzionalità tra il valore dei beni pignorati ed il credito vantato.

Tornando alla questione della impignorabilità dei **beni strumentali**, già trattata nel [nostro quotidiano](#), si segnalano, tra le tante, due interessanti pronunce: la prima resa dalla Commiss. Trib. Prov. Emilia-Romagna Ravenna Sez. II, 25-09-2014, n. 744, secondo cui l'Agente della riscossione deve in primo luogo dare riscontro del valore del bene, quindi dare conto della sua strumentalità, nonché della **inesistenza di ulteriori beni** su cui porre in essere azioni, e da ultimo enunciare i possibili rischi di recupero del credito vantato rispetto al comportamento del debitore.

Viene poi in evidenza la sentenza Commiss. Trib. Prov. Lombardia Milano Sez. XXIV, 29-10-2014, n. 9202, che afferma l'illegittimità del fermo amministrativo che ha ad oggetto l'automobile del contribuente in quanto indispensabile per lo svolgimento dell'attività lavorativa, che nella fattispecie è quella di un lavoratore **dipendente** (l'auto non si tocca: il contribuente lavora 24 Km. dal luogo di residenza e non ha altre auto per recarsi al posto di lavoro).

Da ultimo, in ordine agli eventuali **errori nella giurisdizione adita**, si segnala che, secondo Cass. civ. Sez. Unite, 07-07-2014, n. 15426, in caso di opposizione al provvedimento di fermo amministrativo di beni mobili registrati che si fondi su una pluralità di pretese, alcune delle quali di **natura tributaria** (nella specie, per il mancato pagamento della TARSU) ed altre di **natura diversa** (nella specie, per infrazioni al codice della strada), ove l'impugnazione sia stata proposta congiuntamente, senza distinguere la natura dei crediti, innanzi al giudice ordinario, questi deve trattenere la causa innanzi a sé in relazione ai crediti d'imposta non tributari, e rimettere la causa innanzi al giudice tributario per la parte in cui il provvedimento si riferisce a crediti di competenza di quest'ultimo.