

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

9

27 febbraio 2012

FISCALITA' INTERNAZIONALE

linee guida delle Entrate sull'esterovestizione

PROCESSO TRIBUTARIO

oneri del contribuente e preclusioni

CATASTO

revisione del classamento e degli estimi

AGEVOLAZIONI

regime degli "ex minimi"

IVA

responsabilità del gestore dei depositi

IRAP

produttori agricoli

SUCCESSIONI

emendabilità della dichiarazione

RENDITE FINANZIARIE

aliquote dei titoli obbligazionari

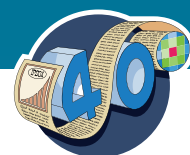
DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Mediazione tributaria
- Termini delle verifiche
- Mod. IVA 2012
- Prova della cessione intra-UE
- Stabile organizzazione



IPSOA

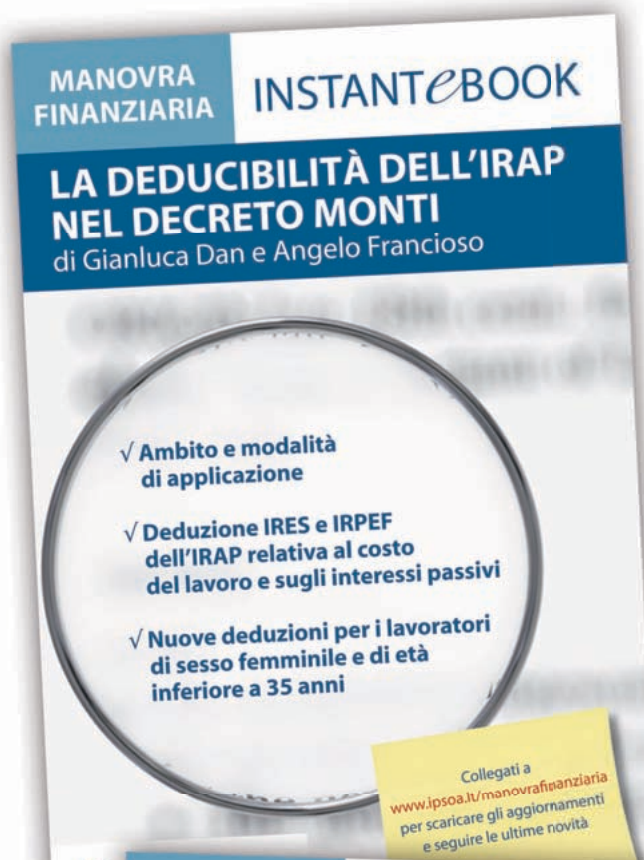
Gruppo Wolters Kluwer



Ipsoa,
una tradizione
di innovazione.
Da 40 anni.

COLLANA INSTANT EBOOK

LE NOVITÀ E GLI APPROFONDIMENTI DEGLI AUTORI IPSOA



Gli ultimi titoli:

CONTI CORRENTI, TITOLI E CAPITALI SCUDATI NEL DECRETO MONTI

LE DETRAZIONI FISCALI PER LA CASA 2012 (36% E 55%)

LA DEDUCIBILITÀ DELL'IRAP NEL DECRETO MONTI

IMU, TARSU E TRIBUTI LOCALI NELLA MANOVRA MONTI

e tanti altri su...

www.shopwki.it/instantebook



IPSOA



IPSOA

Gruppo Wolters Kluwer

Fiscalità internazionale

Le linee guida dell'Agenzia delle entrate sull'esterovestizione <i>di Diego Avolio e Benedetto Santacroce</i>	613
---	------------

Processo tributario

Oneri del contribuente in fase procedimentale e preclusioni processuali <i>di Giulio Andreani e Giuseppe Ferrara</i>	618
--	------------

Catasto

Revisione del classamento catastale e delle tariffe d'estimo per adeguamento ai valori di mercato <i>di Guido Salanitro</i>	627
---	------------

Sanzioni

Necessaria l'adozione del provvedimento formale per sospendere i rimborsi <i>di Massimo Basilavecchia</i>	633
---	------------

Agevolazioni

Con il nuovo regime agevolato per gli ex minimi mantenuta la riduzione di obblighi amministrativi <i>di Giorgio Gavelli e Giovanni Valcarengi</i>	639
---	------------

IVA

Il gestore del deposito IVA è responsabile in via solidale solo se non è in buona fede <i>di Marco Peirolo</i>	645
--	------------

IRAP

IRAP agricola: le nuove regole per gli imprenditori individuali e le società semplici <i>di Massimo Bagnoli e Alberto Rocchi</i>	657
--	------------

Successioni

Emendabile la dichiarazione di successione secondo l'Agenzia delle entrate <i>di Susanna Cannizzaro</i>	663
---	------------

Rendite finanziarie

Addebiti e accrediti del conto unico per i passaggi alle nuove aliquote dei redditi di capitale <i>di Norberto Arquilla</i>	669
---	------------

Reati tributari

Stabile organizzazione in Italia di società estera e fattispecie delittuose <i>di Filippo Fontana</i>	673
---	------------

IRPEF

L'inerenza di spese per «benefits» sostenute nell'interesse dell'impresa <i>di Franco Petrucci</i>	679
--	------------

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica

Cesare Glendi - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

Coordinamento scientifico

Gianfranco Ferranti - Responsabile Dipartimento scienze tributarie, Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze

Comitato scientifico

Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

Mauro Beghin - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova

Angelo Busani - Notaio in Milano

Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano

Piermaria Corso - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

Gabriella D'Alessio - Responsabile Fisco - ANIA

Mario Damiani - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Dottore commercialista in Pescara

Luca Miele - Vicario del Direttore della Direzione Legislazione Tributaria - Dipartimento delle Finanze - Ministero dell'Economia e delle Finanze

Paolo Moretti - Consigliere Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili

Carlo Pino - Dottore commercialista in Savona

Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma

Dario Stevanato - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

Ivan Vacca - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

Giuseppe Zizzo - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Assago (Mi) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Marcello Gervasio, Valeria Ruggiero

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Pubblicità



db Consulting srl Events & Advertising
via L. Gasparotto, 168 - 21100 Varese
Tel. 0332 282160 - Fax 0332 282483
e-mail: info@db-consult.it - www.db-consult.it



Associato USPI
Unione Stampa
Periodica Italiana

Realizzazione grafica

Ipsosa

Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - via Pavese, 1/3 - 20089 Rozzano (Mi)
Tel. 02 57789422

Stampa

Geca Spa - via Magellano, 11 - 20090 Cesano Boscone (Mi)
Rivista licenziata per la stampa il 15 febbraio 2012.

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsosa Redazione Corriere Tributario

Tel. 02 82476.890 - Fax 02 82476.600

e-mail: redazioni.fiscale.ipsoa@wki.it

Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsosa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799
Servizio risposta automatica: Tel. 02 82476.999

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia S.r.l. Strada 1 Pal. F6 Milanofiori 20090 Assago (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.ipsoa.it/servizioclienti

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.ipsoa.it/ctonline

Italia Abbonamento annuale € 319,00

Estero Abbonamento annuale € 638,00

Prezzo copia € 15,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio Abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196. La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Le linee guida dell'Agenzia delle entrate sull'esterovestizione

di **Diego Avolio** e **Benedetto Santacroce**

A seguito della denuncia promossa dall'AIDC per la lamentata illegittimità comunitaria della normativa italiana in materia di esterovestizione, l'Agenzia delle entrate ha risposto ad alcuni **quesiti** posti dalla **Commissione UE**, per chiarire l'effettiva **portata** della **normativa**. In particolare ha chiarito il **modo** in cui essa **valuta** i **requisiti** della **residenza** della maggioranza dei **soci** o degli **amministratori**, ai fini dell'applicazione della **presunzione di residenza**, oltre che il **modo** in cui il **contribuente** può **fornire la prova contraria** e le **conseguenze** derivanti dall'applicazione della norma, anche con riferimento alle **sanzioni** eventualmente applicabili. I chiarimenti forniti costituiscono utili linee guida per gli Uffici e per i contribuenti, chiamati a districarsi in un difficile ambito, quello delle verifiche in materia di residenza fiscale di società estere.

Di recente sono state rese pubbliche le risposte fornite dall'Agenzia delle entrate nell'ambito del procedimento promosso dall'Associazione italiana dottori commercialisti (AIDC) per la lamentata illegittimità comunitaria della normativa in materia di esterovestizione, recata all'art. 73, comma 5-bis, del T.U.I.R. (1). La denuncia dell'AIDC si è conclusa con un nulla di fatto per la Commissione UE che - con lettera del 7 gennaio 2011 - ha ritenuto tale normativa conforme al principio di proporzionalità, visto che - stando alle rassicurazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria italiana - tale presunzione di residenza sarebbe «essenzialmente fondata su una valutazione caso per caso da parte degli enti verificatori del complesso degli elementi fattuali di ogni singola fattispecie senza limitare la possibilità del contribuente di fornire elementi in senso contrario».

A parte il merito della questione sottoposta all'esame della Commissione UE, la denuncia avanzata dall'AIDC ha «costretto» l'Agenzia delle entrate a ritornare ad esaminare la disciplina dell'«esterovestizione» e a fornire delle linee guida interpretative su come orientare e condurre le verifiche in materia di residenza fiscale delle società estere.

A questi particolari fini, si è dell'avviso che le risposte fornite dall'Agenzia delle entrate alla Commis-

sione UE possano risultare utili, più in generale, tutte le volte in cui ci si trovi a discutere della supposta residenza fiscale in Italia di soggetti stabiliti all'estero e non solo nelle ipotesi speciali «assistite» dalla presunzione di residenza, di cui all'art. 73, comma 5-bis, del T.U.I.R. Del resto, sul tema gli strumenti di tutela «preventivi» a disposizione dei contribuenti sono ben pochi, anche in considerazione dell'impossibilità di presentare interpello preventivo al fine di determinare - o meno - la residenza fiscale in Italia di un contribuente (2).

Diego Avolio - LL.M. e Dottore commercialista in Roma

Benedetto Santacroce - Professore presso l'Università Niccolò Cusano e Avvocato in Roma

Note:

(1) Per un commento si rinvia a D. Avolio e B. Santacroce, «La residenza è dove è la sede», in *Il Sole - 24 Ore* del 15 novembre 2011, pag. 34; J. Holzmillner, «La spinta a recuperare le imposte non deve prevalere sui diritti», *ivi*; A. Savorana, «Fissata una linea di confine per rispettare il contraddittorio», in *Il Sole - 24 Ore* del 9 novembre 2011, pag. 33. Sull'argomento si vedano anche M. Gabelli e D. Rossetti, «Società esterovestite: gli elementi di prova per Fisco e contribuente», in *Fiscalità e commercio internazionale* n. 1/2012, pag. 45; M. Giaconia e A. Pregaglia, «Per la Commissione UE la presunzione di esterovestizione è conforme ai principi comunitari», *ivi* n. 5/2011, pag. 5; A. Furlan, «Esterovestizione: il Vademecum dell'Agenzia», *ivi* n. 1/2012, pag. 30.

(2) Sull'argomento si veda *inter alia* la risoluzione 14 novembre 2007, n. 326/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

Nel prosieguo si fornirà una panoramica delle risposte fornite dall'Agenzia delle entrate alla Commissione UE che, è bene precisarlo, ha acconsentito a che ne fosse data «adeguata pubblicità», così ufficializzando la portata di tali linee guida.

Peraltro, la conclusione della Commissione UE circa la legittimità comunitaria della normativa in materia di esterovestizione e inversione dell'onere della prova si è basata proprio sulle rassicurazioni fornite dall'Agenzia delle entrate. Conseguo che, laddove gli Uffici non dovessero attenersi a tali linee guida, il contribuente avrebbe pieno titolo per rimettere in discussione la legittimità comunitaria della normativa *de qua*, investendo nuovamente della questione la Commissione tributaria adita.

La valutazione «caso per caso»

Ai fini della presente disamina mette conto ricordare la normativa oggetto di denuncia da parte dell'AIDC, vale a dire l'art. 73, commi 5-bis e 5-ter, del T.U.I.R., a norma del quale si considerano residenti in Italia, salvo prova contraria, le società (e gli enti) che detengono partecipazioni di controllo in società residenti (o enti commerciali) soggetti all'IRES e che, alternativamente, siano controllate *ex art.* 2359 c.c., anche indirettamente, da soggetti a loro volta residenti in Italia, ovvero siano amministrate da un consiglio di amministrazione composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato italiano.

Secondo l'AIDC la cennata normativa sarebbe stata passibile di censura comunitaria, perché preordinata a colpire determinate situazioni soggettive «non necessariamente indice dell'esistenza di una direzione effettiva in Italia».

L'Amministrazione finanziaria italiana è stata, quindi, chiamata a rispondere ad una serie di quesiti posti dalla Commissione UE, al fine di chiarire l'effettiva portata della normativa *sub iudice*. Nel dettaglio:

– il modo in cui l'Agenzia delle entrate valuta i re-

PROSPETTIVE FUTURE

Utilizzabilità delle linee guida

La conclusione della Commissione UE sulla legittimità comunitaria della normativa in materia di esterovestizione e inversione dell'onere della prova si è basata sulle rassicurazioni fornite dall'Agenzia delle entrate. Ne consegue che, laddove gli Uffici non dovessero attenersi a tali linee guida, il contribuente avrebbe pieno titolo per rimettere in discussione la legittimità comunitaria della normativa, investendo nuovamente della questione la Commissione tributaria adita.

quisiti della residenza della maggioranza dei soci o degli amministratori, ai fini dell'applicazione della presunzione di residenza;

– il modo in cui il contribuente può fornire la prova contraria;

– le conseguenze pratiche derivanti dall'applicazione della norma in questione, anche con riferimento alle sanzioni eventualmente applicabili.

Come detto, i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate costituiscono utili linee guida per gli Uffici e per i

contribuenti, chiamati a districarsi in un difficile ambito - quello delle verifiche in materia di residenza fiscale di società estere - in cui, a ben vedere, le verifiche delle autorità fiscali italiane si sono spesso basate su elementi per così dire «suggestivi».

Cominciando dall'ambito di applicazione della normativa *de qua*, leggendo le risposte fornite dall'Agenzia delle entrate la presunzione in parola ne esce notevolmente «depotenziata» e ciò, con ogni probabilità, proprio per evitare le censure sollevate dall'AIDC circa l'eventuale ostacolo all'esercizio delle libertà fondamentali di stabilimento, di circolazione dei lavoratori e dei capitali nella UE. Più nel dettaglio, la Direzione centrale normativa dell'Agenzia delle entrate - dopo avere precisato che le disposizioni di cui ai commi 5-bis e 5-ter dell'art. 73 del T.U.I.R. operano su di un piano esclusivamente «procedurale» (3), senza per questo introdurre una nuova nozione di residenza fiscale - ha tenuto a precisare che la disciplina *de qua* faciliterebbe sì il compito del verificatore nell'accertamento degli elementi di fatto per la determinazione della residenza effettiva della società, ma non lo esonererebbe comunque dal provare in concreto l'effettività dell'esterovestizione. Nell'e-

Nota:

(3) In relazione alla possibilità di optare per il regime del consolidato nazionale si veda la risoluzione 30 ottobre 2008, n. 409/E, in Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

PROSPETTIVE FUTURE

Cooperazione tra Stati

L'Agenzia delle entrate ha rassicurato la Commissione UE che, ove vengano ravvisati elementi riconducibili alla **presunzione relativa di residenza all'estero**, viene di prassi attivata l'**assistenza amministrativa tra Stati** prevista dalla direttiva 77/799/CEE, o dalle singole convenzioni contro le doppie imposizioni in vigore. Gli elementi richiesti riguarderebbero l'effettiva localizzazione all'estero del «**place of effective management**» della società ovvero l'insussistenza di un **collegamento territoriale** con l'Italia ritenuto «attendibile». L'auspicio è che tale **impegno** venga profuso dall'Agenzia delle entrate, non solo per le verifiche «assistite» dalla presunzione di residenza, ma per **tutte le verifiche** in materia di **residenza fiscale**, dando conto al **contribuente** e ai **giudici** della Commissione tributaria adita della **risposta fornita** dall'altro Stato estero circa l'**effettiva residenza della società**.

conomia di questo scenario, quindi, le norme in materia costituirebbero «solo il punto di partenza per una verifica più ampia, da effettuarsi in contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria sull'intensità del legame tra la società e lo Stato estero e la medesima società e l'Italia».

A questi particolari fini, l'Agenzia delle entrate ha rassicurato la Commissione UE che, ove vengano ravvisati elementi riconducibili alla presunzione relativa che qui ci occupa, viene di prassi attivata l'assistenza amministrativa normativamente prevista dalla direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977, ovvero dalle singole convenzioni contro le doppie imposizioni in vigore. Gli elementi richiesti riguarderebbero l'effettiva localizzazione all'estero del «place of effective management» della

società ovvero l'insussistenza di un collegamento territoriale con l'Italia ritenuto «attendibile». Nella specie, a detta dell'Agenzia delle entrate:

– per quanto riguarda il requisito del controllo, le informazioni richieste riguardano abitualmente la composizione societaria dell'entità estera, con l'indicazione delle percentuali di partecipazione e l'individuazione degli eventuali titolari italiani delle partecipazioni;

– con riferimento, viceversa, alla residenza fiscale dei singoli membri del consiglio di amministrazione, viene normalmente richiesta conferma della composizione di tale organo, oltre che altre informazioni atte a dimostrare che l'entità in questione è di fatto amministrata al di fuori del territorio italiano e gode di una propria autonomia sotto il profilo organizzativo, amministrativo, finanziario e contabile.

L'auspicio è che tale impegno venga profuso dall'Agenzia delle entrate, non solo per le verifiche «assistite» dalla presunzione di residenza di

cui all'art. 73, comma 5-bis, del T.U.I.R., ma a maggior ragione per tutte le verifiche in materia di residenza fiscale, dando conto al contribuente e ai giudici della Commissione tributaria adita della risposta fornita dall'altro Stato estero circa l'effettiva residenza della società.

D'altro canto, è stato puntualizzato che il certificato di residenza fiscale rilasciato dalle autorità estere configura un elemento rilevante ai fini della prova della non residenza in Italia del contribuente, ma necessita di ulteriori elementi di prova, di natura fattuale, che dimostrino che il soggetto estero è effettivamente amministrato fuori dal territorio italiano.

Quanto alle conseguenze pratiche derivanti dalla normativa in esame, l'Agenzia delle entrate ha osservato che le ipotesi di esterovestizione

previste all'art. 73, comma 5-bis, del T.U.I.R. debbono essere normalmente sanzionate, relativamente alla fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione, non potendosi ipotizzare alcuna mitigazione delle penalità previste. Al riguardo, merita registrare il chiarimento secondo cui la mera soccombenza del contribuente alla prova prevista dal citato comma 5-bis dell'art. 73 del T.U.I.R. non potrebbe fondare, di per sé, la responsabilità penale (4).

Peraltro, sempre in relazione alle conseguenze pratiche derivanti dalle contestazioni in materia di esterovestizione, si è già avuto modo criticare su questa *Rivista* (5) il *modus operandi* seguito in ta-

Note:

(4) Sull'argomento I. Caraccioli, «Applicazioni giurisprudenziali tributarie dell'esterovestizione: preliminari considerazioni penali- stiche a futura memoria», in *Riv. dir. trib.*, 2008, pag. 104.

(5) D. Avolio e B. Santacroce, «Esterovestizione: è legittimo il disconoscimento dei costi e delle imposte estere?», in *Corr. Trib.* n. 7/2011, pag. 545.

LE RISPOSTE DELL'AGENZIA

Prova contraria alla presunzione di esterovestizione

Secondo le linee guida dell'Agenzia delle entrate fornite alla Commissione UE il **contribuente** può provare con **ogni mezzo** ritenuto **idoneo** l'**effettività** dell'**insediamento** all'**estero** e fornire così la prova contraria alla presunzione di residenza in Italia. Di fatto, è stata lasciata al contribuente la possibilità di dotarsi, caso per caso, degli elementi probatori idonei a dimostrare che la **società estera, indipendentemente dal rapporto di controllo** ovvero dalla **residenza dei consiglieri**, è effettivamente **amministrata** al di fuori del **territorio italiano**.

lune verifiche in cui, in assenza di una dichiarazione dei redditi oltre che di una contabilità debitamente tenuta nel nostro Paese, si è disconosciuta la deducibilità dei costi comunque sostenuti dal soggetto estero, come pure lo scomputo delle imposte assolte all'estero. Sul punto vale segnalare che, proprio di recente, la Corte di cassazione (6) ha confermato la tesi per cui, ai fini del superamento della soglia di punibilità prevista all'art. 5 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non ci si potrebbe esimere dal considerare anche gli elementi negativi del reddito attratto a tassazione in Italia.

Le linee guida

Venendo agli altri chiarimenti forniti dalla Direzione centrale normativa dell'Agenzia delle entrate - come detto - deve darsi atto che questa abbia cercato di circoscrivere gli elementi di fatto ritenuti utili per sostenere l'effettiva localizzazione all'estero della società, in termini di effettiva amministrazione della stessa fuori dal territorio dello Stato italiano. E sotto questa particolare angolazione si è dell'avviso che i chiarimenti forniti rivestono una portata più generale, non limitata alla speciale disciplina contenuta all'art. 73, comma 5-bis, del T.U.I.R., ma riferita *tout court* agli elementi ritenuti validi per comprovare l'effettiva residenza all'estero di una società.

A questi particolari fini, è stato precisato che il contribuente può provare con ogni mezzo ritenuto idoneo l'effettività dell'insediamento all'estero. Di fatto, è stata lasciata al contribuente la possibilità di dotarsi, caso per caso, degli elementi probatori idonei a dimostrare che la società estera, indipendentemente dal rapporto di controllo ovvero dalla residenza dei consiglieri, è effettivamente amministrata al di fuori del territorio italiano.

Così, secondo le linee guida comunicate alla Commissione UE, tale prova potrà attenersi, ad esempio, al regolare e periodico svolgimento delle riu-

nioni del consiglio di amministrazione, unitamente all'evidenza che le riunioni sono tenute presso la sede legale localizzata all'estero con la partecipazione dei consiglieri (ad esempio, mediante l'esibizione dei biglietti aerei e delle ricevute degli alberghi attestanti gli spostamenti dei consiglieri residenti in Italia). In tale particolare contesto potrà, altresì, farsi riferimento all'effettività della gestione sociale da parte dei membri del consiglio di amministrazione, attraverso la documentazione dell'adozione degli atti volitivi da parte dei medesimi (come nel ca-

so, ad esempio, di interventi diretti a migliorare la *performance* della società).

Non può sottacersi come uno dei limiti di questi chiarimenti è quello di non considerare le nuove tecnologie di comunicazione, che pure consentirebbero ai componenti del consiglio di amministrazione di partecipare alle riunioni del soggetto estero da ogni parte del mondo (7). D'altro canto, però, va considerata l'apertura dell'Agenzia delle entrate nel senso di considerare rilevante il momento collegiale in cui le decisioni strategiche vengono prese, come tali attribuibili alla società di cui si deve decidere la residenza fiscale effettiva, a dispetto della provenienza e della residenza degli amministratori.

Per altro verso, la prova del contribuente potrà riguardare l'effettivo svolgimento *in loco* della gestione operativa della società estera. Sotto tale profilo, secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate, rilevarebbe, in particolare, l'autonomia accordata ai *country managers* con riferimento all'organizzazione del personale, alle deci-

Note:

(6) Cass., 8 marzo 2011, n. 8982, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(7) Per una critica A. Furlan, *op. loc. cit.*, pag. 32. Più in generale sul tema si veda anche da ultimo R. Lupi, «L'amministrazione giuridica della partecipazione come criterio di residenza delle holding: l'irrilevanza della residenza del socio», in *Dialoghi Tributari* n. 6/2011, pag. 688.

sioni di spesa e alla stipula dei contratti (documentata, ad esempio, con direttive interne, contratti di natura commerciale o finanziaria stipulati dall'impresa, ovvero corrispondenza e documenti che precedono o integrano le trattative commerciali cui è orientata la strategia aziendale).

La Direzione centrale normativa dell'Agenzia delle entrate ha, infine, chiarito che le funzioni di coordinamento e indirizzo svolte dalla controllante debbono essere mantenute distinte dagli atti di concreta amministrazione specificamente riferiti alla *mission* della società estera, in aderenza a quanto sostenuto di recente dalla giurisprudenza di

merito (8). In questo modo vengono definitivamente accantonati i dubbi sollevati da taluni organi verificatori circa la possibilità che anche l'attività di direzione e coordinamento, *ex art. 2497 c.c.*, potesse costituire elemento per attrarre in Italia la residenza fiscale di un soggetto estero (9).

Note:

(8) Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 11 agosto 2009, n. 197, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(9) Sul tema in dottrina si veda per tutti P. Valente, «Esterovestizione e eterodirezione: equilibri(smi) tra sede di direzione e coordinamento, direzione unitaria e sede di direzione effettiva», in *Riv. dir. trib.*, 2010, pag. 231.

RIVISTE

Trusts e attività fiduciarie

Bimestrale di approfondimento scientifico e professionale

Direzione scientifica: Maurizio Lupoi

Comitato scientifico: S.M. Carbone, U. Carnevali, G. De Nova, A. Fantozzi, A. Fedele, F. Gallo, A. Gambaro, D. Hayton, N. Lipari, F. Marchetti, A. Palazzo, V. Uckmar, G. Visentini



Attraverso il dialogo tra studiosi della materia e professionisti, la rivista assicura un'informazione completa sui temi di maggior attualità, pubblicando i **saggi** dei massimi esperti sull'istituto del trust e dei negozi fiduciari, la **documentazione** (giurisprudenza, legislazione e prassi), sia **italiana** che **straniera**, indispensabile per la stesura degli atti istitutivi di trust, e la **bibliografia** degli **scritti italiani** in materia.

Compreso nel prezzo d'abbonamento il Servizio **Dottrina on-line** che offre direttamente dalla Home-page:

- **Rivista in anteprima**, il pdf della rivista ancora in fase di stampa;
- **La consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo

libero, per autore o anno di pubblicazione;

- **Massimario di Giurisprudenza**, le massime delle sentenze emanate dal 1860;

www.ipsoa.it/trust

Periodicità: bimestrale

Abbonamento annuale: € 275,00

Ipsoa. pagg. 112

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**
www.ipsoa.it/servizioclienti
E-mail: info.commerciali@wki.it
Tel. 02/82476794 - Fax 02.82476403
- **Agenzia Ipsoa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- www.ipsoa.it

Oneri del contribuente in fase procedimentale e preclusioni processuali

di Giulio Andreani e Giuseppe Ferrara

La funzione impositiva è vincolata al rispetto (anche) dei principi generali dell'ordinamento comunitario, in virtù dei quali il contribuente ha il diritto, non l'onere, di partecipare attivamente al contraddittorio procedimentale. Ne consegue, da un lato, l'insussistenza, in capo a costui, dell'onere di contestazione dei fatti e delle qualificazioni giuridiche che l'ente impositore, in esito all'istruttoria, intende porre a fondamento delle riprese fiscali; e, dall'altro lato, l'illegittimità delle disposizioni che fanno discendere, dall'inerzia del soggetto passivo nel corso dell'istruttoria, preclusioni processuali a suo carico.

L'attività di accertamento dell'ente impositore, più o meno complessa che sia (in ragione dell'intensità dell'istruttoria svolta e del metodo di rettifica seguito dall'Ufficio), ha natura di attività amministrativa, finalizzata all'attuazione del principio della giusta imposizione in capo al contribuente, ai sensi dell'art. 53 Cost. (1). Si svolge secondo un procedimento - che può articolarsi, a propria volta, in una pluralità di sub procedimenti (quali sono quelli che, ad esempio, conducono all'esperimento delle indagini finanziarie, al contraddittorio con il soggetto passivo onde verificare l'attendibilità probatoria degli studi di settore, a verificare, sempre in dialettica con il contribuente, l'elusività di una determinata operazione, ecc.) (2) - regolato dai principi generali contenuti nella legge 7 agosto 1990, n. 241, e nella legge 27 luglio 2000, n. 212 (3).

Principi che regolano l'esercizio della funzione impositiva

La funzione accertativa svolta dagli enti impositori è, più in particolare, soggetta ai principi posti dalla legge n. 241/1990, salvo le espresse norme di esclusione in essa contenute (4). E del resto, tali espresse disposizioni di esclusione confermano che le previsioni della legge n. 241/1990 vengono in rilievo anche nella materia che ci occupa (5). D'altra parte, nella legge n. 212/2000 - art. 1 - sono richiamate le disposizioni costituzionali (6) che

regolano, più in generale, l'esercizio dell'attività

Giulio Andreani - Professore di diritto tributario alla Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze, Dottore commercialista

Giuseppe Ferrara - Avvocato tributarista, Dottore di ricerca

Note:

(1) Cfr., sul punto, L. del Federico, «La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti amministrativi», in *Riv. dir. trib.*, 2010, pag. 729; Id., *Tutela giurisdizionale del contribuente ed integrazione europea*, Milano, 2010, spec. pagg. 77 ss. e 220 ss.

Gli Autori, i quali evidenziano che l'azione impositiva è articolata secondo veri e propri procedimenti amministrativi, partono dal medesimo assunto (ossia, il carattere amministrativo della funzione impositiva): cfr. M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, pagg. 200 ss.; A. Fedele, «Diritto tributario (Principi)», in *Enc. Dir., Annali*, II, 2, 2008, pagg. 447 ss., spec. pag. 466; P. Russo, «L'accertamento tributario nel pensiero di E. Cappaccioli: profili sostanziali e processuali», in *Dir. amm.*, 2009, pag. 1033, par. 6.

(2) L. Perrone, «La disciplina dell'accertamento tributario nello Statuto del contribuente», in *Rass. trib.*, 2011, pag. 563, sottolinea, appunto, che è corretto parlare di procedimenti e non di procedimento tributario, dato che molteplici sono le forme di attuazione dei tributi.

(3) Cfr., in tal senso, L. del Federico, «La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa», cit., *loc. ult. cit.*

(4) Cfr. gli artt. 13 ss. in tema di ccdd. istituti partecipativi.

(5) Sul punto, la dottrina è piuttosto concorde: cfr. M. Basilavecchia, *op. cit.*, pagg. 200 ss.; A. Fedele, *op. cit.*, spec. pag. 466; L. del Federico, *op. loc. ult. cit.* *Contra* cfr. L. Perrone, *op. loc. ult. cit.*, il quale, invece, sostiene che la legge n. 212/2000 conterrebbe la disciplina speciale del (*rectius* dei) procedimento tributario, con la conseguente inapplicabilità delle previsioni di cui alla legge n. 241/1990.

(6) In particolare, gli artt. 3, 23 e 97 Cost.

SOLUZIONI INTERPRETATIVE

Principi cui è soggetta l'attività accertativa

L'attività accertativa è soggetta, non solo ai **principi generali** di cui all'art. 1 dello **Statuto del contribuente**, ma anche a quelli fissati dall'art. 1, comma 1 della legge sul procedimento amministrativo; quindi, anche e tra l'altro, ai «**principi dell'ordinamento comunitario**». Essi, dunque, costituiscono **parametri** cui deve essere **informato** (pure) il **procedimento di accertamento fiscale**, anche quando concerne **settori** (quali, ad esempio, quello delle imposte sui redditi, delle imposte di registro, dei tributi locali) **non oggetto, direttamente, di competenza comunitaria**.

amministrativa, e non è sancita alcuna inapplicabilità dei principi generali di cui alla legge n. 241/1990.

Vuol dire che lo Statuto dei diritti del contribuente non reca la disciplina speciale del procedimento (*rectius* dei procedimenti) di accertamento tributario (7); regolamentazione che, quindi, andrà rinvenuta coordinando le norme di entrambe tali leggi, fatti salvi gli istituti speciali contenuti nella legge n. 212/2000 (quali, a titolo di esempio, l'interpello ordinario, il Garante del contribuente, ecc.) (8).

Essendo, l'attività accertativa, assoggettata, non solo ai principi generali di cui all'art. 1 della legge n. 212/2000 (9), ma anche a quelli fissati dall'art. 1, comma 1, della legge n. 241/1990, ne consegue che l'attività dell'Amministrazione finanziaria «è retta», anche e tra l'altro, «dai principi dell'ordinamento comunitario» (10).

Essi, dunque, costituiscono parametri cui deve essere informato (pure) il procedimento di accertamento fiscale, anche quando concerne settori (quali, ad esempio, quello delle imposte sui redditi, delle imposte di registro, dei tributi locali) non oggetto, direttamente, di competenza comunitaria (11).

I principi dell'ordinamento europeo rilevano, poi, sotto il versante dell'art. 117, comma 1, Cost., il quale dispone che «la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario».

Risulta piuttosto consolidata l'opinione (12) per cui l'art. 117 ha reso i principi generali del diritto comunitario parametri di legittimità (costituzionale) delle norme del diritto interno. Se così è, vuol dire che, ove possibile, la norma nazionale deve essere, *in primis*, interpretata in via adeguatrice ai principi costituzionali (secondo il canone elaborato dalla Corte costituzionale) e, quindi, pure a quelli comunitari, ovvero censurata, siccome illegittima (per contrasto con i predetti principi).

Vediamo, allora, quali sono i principi generali del diritto comunitario rilevanti ai fini che qui interessano (13).

Come ampiamente evidenziato dalla dottrina che si è occupata del tema, anzitutto lo è il cd. principio del contraddittorio nella fase - il procedimento - che precede l'adozione di un atto produttivo di effetti nella sfera giuridica del destinatario.

Non solo tale principio è stato reiteratamente affermato dalla giurisprudenza della Corte di giustizia UE; invero, per effetto del Trattato di Lisbona, è adesso divenuto vero e proprio principio costituzionale dell'ordinamento comunitario,

dato che la Carta di Nizza (la quale ne costituisce componente essenziale, *ex art. 6, par. 1 TUE*) attribuisce espressamente (art. 41) ad ogni cittadino il diritto alla cd. buona amministrazione (il quale

Note:

(7) *Contra*, L. Perrone, *op. loc. ult. cit.*

(8) Cfr., ancora, L. del Federico, *op. loc. ult. cit.* Cfr. anche M. Basila-vecchia, «La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva», in *Riv. dir. fin.*, 2006, pag. 357; G. Ragucci, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, spec. pagg. 60 ss., 222 ss.

(9) E, *in primis*, a quelli discendenti dagli artt. 3, 23 e 53 Cost.

(10) *Ex comma 1* dell'art. 1 della legge n. 241/1990. Cfr. C. Califano, «Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie per il contribuente», in *Riv. dir. trib.*, 2004, pag. 993, par. 4; L. del Federico, *Tutela del contribuente*, cit., spec. pagg. 20 ss.

(11) Lo conferma, in termini generali, la dottrina amministrativa che si è occupata del tema: cfr. F. Caringella e O. Torriello, «Il principio d'imparzialità entra nell'Olimpo dei principi generali dell'azione amministrativa», in *Il nuovo procedimento amministrativo*, a cura di F. Caringella e M. Protto, Roma, 2009, pagg. 41 ss., spec. pag. 50; G.F. Cartei, «I principi del diritto comunitario», in AA.VV., *Dal procedimento amministrativo all'azione amministrativa*, a cura di S. Civitarese Matteucci e G. Gardini, Bologna, 2004. Nella dottrina tributaria cfr., sul punto, per tutti, C. Califano, *op. loc. ult. cit.*

(12) Cfr. F. Gallo, «Quale modello processuale per il giudizio tributario», in *Rass. trib.*, 2011, pag. 11, par. 3.2.; Id., «I principi di diritto tributario: problemi attuali», *ivi*, 2008, pag. 919, par. 2.

(13) Per una disamina di tali principi cfr., per tutti, L. del Federico, *Tutela del contribuente*, cit., pagg. 1 ss.

comprende, appunto, pure il diritto di essere ascoltati preventivamente per esprimere il proprio punto di vista alla Pubblica amministrazione) (14).

Il contraddittorio preventivo costituisce un diritto, non un onere per il soggetto destinatario dell'attività amministrativa.

Altrimenti detto. L'ordinamento comunitario attribuisce a costui la facoltà di dedurre all'Amministrazione circostanze che potrebbero essere decisive per il corretto esercizio della funzione pubblica. Non l'onera, tuttavia, di spendere tale facoltà a pena di veder limitate le prerogative di difesa nella successiva ed eventuale fase processuale.

Se ne ha conferma per la vigenza di due altri rilevanti principi.

Da una parte, il cd. diritto al silenzio riconosciuto, in fase istruttoria, al destinatario dell'attività amministrativa. Vuol dire che costui non ha l'onere di anticipare la propria attività difensiva nel corso del procedimento potendo, dunque, scegliere di celare all'Amministrazione la ricorrenza di determinati elementi di fatto e di prova (15).

Dall'altra parte, sempre per il tramite della Carta di Nizza (art. 47) e della CEDU (art. 13), comunque, in ragione della consolidata giurisprudenza comunitaria, il diritto alla tutela giurisdizionale deve essere effettivo (16). Vale a dire che non tollera compressione alcuna. Ed è per questo che quanto non dedotto nel procedimento può essere utilmente allegato e dimostrato nel processo.

Di particolare rilievo è, poi, il cd. principio di proporzionalità (17), il quale prescrive che l'azione amministrativa deve essere commisurata, nella sua invasività riguardo alla sfera giuridica del destinatario, al risultato (cioè all'interesse pubblico che costituisce obiettivo della funzione) concretamente perseguito; non può dunque eccedere ciò che è, a tal fine, strettamente necessario.

Infine, è opportuno richiamare i principi di affidamento e certezza del diritto (18). Sulla loro base è escluso che l'Amministrazione possa, in presenza di un'identica fattispecie, mutarne la qualificazione giuridica compiuta in un precedente atto, nei riguardi dello stesso soggetto, salvo che il proprio precedente operato fosse contrastante con il diritto comunitario: e ciò in quanto non può costituire fonte di affidamento la condotta illegittima della stessa Amministrazione (19).

La legge n. 212/2000 ha poi espressamente sancito

che il rapporto tra contribuente ed ente impositore è improntato alla collaborazione ed alla buona fede (20); principio che, di nuovo, costituisce canone di legittimità dell'attività impositiva dell'Amministrazione finanziaria (21).

Rispondono al principio di collaborazione, per quanto qui rileva, la «codificazione» del cd. contraddittorio preventivo sancita, sia dall'art. 6, ultimo comma, della legge n. 212/2000 relativamente al cd. controllo cartolare della dichiarazione, che dall'art. 12, comma 7, riguardo alla facoltà del soggetto passivo di presentare le proprie osservazioni all'atto istruttorio dell'Ufficio fiscale (22).

Rapporto tra il procedimento e il processo sull'atto impositivo

È sostanzialmente acquisita la distinzione tra l'oggetto e la funzione del procedimento amministrativo di accertamento e quelli propri del processo tributario (23).

Note:

(14) Cfr. G. Tesauro, *Diritto dell'Unione Europea*, CEDAM, 2010, pagg. 135 ss. Cfr. anche, per tutti, C. Califano, *op. loc. ult. cit.*: cfr. la nota 143 per i corposi riferimenti ai precedenti della giurisprudenza comunitaria.

(15) Cfr. compiutamente, sul punto, L. del Federico, *Tutela del contribuente*, cit., pagg. 46 - 47 anche per i riferimenti giurisprudenziali. In particolare, cfr. Corte di giustizia CE, 18 ottobre 1989, C-374/1987, con riferimento ai procedimenti d'infrazione in tema di concorrenza, punti 32-35. Cfr. ancora, in dottrina, S. Muleo, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, pag. 402.

(16) Cfr. esaustivamente sul punto G. Tesauro, *op. cit.*, pagg. 135 ss. Cfr. anche L. del Federico, *op. loc. cit.*, pag. 42.

(17) Su tale principio cfr., per tutti, C. Califano, *op. loc. cit.*, par. 5; L. del Federico, *op. loc. cit.*, pagg. 24 - 25.

(18) Cfr. ancora L. del Federico, *op. loc. cit.*, pag. 281.

(19) Cfr. G. Tesauro, *op. cit.*, pagg. 135 ss. Cfr. anche Corte di giustizia CE, 14 gennaio 1997, C-169/95; Id., 24 settembre 1998, C-35/1997; Id., 5 giugno 2001, T-6/1999.

(20) Art. 10, comma 1.

(21) Cfr. per tutti G. Marongiu, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, pagg. 117 ss. In giurisprudenza cfr. il filone scaturito da Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 4/2003, pag. 343, con commento di E. della Valle, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, e in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, pagg. 249 ss., con nota di V. Mastroiacovo.

(22) Cfr. G. Marongiu, *op. cit.*, pagg. 174 ss.

(23) Cfr., sulla questione, L. del Federico, *op. loc. cit.*, pag. 313; P. Russo, «L'accertamento tributario», cit., *loc. cit.*, par. 7. Cfr. anche F. Gallo, «Verso un giusto processo tributario», in *Rass. trib.*, 2003, pag. 11; Id., «Quale modello processuale per il giudizio tributario», cit., *loc. ult. cit.*; S. La Rosa, «Istruttoria e poteri dell'ente impositore», in *Riv. dir. trib.*, 2009, pag. 523.

LA GIURISPRUDENZA

Posizione dell'Amministrazione finanziaria nel processo tributario

La Corte costituzionale, dopo aver rilevato che il perseguimento del cd. **interesse fiscale giustifica** i penetranti **poteri** attribuiti dalla legge all'**Amministrazione** finanziaria, tuttavia ha riconosciuto che detta **posizione «privilegiata»** nell'ambito del rapporto tributario **non ha ragion d'essere** nel contesto del **processo**; all'interno del quale, dunque, in ossequio al principio della parità delle armi, le **facoltà difensive** delle parti debbono essere **omologhe**.

Le disposizioni procedurali che regolano l'esercizio della funzione impositiva definiscono la sequenza di atti tramite cui la stessa deve essere svolta, in vista del perseguimento dell'obiettivo di determinare la misura del giusto (ai sensi dell'art. 53 Cost.) concorso del contribuente alla spesa pubblica. Ed, in tale ottica, il cd. contraddittorio procedimentale è lo strumento tramite cui il soggetto passivo può cooperare con l'ente impositore nello svolgimento di tale funzione.

Il processo è, invece, la sede nella quale, tramite l'impugnazione - e, dunque, i motivi di ricorso - dei tipici atti indicati dall'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (ancorché tale disposizione sia suscettibile di interpretazione estensiva), viene devoluta alla cognizione del Giudice tributario - dunque, di un soggetto terzo - l'accertamento di un segmento del rapporto impositivo ad essi (atti) sotteso. La delimitazione dell'oggetto dell'accertamento giudiziario è, infatti, dipendente, da un lato, dai fatti posti a fondamento delle pretese impositive e sanzionatorie contenute nell'atto impugnato; dall'altro lato, dai motivi spesi dal soggetto passivo nell'atto introduttivo del processo.

Dunque, il giudizio tributario non è la prosecuzione del procedimento tramite cui viene svolta l'attività accertativa dall'ente impositore. Presuppone, al contrario, che lo stesso (procedimento) si sia concluso mediante l'atto impositivo (impugnato), il quale fissa il modo d'essere del rapporto fiscale sottostante, in ragione di quanto, al riguardo, dispone la legge.

Lo conferma, del resto, la più recente giurisprudenza della Corte costituzionale (24) la quale, dopo aver rilevato che il perseguimento del cd. interesse fiscale giustifica i penetranti poteri attribuiti dalla legge all'Amministrazione finanziaria, tuttavia ha riconosciuto che detta posizione «privilegiata» nell'ambito del rapporto tributario non ha ragion d'essere nel contesto del processo; all'inter-

no del quale, dunque, in ossequio al principio della parità delle armi, le facoltà difensive delle parti debbono essere omologhe.

La diversità della funzione e dell'oggetto del procedimento di accertamento, rispetto al processo tributario, non implica, ovviamente, l'indifferenza degli esiti del primo, rispetto ai poteri processuali spendibili dalle parti nel giudizio.

Basti riflettere, da una parte, che, laddove il procedimento si concluda con la

notifica dell'atto impositivo e lo stesso sia poi impugnato dal soggetto passivo, oggetto del processo saranno gli elementi di fatto e di diritto, nonché gli elementi di prova, adottati dall'Ufficio (nella motivazione dell'atto) a fondamento della ripresa (ovviamente nei limiti dei motivi d'impugnazione proposti dal contribuente); e l'esigenza di certezza del regime giuridico del rapporto tributario, unitamente a quella di garantire effettività alle facoltà difensive del soggetto passivo, escludono che l'ente impositore possa integrare in giudizio i fatti, le qualificazioni giuridiche e gli elementi di prova contenuti nella motivazione dell'atto (25).

D'altra parte, fatta salva l'applicazione dell'art. 21-octies della legge n. 241/1990, le violazioni delle sequenze procedurali fissate dalla legisla-

Note:

(24) Cfr. Corte cost., 29 marzo 2007, n. 109, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 9/2007, pag. 745, con commento di F. Batistoni Ferrara, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, la quale ha statuito che «la rilevanza pubblicistica dell'obbligazione tributaria giustifica ampiamente i penetranti poteri che la legge conferisce all'Amministrazione nel corso del procedimento destinato a concludersi con il provvedimento impositivo, ma certamente non implica affatto, né consente che tale posizione si perpetui nella successiva fase giurisdizionale».

(25) Si tratta di conclusioni confermate da parte della dottrina. Cfr. L. del Federico, *Tutela del contribuente*, cit., pagg. 305 ss., oltre che la nota 283 a pag. 306 e la nota 304 a pag. 315; F. Gallo, «Verso un giusto processo tributario», cit., loc. ult. cit., spec. pagg. 23 ss. *Contra*, P. Russo, «Problemi della prova nel processo tributario», in *Rass. trib.*, 2000, pag. 380.

zione fiscale potranno cagionare l'illegittimità derivata dell'atto impositivo (26).

Per altro verso ancora, le dichiarazioni *contra se* del contribuente dinanzi agli organi verificatori nel corso dell'istruttoria (ivi compresa quella promossa a seguito dell'invito a comparire di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997) avranno rilevanza nel successivo eventuale contenzioso processuale, quali ammissioni e, quindi, elementi di prova liberamente valutabili dal Giudice (27). Egualmente, le qualificazioni giuridiche ed i sottesi riconoscimenti degli elementi di fatto operati dall'Ufficio finanziario nelle medesime fasi istruttorie non potranno, per così dire, essere revocate in sede processuale, in virtù del principio di buona fede di cui all'art. 10 della legge n. 212/2000 nonché del principio d'imparzialità e buon andamento di cui all'art. 97 Cost. (28).

Altro è, invece, valutare se il procedimento amministrativo sia l'ambito nel quale il contribuente è onerato di allegare e dimostrare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi rispetto a quelli che, nel corso dell'istruttoria, emerge che l'Ufficio pone a base delle proprie ipotetiche riprese.

Non v'è dubbio, invece, che tale preclusione operi per l'ente impositore, il quale, quindi, è onerato di trasfondere nella motivazione dell'atto di accertamento tutti gli elementi di fatto e di indicare i relativi elementi di prova all'uopo rilevanti. Lo esigono, lo si ripete, sia il principio di certezza del rapporto impositivo (garantito solo dalla preclusione, per l'Ufficio, d'integrare tali elementi in corso di causa), che quello di tutela dell'effettività del diritto di difesa del soggetto passivo, avuto riguardo alla natura impugnatoria del processo (talché, se l'Agenzia potesse integrare la motivazione in corso di causa, è evidente che il contribuente non potrebbe utilmente difendersi sui nuovi motivi e sugli ulteriori elementi di prova posti dalla stessa a base delle riprese) (29).

Illegittimità delle norme sulle preclusioni processuali

Il legislatore assoggetta il contribuente a specifici oneri probatori nel corso del procedimento istruttorio.

Facciamo riferimento, in particolare, all'art. 32, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973 ed alla

pressoché omologa previsione dell'art. 52, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972 (30).

Note:

(26) L'art. 21-*octies* della legge n. 241/1990, al comma 2, dispone che «non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento» - quale è, tendenzialmente, quella dell'atto impositivo - «sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato».

(27) In tal senso cfr. G. Ingraio, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, spec. pagg. 221 ss. Cfr. anche, in senso conforme, G.M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, CEDAM, 2005, pagg. 681 ss. Secondo la giurisprudenza della Corte di cassazione, invece, le dichiarazioni *contra se* rese dal contribuente nel corso dell'istruttoria avrebbero la natura di confessione stragiudiziale e, dunque, di prova dei fatti che ne costituiscono oggetto: cfr. Cass., 11 gennaio 2006, n. 309, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id., 22 febbraio 1999, n. 1481, *ivi*.

(28) Si pensi al caso in cui, nel contraddittorio per adesione promosso dall'Ufficio anteriormente alla notifica dell'avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997 - ad esempio in esito ad una verifica dei movimenti finanziari - l'Agenzia delle entrate ritenga raggiunta la prova, da parte del contribuente, della non riferibilità al medesimo di determinati conti; oppure, della non imponibilità di certi versamenti, ecc.: e di tutto ciò ne venga data verbalizzazione. Laddove il procedimento per adesione non si perfezioni e venga notificato l'atto di accertamento, l'Ufficio non potrà smentire, *in parte qua*, il proprio precedente operato, trincerandosi dietro la presunta logica transattiva del precedente contraddittorio. L'ente impositore svolge, infatti, una funzione pubblica e, quindi, se ha ritenuto la non imponibilità di certi movimenti - salvo che non sopraggiunga la conoscenza di nuovi e contrari elementi di prova - in ossequio all'art. 53 Cost., non può poi smentire il proprio assunto perché il procedimento per adesione non è stato definito: si tratterebbe di operato incompatibile coi principi di cui all'art. 97 Cost. nonché di trasparenza dell'attività amministrativa di cui all'art. 1, comma 1, della legge n. 241/1990, oltre che, e conseguentemente, lesivo del canone dell'art. 10, comma 1, della legge n. 212/2000 (verrebbe infatti disatteso l'esito della cooperazione tra Ufficio e soggetto passivo e leso l'affidamento del contribuente sul corretto ed imparziale esercizio della funzione impositiva da parte dell'Ufficio).

(29) Cfr. quanto indicato alla nota 25.

(30) Tali previsioni hanno una crescente rilevanza pratica determinata, sia dal progressivo ampliamento, per espressa previsione normativa, del contraddittorio preventivo con il contribuente (si considerino, ad esempio, le disposizioni all'uopo contenute nella disciplina degli studi di settore, ex art. 10, comma 3-*bis*, della legge n. 146/1998; in quella del «nuovo» accertamento sintetico di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973; in relazione alle fattispecie elusive, ai sensi dell'art. 37-*bis*, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, ecc.), che dalla stessa prassi applicativa degli Uffici, i quali hanno comunque implementato, anche in difetto di espressa disposizioni, la dialettica con il soggetto passivo in fase istruttoria.

SOLUZIONI INTERPRETATIVE

Preclusione processuale

L'art. 1, comma 1 della legge n. 241/1990, quale norma successiva nel tempo rispetto a quelle di cui all'art. 32, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973 e 52, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972, comporta l'**abrogazione implicita**, per incompatibilità, di tali **disposizioni**, limitatamente alla parte in cui pongono, in **danno del contribuente**, la **preclusione processuale**. Tutto ciò, salvo ritenere tali **disposizioni**, «in parte qua», **costituzionalmente illegittime**, per contrasto con i principi comunitari e, comunque, per violazione del diritto di difesa.

La giurisprudenza (31) e la dottrina hanno ritenuto che le previsioni in parola integre- rebbero una sanzione impropria in danno del soggetto passivo, giustificata per ciò che l'ordinamento esige che costui cooperi con l'ente impositore nella fase istruttoria, affinché sia soddisfatto l'interesse erariale al corretto accertamento della base imponibile (32).

La mancata ottemperanza a tale obbligo - mediante il rifiuto dell'esibizione o, comunque, la dichiarazione di non possedere la documenta- zione contabile richiesta dai

verificatori, ovvero la mera inerzia del soggetto passivo - causa, dunque, la preclusione all'utilizza- zione delle risultanze di tale documentazione, sia nella fase del contraddittorio procedimentale, che in quella, successiva ed eventuale, del giudizio.

Si è ritenuto, poi, che le predette disposizioni ope- rerebbero solo a fronte di una specifica e non ge- nericamente richiesta di documenti nonché di chiarimen- ti e notizie, operata dall'Ufficio finanziario al con- tribuente sottoposto ad accertamento (33); e che la preclusione di cui trattasi verrebbe in rilievo solo nel caso in cui il soggetto passivo avesse dolosa- mente omesso di produrre la documentazione ed i chiarimenti chiesti dall'Agenzia delle entrate (34). Si tratta di conclusioni coerenti con il principio di cooperazione e buona fede di cui all'art. 10, com- ma 1, della legge n. 212/2000. Solo la condotta dolosa è, infatti, contraria a buona fede (diversa- mente da quella colposa).

L'Ufficio finanziario può invocare l'applicazione degli artt. 32, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973 e 52, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972 solo ove allegghi (e dimostri, nella parte motiva dell'atto impositivo) le circostanze dalle quali risulti che la mancata esibizione dei docu- menti in sede di ispezione, ovvero la mancata de- duzione dei chiarimenti richiesti in corso d'istrut- toria, è stata dolosamente preordinata dal soggetto passivo al fine di ostacolare l'attività di accerta- mento.

Ne discende che, ove difetti la prova del dolo o, in ogni caso, questo risulti insussi- stente, la norma in esame è inapplicabile (35).

Ora, rientra nella discrezio- nalità del legislatore preve- dere che il contribuente, il quale ne sia specificamente domandato, abbia l'onere di dedurre le circostanze ed esi- bire la documentazione ri- chiesta dall'Ufficio nel con- contraddittorio procedimentale, a pena di preclusione, sia nella stessa fase amministra- tiva, che in quella processua- le, eventuale e successiva.

Potrebbe sostenersi che tale discrezionalità sia giustificata, da un lato, dal cd. interesse fiscale (art. 53 Cost.). L'effetto di tali previsioni è, infatti, per così dire, il rafforzamento della pretesa erariale, dato che il suo fondamento non potrà essere smentito dal soggetto passivo (il quale abbia dolosamente tenuto un contegno reti- cente in fase amministrativa), né nel corso del pro- cedimento, né in ambito giudiziale, mediante le prove documentali in precedenza non esibite e gli elementi di fatto anteriormente non adottati. Dal- l'altro lato, potrebbe essere parimenti ritenuta giu-

Note:

(31) Cfr. Cass., SS.UU., 25 febbraio 2000, n. 45, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, peraltro relativa alla previsione di cui all'art. 52, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972, la quale fa riferimento al caso in cui il contribuente rifiuti l'esibizione di documenti, scritture contabili, ecc. In talune più recenti pronunce - Cass., 26 marzo 2009, n. 7269, *ivi*, e Id., 29 dicembre 2009, n. 27556, *ivi* - si è ritenuto che la preclusione operi per il semplice contegno colposo del soggetto passivo.

(32) Cfr. M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., pagg. 202 ss. e 225 ss., il quale osserva che le preclusioni proces- suali in questione discendono dalla mancata collaborazione del contribuente con l'ente impositore, in fase istruttoria. Cfr. anche G. Ingraio, *op. cit.*, pagg. 230 ss.

(33) Cfr. G.M. Cipolla, *op. cit.*, pagg. 338 ss.

(34) Cfr. Cass., SS.UU., n. 45 del 2000, cit. Cfr. anche G.M. Cipolla, *op. cit.*, pag. 341. Cfr. anche A. Renda, «Contraddittorio a seguito di verifica e possibili preclusioni probatorie», in *Riv. dir. trib.*, 2010, pag. 95.

(35) Cfr., in tal senso, Cass., SS.UU., n. 45 del 2000, cit.; Cass., 28 gennaio 2002, n. 1030, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

SOLUZIONI OPERATIVE

Principio di collaborazione

Il principio di collaborazione affermato dallo Statuto del contribuente, anche alla luce dei principi del diritto europeo, attribuisce al **destinatario dell'attività accertativa la garanzia di poter cooperare con l'Amministrazione** finanziaria affinché la stessa eserciti correttamente la funzione impositiva, e **non** è anche fonte di alcun **onere di preventiva difesa** in capo al soggetto passivo. Ne deriva che costui non ha oneri di **contestazione in fase istruttoria**.

stificata la preclusione posta dalle disposizioni in esame, in ragione della mancata ottemperanza, da parte del soggetto passivo, al principio di collaborazione con l'ente impositore.

Certo è che, ad oggi, l'art. 32, quarto e quinto comma, del D.P.R. n. 600/1973 è stato ritenuto dalla Corte costituzionale (36) insindacabile, siccome norma attinente al procedimento di accertamento, alla luce del principio di capacità contributiva (art. 53

Cost.), che, invece, si limiterebbe a vincolare il legislatore solo in ordine alla delimitazione delle fattispecie impositive.

Il tema, a nostro avviso, deve essere, tuttavia, diversamente inquadrato.

Si è visto che il procedimento, più o meno articolato, tramite cui viene esercitata la funzione di accertamento, è soggetto ai principi contenuti nell'art. 1, comma 1 della legge n. 241/1990 (nonché nella legge n. 212/2000) e, tra questi, in virtù della novella ad esso apportata dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15, vi sono i principi generali del diritto comunitario.

Tra di essi v'è quello del contraddittorio procedimentale e del diritto, del soggetto destinatario dell'attività amministrativa, al silenzio nel procedimento tramite cui la stessa attività è svolta.

Da detti principi si trae che tale soggetto ha il diritto, non l'onere, di essere sentito nella fase istruttoria; e, conseguentemente, ha la facoltà di limitare, in tale contesto, le proprie deduzioni di fatti nonché i relativi elementi di prova: senza che ciò possa pregiudicarlo nella successiva ed eventuale fase processuale, nella quale, infatti, dovrà pienamente esplicitarsi il diritto all'effettività della tutela giurisdizionale e, dunque, il diritto alla prova.

Val quanto dire che i rammentati principi comunitari escludono che il contegno tenuto dal soggetto destinatario dell'attività amministrativa, nell'ambito del procedimento, possa costituire fonte di preclusione nel successivo processo.

Dato che, ai sensi dell'art. 1, comma 1, della

legge n. 241/1990, l'attività amministrativa tributaria deve essere improntata anche ai predetti principi, ne consegue che le disposizioni di cui agli artt. 32, quarto e quinto comma, del D.P.R. n. 600/1973 e 52, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972 (le quali, in quanto regolano lo svolgimento dell'istruttoria tributaria, attengono anch'esse alla disciplina del procedimento amministrativo di accertamento del tributo), sono

con essi incompatibili, nella misura in cui fanno discendere, dal contegno non collaborativo del soggetto passivo, la preclusione processuale di cui si discute.

Considerato, poi, che la novella dell'art. 1, comma 1, della legge n. 241/1990 - per quanto attiene alla codificazione della rilevanza dei principi generali del diritto comunitario - è stata introdotta con la legge n. 15/2005 ed è, perciò, successiva nel tempo alle previsioni di cui agli artt. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e 52 del D.P.R. n. 633/1972, riteniamo che possa sostenersi l'abrogazione implicita, con riferimento alla preclusione processuale, di tali disposizioni, appunto per la loro sopravvenuta incompatibilità con l'art. 1, comma 1, della legge n. 241/1990 (37).

Ove, poi, si ritenesse impraticabile tale ipotesi interpretativa, le disposizioni in parola dovrebbero reputarsi costituzionalmente illegittime, per contrasto con i più volte ricordati principi comunitari e, dunque, ai sensi dell'art. 117, comma 1, Cost. e, comunque, per violazione del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost.

Gli artt. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e 52 del D.P.R. n. 633/1972 pregiudicano, infatti, il diritto alla pienezza della prova nel processo, il quale è componente essenziale del diritto di difesa di cui al-

Note:

(36) Cfr. Corte cost., 7 giugno 2007, n. 181, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(37) Ciò ai sensi dell'art. 15 disp. prel. c.c.

l'art. 24 Cost. (38). E tale compressione non ci pare possa essere ragionevolmente giustificata invocando l'esigenza di tutela dell'interesse fiscale, dato che, come del resto riconosciuto dalla stessa Corte costituzionale (39), il principio di parità delle armi in giudizio (art. 111 Cost.) non tollera quelle posizioni di privilegio dell'ente impositore che, invece, possono essere ammesse riguardo alla funzione impositiva (40).

Né, d'altra parte, la tutela del diritto di difesa in giudizio può essere pretermessa pur a fronte di un ipotetico contegno non collaborativo del soggetto passivo nella fase istruttoria di accertamento (41).

Lo esclude, ancora, il principio comunitario (parametro di legittimità costituzionale, ex art. 117 Cost.) di proporzionalità.

Invero, l'inerzia (dolosa) del contribuente nel contraddittorio preventivo, in quanto ostativa al miglior esercizio della funzione impositiva, giustifica la preclusione procedimentale, la quale, in definitiva, si risolve nel consentire all'Ufficio di porre a fondamento della ripresa gli elementi di fatto autonomamente acquisiti in fase istruttoria, con ciò assolvendo al proprio onere della prova.

È dunque, per così dire, proporzionato l'effetto preclusivo procedimentale, rispetto al contegno del soggetto passivo, da un lato, ed alle esigenze di tempestività ed efficacia della funzione impositiva, dall'altro lato.

Ma tale nesso di proporzionalità difetta rispetto alla preclusione processuale.

Infatti, il processo non è ambito nel quale viene esercitata la funzione pubblica di accertamento, ma sede in cui deve essere verificata la legittimità e fondatezza delle pretese dell'ente impositore, consentendo alle parti pienezza del diritto alla prova. Vuol dire, dunque, che manca, rispetto alla preclusione processuale, il termine di relazione perché possa operare il principio di proporzionalità; ossia, l'esercizio della funzione amministrativa.

D'altro canto, la preclusione processuale in esame neppure risulta compatibile con il principio del contraddittorio e con il cd. diritto al silenzio di cui si è detto *supra*.

Tiriamo allora le fila.

Nell'ambito del contraddittorio preventivo inerente, ad esempio, all'accertamento in tema di studi di settore, al cd. accertamento sintetico,

all'accertamento bancario, ecc., l'Ufficio può intimare al contribuente la richiesta di chiarimenti, giustificazioni, produzioni documentali, ecc., ai sensi degli artt. 32, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973 e 52, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972.

Se costui dolosamente non ottempera a tali richieste, l'Ufficio finanziario può utilmente fondare e motivare la rettifica, per rimanere all'esempio, sulle risultanze degli studi di settore (42), degli indici di spesa o del redditometro (ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973), sui movimenti finanziari, ecc. Il soggetto passivo, in sede d'impugnazione dell'atto di accertamento, non può allora eccepire, né l'illegittimità del medesimo, per violazione del principio del contraddittorio, per non essere stati considerati, dall'Agenzia, documenti e/o elementi magari tardivamente prodotti (ciò, salvo che dimostri che l'ente impositore ha erroneamente invocato la preclusione procedimentale, avendo altrettanto erratamente qualificato come doloso il contegno del soggetto passivo); né il mancato assolvimento dell'onere della prova da parte dell'Ufficio finanziario.

Per contro, ove si condivida l'interpretazione proposta, il contribuente può liberamente dimostrare il difetto di fondamento della ripresa; se del caso

Note:

(38) Il punto è pacifico: cfr., nella dottrina processualciviltistica, M. Taruffo, «Prova (in generale) nel processo civile», in *Dig. Disc. Priv.*, sez. *comm.*, Torino, 1997, par. 26. Nella dottrina amministrativa, cfr., per tutti, F. Satta, «Contraddittorio e partecipazione nel procedimento amministrativo», in *Dir. amm.*, 2010, pag. 299. Nella dottrina tributaria cfr., per tutti, F. Tesaurò, «Il processo tributario nella giurisprudenza della Corte costituzionale», in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, pagg. 225 ss., spec. 254 ss. ed *ivi* ulteriori riferimenti.

(39) Cfr. Corte cost., n. 109 del 2007, cit.

(40) Cfr., in merito, F. Gallo, «Quale modello processuale per il giudizio tributario», in *Rass. trib.*, 2011, pag. 11.

(41) Diversa opinione sembra essere manifestata da L. del Federico, *Tutela del contribuente*, cit., pagg. 317 ss., il quale, infatti, desume dalla complessità del procedimento amministrativo tramite cui viene svolta la funzione impositiva e dalla natura impugnatoria del giudizio tributario, la giustificazione delle preclusioni processuali previste dalla legge, in conseguenza dei contegni tenuti dal contribuente in seno all'istruttoria.

(42) Come del resto chiarito dalla giurisprudenza della Corte di cassazione: cfr. Cass., SS.UU., 18 dicembre 2009, n. 26638, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 3/2010, pag. 205, con commento di M. Basilavichia, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

denunciando l'illegittimità, per contrasto con i principi comunitari e costituzionali, della preclusione processuale invocata dall'Agenzia, di cui agli artt. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e 52 del D.P.R. n. 633/1972.

Insussistenza dell'onere del contribuente di allegazione e contestazione in fase istruttoria

Secondo certa giurisprudenza (43), il contribuente avrebbe l'onere di contestare, in fase istruttoria, gli elementi di fatto posti dall'ente impositore a fondamento delle riprese; ed, altresì, l'eventuale illegittimo esercizio delle medesime attività istruttorie (44). Talché, in difetto, gli sarebbe precluso, in seno al processo, di mettere in discussione i fatti posti dall'Ufficio a fondamento dell'avviso nonché di contestare il corretto esercizio delle facoltà istruttorie.

Alla luce dei principi che regolano il procedimento di accertamento del tributo, cui sopra si è fatto riferimento, tali orientamenti non ci paiono condivisibili. Il contraddittorio procedimentale è, lo si è visto, la sede nel quale il soggetto passivo ha il diritto, non l'onere, di svolgere le proprie deduzioni. Inoltre, nell'ambito del procedimento il contribuente ha comunque il diritto di rimanere silente e, dunque, anche di non contestare i fatti che l'Agenzia intende porre a base delle riprese a tassazione; e, altresì, di non svolgere contestazione inerenti alla legittimità formale dell'operato dell'ente impositore.

Il principio di collaborazione di cui all'art. 10, comma 1, della legge n. 212/2010, insomma, letto anche alla luce dei richiamati principi del diritto europeo, attribuisce al destinatario dell'attività accertativa la garanzia di poter cooperare con l'Amministrazione affinché la stessa eserciti correttamente la funzione impositiva; non anche è fonte di alcun onere di preventiva difesa in capo al soggetto passivo (45). Ne deriva che costui non ha oneri di contestazione in fase istruttoria; e meno che mai l'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 (in tema di osservazioni al verbale di chiusura dell'istruttoria) può essere interpretato quale disposizione che onera, anziché facoltizzare, tale soggetto, di anticipare le proprie difese nell'ambito del procedimento amministrativo (lo esclude, tra l'altro, anche il tenore testuale della disposizione, il quale prevede che il contribuente possa, non debba, co-

municare agli Uffici impositori le proprie osservazioni) (46).

Note:

(43) Cfr. Cass., 26 gennaio 2004, n. 1286, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 6/2004, pag. 533, con commento di P. Corso, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(44) Cass., 23 luglio 2009, n. 17210, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(45) Cfr., sul punto, G. Ragucci, *op. cit.*, pagg. 61 ss.; M. Trivellin, «Il principio di buona fede nel rapporto tributario», Milano, 2010, pagg. 325 ss.

(46) In senso conforme, cfr. G. Ingraio, *op. cit.*, pagg. 227 ss. Cfr. anche G.M. Cipolla, *op. cit.*, pag. 684: lascia peraltro trasparire che, laddove il legislatore preveda l'obbligo del preventivo contraddittorio, il contribuente sia soggetto all'onere di contestazione.

Revisione del classamento catastale e delle tariffe d'estimo per adeguamento ai valori di mercato

di Guido Salanitro

La Commissione tributaria provinciale di Terni, con la **sentenza n. 235 del 2011**, ha dichiarato **illegittima** la revisione parziale di un **classamento** su di una unità immobiliare urbana sita in microzona comunale per l'**assenza** all'interno del Comune di una **pluralità di microzone**. La motivazione è condivisibile sul piano della lettera della legge: la possibilità di revisione del classamento catastale delle unità immobiliari site in **microzone comunali** è stata prevista per i **Comuni di maggiore dimensione**, mentre, nel caso in esame, sarebbe stata preferibile la richiesta di **variazione dell'unità** iscritta con un **classamento** ormai **incoerente**, prevista per i Comuni di **minore dimensione**, che non attribuisce rilevanza al valore di mercato, ma solo alle variazioni edilizie del singolo immobile. Entrambe le procedure consentono però solo un aggiornamento alle **mutazioni del singolo immobile** e del **contesto** in cui è situato. Per **adeguare** effettivamente **tutte le rendite catastali**, su cui si basa in larga parte la tassazione immobiliare, ai valori di mercato, occorrerà invece **aggiornare le tariffe d'estimo**, ed in questo senso sembra si muoverà la **riforma** destinata a rivedere l'intero **sistema estimativo del Catasto edilizio urbano**.

L'art. 1, comma 335, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, consente ai Comuni di chiedere all'Agenzia del territorio la revisione parziale del classamento delle unità immobiliari di proprietà privata site in microzone comunali, per le quali il rapporto tra il valore medio di mercato e il corrispondente valore medio catastale ai fini dell'applicazione dell'imposta comunale sugli immobili si discosta significativamente dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali (1). Il Comune di Orvieto, con richiesta del 22 ottobre 2005, attiva la procedura, a seguito della quale l'Agenzia del territorio revisiona il classamento delle unità urbane alla luce di numerosi e importanti interventi di riqualificazione eseguiti nell'area all'interno della quale risultano ubicate (2).

Guido Salanitro - Professore associato di Diritto tributario presso l'Università di Catania

Note:

(1) Si tratta di procedura diversa da quella prevista dal comma 336, per il quale i Comuni, se nel proprio territorio constatano la

presenza di immobili non denunciati in Catasto, ovvero iscritti in catasto con un classamento divenuto incoerente a seguito di intervenute variazioni edilizie, devono richiedere ai soggetti che ne risultano possessori a titolo di proprietà o altro diritto reale di presentare la denuncia di iscrizione (variazione) in Catasto, redatta secondo le prescrizioni del D.M. 19 aprile 1994, n. 704 (ovvero avvalendosi della procedura DOCFA), entro 90 giorni dalla richiesta. La richiesta del Comune, contenente gli elementi constatati (mancata iscrizione in Catasto o situazione di fatto non più coerente con il classamento catastale), nonché, se accertata, la data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, va notificata ai soggetti interessati e quindi comunicata, con gli estremi di notificazione, al competente Ufficio provinciale dell'Agenzia del territorio. Se entro il predetto termine di 90 giorni il possessore dell'immobile non presenta la denuncia di iscrizione o di variazione, a tale adempimento provvede l'Ufficio provinciale indicato, mentre gli oneri per il procedimento sono posti a carico del possessore inadempiente. Per un esame di questa norma si rinvia ai contributi di R. Lupi e G. Spaziani Testa, «Evoluzione urbanistica, "auto-revisione" delle rendite catastali e inefficienze amministrative», in *Dialoghi Tributari* n. 2/2008, pag. 110.

La circolare 1° agosto 2005, n. 9/T, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, ha fornito le direttive in merito all'applicazione del comma 335; le relative linee guida sono contenute nella determinazione 16 febbraio 2005.

(2) Revisione disposta con determinazione 31 maggio 2006.

La Commissione tributaria provinciale di Terni, con la sentenza n. 235 del 2011 (3), dichiara illegittimo il classamento impugnato in quanto la norma presuppone l'esistenza di più microzone, nell'ambito delle quali confrontare i valori medi di mercato e catastali; pluralità di microzone non presente nel Comune, ove ne risulta una sola. La motivazione della decisione può apparire condivisibile sul piano della lettera della legge: la disciplina del comma 335 sulla revisione del classamento delle unità immobiliari site in microzone comunali è stata approvata tenendo in considerazione i Comuni di maggiore dimensione (4), mentre il comma 336, sul classamento degli immobili non denunciati in Catasto o iscritti con un classamento divenuto incoerente, che non attribuisce rilevanza al valore di mercato, ma solo alle variazioni edilizie del singolo immobile, è stato scritto pensando anche e soprattutto ai Comuni di minore dimensione. Lascia, però, perplessi la rilevanza attribuita ad un vizio procedimentale (5), in quanto in materia catastale un giudizio di mero annullamento non sembra essere adeguato, dovendosi piuttosto verificare il corretto classamento dell'immobile. In altri termini, la decisione della Commissione tributaria sembra avere trascurato la verifica sulla correttezza del classamento attribuito dall'Agenzia del territorio, che avrebbe potuto procedere alla revisione anche in forza di altre norme, tra le quali l'art. 38 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 131 (6).

La revisione del classamento

La revisione del classamento prevista nei commi 335 e 336 consiste nell'assegnare alle unità immobiliari interessate nuove categorie o classi, tra quelle già esistenti nei relativi quadri, con la conseguente nuova rendita, senza incidere sulle tariffe d'estimo o sui quadri di categoria e di classi (7).

IL PROBLEMA APERTO

Disparità di trattamento per microzone comunali

La **revisione del classamento** delle unità immobiliari site in microzone comunali sembra essere definita **parziale** perché non riguarda tutti gli immobili presenti in un Comune. Ciò crea una **disparità di trattamento** tra possessori di **immobili in microzone interessate** e possessori di immobili in microzone **esentate** dalla revisione. Criticità forse superata dalla necessità di considerare solo **rilevanti scostamenti** che facciano presumere classamenti non conformi alla realtà, non potendosi procedere alla revisione del classamento di tutti gli immobili situati sul territorio nazionale.

La procedura, così come prevista dal legislatore, può apparire coerente con il sistema catastale se, trattandosi appunto di classamento, è preso in considerazione il singolo immobile, con le sue caratteristiche risultanti dalla documentazione presente in ufficio, e salvo visita sopralluogo qualora ritenuta opportuna.

Effettivamente la revisione sembra essere definita parziale perché non riguarda tutti gli immobili presenti in un Comune; questo po-

Note:

(3) Per il testo della sentenza cfr. pag.

631.

(4) Si pensi, per esempio, al Comune di Milano, dove l'applicazione delle procedure in esame ha fatto sorgere un rilevante contenzioso: cfr. Comm. trib. prov. di Milano, 27 novembre 2009, n. 404 (in *GT - Riv. giur. trib.* n. 4/2010, pag. 353, con commento di G. Salanitro e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA), che ha annullato il classamento in quanto la revisione era stata richiesta, non dal consiglio comunale, ma dal responsabile dei servizi catastali, e Comm. trib. prov. di Milano, 25 gennaio 2010, n. 10, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, che, ponendo l'attenzione sulla situazione di fatto dell'immobile, ha deciso in senso favorevole all'Agenzia del territorio.

(5) Vizio che sembra riguardare i soli rapporti interni tra Agenzia e Comune e non inficia il potere di revisione dell'Amministrazione. Sul rapporto tra Amministrazione erariale ed enti locali in materia catastale cfr. G. Salanitro, «Agenzia del territorio e Comuni: collaborazione sempre più "stretta" per gli accertamenti catastali», in *Corr. Trib.* n. 44/2010, pag. 3619; A. Uricchio, «Il contenzioso catastale: la difficile convivenza di più giurisdizioni», in *Rass. trib.*, 2005, pag. 1403.

(6) Per la quale il Comune (o l'Ufficio delle imposte e il contribuente) possono segnalare all'Agenzia del territorio (ai fini di una verifica della correttezza del classamento) la divergenza, per un triennio e per almeno il 50%, tra il reddito lordo effettivo dell'unità immobiliare e la rendita catastale, reddito lordo effettivo costituito dai canoni di locazione risultanti dai relativi contratti; in mancanza di questi, il reddito lordo effettivo è determinato comparativamente ai canoni di locazione di unità immobiliari aventi caratteristiche similari e ubicate nello stesso fabbricato o in fabbricati vicini.

(7) Revisione con effetto *ex nunc*, conformemente a quanto sostenuto in G. Salanitro, *Profili sostanziali e processuali dell'accertamento catastale*, Milano, 2003, *passim*. Alla revisione in base al comma 335 non si applica, infatti, la retroattività disposta dal comma 337 per il caso di mancata presentazione della denuncia catastale, la quale si riferisce al comma 336.

PROSPETTIVE FUTURE

Riforma del Catasto edilizio

Il disegno di riforma del Catasto sarà imperniato sui seguenti elementi:

- costituzione di un sistema catastale che contempli assieme alla **rendita** il **valore patrimoniale** del bene;
- **rideterminazione** della **classificazione** dei beni immobiliari;
- **superamento** del sistema vigente per **categorie** e **classi** in relazione agli immobili ordinari;
- **sostituzione**, per abitazioni e uffici, del «**vano**» come unità di misura della consistenza a fini fiscali con la «**superficie**» espressa in metri quadrati;
- **riqualificazione** dei metodi di stima diretta per gli immobili speciali.

trebbe essere un punto critico della procedura introdotta, perché crea una disparità di trattamento tra possessori di immobili in microzone interessate e possessori di immobili in microzone esentate dalla revisione. Criticità forse superata dalla necessità di considerare solo rilevanti scostamenti che facciano presumere classamenti non conformi alla realtà, non potendosi procedere alla revisione del classamento di tutti gli immobili situati sul territorio nazionale. Infatti, il legislatore sembra avere introdotto questa disciplina perché ha preso atto delle difficoltà di tenere il Catasto aggiornato rispetto al mutare delle condizioni delle qualità urbane, ambientali e edilizie, dal quale deriva una disomogeneità tra unità immobiliari classate in epoca remota e quelle di più recente classamento.

La revisione degli estimi

La revisione del classamento consente di aggiornare il Catasto con riferimento alle mutazioni del singolo immobile e del contesto in cui è situato. Se si intende, invece, adeguare le rendite catastali, su cui si basa in larga parte la tassazione immobiliare, ai valori di mercato, occorre aggiornare le tariffe d'estimo. Le attuali rendite catastali sono state rivalutate nel 1990 con riferimento al biennio 1988-1989. È evidente pertanto che esse non appaiono congrue rispetto agli attuali valori locativi e di mercato (8). La relazione illustrativa della manovra del dicembre 2011, reperibile sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate (9), riporta dei dati che possono sintetizzarsi nel senso che per le abitazioni il valore corrente di mercato è pari, in media, a 3,73 volte la base imponibile ai fini ICI e che i canoni di locazione sono mediamente superiori di 6,46 volte le rendite catastali.

Pertanto, la stessa relazione preannuncia un disegno di legge delega diretto, non solo ad ag-

giornare gli estimi catastali, ma a riformare il sistema estimativo del catasto edilizio urbano. Si parte infatti dal presupposto che non solo le rendite non sono aggiornate, ma che il sistema catastale, e la stessa denominazione e classificazione delle unità immobiliari, sono inadeguati in quanto fermi al periodo di «costruzione» del catasto urbano. Il disegno di riforma sarà imperniato sui seguenti elementi:

- la costituzione di un sistema catastale che contempli assieme alla rendita (ovvero il reddito medio ordinaria-

mente ritraibile al netto delle spese di manutenzione e gestione del bene), il valore patrimoniale del bene, al fine di assicurare una base imponibile adeguata da utilizzare per le diverse tipologie di tassazione;

- la rideterminazione della classificazione dei beni immobiliari;

- il superamento del sistema vigente per categorie e classi in relazione agli immobili ordinari, attraverso un sistema di funzioni statistiche che correlino il valore del bene o il reddito dello stesso alla localizzazione e alle caratteristiche edilizie;

- il superamento, per abitazioni e uffici, del «vano» come unità di misura della consistenza a fini fiscali, sostituendolo con la «superficie» espressa in metri quadrati;

- la riqualificazione dei metodi di stima diretta per gli immobili speciali.

In mancanza ancora di un testo normativo più specifico, ci si può limitare ad alcune considerazioni

Note:

(8) In particolare, grazie alla registrazione in base al meccanismo del prezzo-valore e all'attività svolta dal notariato nel comunicare in via telematica i prezzi veri all'Amministrazione finanziaria, è oggi possibile una rilevazione dei prezzi abbastanza vicina alla realtà.

(9) Non essendo la relazione firmata, non è chiaro se vada attribuita al Governo o all'Agenzia.

di ordine generale. In primo luogo, esiste già il D.P.R. 23 marzo 1998, n. 138, sostanzialmente inattuato ma formalmente vigente, che prevede gran parte delle modifiche annunciate, dalla revisione dei quadri di classificazione alla revisione dei criteri di classamento, al passaggio dal vano catastale al metro quadrato. Una rilevante novità sarebbe costituita dalla presenza della rendita e del valore patrimoniale del bene, superando almeno in parte le annose diatribe sulla determinazione di un valore che consideri sia il canone locativo che il valore venale di compravendita (10). Tale duplice distinzione dovrà comportare verosimilmente una revisione delle diverse discipline impositive per precisare la relativa base imponibile coordinandola con il nuovo sistema catastale (11).

Non è chiaro come sarà superato il sistema vigente per categorie e classi, ma anche in questo caso occorre prestare attenzione alle numerose discipline, in particolare agevolative, che fanno riferimento alle attuali categorie. Opportuna appare inoltre, alla luce del contenzioso esistente, una riqualificazione dei metodi di stima diretta degli immobili speciali (12).

Il passaggio dal vano catastale al metro quadrato è stato ampiamente annunciato sugli organi di stampa. A ben vedere, si tratta comunque di misurazioni effettuate secondo criteri «fiscali»: come i vani catastali sono determinati in base agli artt. 45 ss. del D.P.R. 1° dicembre 1949, n. 1142 (13), i metri quadrati saranno conteggiati secondo criteri da determinarsi con legge e con i relativi regolamenti, soprattutto con riferimento ai vani accessori, terrazze, aree scoperte e corti.

Infine, alla revisione e probabile aumento delle rendite dovrà seguire una rimodulazione delle ali-

PROSPETTIVE FUTURE

Rendite catastali e basi imponibili

Il **D.P.R. n. 138/1998**, sostanzialmente **inattuato** ma formalmente **vigente**, prevede gran parte delle **modifiche annunciate** per la riforma del Catasto, dalla revisione dei **quadri di classificazione** alla revisione dei **criteri di classamento**, al passaggio dal vano catastale al **metro quadrato**. Una **rilevante novità** sarebbe costituita dalla presenza della **rendita e del valore patrimoniale** del bene, superando almeno in parte le annose diatribe sulla determinazione di un valore che consideri sia il canone locativo che il valore venale di compravendita. Tale duplice distinzione dovrà comportare verosimilmente una **revisione delle diverse discipline impositive** per precisare la relativa **base imponibile** coordinandola con il nuovo sistema catastale. Alla revisione e al probabile **aumento delle rendite** dovrà seguire una **rimodulazione delle aliquote** delle imposte immobiliari.

quote delle imposte immobiliari, soprattutto se si accoglie l'idea che l'art. 53 Cost. impedisce una tassazione degli immobili che in qualche modo possa conseguire effetti espropriativi (14).

Note:

(10) Sul punto cfr. G. Melis, «Questioni attuali in tema di catasto e "fiscalità

immobiliare"», in *Rass. trib.*, 2010.

(11) Si consideri in particolare l'imposta municipale propria (IMU) che sembra tassare il valore patrimoniale degli immobili e, nel contempo, assorbire l'imposizione del reddito figurativo degli immobili non locati.

(12) Sull'attribuzione della rendita per stima diretta e sulla determinazione del saggio di fruttuosità cfr. tra gli altri, C. Buccico, *Il Catasto. Profili procedurali e processuali*, Napoli, 2008, pag. 169 ss.; M. del Vaglio, «La stima per l'attribuzione della rendita catastale deve tener conto delle condizioni intrinseche ed estrinseche dell'immobile accertato», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 2/2008, pag. 137, commento a Cass., 20 giugno 2007, n. 14374; F. Pace, «Obbligo di motivazione dell'avviso di classamento ed attribuzione della rendita catastale per gli immobili censiti nei gruppi speciali», *ivi*, n. 1/2004, pag. 90, commento a Comm. trib. reg. Puglia, 10 marzo 2003, n. 40 e n. 41.

(13) Regolamento per la formazione del nuovo Catasto edilizio urbano.

(14) Numerosi nuclei familiari appartenenti a ceti non abbienti risultano proprietari di immobili, da loro costruiti (talvolta abusivamente) negli anni passati, che per le dimensioni attualmente comportano una tassazione complessiva che assorbe ampiamente una mensilità del reddito IRPEF della famiglia.

Sul tema in generale cfr. G. Falsitta, «L'imposta confiscatoria», in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, pag. 89.

LA SENTENZA

Commissione tributaria provinciale di Terni, Sez. I, Sent. 19 ottobre 2011 (21 settembre 2011), n. 235 - Pres. e Rel. Zingarelli

La **revisione parziale** del **classamento** delle unità immobiliari site in **microzone comunali**, per le quali il **rapporto** tra il **valore medio di mercato** e il **valore medio catastale** si discosta significativamente dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali, prevista ai sensi del comma 335 dell'art. 1 della legge Finanziaria 2005, presuppone che esistano una **pluralità di microzone**, e cioè dei **termini di paragone** (al plurale) ai quali confrontare il valore catastale del cespite in esame; è evidente che non può parlarsi di scostamento del rapporto medio di un immobile (o di una microzona) se non si ha un termine per confrontare quello scostamento. Quindi qualora, come nella specie, nel Comune non esistano una pluralità di microzone, l'intero meccanismo di revisione attivato dal Comune ai sensi di tale disciplina perde ogni senso e risulta privo della base normativa, con la conseguente **illegittimità dell'atto accertativo**.

Svolgimento del processo

Il 18 maggio 2010 è stato notificato a (...) un avviso di accertamento, emesso dall'Agenzia del territorio, con il quale tale Ufficio ha proceduto alla revisione della classe catastale in ordine ad un immobile di proprietà della (...) sito in (...). Tale avviso risultava essere stato emesso ai sensi dell'art. 1, comma 335, della legge n. 311/2004, a seguito di richiesta rivolta all'Agenzia del territorio dal Comune di (...) finalizzata alla revisione parziale del declassamento delle unità immobiliari urbane site nelle microzone comunali in cui il rapporto tra il valore medio di mercato e di valore catastale si discostasse significativamente dal predetto rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali; più precisamente, a seguito di richiesta del Comune di (...) del 22 ottobre 2005, l'Agenzia del territorio aveva proceduto all'effettuazione delle «necessarie indagini tecniche» ed all'acquisizione degli «elementi conoscitivi rilevanti al fine di procedere alla revisione declassamento ed alla conseguente di determinazione della rendita» della unità urbana in questione.

L'attribuzione di una nuova e più elevata classe catastale era la conseguenza della verifica di numerosi importanti interventi, anche di riqualificazione, eseguiti dal Comune nell'area all'interno della quale era ubicata la proprietà della parte ricorrente, così che tale area, ben

servita dai mezzi pubblici, doveva considerarsi particolarmente appetibile ed idonea a produrre reddito, con conseguente necessità di operare una nuova tassazione per evitare le incongruenze altrimenti determinate dal non allineamento di unità immobiliari, quale quella oggetto di ricorso, rispetto ad altre che invece, nel tempo e per effetto di interventi su di esse e di nuova denuncia catastale, avevano visto adeguare il loro classamento e la loro rendita, alle effettive caratteristiche del cespite.

Contro tale ricorso insorgeva la (...) negando la veridicità dell'affermazione dell'Ufficio secondo cui, a fronte di un generalizzato miglioramento del contesto urbanistico e commerciale del centro storico della città di ... (e di un miglioramento intrinseco ed estrinseco degli immobili ivi siti), si sarebbe creata una disparità di trattamento fra unità immobiliari che, pur presentando in concreto tutte le stesse migliorate caratteristiche, avrebbero visto, alcune continuare, a fruire di rendite catastali ormai inadeguate, perché mai rivisitate, a fronte di altre che avrebbero visto un incremento delle rendite.

Nel ricorso si affermava che i pur dichiarati numerosi ed importanti interventi di miglioramento attuati dal Comune non avevano, in concreto, sortito alcun effetto migliorativo del valore degli immobili e che, comunque, la rendita catastale attribuita con l'avviso di accertamento era - essa sì - non realistica ed eccessiva e non corrispondeva affatto al valore capitale ed alla capacità di produrre reddito dell'immobile, come dimostrato dalla contrazione dell'attività ed appetibilità commerciale del centro storico della città, dalla chiusura continua esercizi commerciali, dalla quantità di immobili posti in locazione o vendita e così via. Nel ricorso si denunciava anche il fatto che l'accertamento dell'Ufficio era stato eseguito, contrariamente a quanto da questo dichiarato, senza alcun accesso sul posto, e dunque senza alcuna - pur prevista ed indispensabile - verifica diretta delle condizioni del bene in questione. Alla luce di tutte queste considerazioni si chiedeva l'annullamento totale dell'avviso di accertamento.

Il ricorso era resistito dall'Agenzia del territorio che si costituiva rivendicando la piena legittimità del suo operato, la effettività della verifica delle condizioni dell'immobile in questione (ma anche degli altri oggetto di analoghi avvisi di accertamento) e comunque la collocazione privilegiata dell'immobile in questione, perfettamente dotato dei servizi attualmente richiesti; aggiungeva, ancora, che il valore attribuito era analogo a quello di altri immobili simili.

Entrambe le parti depositavano memorie aggiunte (con le quali si manifestava un elevato livello di dissenso tra di loro, talora espresso in modo piuttosto aspro) ed illustravano ulteriormente le rispettive posizioni in occasione dell'udienza pubblica.

Motivi della decisione

Nelle difese delle parti si è molto disquisito sull'effettività del valore (e della classazione) dell'immobile della parte ricorrente e della necessità ed effettivo di una previa visita da parte dell'Ufficio sul posto. La prima di tali affermazione (leggasi necessità che la classazione faccia tendenzialmente coincidere il valore reale del bene con quello catastale) è certamente corretta, mentre non lo è (alla luce della giurisprudenza di legittimità), la seconda, non rinvenendosi una necessità di verifica *de visu* se non in relazione all'affermazione di caratteristiche (rifinitore, servizi interni e simili) che, se ed in quanto influenti ai fini dell'attribuzione della rendita attribuita in concreto, non possono essere desunti semplicemente dalla visione esterna dell'intero edificio o dalla consultazione delle planimetrie catastali. Tali questioni paiono però, per la Commissione, rivestire un ruolo marginale, diverse essendo le considerazioni alla luce delle quali si deve pervenire all'accoglimento del ricorso.

L'art. 1, comma 335, della legge Finanziaria per il 2005, così recita: La revisione parziale del classamento delle unità immobiliari di proprietà privata site in microzone comunali, per le quali il rapporto tra il valore medio di mercato individuato ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 138, e il corrispondente valore medio catastale ai fini dell'applicazione dell'imposta comunale sugli immobili si discosta significativamente dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali, è richiesta dai Comuni agli Uffici provinciali dell'Agenzia del territorio. Per i calcoli di cui al precedente periodo il valore medio di mercato è aggiornato secondo le modalità stabilite con il provvedimento, di cui al comma 339.

L'Agenzia del territorio, esaminata la richiesta del Comune e verificata la sussistenza dei presupposti, attiva il provvedimento revisionale con provvedimento del direttore dell'Agenzia medesima.

Il successivo comma 336 prevede invece la facoltà dei Comuni di provocare l'accertamento da parte dell'Agenzia del territorio «constatata la presenza di immobili di proprietà privata non dichiarati in Catasto ovvero la sussistenza di situazioni fatte non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie».

Tali due commi circoscrivono il potere di intervento comunale e, di conseguenza, il potere dell'Agenzia di procedere ad una revisione dei classamenti.

Nel caso di specie la norma applicabile è, inequivocabilmente (vedasi la «premessa ed i riferimenti normativi» dell'avviso di accertamento), il comma 335 dell'art. 1. Ne consegue che il presupposto dell'attività accertativa è il significativo scostamento del rapporto tra il valore medio di mercato e quello catastale degli immobili siti nella microzona in cui è compreso quello in verifica, rispetto all'analogo rapporto relativo all'insieme

delle microzone comunali. Il senso di tale previsione è quello di evidenziare un'anomalia della dinamica del mutamento del valore di mercato rispetto a quello catastale limitatamente ad una determinata microzona, che rende necessario un «riallineamento». Tutto ciò presuppone però che esistano più microzone, e cioè dei termini di paragone (al plurale) ai quali confrontare il valore catastale del cespite in esame; è evidente che non può parlarsi di scostamento, del rapporto medio di un immobile (o di una microzona) se non si ha un termine per confrontare quello scostamento.

Nel caso di specie è risultato, pacificamente, che nel Comune di ... non esistono più microzone, cosicché l'intero meccanismo di revisione attivato dal Comune (esitato nell'emissione dell'avviso di accertamento qui impugnato) perde ogni, senso e, soprattutto, risulta privo della base normativa che (sola) dovrebbe legittimare l'attività accertativa.

Tanto basta per determinare la dichiarazione di illegittimità dell'atto impugnato e l'accoglimento del ricorso (assumendo carattere di marginalità l'osservazione - pur in sé corretta - della parte ricorrente concernente l'insignificanza degli immobili assunti dall'Ufficio a riferimento del maggiore classamento, apparendo non contestato che il valore di questi è, appunto, il valore attribuito dall'Agenzia delle entrate all'esito di un procedimento analogo a quello di cui qui si discute, illegittimo nella forma).

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come nel dispositivo, prendendosi a riferimento (in mancanza di nota spese della parte ricorrente) quella depositata dall'Ufficio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e condanna l'Agenzia del territorio al pagamento delle spese e competenze del procedimento che liquida in euro 43,86 per spese ed in euro 800,00 per diritti ed onorari, oltre CNP ed IVA.

Necessaria l'adozione del provvedimento formale per sospendere i rimborsi

di Massimo Basilavecchia

La sentenza n. 23601 del 2011 della Corte di cassazione, risolvendo il caso di una «sospensione di rimborso» eccepita dall'Amministrazione finanziaria in sede processuale senza adozione di preventivo provvedimento, pone punti fermi, del tutto opportuni, in ordine alla natura della «facoltà» riconosciuta all'Amministrazione e al rapporto tra fase amministrativa e pendenza di un procedimento giurisdizionale teso all'accertamento del credito del contribuente. Appare sempre più interessante la giurisprudenza che si va formando sull'art. 23 del decreto sui principi generali in tema di sanzioni amministrative. Si prospetta un inquadramento sistematico dei poteri ivi previsti che li colloca in un'area strettamente pubblicistica, li separa dalle facoltà difensive che l'Amministrazione può esercitare nel processo, li coordina con il potere generale di fermo previsto dalla legge sulla contabilità di Stato del 1923.

L'art. 23 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 ha opportunamente disciplinato in forma espressa il potere di «fermo amministrativo» spettante all'Amministrazione finanziaria, quando l'esistenza di un credito tributario di quest'ultima incida sull'erogazione di rimborsi (derivanti dall'applicazione di tributi) richiesti dal contribuente (o, comunque, a questi spettanti, anche d'ufficio).

Negli ultimi anni, si sta formando un articolato orientamento giurisprudenziale della Corte di cassazione che consente di meglio precisare l'ambito e le condizioni di applicazione della disposizione, chiarendone le interferenze con il processo, la portata, il rapporto con la disposizione «madre» sul fermo amministrativo, contenuta nella risalente legge sulla contabilità di Stato del 1923 (1).

In particolare, la sentenza della Corte di cassazione n. 23601 del 2011 (2), risolvendo il caso di una «sospensione di rimborso» eccepita dall'Amministrazione finanziaria in sede processuale senza adozione di preventivo provvedimento, pone punti fermi - del tutto opportuni, a parere di chi scrive - in ordine:

– alla natura della «facoltà» riconosciuta all'Amministrazione;

– al rapporto tra fase amministrativa e pendenza di un procedimento giurisdizionale teso all'accertamento del credito del contribuente.

Ne derivano, sia pure in modo indiretto, spunti ricostruttivi anche in ordine alla qualificazione dell'altro potere previsto dall'art. 23, quello di (dichiarazione di estinzione per) compensazione del rimborso, e ai presupposti per applicare la disposizione. Mentre non sembra né direttamente affrontata, né implicitamente trattata, la questione, pure non secondaria, dell'identificazione del soggetto chiamato ad emettere il provvedimento nel singolo caso.

La vicenda può essere sintetizzata in modo molto semplice: pendente un giudizio di rimborso (3)

Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo, Avvocato in Pescara

Note:

(1) Art. 69 del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440.

(2) Per il testo della sentenza cfr. pag. 637.

(3) Il giudizio, come si evince dal quesito di diritto, riguardava un ricorso contro silenzio-rifiuto. La circostanza non appare influente, perché in tal caso la materia del contendere si identifica con la sussistenza del diritto in capo al contribuente; se si fosse trattato di un diniego esplicito, la materia del contendere sarebbe stata circoscritta dalle ragioni di rifiuto esplicitate dall'Ufficio con l'atto impugnato.

LA GIURISPRUDENZA

Natura provvedimento della sospensione

Rispetto ad un **potere di «blocco» del rimborso**, che trova ragione in una **funzione cautelare**, destinata a rendere **effettiva** un'eventuale, **futura compensazione**, la Suprema Corte con la sentenza n. 23601 del 2011 osserva che la **formale adozione del provvedimento** previsto dalla legge è **imprescindibile**, dato che il **blocco** avviene in **via autoritativa**, previa **valutazione discrezionale** e dopo una motivata **ricognizione** della sussistenza dei **presupposti di legge**, ed in particolare in ordine al «*fumus*» riscontrabile nella pretesa dell'Amministrazione finanziaria.

proposto da una società, cessionaria di un credito derivante da dichiarazione dei redditi presentata da altra società, l'Ufficio delle entrate eccipisce la «sospensione del rimborso», essendo pendente altro giudizio riguardante atti impositivi emanati nei confronti del contribuente (4). Il giudice d'appello, come quello di primo grado, rigetta l'eccezione; tale giudizio viene confermato dalla Suprema Corte, alla quale era invece stato chiesto, con il ricorso per cassazione, di affermare che l'esistenza del potere generale di sospensione di cui all'art. 23 non preclude l'opponibilità della ragione di fermo direttamente in sede processuale.

Natura provvedimento della sospensione

In buona sostanza, dunque, il ricorso dell'Agenzia delle entrate mirava a veder riconosciuto un doppio binario di «cautela», fruibile sia mediante l'adozione di un apposito atto di sospensione, tipizzato dall'art. 23, sia mediante un'eccezione processuale sostanzialmente assimilabile a quella di compensazione.

La Corte di cassazione è molto netta nel negare la praticabilità della strada processuale, seguendo un percorso che appare condivisibile, proprio nelle linee di fondo. La sentenza della Corte di cassazione n. 23601 del 2011 conferma una crescente attenzione, negli ultimi anni, alla delimitazione ben precisa delle attività consentite all'Ufficio quale parte del processo, rispetto a quelle che le sono riconosciute dalla normativa sui poteri di accertamento e di riscossione.

Rispetto ad un potere di «blocco» del rimborso che non si può ricondurre alla compensazione, dato che questa presuppone un controcredito certo ed esigibile, ma che evidentemente trova ragione in una funzione cautelare, destinata a rendere effettiva un'eventuale, futura compensazione, la Suprema Corte osserva che la formale adozione del

provvedimento previsto dalla legge è imprescindibile, dato che il blocco avviene:

- a) in via autoritativa;
- b) previa valutazione discrezionale;
- c) dopo una motivata ricognizione della sussistenza dei presupposti di legge, ed in particolare in ordine al *fumus* riscontrabile nella pretesa dell'Amministrazione.

Questa assunzione di responsabilità, tipica dell'azione della Pubblica amministrazione che intende preservare le proprie ragioni di credito, verrebbe meno se si consentisse all'Ufficio di opporre la

sospensione mediante una mera eccezione processuale, eludendo la disciplina formale che regola l'esercizio del potere. Non secondaria, sotto questo aspetto, è l'ulteriore notazione che la sentenza esprime, quando osserva che il provvedimento è imprescindibile perché solo il formale esercizio del potere, e la notificazione al destinatario dell'atto, assicurano la verifica giurisdizionale in ordine alla sussistenza dei presupposti.

L'osservazione è particolarmente calzante, anche se appare di maggior peso soprattutto quando il giudizio di rimborso viene indirizzato avverso un diniego espresso: attraverso l'eccezione di sospensione, infatti, troverebbe ingresso in giudizio un nuovo motivo di reiezione dell'istanza, non compreso nella motivazione del provvedimento originario.

Nel caso invece di giudizio di rimborso introdotto, come nella vicenda, in presenza di un silenzio dell'Ufficio, l'astratta proponibilità dell'eccezione di sospensione, pur teoricamente ipotizzabile, viene ad urtare con la linea di demarcazione che la sen-

Nota:

(4) Anche su questo punto resta un margine di incertezza alla lettura della sentenza, poiché non si comprende se destinataria della pretesa fiscale fosse la società titolare del credito ovvero quella cessionaria; è probabile la prima ipotesi.

LA GIURISPRUDENZA

Misure conservative a garanzia del credito erariale

L'adozione di misure conservative a garanzia del credito erariale si pone in una zona di confine, nella quale la **finalità** prettamente **patrimoniale** delle misure consentite dalla legge deve coesistere con i **profili amministrativistici** connessi alla forma provvedimento degli atti e con le garanzie del titolare del diritto al rimborso. La giurisprudenza della Suprema Corte sembra assegnare **prevalenza** al secondo **profilo**, quello **pubblicistico**, secondo una prospettiva di sistema che pare condivisibile e in grado di realizzare nel modo più **equilibrato** il **contemperamento** tra le **opposte esigenze**.

tenza correttamente pone tra Amministrazione in quanto tale e Amministrazione parte in giudizio; la difesa nel processo deve avvenire con mezzi interni allo stesso, e non incidendo sulle posizioni giuridiche *ab externo*, attraverso l'esercizio di poteri non compatibili con la parità processuale delle parti (5).

L'adozione di misure conservative a garanzia del credito erariale si pone certamente in una zona di confine, nella quale la finalità prettamente patrimoniale delle misure consentite dalla legge deve coesistere con i profili amministrativistici connessi alla forma provvedimento degli atti e con le garanzie

del titolare del diritto al rimborso. La giurisprudenza della Suprema Corte sembra assegnare prevalenza al secondo profilo, quello pubblicistico, secondo una prospettiva di sistema che pare condivisibile e in grado di realizzare nel modo più equilibrato il contemperamento tra le opposte esigenze.

Se la scelta di campo espressa dalla giurisprudenza cui si fa riferimento è così netta sul piano dell'impostazione sistematica, si può ipotizzare che la scelta interpretativa possa restare ferma anche nel caso in cui il controcredito sia definitivo, e consenta pertanto, non la mera sospensione del rimborso, ma la sua estinzione per compensazione. Nella compensazione, invero, la formulazione di un'eccezione tipicamente processuale è prerogativa di ogni soggetto convenuto in giudizio e chiamato a pagare una somma di denaro: proponendo l'eccezione, l'Amministrazione non andrebbe ad alterare il gioco delle parti.

Tuttavia, la scelta normativa per una disciplina formale anche del provvedimento di compensazione (con i corollari in tema di impugnabilità e di disciplina delle competenze) lascia preferire la continuità interpretativa tra le due ipotesi contemplate nell'art. 23 (6).

Considerazioni generali sull'art. 23

Altri spunti ricostruttivi importanti si traggono dalla vicenda decisa dalla Suprema Corte.

In primo luogo, è confermata la valenza generale dell'art. 23, considerato dalla stessa Agenzia delle entrate come disposizione che attribuisce un potere di sospensione di portata indeterminata, destinato ad incidere su tutti i rimborsi pretesi dai contribuenti. Sembra dunque ulteriormente rafforzata la tesi (7) secondo la quale la sospensione del rimborso troverebbe fondamento ormai esclusivo nell'art. 23, con tutte le conseguenze: ad

esempio, in ordine ad avvenuta abrogazione implicita della sospensione prevista per i rimborsi IVA, in caso di carichi penali, dall'art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633/1972; e probabilmente, in ordine all'applicabilità dell'art. 23 anche a tutela di crediti dell'Amministrazione (tributari ma) diversi da quelli derivanti dall'irrogazione di sanzioni amministrative tributarie (8).

Note:

(5) Secondo la sentenza, l'Amministrazione non può provare in giudizio i presupposti per la sospensione, ma può solo dedurre di aver adottato un provvedimento di sospensione: il quale è dunque ineludibile, anche a giudizio in corso.

(6) Cfr. Cass., 5 maggio 2011, n. 9853, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, di poco precedente, che, pur facendo riferimento all'art. 69 della legge di contabilità, sembra confermare la necessità del provvedimento formale di fermo.

(7) Per la quale, ad esempio, Cass., 14 luglio 2010, n. 16535, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(8) Auspica una forzatura della lettera dell'art. 23, in funzione di un'estensione applicativa, A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, pag. 215; l'Autore peraltro affida motivatamente ai provvedimenti ex art. 23 - in quanto meglio disciplinati - la funzione di assorbire e sostituire ogni altra figura analoga rinvenibile nelle pieghe dell'ordinamento. In senso contrario si era espresso chi scrive in C. Glendi - C. Consolo, *Commentario alle leggi sul processo tributario*, II ed., Padova, 2009.

In secondo luogo sembra confermata una linea di tendenza che vede nell'art. 69 della legge di contabilità di Stato una matrice per i provvedimenti di sospensione e di compensazione, matrice rispetto alla quale l'art. 23 sembra porsi come disposizione speciale, e in parte recante una disciplina derogatoria (9).

Il rapporto tra le due disposizioni è peraltro ancora opaco, sotto alcuni aspetti: mentre la giurisprudenza sul fermo amministrativo considera provvedimento quello adottato dall'Amministrazione titolare del credito che «blocca» il diritto patrimoniale del privato verso la Pubblica amministrazione, nell'art. 23 è evidente che provvedimento viene considerato quello che incide direttamente sul rimborso, ossia il provvedimento emanato dall'Amministrazione «debitrice», mentre viene relegata a mero presupposto la richiesta che l'Amministrazione titolare del credito rivolge a quella debitrice al fine di ottenere la cautela.

Le conseguenze, soprattutto di carattere processuale, sono rilevanti, quanto a giurisdizione, identificazione dell'atto impugnabile, della parte resistente, della competenza territoriale della Commissione tributaria. Certamente dalla sentenza della Corte di cassazione n. 23601 del 2011 si ricava che il provvedimento è unico; altro la sentenza non dice, ed è normale che sia così, dato che un provvedimento, nella vicenda, neppure esisteva. Peraltro, dalla motivazione sembra scontato l'assunto che il provvedimento sarebbe stato di competenza dell'Amministrazione debitrice.

Ad avviso di chi scrive, in materia di rimborsi d'imposta la soluzione offerta dall'art. 23 (che equipara i provvedimenti di sospensione o di compensazione, ivi previsti, a dei veri e propri dinieghi di rimborso) è non solo certa e opportuna, ma anche inevitabile. Mentre infatti i casi tipici di applicazione del fermo amministrativo si riferiscono ad ipotesi nelle quali il credito del contribuente non deve essere soddisfatto attraverso un procedimento pubblicistico, e quindi l'area dell'autorità si sposta dall'Amministrazione chiamata ad erogare a quella che intende impedire l'erogazione, la pretesa di rimborso del contribuente è necessariamente canalizzata in un procedimento, avviato dall'imprescindibile, quale che sia la causale del rimborso, «previa istanza amministrativa». Sa-

rebbe dunque un'inutile duplicazione quella conseguente all'individuazione di due provvedimenti, uno di fermo in senso stretto, uno di effettivo blocco all'erogazione del rimborso.

Nota:

(9) Da ultimo, F. Pistolesi, «Necessità di un assetto uniforme tra atti di blocco dei rimborsi e fermo amministrativo», in *Corr. Trib.* n. 33/2011, pag. 2689, nonché G. Boletto, «Art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997», in *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo II, a cura di F. Moschetti, Padova, 2011, pag. 796; S.M. Messina, «I riflessi degli accertamenti esecutivi sull'adozione delle misure cautelari pro Fisco», in C. Glendi - V. Uckmar (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, pag. 551; M.V. Seranò, «Il cd. fermo amministrativo ex art. 69 del R.D. n. 2440/1923 e il dilemma della giurisdizione competente», in *Dir. prat. trib.*, 2007, II, pag. 1237.

LA SENTENZA

Cassazione, Sez. trib., Sent. 11 novembre 2011 (22 settembre 2011), n. 23601 - Pres. Bognanni - Rel. Virgilio

La **sospensione dei rimborsi**, prevista dall'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997, mutua **natura e funzione** dall'istituto generale del **fermo amministrativo** di cui all'art. 69, sesto comma, del R.D. n. 2440/1923, costituisce espressione di un **potere autoritativo** con funzione di **autotutela cautelare** comportante l'**affievolimento temporaneo del diritto di credito del privato** e pertanto **non può prescindere dall'adozione di un provvedimento formale**.

Ritenuto in fatto

1. L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, con la quale, rigettando l'appello dell'Ufficio, è stato confermato il diritto della E. s.p.a. - e della S.G., succursale di ..., intervenuta in giudizio *ex art. 111 c.p.c.* in qualità di cessionaria dei crediti *de quibus* - al rimborso delle somme risultanti a credito, sia per IRPEG che per ILOR, nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1993 e nuovamente chieste a rimborso con istanza del 2002.

Per quanto qui ancora rileva, il giudice *a quo* ha respinto la tesi dell'Ufficio, il quale aveva invocato il diritto alla sospensione del pagamento ai sensi dell'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997, in ragione della esistenza di un contenzioso pendente con la società contribuente, osservando che la norma citata attribuisce all'Amministrazione finanziaria una facoltà che può essere esercitata solo attraverso l'adozione di propri provvedimenti, nella specie insussistenti, non costituendo, di per sé, valido motivo di sospensione del rimborso la pendenza di un contenzioso.

2. Resistono con controricorsi sia la E. s.p.a., sia la S.G.

Considerato in diritto

1.1. Con il primo motivo, la ricorrente, denunciando violazione dell'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997, sostiene la tesi secondo la quale la disciplina ivi dettata consente all'Ufficio di disporre un fermo amministrativo, sostanzialmente analogo a quello di cui all'art. 69 del R.D. n. 2440/1923, con efficacia generale su tutti i rimborsi d'imposta spettanti al contribuente (provvedimento impugnabile dinanzi al giudice tributario), ma ciò non esclude che, nel corso di uno specifico giudizio di rimborso, l'Ufficio possa proporre un'eccezione di sospensione in base a detto art. 23, pur se tale sospensione non sia formalizzata in un atto amministrativo esterno al processo.

Conclude formulando il seguente quesito di diritto: «se a norma dell'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997, nell'ambito di un ricorso avverso il silenzio-rifiuto su un rimborso d'imposta sia consentito all'Ufficio far valere una causa di sospensione della richiesta di rimborso senza necessità della previa emanazione di un formale provvedimento di sospensione e se conseguentemente sia illegittima per erronea applicazione del citato art. 23 la sentenza della Commissione tributaria regionale che nell'ambito di un tale giudizio ritenga non fondata l'eccezione di sospensione formulata dall'Ufficio per il solo fatto che non risulta adottato nessun provvedimento ai sensi del citato art. 23».

1.2. Premesso che, contrariamente a quanto eccepito dalla E. s.p.a., il motivo è ammissibile, poiché il quesito sopra riportato risponde ai requisiti prescritti, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, dall'art. 366-*bis* c.p.c., al medesimo occorre dare risposta negativa, con conseguente infondatezza del motivo.

Il menzionato art. 23 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (che detta le disposizioni generali in materia di sanzioni per le violazioni di norme tributarie) dispone, per quanto qui interessa, nel testo vigente a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 203/1998, che «nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido vantano un credito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorché non definitivo. La sospensione opera nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo» (comma 1); «in presenza di provvedimento definitivo, l'Ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito» (comma 2); «i provvedimenti di cui ai commi 1 e 2, che devono essere notificati all'autore della violazione e ai soggetti obbligati in solido, sono impugnabili avanti alla commissione tributaria, che può disporre la sospensione ai sensi dell'art. 47 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546» (comma 3).

La norma contiene, come appare evidente, una disciplina specifica, in materia tributaria, dell'istituto del cd. fermo amministrativo di cui all'art. 69, sesto comma, del R.D. n. 2440/1923, dal quale, pertanto, mutua natura e funzione.

Il fermo amministrativo, com'è noto, consente ad un'Amministrazione dello Stato di sospendere temporaneamente il pagamento di somme dovute in favore del proprio creditore, quando essa (od altra Amministrazione) abbia a sua volta, a qualsiasi titolo, una contrapposta «ragione di credito». Si tratta, pertanto, di uno strumento, eccezionalmente attribuito all'Amministrazione obbligata, atto a differire, in via provvisoria e fino alla eventuale estinzione - totale o parziale - del debito per

compensazione, il soddisfacimento di un credito liquido ed esigibile: tale facoltà costituisce indubbia espressione di un potere autoritativo, con funzione di autotutela cautelare, comportante l'affievolimento, sia pur temporaneo, del diritto di credito del privato (Cass., SS.UU., n. 1733 e n. 15382 del 2002; cfr. anche Corte cost. n. 67 del 1972) (1).

Dalle indicate caratteristiche dell'istituto discende che il «fermo», cioè la sospensione del pagamento delle somme dovute dall'Amministrazione, non può prescindere dall'adozione di un provvedimento formale, emesso, nell'esercizio di un potere discrezionale, dall'autorità competente e dotato dei requisiti prescritti dalla legge, compresa un'adeguata motivazione in ordine al *fumus boni iuris* della vantata «ragione di credito»; tale provvedimento, poi, deve ovviamente essere portato a legale conoscenza dell'interessato per garantire a quest'ultimo la necessaria tutela giurisdizionale (anche cautelare, come prevede l'art. 23 cit., comma 3), al fine di ottenerne, a seconda dei casi, l'annullamento o la disapplicazione (cfr. Cass., SS.UU., n. 1733 del 2002, cit., e n. 18208 del 2010, in motivazione; Cass., Sez. trib., n. 4564 del 2004) (2).

1.3. I detti principi non possono subire deroga nel caso in cui il credito del contribuente sia già oggetto di un giudizio promosso da questi avverso il rifiuto, espresso o tacito, del rimborso. Infatti, la distinzione prospettata dalla ricorrente - tra sospensione generale, a monte, con riferimento a tutti i rimborsi spettanti al contribuente (che esigerebbe l'emanazione del provvedimento formale) e sospensione concernente il singolo credito oggetto di giudizio pendente (per la quale basterebbe la mera deduzione in giudizio della esistenza del controcredito) non trova alcun aggancio normativo e non è consentita dalla natura e dalla funzione dell'istituto della sospensione, come sopra individuate, le quali non mutano nelle due ipotesi anzidette: pertanto, anche nella seconda (giudizio in corso sul credito del contribuente), l'«eccezione di sospensione», sollevata dall'Ufficio allegando la sussistenza di una contrapposta ragione di credito nei confronti del contribuente, non può che consistere nella deduzione - e prova - della avvenuta adozione, da parte dell'Amministrazione, di un provvedimento avente tale contenuto.

Il motivo va, in definitiva, rigettato.

2. Il secondo motivo, con il quale si chiede che questa Corte, accolto il primo mezzo, decida nel merito ai sensi dell'art. 384, secondo comma, c.p.c., resta assorbito dal rigetto del primo motivo.

3. Infine, il terzo motivo, con il quale l'Agenzia, in subordine, chiede la sospensione del giudizio ai sensi del secondo comma dell'art. 1243 c.c., è inammissibile per novità della questione.

4. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato. Sussistono giusti motivi, in considerazione della pecu-

liarità della fattispecie e della sostanziale novità della questione, per disporre la compensazione delle spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese.

Note:

(1) Cass., SS.UU., 7 febbraio 2002, n. 1733, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(2) Cass., SS.UU., 5 agosto 2010, n. 18208, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

Con il nuovo regime agevolato per gli ex minimi mantenuta la riduzione di obblighi amministrativi

di Giorgio Gavelli e Giovanni Valcarenghi

Il nuovo regime contabile agevolato viene concesso ai soggetti che non possono permanere nel regime contabile dei minimi (come modificato a decorrere dal 2012), quale forma di ammortizzatore per agevolare piccole iniziative sul versante contabile, pur con l'applicazione del normale criterio di tassazione e degli studi di settore. Inoltre, si tratta di un regime naturale di «entrata» per chi, possedendone i requisiti e salvo opzione, inizia una nuova attività. Operativamente, al di là di alcune semplificazioni contabili, viene accordata l'esclusione solo dal comparto IRAP.

L'avvio del nuovo regime di vantaggio per giovani e soggetti «fuoriusciti» dal mercato del lavoro, con l'introduzione di nuovi requisiti rispetto al previgente regime di cui alla legge n. 244/2007 (1), può determinare, dal 1° gennaio 2012, una situazione di necessario abbandono del regime dei minimi da parte di molti contribuenti. Per tale motivo, il legislatore ha predisposto una sorta di «cuscinetto», vale a dire un regime contabile agevolato a disposizione di tali soggetti, al fine di mantenere inalterati i ridotti obblighi amministrativi, pur in costanza di un ingresso nel regime di tassazione ordinaria. Con provvedimento 22 dicembre 2011, n. 185825 (2), il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha dettato le disposizioni attuative di tale regime. Analizziamo, nel dettaglio, le indicazioni fornite.

Inquadramento generale

Il D.L. n. 98/2011 (3), all'art. 27, detta le disposizioni normative che regolano il nuovo regime contabile agevolato, dedicando tre specifici commi all'analisi della materia:

– i contribuenti che, pur avendo i requisiti del precedente regime dei minimi, non soddisfano, invece, il nuovo requisito della novità dell'attività svolta (4), oppure esauriscono il periodo massimo di permanenza nel nuovo regime di vantaggio - fermi restando l'obbligo di conservare, i documen-

ti ricevuti ed emessi (5) e, se prescritti, gli obblighi di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi -, sono esonerati dagli adempimenti relativi alla registrazione e alla tenuta delle scritture contabili, rilevanti ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, nonché dalle liquidazioni e dai versamenti periodici rilevanti ai fini IVA (6). Tali soggetti, sono altresì esenti dall'IRAP (7) (comma 3);

– il regime contabile agevolato cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui viene meno una delle condizioni di cui al comma 96 (condizioni di accesso al vecchio regime dei minimi) ovvero si verifica una delle fattispecie in-

Giorgio Gavelli - Dottore commercialista e revisore contabile in Forlì - Studio - Sirri - Gavelli - Zavatta - & Associati

Giovanni Valcarenghi - Ragioniere commercialista e revisore contabile in Brescia - Studio Associato - Noventa - Valcarenghi - Ruggieri - Tanzini

Note:

(1) Il riferimento normativo è ai commi 96 e 99 dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

(2) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

(3) D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

(4) Sul punto si rinvia a G. Gavelli e G. Valcarenghi, «Regime di vantaggio per giovani e lavoratori in mobilità», in *Corr. Trib.* n. 4/2012, pag. 247.

(5) Ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

(6) Obblighi previsti dal D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100.

(7) D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

dicare al comma 99 (situazioni di fuoriuscita dal vecchio regime dei minimi) dell'art. 1 della legge n. 244/2007 (comma 4);

– i soggetti interessati al regime contabile agevolato possono optare per l'applicazione del regime contabile ordinario. L'opzione, valida per almeno un triennio, è comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata. Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime ordinario, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata (comma 5).

Soggetti ammessi al regime contabile agevolato

Il par. 1 del provvedimento fornisce l'elencazione dei soggetti ammessi al nuovo regime a decorrere dal 1° gennaio 2012.

Si tratta, in primo luogo, dei soggetti in possesso dei requisiti del «vecchio» regime dei minimi, così come elencati dai commi 96 e 99, dell'art. 1 della legge n. 244/2007. In primo luogo, si tratta di coloro che, nell'anno solare precedente, hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 30.000 euro, non hanno effettuato cessioni all'esportazione e non hanno sostenuto spese per lavoratori dipendenti o collaboratori, né erogato somme sotto forma di utili da partecipazione agli associati con apporto di lavoro.

In aggiunta, nel triennio solare precedente non debbono essere stati effettuati acquisti di beni strumentali, anche mediante contratti di appalto e di locazione, pure finanziaria, per un ammontare complessivo superiore a 15.000 euro. Infine, gli operatori non si devono avvalere di regimi speciali ai fini IVA, debbono essere residenti, non debbono effettuare in via esclusiva o prevalente cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili e di mezzi di trasporto nuovi e non devono partecipare a società di persone o associazioni di cui all'art. 5 del T.U.I.R., ovvero a società a responsabilità limitata di cui all'art. 116 del medesimo Testo Unico.

Tali soggetti accedono al regime contabile agevolato di cui all'art. 27, comma 3, del D.L. n. 98/2011, in quanto non possono beneficiare del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità perché non possie-

dono gli ulteriori requisiti «della novità» introdotti con il medesimo D.L. n. 98/2011, oppure perché fuoriescono dal medesimo regime fiscale di vantaggio per decorrenza dei termini di applicazione (cinque anni dall'effettivo avvio dell'attività, oppure - se maggiore - compimento del 35° anno di età anagrafica).

Oltre a tali casistiche, che potremmo definire «obbligatorie», il provvedimento ne prevede anche altre di natura facoltativa. Infatti, possono, altresì, accedere al regime contabile agevolato:

a) i soggetti che, pur avendo le caratteristiche dei vecchi minimi, hanno optato per il regime ordinario ovvero per il regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo di cui all'art. 13 della legge 23 dicembre 2000, n. 388;

b) i soggetti che, pur avendo le caratteristiche del nuovo regime di vantaggio, hanno optato per il regime ordinario, ovvero per il regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo di cui all'art. 13 della legge n. 388/2000 (8).

Resta fermo il vincolo triennale conseguente all'opzione per il regime ordinario.

Il medesimo par. 1, infine, precisa che, nel caso in cui i soggetti che si avvalgono del regime contabile agevolato esercitino contemporaneamente più attività, ai fini dell'individuazione:

- del limite dei compensi o dei ricavi;
 - del limite relativo all'acquisto di beni strumentali,
- si debba fare riferimento ai volumi derivanti dalle attività complessivamente esercitate.

Soggetti esclusi

Restano esclusi dall'applicazione del nuovo regime contabile agevolato, ai sensi dell'art. 3 del D.M. 2 gennaio 2008 (9), i soggetti che si avvalgono delle seguenti disposizioni:

a) regime speciale dei produttori agricoli (a meno che non si rispetti il limite delle potenzialità del

Note:

(8) In tal senso, si ottiene un'ulteriore conferma della vigenza del regime delle nuove iniziative produttive anche a decorrere dal 2012.

(9) Il richiamato decreto ministeriale è quello di attuazione del regime dei «vecchi» minimi ed, in particolare, l'art. 3 prevede le ipotesi che ostacolano l'accesso allo stesso.

LA NOVITA' NORMATIVA

Determinazione del reddito

Il contribuente **ex minimo**, che già svolgeva attività di **lavoro autonomo**, continuerà a determinare il reddito con il **criterio di cassa**, ma tenendo conto delle **deroghe e limitazioni** poste dal T.U.I.R. Il contribuente **ex minimo**, che svolgeva **attività d'impresa**, dovrà mutare le regole di determinazione del reddito, **passando dal criterio di cassa a quello di competenza**, oltre a dover tener conto delle **limitazioni alla deduzione** dei costi; si porrà, in sostanza, una difficoltà di raccordo delle due differenti metodologie per **evitare** che possano prodursi effetti di **doppia/nessuna imposizione** e/o di **doppia/nessuna deduzione** dei componenti positivi e negativi di reddito.

fondo), delle attività agricole connesse, dei regimi monofase (sali, tabacchi, editoria, telefonia, documenti di viaggio, ecc.) e delle agenzie di viaggio (10);

b) attività di agriturismo (11);

c) incaricati delle vendite a domicilio tassati con ritenuta a titolo di imposta (12);

d) attività nel regime speciale dei beni usati (13).

Determinazione del reddito

I primi commenti all'art. 27 del D.L. n. 98/2011 avevano sollevato il problema delle regole di determinazione del reddito applicabili ai soggetti che si fossero avvalsi del regime contabile agevolato in esame (14); il dubbio, ad

onor del vero, poteva essere superato semplicemente con la constatazione che in nessun punto della norma erano introdotte delle deroghe alle regole operative del T.U.I.R.

Ora, il par. 3.1 del provvedimento afferma (15) che i contribuenti che aderiscono al regime contabile agevolato determinano il reddito di lavoro autonomo o d'impresa rispettivamente ai sensi degli artt. 54 e 66 del T.U.I.R. Dal punto di vista operativo, posto che i contribuenti minimi determinavano il reddito secondo il criterio di cassa (a prescindere dal tipo di reddito prodotto), ciò significa che:

– il contribuente **ex minimo**, che già svolgeva attività di lavoro autonomo, continuerà a determinare il reddito con il criterio di cassa (subendo anche la ritenuta d'acconto), ma tenendo conto, ad esempio, delle deroghe previste dal T.U.I.R. (ammortamenti, TFR, leasing, ecc.) e delle specifiche limitazioni sempre poste dal T.U.I.R. (deducibilità limitata dei costi degli autoveicoli, delle spese telefoniche, delle spese di rappresentanza, ecc.);

– il contribuente **ex minimo**, che svolgeva attività d'impresa, dovrà mutare le regole di determinazione del reddito, passando dal criterio di cassa a quello di competenza, oltre a dover tener conto delle specifiche limitazioni alla deduzione dei co-

sti previste dal T.U.I.R. Si porrà, in sostanza, oltre ad un problema di cambio di passo, anche una difficoltà di raccordo delle due differenti metodologie (cassa/competenza) per evitare che possano prodursi effetti di doppia/nessuna imposizione e/o di doppia/nessuna deduzione dei componenti positivi e negativi di reddito.

Opzione

per il regime ordinario

Il regime contabile agevolato rappresenta il regime naturale da adottare da parte dei soggetti in possesso dei requisiti in precedenza illustrati; da tale affermazione si comprende il contenuto del

par. 4 del provvedimento, ove sono contenute le regole per l'abbandono dello stesso.

In tal senso, i contribuenti godono di ampia discrezionalità, potendo gli stessi preferire il regime contabile ordinario di cui agli artt. 14 (contabilità ordinaria), 18 (contabilità semplificata per le imprese minori) e 19 del D.P.R. n. 600/1973 (professionisti); si noti che, diversamente dal provvedimento che regola l'applicazione del nuovo regime di vantaggio, non viene richiamato, in relazione agli esercenti arti e professioni, l'art. 3 del D.P.R. n. 695/1996, ove viene più compiutamente descritta la tipologia contabile semplificata ed ordinaria per tali soggetti.

Per un opportuno raccordo con le disposizioni ge-

Note:

(10) Rispettivamente artt. 34, 34-bis, 74 (commi 1, 2 e 6) e 74-ter del D.P.R. n. 633/1972.

(11) Art. 5, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

(12) Art. 25-bis, sesto comma, primo periodo, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

(13) Artt. 36 e 40-bis del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85.

(14) Sul punto si veda la risposta al *question time* 29 agosto 2011, n. 5-05408, in Commissione Finanze, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(15) Conferendo assoluta certezza alla risposta parlamentare citata in nota 14.

LA NOVITA' NORMATIVA

Opzione per il regime ordinario
Il provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 185825/2011, per un opportuno raccordo con le disposizioni generali in materia di opzioni, precisa che:

– l'opzione per il regime contabile ordinario, valida per almeno un **triennio**, è comunicata con la **prima dichiarazione annuale** da presentare **successivamente** alla scelta operata;
– trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime contabile ordinario, l'opzione resta **valida per ciascun anno successivo**, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

Sul versante IRAP viene sancita la esclusione *ex lege* dalla soggettività passiva, agevolazione di limitata rilevanza (sia pure utile, certamente, sul versante probatorio), se si considera che contribuenti di tali dimensioni e caratteristiche difficilmente evidenziano la presenza di una autonoma organizzazione.

Di converso, invece, rimangono da rispettare quasi integralmente gli adempimenti di natura formale e cartolare. Così, permane l'obbligo di certificazione delle operazioni attive (tranne nei casi di vigenza di degli esoneri di

cui all'art. 2 del D.P.R. n. 696/1996), oltre che di conservazione dei documenti ricevuti ed emessi (17). In termini dichiarativi, resta dovuta la comunicazione annuale dati IVA di cui all'art. 8-bis del D.P.R. n. 322/1998 ove il volume d'affari sia uguale o superiore a euro 25.822,84 (18), unitamente alle dichiarazioni annuali dei redditi e IVA (con versamento unico annuale dell'IVA e versamenti alle usuali scadenze - saldo e acconto - per imposte sui redditi e addizionali).

Trattandosi di una agevolazione sostanzialmente sul versante contabile, restano inalterati anche gli

nerali in materia di opzioni (16), i par. 4.2 e 4.3 precisano che:

– l'opzione, valida per almeno un triennio, è comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata;
– trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime contabile ordinario, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

Semplificazioni accordate

Il par. 5 del provvedimento precisa che in capo ai soggetti che adottano il nuovo regime contabile agevolato vengono meno gli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, IRAP e IVA, così come la tenuta del registro dei beni ammortizzabili qualora, a seguito di richiesta dell'Amministrazione finanziaria, forniscano, ordinati in forma sistematica, gli stessi dati previsti dall'art. 16 del D.P.R. n. 600/1973. In tal senso, il regime si caratterizza per una completa assenza di qualsiasi obbligo di monitoraggio contabile obbligatorio. Sul versante dei versamenti IVA, inoltre, si prevede l'esonero dagli obblighi di liquidazione e versamento periodici, così come dell'acconto annuale. In sostanza, la vera agevolazione consiste nella possibilità di differire al 16 marzo dell'anno successivo il momento di pagamento dell'IVA a debito dovuta per l'intero anno. Va tuttavia svolta una riflessione, in merito alle modalità di determinazione del tributo e di esposizione dei dati nella dichiarazione annuale IVA, che, invece, rimane ancora dovuta. Infatti, dal punto di vista operativo pare assai difficoltoso riuscire a gestire i dati se gli stessi non sono stati preventivamente «trattati» a livello contabile, con la conseguenza che l'esonero, di fatto, si tradurrà in una assenza di termine per le annotazioni che si crede verranno comunque effettuate. Le stesse annotazioni, come vedremo *infra*, saranno indispensabili anche ai fini della compilazione del modello UNICO e degli studi di settore.

Note:

(16) Il riferimento è all'art. 3 del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442 che regola, come segue, la durata dell'opzione: l'opzione di cui all'art. 1 vincola il contribuente alla sua concreta applicazione almeno per un triennio, e per un anno nel caso di regimi contabili. Restano salvi termini più ampi previsti da altre disposizioni normative concernenti la determinazione dell'imposta. Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

(17) Ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973.

(18) Al riguardo, va notato che la richiamata norma, dopo le modifiche apportate ad opera dell'art. 10, comma 1, lett. a), n. 2), del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, concede l'esonero dalla presentazione della comunicazione annuale IVA quando il volume d'affari sia inferiore o uguale a 25.000 euro. Pertanto, si ritiene che il riferimento numerico alla soglia rilevante sia esclusivamente un errore materiale dell'estensore che non si è avveduto dell'aggiornamento del parametro.

LA NOVITA' NORMATIVA

Studi di settore

I contribuenti che applicano il **regime contabile agevolato** sono **soggetti** agli **studi** di settore ed ai **parametri**, nonché alla compilazione del **modello** per la **comunicazione** dei relativi **dati**, allegato al modello UNICO. Ai fini dell'individuazione del **limite** relativo all'ammontare dei **ricavi** conseguiti e dei **compensi** percepiti, valevole per continuare ad applicare il regime contabile agevolato, **non rileva l'adeguamento** ai ricavi o compensi determinati sulla base degli **studi di settore** o dei parametri: **via libera** per chi volesse effettuare l'**adeguamento spontaneo**.

adempimenti dei sostituti d'imposta previsti dall'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973 (19) e dall'art. 5 del D.P.R. n. 322/1998 (20). Un ulteriore aspetto che sembra contrastare con l'assenza di un supporto contabile obbligatorio è la conferma dell'obbligo di comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini IVA prevista all'art. 21, comma 1, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (21) e dei dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata.

In tal senso, appare onestamente poco credibile che si riesca a gestire adempimenti fortemente legati alle registrazioni sui libri IVA senza beneficiare del supporto degli stessi, senza considerare il fatto che, quantomeno per la segnalazione delle operazioni con Paesi *black list* (avente cadenza periodica infrannuale), la mancanza della registrazione periodica dei documenti potrebbe determinare l'omissione dell'adempimento stesso, per semplice mancanza di evidenza delle operazioni rilevanti. Tutto ciò ci induce a confermare, una volta ancora, l'opportunità di un monitoraggio contabile.

Studi di settore

I contribuenti che applicano il regime contabile agevolato sono soggetti agli studi di settore ed ai parametri, nonché alla compilazione del modello per la comunicazione dei relativi dati, allegato al modello UNICO.

In relazione a tale aspetto, deve tuttavia essere puntualizzata una considerazione, strettamente attinente alla «dimensione» dell'attività svolta. Infatti, per beneficiare del regime contabile agevolato, i contribuenti debbono rispettare le soglie massime di ricavi/compensi previste per il regime di vantaggio, vale a dire 30.000 euro rapportati ad anno solare, non evidenziare investimenti in beni strumentali eccedenti la soglia di 15.000 euro su un triennio, non avvalersi del-

l'opera di dipendenti, ecc. Tale scenario evoca, senza dubbio, la possibile presenza di una situazione di marginalità economica che, se da un lato non consente di evidenziare nel modello alcuna causa diretta di esclusione, per altro verso consente di sostenere la inapplicabilità della ricostruzione matematico-statistica per inadeguatezza del modello *standard* utilizzato a cogliere con precisione la situazione economica del contribuente (22).

Va però anche precisato che i modelli per la fornitura dei

dati relativi agli studi relativi al periodo d'imposta 2010 richiedevano la segnalazione del fatto che il contribuente, nel precedente esercizio, avesse applicato il regime dei minimi (23); il significato di

Note:

(19) Obbligo di effettuazione della ritenuta d'acconto nelle ipotesi previste per legge.

(20) Il richiamo all'art. 5 del D.P.R. n. 322/1998 si ritiene un refuso, poiché il punto sembra riferito agli adempimenti del sostituto d'imposta, richiamati dal precedente art. 4.

(21) Convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. Trattasi delle ccdd. comunicazioni degli elenchi clienti e fornitori o comunicazioni da spesometro.

(22) Al riguardo, pare opportuno richiamare lo stralcio della risposta 6.1 della circolare 23 giugno 2010, n. 38/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA: in questi casi (contribuenti con requisiti per rientrare nel regime dei minimi, ma che optano per l'ordinario) è però possibile che la sussistenza dei requisiti per l'applicazione del regime dei minimi possa configurare anche una situazione di marginalità economica, secondo le caratteristiche esplicitate nelle circolari n. 31/E e n. 38/E del 2007, entrambe *ivi* (scarsi beni strumentali, volumi d'affari ridotti, ecc.). Al riguardo, si ricorda che, nei confronti dei soggetti «marginali», i documenti di prassi citati hanno richiamato l'attenzione degli uffici sul fatto che «la ragionevole certezza che il particolare strumento accertativo possa portare a distorsioni applicative deve comportare, in linea generale, l'adozione della massima cautela nel relativo utilizzo, privilegiando, ove il controllo sia comunque ritenuto opportuno, modalità istruttorie diverse».

(23) Lo scopo di tale indicazione non era del tutto chiaro, come si vince anche da generico richiamo al significato di tale campo effettuato nel par. 5.5 della circolare 28 giugno 2011, n. 30/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

tale previsione sembra avere acquisito maggiore chiarezza con la pubblicazione dei decreti per l'approvazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2011 (24) che hanno modificato il contenuto del D.M. 10 febbraio 2008 come segue: «la disposizione di cui al comma 1 (25) si applica anche ai soggetti esercenti attività d'impresa, cui si applicano gli studi di settore, per il periodo d'imposta in cui cessa di avere applicazione il regime previsto dai commi da 96 a 117 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244». Dal tenore letterale della norma, tuttavia, sembrerebbero esclusi dall'applicazione dello specifico beneficio i soggetti che svolgono attività di lavoro autonomo.

In ogni caso, il par. 6.2 ribadisce che, ai fini dell'individuazione del limite relativo all'ammontare dei ricavi conseguiti e dei compensi percepiti, valevole per continuare ad applicare il regime contabile agevolato, non rileva l'adeguamento ai ricavi o compensi determinati sulla base degli studi di settore o dei parametri; via libera, dunque, per chi volesse effettuare l'adeguamento spontaneo.

Passaggi tra regimi

Il regime contabile agevolato (par. 7) cessa di avere applicazione:

- dall'anno successivo a quello in cui viene meno una delle condizioni di accesso o si verifica una causa di esclusione;
- oppure, a seguito di opzione per il regime contabile ordinario.

Diversamente dal regime fiscale di vantaggio, il regime contabile agevolato può essere nuovamente applicato dal periodo d'imposta successivo a quello in cui si riacquistano le caratteristiche dei «vecchi minimi», ovvero a seguito di revoca del regime contabile ordinario. In tali situazioni di «passaggio», l'unico dato che potrebbe preoccupare il contribuente è il venir meno della esclusione da IRAP, mentre per le altre incombenze appare sufficiente predisporre un adeguato sistema contabile, magari semplicemente ufficializzando quello già informalmente tenuto.

Note:

- (24) Si vedano i D.M. 28 dicembre 2011, pubblicati sul supplemento straordinario alla *Gazzetta Ufficiale* del 31 dicembre 2011.
(25) Utilizzo degli studi ai soli fini della selezione dei contribuenti e non ai fini accertativi.

RIVISTE



Trusts e attività fiduciarie

Bimestrale di approfondimento scientifico e professionale

Direzione scientifica: Maurizio Lupoi

Comitato scientifico: S.M. Carbone, U. Carnevali, G. De Nova, A. Fantozzi, A. Fedele, F. Gallo, A. Gambaro, D. Hayton, N. Lipari, F. Marchetti, A. Palazzo, V. Uckmar, G. Visentini

Attraverso il dialogo tra studiosi della materia e professionisti, la rivista assicura un'informazione completa sui temi di maggior attualità, pubblicando i **saggi** dei massimi esperti sull'istituto del trust e dei negozi fiduciari, la **documentazione** (giurisprudenza, legislazione e prassi), sia **italiana** che **straniera**, indispensabile per la stesura degli atti istitutivi di trust, e la **bibliografia** degli **scritti italiani** in materia.

Compreso nel prezzo d'abbonamento il Servizio **Dottrina on-line** che offre direttamente dalla Home-page:

- **Rivista in anteprima**, il pdf della rivista ancora in fase di stampa;
- **La consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo

libero, per autore o anno di pubblicazione;

- **Massimario di Giurisprudenza**, le massime delle sentenze emanate dal 1860;

www.ipsoa.it/trust

Periodicità: bimestrale

Abbonamento annuale: € 275,00

Ipsosa. pagg. 112

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**

www.ipsoa.it/servizioclienti

E-mail: info.commerciali@wki.it

Tel. 02/82476794 - Fax 02.82476403

- **Agenzia Ipsosa di zona**

(www.ipsoa.it/agenzie)

- www.ipsoa.it

Il gestore del deposito IVA è responsabile in via solidale solo se non è in buona fede

di Marco Peirolo

La sentenza della Corte di giustizia relativa alla **causa C-499/10**, nell'affrontare il tema della **responsabilità solidale** del **gestore del deposito IVA**, consente di effettuare alcune considerazioni in merito al vincolo di **solidarietà passiva** previsto dalla **normativa italiana**, alla luce dei **nuovi adempimenti** imposti al **depositario** dal D.L. n. 70/2011 e all'**estensione della responsabilità solidale** alla fase relativa all'**introduzione della merce nel deposito**.

La fattispecie esaminata dalla Corte di giustizia UE nella causa C-499/10 (1) ha per oggetto la responsabilità solidale del gestore del deposito IVA alla luce dell'art. 21, par. 3, della direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977, cd. VI direttiva, ora art. 205 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, che consente agli Stati membri di prevedere, su base nazionale, ulteriori e specifiche ipotesi in cui un soggetto diverso dal debitore d'imposta è considerato solidalmente responsabile con quest'ultimo per l'assolvimento dell'obbligazione tributaria.

I giudici europei, in particolare, hanno dovuto pronunciarsi sui limiti «soggettivi» del vincolo di solidarietà passiva che caratterizza il rapporto tra il depositario e il proprietario della merce; la relativa decisione è stata assunta tenendo conto dei diritti erariali, nella specie di quello a riscuotere l'imposta ogni qual volta la «sospensione» che contraddistingue i beni in regime di deposito IVA venga meno.

Il caso esaminato

La controversia è sorta a seguito di un controllo compiuto dall'autorità fiscale belga, dal quale è emerso che la merce è stata estratta dal deposito senza il pagamento dell'imposta (2).

Nel frattempo, il proprietario dei beni, vale a dire il debitore d'imposta, è stato dichiarato fallito, sicché il Fisco si è rivolto al gestore del deposito IVA, la cui responsabilità solidale - secondo la le-

gislazione nazionale - è incondizionata, cioè opera a prescindere da qualsiasi indagine in ordine alla sua (eventuale) buona fede.

Il successivo contenzioso, derivante dall'opposizione del depositario alla pretesa erariale, è stato sospeso per chiedere alla Corte UE se, avuto riguardo ai principi generali della certezza del diritto,

Marco Peirolo - Dottore commercialista in Torino, Gruppo di Studio - Eutekne

Note:

(1) Per il testo della sentenza cfr. pag. 651.

(2) Sul punto - stando anche alla normativa italiana - «(l)'estrazione dei beni da un deposito IVA ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione nello Stato può essere effettuata solo da soggetti passivi d'imposta agli effetti dell'IVA e comporta il pagamento dell'imposta» (art. 50-bis, comma 6, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427). Tale disposizione, nello stabilire che l'imposta deve essere assolta attraverso la procedura di autofatturazione o di integrazione, a seconda della provenienza della merce custodita nel deposito, non esaurisce - sul piano amministrativo/fiscale - gli adempimenti connessi alla cessione posta in essere a seguito dell'estrazione. Come, infatti, indicato dalla risoluzione dell'Agenzia delle entrate 25 agosto 2010, n. 89/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, spetta al cessionario italiano, soggetto passivo, assoggettare ad imposta l'operazione ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, territorialmente rilevante ai fini IVA ex art. 7-bis, primo comma, dello stesso decreto. In pratica, l'estrazione dei beni dal deposito in esecuzione di una cessione a favore di un soggetto passivo italiano dà luogo ad una duplice autofatturazione: quella del soggetto passivo che estrae (si pensi al rappresentante fiscale italiano del cedente estero) e quella del cessionario. Per maggiori approfondimenti, si rinvia a M. Peirolo, «Il debitore d'imposta per le cessioni di beni estratti dai depositi IVA», in *il fisco* n. 33/2010, fasc. 2, pag. 5389.

to e di proporzionalità, l'art. 21, par. 3, della VI direttiva legittimi gli Stati membri a considerare il gestore del deposito solidalmente responsabile con il proprietario dei beni anche quando il primo abbia agito in buona fede o, comunque, senza alcuna colpa o negligenza.

I limiti soggettivi della responsabilità solidale del depositario

I giudici comunitari, sulla scorta della posizione espressa nel procedimento «Federation of Technological Industries» (3), di particolare rilevanza - nei riflessi della legislazione italiana - soprattutto ai fini dell'applicazione dell'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972 (4), hanno escluso che la solidarietà passiva operi in modo oggettivo, ossia senza possibilità alcuna, da parte del depositario, di provare la propria estraneità rispetto al mancato addebito dell'imposta sui beni «svincolati» dal regime di deposito.

In altri termini, l'esigenza di tutela dei diritti erariali non può svilire i principi comunitari, di certezza del diritto e di proporzionalità, precedentemente richiamati; sicché le facoltà a vario titolo concesse agli Stati membri dalla direttiva IVA non devono eccedere quanto necessario a tal fine.

In concreto, dunque, la responsabilità solidale presuppone che il depositario non abbia agito in buona fede, partecipando così all'evasione d'imposta commessa dal proprietario dei beni.

La relativa valutazione, da condurre caso per caso, spetta al giudice del rinvio (5).

Tale ultima conclusione, sebbene non motivata dalla sentenza, discende dal principio di ripartizione delle competenze applicabile nei procedimenti radicati ai sensi dell'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (6), che attribuisce al giudice nazionale la valutazione dei fatti di causa (7). È tuttavia nello spirito di cooperazione con quest'ultimo che la Corte di giustizia ha ritenuto utile fornire gli elementi necessari per orientare il giudice interno nella propria interpretazione

GIURISPRUDENZA COMUNITARIA

Limiti soggettivi della responsabilità solidale

I giudici comunitari, con la sentenza relativa alla causa C-499/10, hanno **escluso** che la **solidarietà passiva** operi in modo **oggettivo**, ossia **senza** possibilità, da parte del **depositario**, di **provare** la sua **estraneità** rispetto al **mancato addebito dell'IVA** sui beni «svincolati» dal regime di deposito. L'esigenza di tutela dei diritti erariali non può svilire i principi comunitari di **certezza del diritto** e di **proporzionalità**. La **responsabilità solidale** presuppone che il depositario non abbia agito in buona fede, partecipando all'evasione d'imposta commessa dal proprietario dei beni.

(8), definendo - come *supra*

Note:

(3) Cfr. Corte di giustizia, 11 maggio 2006, causa C-384/04.

(4) Soprattutto, in quanto - come si dirà *infra* - la norma italiana che disciplina la responsabilità del depositario, cioè l'art. 50-bis, comma 8, del D.L. n. 331/1993, è allineata con l'orientamento della Corte UE. Non altrettanto può dirsi per la solidarietà passiva prevista dall'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972: con l'inversione dell'onere della prova, il cessionario è esonerato dalla responsabilità solidale se dimostra «documentalmente» che il pagamento di un prezzo inferiore al «valore normale» trova oggettivo riscontro «in motivazioni ovviamente diverse dal mancato pagamento dell'imposta da parte del cedente» (circolare dell'Agenzia delle entrate 26 settem-

bre 2005, n. 41/E, par. 6, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA). Ebbene, la prova contraria posta a carico del cessionario, essendo vincolata su base documentale, risulta eccessivamente rigorosa, in particolar modo alla luce dei principi sanciti nella causa C-384/04, cit. Per approfondimenti, cfr. G. Odetto e M. Peirola, *IVA - Guide e Soluzioni*, Milano, 2012, pag. 1707 ss.

(5) Punto 27 della sentenza.

(6) Che così recita: «La Corte di giustizia dell'Unione europea è competente a pronunciarsi, in via pregiudiziale:

a) sull'interpretazione dei trattati;

b) sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi o dagli organismi dell'Unione.

Quando una questione del genere è sollevata dinanzi ad un organo giurisdizionale di uno degli Stati membri, tale organo giurisdizionale può, qualora reputi necessaria per emanare la sua sentenza una decisione su questo punto, domandare alla Corte di pronunciarsi sulla questione.

Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a un organo giurisdizionale nazionale, avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, tale organo giurisdizionale è tenuto a rivolgersi alla Corte. Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a un organo giurisdizionale nazionale e riguardante una persona in stato di detenzione, la Corte statuisce il più rapidamente possibile».

(7) Cfr. Corte di giustizia, 17 novembre 2011, causa C-454/10, *Jestel* (punto 21), in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id., 10 febbraio 2011, cause riunite C-436/08 e C-437/08, «Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen» (punto 41), *ivi*; Id., 3 marzo 2005, causa C-195/03, «Papismedov e a.» (punto 41); Id., 15 novembre 1979, causa C-36/79, «Denkavit Futtermittel» (punto 12); Id., 16 marzo 1978, causa C-104/77, «Oehlschlager» (punto 4).

(8) Cfr. Corte di giustizia, sent. 17 novembre 2011, causa C-454/10, cit. (punto 21); Id., 22 dicembre 2010, causa C-12/10,

(segue)

evidenziato - i limiti «oggettivi» di operatività del vincolo di responsabilità passiva del depositario.

La tutela dei principi comunitari in caso di rinvio al diritto interno

Il risultato fornito dalla Corte UE, vale a dire l'illegittimità delle previsioni di responsabilità solidale operanti in chiave esclusivamente oggettiva, può essere ulteriormente approfondito esaminando la portata dell'art. 21, par. 3, della VI direttiva, che - come

anticipato - concede ai Paesi membri la facoltà di «stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per il versamento dell'imposta».

Secondo la consolidata giurisprudenza comunitaria, «tanto l'applicazione uniforme del diritto comunitario quanto il principio di uguaglianza esigono che una disposizione di diritto comunitario che non contenga alcun espresso richiamo al diritto degli Stati membri per quanto riguarda la determinazione del suo senso e della sua portata deve normalmente dar luogo, nell'intera Comunità, ad un'interpretazione autonoma ed uniforme da effettuarsi tenendo conto del contesto della disposizione e dello scopo perseguito dalla normativa» (9).

È il caso dell'art. 202, par. 3, del codice doganale comunitario, di cui al regolamento (CE) n. 2913 del 12 ottobre 1992, che considera debitori dell'obbligazione doganale sorta per effetto dell'irregolare introduzione di merci nel territorio doganale comunitario, allo stesso tempo,

(i) «la persona che ha proceduto a tale introduzione irregolare»,

(ii) «le persone che hanno partecipato a questa introduzione sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che essa era irregolare» e, infine,

(iii) «le persone che hanno acquisito o detenuto la merce considerata e sapevano o avrebbero dovuto, secondo ragione, sapere allorquando l'hanno acquisita o ricevuta che si trattava di merce introdotta irregolarmente».

Come osservato dall'Avvocato generale nel proce-

LA NORMATIVA COMUNITARIA

Obbligazione d'imposta nei singoli Stati membri

La direttiva IVA dà facoltà agli Stati membri di **estendere l'obbligazione d'imposta**, sia pure in via solidale, in capo a **soggetti diversi dal debitore**. Il **rinvio al diritto nazionale**, se da un lato esclude l'esigenza di applicazione uniforme della disciplina introdotta sul piano interno, dall'altro lato esige che quest'ultima sia **conforme ai principi generali dell'ordinamento comunitario**, nella specie a quelli della **certezza del diritto** e di **proporzionalità**.

dimento «Jestel» (10), la nozione di «partecipazione» (all'introduzione irregolare della merce) non è definita dal codice doganale comunitario, né quest'ultimo opera alcun rinvio alla normativa interna. In tale situazione, è quindi compito della Corte di giustizia stabilire il significato della nozione in esame in modo che la disposizione sia applicata uniformemente all'interno della Comunità nel rispetto, peraltro, del principio di uguaglianza (11).

Diverso è il caso dell'art. 21,

par. 3, della VI direttiva, in cui si dà facoltà agli Stati membri di estendere l'obbligazione d'imposta, sia pure in via solidale, in capo a soggetti diversi dal debitore. Il rinvio al diritto nazionale, se da un lato esclude l'esigenza di applicazione uniforme della disciplina introdotta sul piano interno, dall'altro lato esige che quest'ultima sia conforme ai principi generali dell'ordinamento comunitario, nella specie a quelli della certezza del diritto e di proporzionalità; sicché, anche da questo punto di vista, la conclusione alla quale giungono i giudici di Lussemburgo è condivisibile.

Note:

(segue nota 8)

«Lecson Elektromobile» (punto 15), in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id., 11 novembre 2010, causa C-232/09, «Danosa» (punto 34); *ivi*; Id., 15 aprile 2010, causa C-433/05, «Sandström» (punto 35); Id., 10 settembre 2009, causa C-446/07, «Severi» (punto 60); Id., 4 giugno 2009, causa C-142/05, «Mickelsson e Ross» (punto 41); Id., 1° luglio 2008, causa C-49/07, «MOTOE» (punto 30), *ivi*.

(9) Così Corte di giustizia, 27 febbraio 2003, causa C-373/00, «Truley» (punto 35). Nello stesso senso, Corte di giustizia, 9 novembre 2000, causa C-357/98, «Yiadam» (punto 26); Id., 19 settembre 2000, causa C-287/98, «Linster» (punto 43); Id., 18 gennaio 1984, causa C-327/82, «Ekro» (punto 11).

(10) Cfr. conclusioni presentate il 14 luglio 2011 nella causa C-454/10 (punto 32).

(11) Restando alla causa C-454/10, cit., i giudici comunitari hanno ritenuto che la qualifica di debitore, ai sensi del citato art. 202, par. 3, presuppone una duplice condizione, di cui una oggettiva (relativa alla partecipazione all'introduzione irregolare della merce) e l'altra soggettiva (relativa alla consapevole partecipazione all'introduzione irregolare). La prima condizione, proprio perché oggettiva, si riferisce anche a chi non abbia contribuito direttamente all'introduzione irregolare (punto 17 della sentenza).

L'irregolare tenuta della contabilità da parte del depositario

La norma belga oggetto di censura comunitaria così dispone: «Nel regime del deposito diverso da quello doganale, il depositario dei beni, la persona incaricata del trasporto dei beni fuori del deposito nonché il suo eventuale mandante sono responsabili in solido per il pagamento dell'imposta nei confronti dello Stato unitamente al debitore di tale imposta».

Di diverso tenore l'art. 50-bis, comma 8, del D.L. n. 331/1993, in base al quale la mancata o irregolare applicazione dell'imposta relativa all'estrazione dei beni dal deposito IVA comporta la responsabilità solidale del depositario qualora non risultino osservate le formalità previste dagli artt. 3 e 4 del D.M. 20 ottobre 1997, n. 419. Si tratta, nello specifico, dell'obbligo di annotare le operazioni in un apposito registro che rilevi le movimentazioni dei beni custoditi nel deposito e dell'obbligo di conservare un esemplare dei documenti a base dell'introduzione e dell'estrazione dei beni o relativi agli scambi intervenuti durante la giacenza della merce nel deposito (12).

Siccome tali adempimenti sono previsti anche dal comma 3 dell'art. 50-bis, la solidarietà passiva del gestore del deposito IVA dovrebbe altresì applicarsi in caso di violazione dell'ulteriore obbligo stabilito dalla stessa disposizione a seguito della modifica operata dall'art. 7, comma 2, lett. cc-ter), n. 2), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito dalla legge 12 luglio 2011, n. 106. È il caso in cui il soggetto passivo che procede all'estrazione non comunichi al depositario i dati relativi alla liquidazione dell'imposta; comunicazione peraltro indispensabile anche ai fini dello svincolo della garanzia prestata per i beni di provenienza extracomunitaria, immessi in libera pratica con contestuale introduzione nel deposito e,

quindi, in sospensione d'imposta (13). Del resto, la prassi amministrativa ha chiarito che l'omessa comunicazione implica l'irregolare tenuta della contabilità da parte del depositario (14); ragion per cui quest'ultimo risponderà in via solidale con il proprietario dei beni se l'estrazione è avvenuta senza pagamento,

LA NORMATIVA ITALIANA

Responsabilità del depositario

Secondo la normativa italiana la mancata o irregolare applicazione dell'IVA relativa all'estrazione dei beni dal deposito IVA comporta la responsabilità solidale del depositario qualora non risultino osservate le formalità documentali consistenti nell'obbligo di annotare le operazioni in un apposito registro che rilevi le movimentazioni dei beni custoditi nel deposito e nell'obbligo di conservare un esemplare dei documenti a base dell'introduzione e dell'estrazione dei beni o relativi agli scambi intervenuti durante la giacenza della merce nel deposito. Il sistema di responsabilità solidale previsto dalla legislazione italiana, in quanto fondato su specifici inadempimenti di carattere contabile, è allineato alla normativa comunitaria.

Note:

(12) In effetti, nel registro in parola vanno annotate le sole operazioni relative all'introduzione e all'estrazione dei beni, mentre per tutte le operazioni riguardanti le merci custodite nel deposito occorre conservare un esemplare dei documenti giustificativi dell'introduzione, dell'estrazione o, comunque, dello scambio dei beni.

(13) Per espressa previsione normativa, l'obbligo di comunicazione sarà sostituito dall'integrazione delle pertinenti informazioni contenute nelle banche dati delle Agenzie delle dogane e delle entrate, secondo modalità che verranno stabilite con determinazione del Direttore dell'Agenzia delle dogane di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Per una disamina delle novità introdotte, in materia, dal D.L. n. 70/2011, si rinvia a M. Peirola, «Le semplificazioni procedurali in materia di depositi IVA», in *Corr. Trib.* n. 32/2011, pag. 2605.

(14) Cfr. nota dell'Agenzia delle dogane 7 settembre 2011, prot. n. 84920/RU, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, confermata dalla nota dell'Agenzia delle dogane 5 ottobre 2011, prot. n. 113881/RU (par. 2), *ivi*. Quest'ultima, in particolare, precisa che la comunicazione ha per oggetto la documentazione dell'avvenuta registrazione dell'autofattura nei registri IVA del soggetto passivo che effettua l'estrazione; documentazione che, in buona sostanza, è rappresentata dall'autofattura integrata con gli estremi di registrazione nei registri IVA. Per maggiori approfondimenti, cfr. M. Peirola, «Condizioni per lo svincolo della garanzia per beni non comunitari introdotti in depositi IVA», in *L'IVA* n. 11/2011, pag. 9 e, da ultimo, cfr. circolare Assonime 22 dicembre 2011, n. 34.

È opportuno osservare che l'obbligo di *reverse charge* previsto in caso di estrazione dei beni si riferisce esclusivamente all'ipotesi, indicata dall'art. 50-bis, comma 6, del D.L. n. 331/1993, in cui i beni siano estratti «ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione nello Stato». Ecco perché la nota dell'Agenzia delle dogane prot. n. 113881/RU del 2011, cit. (par. 2) chiarisce che il soggetto passivo, nel caso in cui i beni estratti abbiano destinazione intracomunitaria o extracomunitaria, deve produrre al depositario non già l'autofattura integrata, bensì la copia della fattura relativa alla cessione intracomunitaria o all'esportazione, integrata con gli estremi di registrazione nei libri contabili.

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Solidarietà passiva nelle importazioni

– Ci si chiede se il **gestore del deposito IVA** possa essere chiamato a **rispondere** del mancato pagamento dell'IVA, non solo per l'estrazione, ma anche per l'**introduzione** nel deposito delle merci.

– La **normativa sulle operazioni intracomunitarie** parrebbe **escludere** tale **possibilità** poiché fa espresso riferimento alla «**mancata o irregolare applicazione** dell'imposta relativa all'**estrazione**».

in tutto o in parte, dell'imposta.

Le considerazioni riportate inducono a ritenere che il sistema di responsabilità solidale previsto dalla legislazione italiana, in quanto fondato su specifici inadempimenti di carattere contabile, sia allineato alla normativa comunitaria di riferimento. Si tratta, infatti, di una responsabilità solidale collegata ad una violazione autonoma rispetto all'evento che dà luogo all'evasione dell'IVA, ossia l'estrazione, imputabile ad un soggetto diverso dal depositario; tant'è che quest'ultimo risponde del pagamento dell'imposta come coobbligato principale e non a titolo di responsabile d'imposta, in analogia alla previsione dell'art. 36 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 per i liquidatori di società o altri enti soggetti all'IRES (15).

Escludere, come nell'ipotesi considerata, che il gestore del deposito IVA risponda in qualità di responsabile d'imposta significa negare la natura sanzionatoria dell'obbligazione tributaria posta tipicamente a giustificazione della solidarietà passiva nei confronti di chi non ha realizzato il presupposto impositivo (16) (17).

La matrice doganale della solidarietà passiva del depositario

Resta da chiarire se il gestore del deposito IVA possa essere chiamato a rispondere del mancato pagamento dell'imposta, non solo per l'estrazione, ma anche per l'introduzione.

L'art. 50-bis, comma 8, del D.L. n. 331/1993 parrebbe escludere tale possibilità poiché fa espresso riferimento alla «mancata o irregolare applicazione dell'imposta relativa all'estrazione».

La disposizione, se interpretata in chiave «doganale», conduce tuttavia ad una diversa conclusione.

Il regolamento CEE n. 2913/1992 dispone, all'art. 99, par. 2, che il deposito doganale è utilizzato per immagazzinare le merci e, all'art. 101, che il depositario ha l'obbligo di garantire che le merci non siano sottratte alla sorveglianza doganale durante la loro permanenza nel deposito.

Se, dunque, l'esenzione dai dazi all'importazione e dalle misure di politica commerciale è concessa alle merci immagazzinate nel deposito (18), la sospensione d'imposta prevista, per i beni di provenienza extracomunitaria, dall'art. 50-bis, comma 4, lett. a), del D.L. n. 331/1993, resta anch'essa subordinata all'introduzione «fisica» dei beni nel deposito.

Si tratta di un'interpretazione, fatta propria dalla Corte di cassazione (19), che consi-

dera la disciplina dei depositi IVA come «schiava» di quella dei depositi doganali, ove questi ultimi siano gestiti anche come depositi IVA (20); tant'è che l'art. 50-bis del D.L. n. 331/1993, pur non pre-

Note:

(15) Cfr. F. Cerioni, *sub art. 50-bis del D.L. n. 331/1993*, in *Codice IVA Nazionale e Comunitaria commentato*, a cura di P. Centore, Milano, 2010, pag. 2060.

(16) Dovrebbe, pertanto, assumere natura sanzionatoria il debito IVA imputabile al cessionario nell'ipotesi di responsabilità solidale di cui all'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972. Secondo una definizione mutuata dal diritto civile, si tratta infatti di «responsabilità solidale dipendente», siccome l'obbligo d'imposta sorge, in capo al cessionario, esclusivamente in conseguenza del mancato versamento del tributo da parte del cedente, cioè di un fatto illecito altrui. Tuttavia, la circolare dell'Agenzia delle entrate 13 febbraio 2006, n. 6/E (par. 4.4), in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, nel precisare che «(i)l recupero del tributo nei confronti del cessionario sarà effettuato attraverso gli ordinari strumenti di controllo e riscossione», ne oblitera la natura sanzionatoria, di modo che il debito d'imposta del cessionario assume la stessa natura tributaria dell'obbligazione del cedente. Per approfondimenti, cfr. L. Salvini, *sub art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972*, in *Codice IVA Nazionale e Comunitaria commentato*, cit., loc. cit., pag. 1405 e G. Porcaro, «Obbligazione principale e obbligazione solidale nella "nuova" responsabilità del cessionario di immobili nell'IVA. Effetti sui rapporti interni», in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, pag. 717.

(17) Sulla natura della responsabilità solidale del rappresentante fiscale, prevista dall'art. 17, terzo comma, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/1972, si rinvia a M. Peirola, «L'autonomia del rappresentante fiscale rispetto al soggetto non residente», in *Corr. Trib.* n. 9/2002, pag. 795, commento a Cass., 3 agosto 2001, n. 10651.

(18) Cfr. art. 98, par. 1, lett. a), del codice doganale comunitario.

(19) Cfr. Cass., 19 maggio 2010, n. 12263, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(20) Sul punto, cfr. art. 50-bis, comma 1, del D.L. n. 331/1993, come modificato dall'art. 7, comma 2, lett. cc-ter), n. 1), punto 1.2), del D.L. n. 70/2011.

vedendo espressamente la «materialità» del deposito, «non può certamente porsi in contrasto con la norma comunitaria, di cui rappresenta piuttosto la conferma» (21).

Secondo questa impostazione, la responsabilità solidale del depositario nasce dall'irregolare gestione del deposito, ed è giustificata - sul piano normativo - dall'art. 38, primo comma, del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale), che considera obbligati al pagamento dell'IVA all'importazione il proprietario della merce e, solidalmente, «tutti coloro per conto dei quali la merce è stata importata».

Nel caso dei beni di origine extracomunitaria, il presupposto per il mancato pagamento dell'IVA all'importazione non è soddisfatto se l'introduzione nel deposito IVA è avvenuta soltanto «formalmente», cioè attraverso la mera presa in carico nel registro di cui all'art. 50-bis, comma 3. Di conseguenza, la responsabilità solidale dell'art. 50-bis, comma 8, discende - anche sotto quest'ultimo aspetto - dalla disciplina doganale (nella specie, dal citato art. 38, primo comma, del D.P.R. n. 43/1973) (22) e non può essere esclusa in caso di regolare pagamento dell'IVA in sede di estrazione, siccome i beni che non siano stati materialmente introdotti nel deposito non possono neppure essere materialmente estratti dal medesimo (23).

La posizione della Suprema Corte, per quanto motivata, pare smentita dalla prassi amministrativa.

L'Agenzia delle dogane (24), nell'esaminare le irregolarità connesse all'immissione in libera pratica di merci non comunitarie, individuabili dal riscontro della documentazione contabile in sede di

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Immissioni in libera pratica

L'Agenzia delle dogane, nell'esaminare le irregolarità connesse all'immissione in libera pratica di merci non comunitarie, individuabili dal riscontro della documentazione contabile in sede di controllo presso il deposito IVA, ha precisato che la responsabilità solidale opera quando i beni introdotti e custoditi in un deposito IVA non sono stati estratti secondo le disposizioni previste. Per contro, quando le violazioni constatate attengono all'IVA all'importazione, come nelle ipotesi in cui la merce immessa in libera pratica non sia stata fisicamente introdotta nel deposito IVA individuato all'atto dell'operazione doganale, l'Agenzia non ritiene applicabile il vincolo di responsabilità solidale in capo al depositario.

all'art. 202, par. 3, del codice doganale comunitario, secondo cui i debitori dell'obbligazione doganale all'importazione sono, allo stesso tempo, (i) «la persona che ha proceduto a tale introduzione irregolare», (ii) «le persone che hanno partecipato a questa introduzione sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che essa era irregolare» e, infine, (iii) «le persone che hanno acquisito o detenuto la merce considerata e sapevano o avrebbero dovuto, secondo ragione, sapere allorquando l'hanno acquisita o ricevuta che si trattava di merce introdotta irregolarmente».

(23) Per i giudici di legittimità, le considerazioni esposte consentono, peraltro, di superare la limitazione prevista dall'art. 50-bis, comma 8, riferita al mancato assolvimento dell'IVA interna, dovuta cioè sulla cessione interna dei beni estratti.

È, tuttavia, lecito dubitare che l'IVA all'importazione sia un tributo distinto e autonomo rispetto all'IVA interna, essendo incontestabile che l'essenza economica dell'imposta assolta in Dogana sui beni di provenienza

extracomunitaria sia quella propria del tributo sul valore aggiunto che colpisce le operazioni realizzate all'interno del territorio nazionale; in sostanza, il meccanismo applicativo dell'imposta diverge, ma l'IVA all'importazione e l'IVA interna si fondano sul medesimo presupposto sostanziale.

A conferma di questa conclusione, si richiama la risoluzione dell'Agenzia delle entrate 28 ottobre 2011, n. 103/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, nella parte in cui precisa che, «al fine di consentire il pagamento dell'IVA sul valore dell'accisa dovuta in relazione ai quantitativi di carbone fossile importato e utilizzato nella propria impresa dallo stesso soggetto importatore, appare legittima l'emissione di un documento, anche sotto forma di autofattura, che costituisca integrazione dell'originaria bolletta doganale».

Se, dunque, per l'Amministrazione finanziaria, l'imposta dovuta sui beni importati può essere validamente assolta con il sistema dell'autofatturazione, cioè con lo strumento previsto per corrispondere l'IVA sulla merce estratta, risulta contraddetta la posizione - più volte espressa dalla Corte di cassazione (sent. 19 maggio 2010, nn. 12262 e 12275, *ivi*; sent., 21 maggio 2010, nn. 12577, 12578, 12579, 12580, tutte *ivi*, e 12581, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 12/2010, pag. 1052, con commento di F. Cerioni) - che non considera rilevante il meccanismo del *reverse charge* per pagare l'IVA all'importazione. Questo aspetto implica che, in caso di deposito «virtuale», l'IVA pagata mediante emissione di autofattura esclude che, sugli stessi beni, possa essere richiesta anche l'IVA originariamente non versata, in Dogana, all'atto dell'importazione (cfr. M. Peirola e S. Armella, «IVA all'importazione e IVA interna: stessa imposta, due modalità applicative», in *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info del 9 novembre 2011).

(24) Cfr. circolare 28 aprile 2006, n. 16/E (par. 3.4), in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

Note:

(21) Così Cass. n. 12263 del 2010, cit.

(22) Invero, trattandosi di irregolare introduzione, la responsabilità solidale in esame appare ancor più giustificabile ricorrendo

controllo presso il deposito IVA, ha correttamente precisato che la responsabilità solidale opera quando «i beni introdotti e custoditi in un deposito IVA non sono stati estratti secondo le disposizioni recate in materia dall'art. 50-bis, comma 6».

Per contro, quando le violazioni constatate attengono all'IVA all'importazione, come nel caso in cui la merce immessa in libera pratica non sia stata fisicamente introdotta nel deposito IVA individuato all'atto dell'operazione doganale, la casistica presa in considerazione dall'Agenzia non porta la stessa a ritenere applicabile il vincolo di responsabilità solidale in capo al depositario.

La solidarietà passiva non è, infatti, richiamata né nell'ipotesi in cui «il dichiarante ha restituito all'Ufficio doganale una copia del DAU recante una falsa annotazione circa la presa in carico della merce nel registro di cui all'art. 50 bis, comma 3, nonché una falsa sottoscrizione del depositario», né in quella in cui «il dichiarante ha restituito all'Ufficio doganale una copia del DAU recante l'annotazione e la sottoscrizione del depositario circa la presa in carico della merce nel registro di cui all'art. 50-bis, comma 3».

Nel primo caso (falsità materiale compiuta dal dichiarante), si afferma che «la responsabilità ricade

sul dichiarante», mentre nel secondo (falsità ideologica compiuta dal depositario) che «la responsabilità ricade sul depositario». L'Agenzia, dunque, non fa alcun richiamo alla responsabilità solidale di cui all'art. 50-bis, comma 8, a differenza - come detto - dell'ipotesi in cui l'irregolarità attenga alla fase di estrazione, compiuta in violazione dell'art. 50-bis, comma 6 (25).

Nota:

(25) Su piano sanzionatorio, invece, la circolare dell'Agenzia delle dogane 27 luglio 2007, n. 23/D (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA) ha ulteriormente precisato che, per entrambe le fattispecie di falsità, al dichiarante, in quanto autore dell'omesso versamento dell'IVA all'importazione, è comminata la sanzione amministrativa di cui all'art. 13, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. Nella seconda ipotesi (falsità ideologica del depositario), è configurabile la corresponsabilità del depositario ai sensi dell'art. 9 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in materia di concorso di persone. A seguito, tuttavia, dell'obbligo di rapporto all'Autorità giudiziaria penale per l'ipotesi di reato di contrabbando aggravato, di cui all'art. 295, secondo comma, lett. c), del D.P.R. n. 43/1973, potrebbero emergere elementi per estendere la responsabilità, a titolo di sanzione amministrativa, al depositario anche nella prima ipotesi (falsità materiale del dichiarante).

In ogni caso, anche in tale occasione, l'Agenzia delle dogane nulla ha specificato in riferimento all'applicazione della responsabilità solidale del depositario.

LA SENTENZA

Corte di giustizia UE, Sez. VII, Sent. 21 dicembre 2011, causa C-499/10 - Pres. Malenovský - Rel. Arestis

L'art. 21, n. 3, della VI direttiva, come modificata dalla direttiva 2001/115/CE, deve essere interpretato nel senso che **non consente agli Stati membri di prevedere che il gestore di un deposito diverso dal deposito doganale sia responsabile in solido per il pagamento dell'IVA dovuta sulle merci estratte dal deposito stesso in esecuzione di una cessione a titolo oneroso, anche qualora il gestore del deposito sia in buona fede o non sia possibile addebitargli alcuna colpa o negligenza.**

Sentenza

1. La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 21, n. 3, della VI direttiva del

Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (G.U. L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 20 dicembre 2001, 2001/115/CE (G.U. 2002, L 15, pag. 24; in prosieguo: la «VI direttiva»).

2. Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Vlaamse Oliemaatschappij NV (in prosieguo: la «VOM») e il FOD Financiën (Servizio pubblico federale delle Finanze), in ordine al pagamento da parte di tale società dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») relativa a forniture di carburante, provenienti dal suo deposito, effettuate da uno dei suoi clienti.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3. Ai sensi dell'art. 16, n. 1, primo comma, punto B, primo comma, lett. e), primo comma, della VI direttiva

va, nella versione risultante dall'art. 28-*quater*, punto E, n. 1, primo trattino, della stessa, è possibile che gli Stati membri non assoggettino all'IVA, a determinate condizioni, le cessioni di beni destinati a essere immessi in un regime di deposito diverso da quello doganale.

4. Ai termini dell'art. 16, n. 1, secondo comma, di tale direttiva, nella sua versione risultante dall'art. 28-*quater*, punto E, n. 1, primo trattino, della stessa, il soggetto passivo dell'imposta dovuta in conformità del primo comma di tale n. 1 è la persona che svincola i beni dai regimi o dalle situazioni elencati nel citato paragrafo, in deroga all'art. 21, n. 1, lett. a), primo comma, della citata direttiva.

5. Sotto il titolo «Debitori dell'imposta verso l'[E]rario», l'art. 21 della VI direttiva, nella sua versione risultante dall'art. 28-*octies* della medesima, dispone quanto segue:

«1. L'imposta sul valore aggiunto è dovuta in regime interno:

a) dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, diversa da quelle di cui alle lettere b) e c).

Se la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile è effettuata da un soggetto passivo non residente nel territorio del paese, gli Stati membri possono, alle condizioni da essi stabilite, prevedere che il debitore dell'imposta [sia] il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi imponibile;

b) dai destinatari soggetti passivi di un servizio di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera e) o dai destinatari, iscritti al registro dell'imposta sul valore aggiunto all'interno del paese, di un servizio di cui all'articolo 28-*ter*, C, D, E ed F, se i servizi sono effettuati da un soggetto passivo non residente all'interno del paese;

c) dal destinatario della cessione di beni, quando si verificano le seguenti condizioni:

– l'operazione imponibile è una cessione di beni effettuata alle condizioni di cui all'articolo 28-*quater*, E, punto 3,

– il destinatario della cessione di beni è un altro soggetto passivo oppure una persona giuridica che non è soggetto passivo iscritto al registro dell'imposta sul valore aggiunto all'interno del paese,

– la fattura rilasciata dal soggetto passivo non residente all'interno del paese è conforme all'articolo 22, paragrafo 3.

Tuttavia gli Stati membri possono prevedere una deroga a quest'obbligo nel caso in cui il soggetto passivo non residente all'interno del paese abbia nominato un rappresentante fiscale in detto paese;

d) da chiunque indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura;

e) dalla persona che effettua un acquisto intracomunitario di beni imponibile.

2. In deroga alle disposizioni del paragrafo 1:

a) Se il debitore dell'imposta, a norma delle disposizioni del paragrafo 1, è un soggetto passivo non residente nel territorio del paese, gli Stati membri possono consentirgli di designare un rappresentante fiscale come debitore dell'imposta in sua vece. Questa possibilità è soggetta alle condizioni stabilite da ciascuno Stato membro.

b) Qualora l'operazione imponibile sia effettuata da un soggetto passivo non residente all'interno del paese e qualora non esista, con il paese in cui tale soggetto passivo risiede, alcuno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza, analogamente a quanto previsto dalle direttive 76/308/CEE e 77/799/CEE e dal regolamento (CEE) n. 218/92 del Consiglio, del 27 gennaio 1992, concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA), gli Stati membri possono adottare disposizioni che stabiliscano che il debitore dell'imposta è un rappresentante fiscale designato dal soggetto passivo non residente.

3. Nelle situazioni di cui ai paragrafi 1 e 2, gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per il versamento dell'imposta.

4. All'importazione: dalle persone designate o riconosciute come debitori dell'imposta dallo Stato membro d'importazione».

6. L'art. 4, lett. b), della direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (G.U. L 76, pag. 1), definisce la nozione di «deposito fiscale» come «il luogo in cui vengono fabbricate, trasformate, detenute, ricevute o spedite dal depositario autorizzato, nell'esercizio della sua professione, in regime di sospensione dei diritti di accisa, le merci soggette ad accisa, a determinate condizioni fissate dalle autorità competenti dello Stato membro in cui è situato il deposito fiscale in questione».

La normativa nazionale

7. L'art. 51-*bis*, n. 3, del codice belga sull'IVA prevede quanto segue:

«Nel regime del deposito diverso da quello doganale, il depositario dei beni, la persona incaricata del trasporto dei beni fuori del deposito nonché il suo eventuale mandante sono responsabili in solido per il pagamento dell'imposta nei confronti dello Stato unitamente al debitore di tale imposta (...).».

Causa principale e questione pregiudiziale

8. La VOM è un prestatore di servizi che assicura ai suoi clienti le operazioni di scarico, stoccaggio in depositi e trasbordo su autocarri di prodotti petroliferi giunti via mare. I clienti stoccano i prodotti in tali depositi fino al momento della vendita ai clienti finali, principalmente impianti di distribuzione di carburanti al detta-

glio. Per tali servizi la VOM fattura «spese di servizio» in relazione al numero di litri trattati.

9. La VOM gestisce infatti un «deposito fiscale» ai sensi dell'art. 4, lett. b), della Dir. 92/12. In tale qualità di depositario, dal 7 settembre 1999 è titolare di un'autorizzazione che le consente di gestire un deposito per lo stoccaggio di oli minerali diverso da quello doganale.

10. In forza di tale autorizzazione, i prodotti consegnati in tale deposito sono sottoposti a regime sospensivo dell'IVA, conformemente al regime del deposito diverso da quello doganale. L'IVA su tali prodotti diventa esigibile quando essi sono ritirati da tale deposito e non sono più assoggettati al regime del deposito diverso da quello doganale, oppure quando costituiscono oggetto di una cessione a titolo oneroso.

11. La Ghebra NV (in prosieguo: la «Ghebra») svolgeva un'attività di commercio all'ingrosso di carburanti e affidava in deposito alla VOM i suoi prodotti petroliferi. La Ghebra è stata dichiarata fallita il 20 giugno 2003.

12. In data 7 febbraio 2006, in seguito a un controllo effettuato dall'Amministrazione finanziaria, è stato redatto un verbale dal quale emergeva che nei mesi di marzo e aprile del 2003 la Ghebra aveva effettuato forniture di carburante a titolo oneroso provenienti dal deposito della VOM. Tali forniture, dal momento che avevano posto fine al regime del deposito diverso da quello doganale, erano assoggettate all'IVA per un importo dovuto a tale titolo pari a EUR 2.133.005.

13. L'11 aprile 2006, dopo essere stata informata dal curatore fallimentare della Ghebra del fatto che lo Stato belga non avrebbe ottenuto il pagamento dell'IVA dovuta per insufficiente realizzo dell'attivo, l'11 aprile 2006 l'amministrazione finanziaria ha emesso un'intimazione di pagamento nei confronti della VOM, conformemente all'art. 51-bis, n. 3, del codice belga sull'IVA.

14. Il 31 maggio 2006 la VOM ha presentato opposizione a tale intimazione di pagamento dinanzi al *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge*.

15. A sostegno del suo ricorso, la VOM sostiene, in particolare, che la responsabilità solidale del depositario per il pagamento dell'IVA dovuta dall'utente del deposito, in applicazione dell'art. 51-bis, n. 3, del codice belga sull'IVA, è incompatibile con i principi generali della certezza del diritto e di proporzionalità che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, poiché essa si applica a prescindere dalla buona fede o meno del depositario. La VOM precisa, a tal proposito, che il depositario svolge un ruolo passivo nell'ambito del regime dell'IVA applicabile ai depositi, giacché esso si limita a mettere il suo deposito a disposizione dei suoi clienti al fine di consentire lo stoccaggio di merci e non dispone di alcuno strumento giuridico o fiscale per controllare o imporre l'effettivo pagamento dell'IVA da parte degli stessi clienti. Ri-

chiamando la giurisprudenza della Corte, la VOM ritiene che, non prendendo in considerazione la conoscenza dell'esigibilità dell'imposta che una persona diversa dal debitore iniziale poteva avere al fine di considerarla responsabile in solido per il pagamento di tale imposta, ed escludendo dunque dalle condizioni alle quali un soggetto può essere responsabile in solido per il pagamento di tale imposta l'applicazione di qualsiasi criterio relativo alla buona fede, la normativa nazionale abbia ecceduto i limiti di quanto è necessario e adeguato per conseguire l'obiettivo che essa persegue.

16. Il *FOD Financiën* considera che l'art. 51-bis, n. 3, del codice belga sull'IVA è conforme al principio di proporzionalità, che spetta al giudice nazionale controllare il rispetto di tale principio e che la responsabilità solidale costituisce una misura adeguata e proporzionata nel settore dei prodotti petroliferi.

17. Il *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge*, ritenendo che fosse necessario ottenere una risposta alla questione se l'art. 51-bis, n. 3, del codice belga sull'IVA sia compatibile con il diritto dell'Unione e, in particolare, con i principi della certezza del diritto e di proporzionalità, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'[art. 21, n. 3, della VI direttiva], in combinato disposto con [l'art. 16, n. 1, primo comma, punto B, primo comma, lett. e), primo comma, nonché con l'art. 16, n. 1, secondo comma, della medesima direttiva] consente agli Stati membri di prevedere che il gestore di un deposito diverso da un deposito doganale sia incondizionatamente responsabile in solido per il pagamento dell'imposta dovuta per una fornitura effettuata a titolo oneroso dal proprietario delle merci assoggettato all'imposta, anche qualora il gestore del deposito sia in buona fede o non sia possibile addebitargli alcuna colpa o negligenza (...).».

Sulla questione pregiudiziale

18. Con la sua questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 21, n. 3, della VI direttiva debba essere interpretato nel senso che consente agli Stati membri di prevedere che il gestore di un deposito diverso da un deposito doganale sia responsabile in solido per il pagamento dell'IVA dovuta per una fornitura di merci, provenienti da tale deposito, effettuata a titolo oneroso dal proprietario delle stesse merci assoggettato a tale imposta, anche qualora il gestore di tale deposito sia in buona fede o non sia possibile addebitargli alcuna colpa o negligenza.

19. Occorre ricordare che l'art. 21, n. 3, della VI direttiva consente, in linea di principio, agli Stati membri di adottare misure in forza delle quali un soggetto è obbligato in solido a versare una somma a titolo dell'IVA dovuta da un altro soggetto indicato come debitore da una delle disposizioni di cui ai nn. 1 e 2 del citato articolo

(cfr. sent. 11 maggio 2006, causa C-384/04, «Federation of Technological Industries e a.», *Racc.* pag. I-4191, punto 28).

20. Tuttavia, nell'esercizio dei poteri che le direttive dell'Unione conferiscono agli Stati membri, questi devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, quali, in particolare, i principi della certezza del diritto e di proporzionalità (cfr., in particolare, sent. «Federation of Technological Industries e a.», cit., punto 29, nonché 21 febbraio 2008, causa C-271/06, «Netto Supermarkt», *Racc.* pag. I-771, punto 18) (1).

21. Per quanto riguarda, più in particolare, il principio di proporzionalità, la Corte ha già dichiarato che, conformemente a tale principio, gli Stati membri devono far ricorso a strumenti che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto nazionale, arrechino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa di riferimento dell'Unione (cfr., in particolare, sent. 27 settembre 2007, causa C-409/04, «Teleos e a.», *Racc.* pag. I-7797, punto 52, nonché «Netto Supermarkt», cit., punto 19) (1).

22. Pertanto, anche se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'Erario, essi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine (cfr., in particolare, citate sent. «Federation of Technological Industries e a.», punto 30, nonché «Netto Supermarkt», punto 20).

23. A tal riguardo, la disposizione nazionale di cui trattasi nella causa principale prevede che, nel regime di deposito diverso da quello doganale, il depositario dei beni, la persona incaricata del trasporto dei beni fuori del deposito nonché il suo eventuale mandante siano responsabili in solido per il pagamento dell'imposta dovuta allo Stato unitamente al soggetto che è debitore di tale imposta. Così, in applicazione di tale disposizione, il gestore di un deposito diverso dal deposito doganale è responsabile per il versamento dell'IVA in solido con il debitore iniziale della stessa, ovvero sia il cliente di tale gestore. Tale obbligo solidale è formulato in modo incondizionato, di modo che esso si applica al depositario anche quando quest'ultimo è in buona fede o non è possibile addebitargli alcuna colpa o negligenza.

24. Orbene, la Corte ha già dichiarato che provvedimenti nazionali che danno luogo, *de facto*, ad un sistema di responsabilità solidale oggettiva eccedono quanto è necessario per preservare i diritti dell'Erario (cfr. sent. «Federation of Technological Industries e a.», cit., punto 32). Far ricadere la responsabilità del pagamento dell'IVA su un soggetto diverso dal debitore di tale imposta, per quanto tale soggetto sia un depositario fiscale autorizzato tenuto ad adempiere obblighi specifici indicati nella direttiva 92/12, senza che possa sottrarvisi fornendo la prova di essere completamente estraneo al-

la condotta di tale debitore dell'imposta deve, pertanto, essere ritenuto incompatibile con il principio di proporzionalità. Risulterebbe infatti chiaramente sproporzionato imputare, in modo incondizionato, al citato soggetto i mancati introiti causati dalla condotta di un terzo soggetto passivo sulla quale egli non ha alcuna influenza (cfr., in tal senso, sent. «Netto Supermarkt», cit., punto 23).

25. Per contro, non è contrario al diritto dell'Unione esigere che il soggetto diverso dal debitore dell'imposta adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a essere partecipe di un'evasione fiscale (cfr., in tal senso, sent. citate «Federation of Technological Industries e a.», punto 33; «Teleos e a.», punto 65, nonché «Netto Supermarkt», punto 24).

26. Pertanto, la circostanza che il soggetto diverso dal debitore dell'imposta abbia agito in buona fede utilizzando tutta la diligenza di un operatore avveduto, che abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere e che sia esclusa la sua partecipazione a un'evasione costituiscono elementi da prendere in considerazione per determinare la possibilità di obbligare in solido tale soggetto a versare l'IVA dovuta (cfr. citate sent. «Teleos e a.», punto 66, nonché «Netto Supermarkt», punto 25).

27. Spetta al giudice del rinvio valutare se tali circostanze ricorrono nella causa principale.

28. Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'art. 21, n. 3, della VI direttiva deve essere interpretato nel senso che non consente agli Stati membri di prevedere che il gestore di un deposito diverso dal deposito doganale sia responsabile in solido per il pagamento dell'IVA dovuta per una fornitura di merci provenienti da tale deposito, effettuata a titolo oneroso dal proprietario delle stesse merci assoggettato a tale imposta, anche qualora il gestore del deposito sia in buona fede o non sia possibile addebitargli alcuna colpa o negligenza.

Sulle spese

29. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

P.Q.M.

La Corte (Sez. VII) dichiara:

L'art. 21, n. 3, della VI direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione

Nota:

(1) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 20 dicembre 2001, 2001/115/CE, deve essere interpretato nel senso che non consente agli Stati membri di prevedere che il gestore di un deposito diverso dal deposito doganale sia

responsabile in solido per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per una fornitura di merci, provenienti da tale deposito, effettuata a titolo oneroso dal proprietario delle stesse merci assoggettato a tale imposta, anche qualora il gestore del deposito sia in buona fede o non sia possibile addebitargli alcuna colpa o negligenza.

RIVISTE

Enti non Profit

Fisco, contabilità, lavoro e finanziamenti

Coordinamento: Gian Mario Colombo

Comitato di Redazione: L. Castaldi, P. Clementi, S. Di Diego, G. Farneti, M. Grumo, G. Martinelli, L. Maruzzi, M. Poletto, L. Puddu, M. Saccaro, R. Sclavi, M. Setti, C. Travaglini

Da oltre 10 anni è l'unica Rivista nel panorama editoriale giuridico per professionisti, associazioni e fondazioni, ONLUS e ogni tipologia di ente senza scopo di lucro che **affronta le problematiche** da un punto di vista **fiscale, contabile, gestionale, previdenziale e civilistico**.

Garantisce un'informazione tempestiva ed esauriente su temi di attualità, coniugando **approfondimento** e **operatività** attraverso l'analisi degli adempimenti, dei casi, delle scritture contabili e della modulistica tipica del settore.

Fornisce strumenti indispensabili per il **monitoraggio** comunitario, nazionale e regionale di **agevolazioni** e **finanziamenti** legati al settore.

L'abbonamento alla Rivista comprende:
– **2 monografie tascabili, Impresa Sociale, Trasformazione eterogenea**

– **Servizio Dottrina On-line**, che offre direttamente dalla Home-page:

- **Rivista in anteprima**, il PDF della rivista ancora in fase di stampa;
- **La consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo libero, per autore o anno di pubblicazione.

Periodicità: mensile
Abbonamento annuale: € 168,00
Ipsoa, pagg. 72

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**
E-mail: info.commerciali@wki.it
Tel. 02/82476794
- **Agenzia Ipsoa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- **www.shopwki.it/enp**



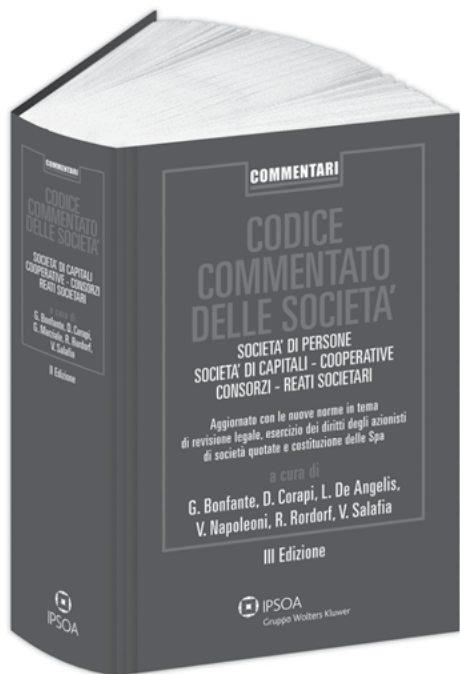


IPSOA

Gruppo Wolters Kluwer

CODICE COMMENTATO DELLE SOCIETA'

SOCIETA' DI PERSONE - SOCIETA' DI CAPITALI - COOPERATIVE CONSORZI - REATI SOCIETARI



La **terza edizione** del **Codice commentato delle società** si caratterizza per avere esteso la trattazione alle **società di persone**, fornendo il commento, articolo per articolo, di tutta la disciplina societaria contenuta nei **Titoli V, VI, X e XI del Libro V del Codice civile**, relativa a **società di capitali, società di persone, cooperative e consorzi, reati societari**.

Il commento è aggiornato con la **giurisprudenza più recente** e le **ultime modifiche normative: D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 27**, in materia di "esercizio di alcuni diritti degli azionisti di società quotate", il **D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39**, in tema di "revisione legale" e il **D.Lgs. 29 novembre 2010, n. 224**, in materia di "costituzione delle società per azioni nonché salvaguardia e modificazioni del loro capitale sociale". Ricchi ed aggiornati **referimenti bibliografici** corredano ciascun commento.

L'Opera è integrata da un'ampia **appendice normativa** e dagli **indici analitico-alfabetico**, per **Autore**, per **articoli** e delle **abbreviazioni**.

a cura di

**G. Bonfante, D. Corapi, L. De Angelis,
V. Napoleoni, R. Rordorf, V. Salafia**

III ed. - pagg. 3296, € 200,00

Compili subito il coupon, e lo invii **via fax allo 02.82476403**. Può acquistare anche on line su **www.shopwki.it** oppure può contattare l'**Agenzia** della Sua zona (www.shopwki.it/agenzie) o rivolgersi alle **migliori librerie** della Sua città.

(00116675) Sì, desidero acquistare il volume **Codice commentato delle società III ed.**, a cura di G. Bonfante, D. Corapi, L. De Angelis, V. Napoleoni, R. Rordorf, V. Salafia a **€ 200,00**.

Cognome e Nome _____ Azienda/Studio _____

Via _____ CAP _____ Città _____

Tel. _____ Fax _____

e-mail _____ Cod. cliente _____

Partita IVA _____ Codice Fiscale _____

(1002) Pagherò con bollettino postale premarcato sul c.c. n° 412205, intestato a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Gestione abbonamenti Ipsoa, allegato alla fattura

Addebitare l'importo di € sulla mia carta di credito: Mastercard (16 cifre) American Express (15 cifre) VISA (16 cifre) Diners (14 cifre)

n° _____ Data di scadenza _____

Nome e indirizzo titolare carta di credito _____

Timbro e firma _____

* Diritto di recesso. Clausola di ripensamento ai sensi dell'art. 5 D.Lgs. n. 185/1999. Decorsi 10 giorni lavorativi dalla data di ricevimento del bene da parte del cliente senza che questi abbia comunicato con raccomandata A.R. inviata a Wolters Kluwer Italia S.r.l. Milano/Assago (o mediante e-mail, telegramma, telex o facsimile confermati con raccomandata A.R. nelle 48 ore successive), la propria volontà di recesso, la proposta si intenderà impegnativa e vincolante per il cliente medesimo. In caso di recesso da parte del cliente, entro lo stesso termine (10 giorni lavorativi dal ricevimento) il bene dovrà essere restituito per posta a Wolters Kluwer Italia S.r.l., Milano/Assago, Strada 1 - Pal. F6, 20090 Assago (MI). Le spese di spedizione saranno a carico di Wolters Kluwer Italia S.r.l.

TRATTAMENTO DATI PERSONALI
I dati personali saranno registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milano/Assago (MI), titolare del trattamento e saranno trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. 196/03, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milano/Assago Strada 1-Pal. F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

IRAP agricola: le nuove regole per gli imprenditori individuali e le società semplici

di Massimo Bagnoli e Alberto Rocchi

I «produttori agricoli», per determinare la **base imponibile IRAP**, possono applicare il **criterio del bilancio** stabilito per i soggetti titolari di reddito d'impresa ai fini IRES. A questa possibilità si è aggiunta ora quella riconosciuta dalla **risoluzione n. 3/E del 2012**, ossia di optare per il **criterio fiscale** stabilito per i titolari di **reddito d'impresa** ai fini IRPEF. Si tratta di una presa di posizione più che condivisibile, ben sollecitata dalle associazioni di categoria, poiché una rigida **lettura testuale del disposto normativo** avrebbe portato al paradosso di **negare** a imprese agricole con **strutture imprenditoriali e contabili minimali** l'accesso ad un **regime più semplificato** di determinazione dell'imposta, con **conseguenze** importanti però anche sotto il **profilo sostanziale**.

Sollecitata da un interpello delle associazioni di categoria, l'Agenzia delle entrate prende posizione sull'applicabilità del regime IRAP previsto per le società di persone anche ai «produttori agricoli» e, accogliendo la teoria proposta dagli istanti, aderisce alla tesi affermativa. Così la risoluzione n. 3/E del 2012 (1) ha l'effetto di ampliare il ventaglio di opzioni nella scelta del criterio per la determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'IRAP in agricoltura. È pertanto necessario un riepilogo, anche schematico, della nuova situazione che orienti gli operatori nella valutazione delle varie opportunità alla luce anche delle peculiarità che caratterizzano il settore agricolo.

Determinazione della base imponibile IRAP

Con l'ultima riforma dell'IRAP (2), sono stati introdotti due criteri di determinazione della base imponibile che, contraddistinti da un differente grado di correlazione al bilancio di esercizio, si rivolgono in modo differente alle imprese di maggiori dimensioni (soggetti IRES) ed alle imprese minori. Più in particolare, gli artt. 5 e 5-bis del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 prevedono più regimi.

Regime naturale obbligatorio per soggetti IRES caratterizzato da un «principio di derivazione rettificato»

In altri termini, per tali soggetti (3) il dato di par-

tenza è il bilancio dal quale si deriva la somma da tassare come differenza tra le voci classificate (o classificabili) negli aggregati A) e B) di cui all'art. 2425 c.c., ad esclusione delle voci di cui ai nn. 9), 10), lett. c) e d), 12) e 13) (4). Tali dati di partenza non sono fiscalmente soggetti a valutazione in quanto la loro correttezza deriva direttamente dal bilancio da cui provengono. Sono tuttavia previste delle rettifiche che, sinteticamente, riguardano:

- le spese per il personale dipendente classificate in voci diverse dal n. 9) dell'art. 2425 c.c. (tipicamente, compensi occasionali, lavoratori a progetto, compensi amministratori che confluiscono nei costi per servizi del conto economico);
- la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria;
- le perdite su crediti;
- l'importo dell'ICI;
- i contributi in conto esercizio, che concorrono in

Massimo Bagnoli - Responsabile settore fiscale Confederazione Italiana Agricoltori

Alberto Rocchi - Dottore commercialista in Perugia

Note:

(1) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

(2) Art. 1, commi 50 e 51, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

(3) Soggetti di cui all'art. 3, lett. a), del D.Lgs. n. 446/1997, e cioè società ed enti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b), del T.U.I.R.

(4) Si tratta dei costi per il personale, delle svalutazioni delle immobilizzazioni e dei crediti compresi nell'attivo circolante, degli accantonamenti per rischi e degli altri accantonamenti.

ogni caso alla determinazione del valore della produzione ad eccezione di quelli correlati a costi indeducibili;

– le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di beni immobili «patrimonio» (ovvero non strumentali né alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa), che sono in ogni caso rilevanti per la determinazione della base imponibile indipendentemente dalla collocazione in bilancio.

In sostanza il principio di derivazione puro viene escluso per alcune poste di bilancio la cui rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile trova fondamento nella stessa norma. Inoltre il principio di derivazione trova una seconda negazione, questa volta più complessa, nell'intersezione con la regola della correlazione: stabilisce infatti l'art. 5, comma 4, del D.Lgs. n. 446/1997, che i componenti positivi e negativi classificabili in voci di conto economico diverse da quelle rilevanti ai fini IRAP concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti di periodi d'imposta precedenti o successivi. Questa disposizione, già contenuta nella «vecchia» IRAP (5), mira a riprodurre le condizioni per cui quelle situazioni individuate dai vari interventi di prassi in vigenza della precedente normativa possano trovare «copertura giuridica» in un contesto caratterizzato dalla derivazione dalle poste di bilancio in cui altrimenti non potrebbero essere tassati. Ad esempio, i resi e sconti riferiti a ricavi degli esercizi precedenti, classificabili in E21 del conto economico, non potrebbero essere computati nella base imponibile IRAP dei soggetti IRES senza tale disposizione di legge, al pari di altre situazioni ben precise (6). Il problema nasce nel momento in cui si utilizza questo principio di correlazione per ampliare *ad libitum* la base imponibile: un esempio in questo senso è rappresentato dalle plus/minusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali all'attività. In base al

VALUTAZIONI DI CONVENIENZA

Criterio IVA

I vantaggi dell'optare per il criterio IVA di determinazione della base imponibile IRAP sono la **semplicità**, il **basso grado di onerosità fiscale ed amministrativa** e il fatto che tra le **componenti positive** di reddito **non** figurano i **contributi** (non rilevanti ai fini IVA), che pertanto non sono tassati. Per contro, **non** vi è nessuna possibilità di conteggiare **componenti negative non** rilevanti ai fini IVA (ammortamenti, altri costi) e, per quanto riguarda le **plusvalenze da alienazione** di beni, se esse sono rilevanti ai fini IVA (esempio, cessione terreno edificabile), concorrono alla determinazione della **base imponibile per intero** e non in misura pari al differenziale positivo tra costo storico e prezzo di cessione.

principio di derivazione «puro», tali elementi sono esclusi dalla base imponibile IRAP se classificati in voci di conto economico diverse da quelle rilevanti (A e B con le esclusioni sancite per legge); eppure, le istruzioni alla dichiarazione IRAP (7) dispongono che le plusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali, ove non imputate in A5 del conto economico, vanno riprese a tassazione. Tale estensione appare molto discutibile e se accolta potrebbe stravolgere l'impianto stesso della norma, capovolgendone il punto di appoggio: non più il bilancio, ma specifici criteri fiscali *ad hoc* determinati.

Regime naturale (derogabile su opzione) per i soggetti IRPEF

caratterizzato dal «criterio fiscale specifico»

In questo caso la determinazione del valore della produzione soggiace a regole specificamente dettate dalla norma istitutiva dell'imposta, senza alcun collegamento, almeno formale, con il bilancio ma con rinvii precisi alla normativa dettata per le imposte dirette. A norma dell'art. 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997, la base imponibile IRAP per tali soggetti (8) si determina come differenza tra:

– ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lett. a), b), f) e g), del T.U.I.R., e cioè: corrispettivi delle cessioni di beni e prestazioni di servizi alla cui produzione

Note:

(5) Art. 11, comma 3, del D.Lgs. n. 446/1997, e art. 11-bis del medesimo decreto, ora abrogato.

(6) A titolo non esaustivo: risarcimenti assicurativi spettanti a fronte della distruzione delle merci di magazzino, in E20 del conto economico; oneri sostenuti a fronte dell'evento dannoso; altri indennizzi assicurativi.

(7) Cfr. pag. 17 Istruzioni Modello IRAP 2011.

(8) Soggetti di cui all'art. 3, lett. b), del D.Lgs. n. 446/1997, e cioè società in nome collettivo ed in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate a norma dell'art. 5, comma 3, del T.U.I.R., nonché le persone fisiche esercenti attività commerciale di cui all'art. 55 del medesimo decreto.

VALUTAZIONI DI CONVENIENZA

Criterio di derivazione dal bilancio

Per i produttori agricoli che determinano la base imponibile IRAP con il criterio di derivazione dal bilancio, vi è la possibilità di far **concorrere** alla determinazione della **base imponibile i costi non IVA**. Le **plusvalenze** concorrono alla determinazione della base imponibile sulla base del **differenziale** (se positivo) tra **costo storico** e **prezzo di cessione**. Gli svantaggi risiedono nell'**alta onerosità amministrativa** e nella necessità di impiantare una **contabilità ordinaria** e costruire un **bilancio** secondo le regole previste per le società di capitali. Inoltre, vengono **tassati** in ogni caso i **contributi** percepiti anche se non rilevanti ai fini IVA ed è **difficile stabilire** con esattezza il **concorso delle plusvalenze** (e delle minusvalenze) alla determinazione della base imponibile.

Regime naturale (derogabile) per i «produttori agricoli» caratterizzato dal «criterio IVA»

Preliminarmente va circoscritto l'ambito soggettivo cui tale regime è relativo: si tratta in particolare dei produttori agricoli (individuali o società semplici) titolari di reddito agrario di cui all'art. 32 del T.U.I.R. (quindi imprenditori agricoli esercenti attività di coltivazione, allevamento nei limiti delle potenzialità del terreno ed attività connesse di cui all'art. 2135 c.c.) (9); a questi vanno aggiunti, per espressa previsione della norma, gli esercenti attività di allevamento animali che determinano il reddito eccedente i limiti dello stesso art. 32 secondo le disposizioni del successivo art. 56, comma 5, del

T.U.I.R., nonché i soggetti che esercitano attività di agriturismo e che si avvalgono ai fini delle imposte sul reddito del regime forfetario di cui all'art. 5 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

Per tali soggetti, secondo quanto disposto dall'art. 9 del D.Lgs. n. 446/1997, la base imponibile IRAP è determinata come differenza tra:

– l'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini IVA, compresi quelli per la cessione di beni strumentali e quote latte effettuate nell'ambito di attività agricole;

– l'ammontare degli acquisti inerenti all'attività agricola soggetti a registrazione ai fini IVA.

Rispetto ai precedenti regimi si osserva che:

– non assumono alcuna rilevanza componenti positive non soggette a registrazione ai fini IVA quali, a titolo esemplificativo: contributi spettanti a norma di legge, anche se correlati a componenti negative deducibili; risarcimenti assicurativi;

Nota:

(9) Nei limiti in cui queste si considerano «agricole». Cfr. circolare 15 novembre 2004, n. 44/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

o scambio è diretta l'attività d'impresa; corrispettivi delle cessioni di materie prime, sussidiarie, semilavorati; indennità conseguite a titolo di risarcimento anche in forma assicurativa per la perdita o il danneggiamento dei beni; contributi in denaro o in natura spettanti in base a contratto;

– variazioni delle rimanenze finali di cui agli artt. 92 e 93 del T.U.I.R. e cioè semilavorati, prodotti finiti e merci.

ed i seguenti costi:

– costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;

– costi per servizi;

– ammortamento dei beni strumentali materiali;

– ammortamento dei beni immateriali (compreso avviamento);

– canoni di leasing (limitatamente alla quota capitale) relativi a beni strumentali materiali ed immateriali;

– canoni di locazione non finanziaria.

Le componenti non comprese in questo schema «chiuso» e rigidamente circoscritto dalla norma sono di conseguenza escluse dal concorso alla formazione della base imponibile. È di tutta evidenza che pertanto non risulteranno tassabili le plusvalenze da cessione di beni strumentali, qualunque ne sia l'origine, così come, specularmente, saranno indeducibili le relative minusvalenze. Sono altresì indeducibili gli altri costi non citati dalla norma quali, ad esempio, perdite su crediti ed ICI. Per tutti i componenti rilevanti, valgono le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione valevoli per la determinazione del reddito d'impresa.

A norma poi del comma 2 del medesimo art. 5-bis è possibile, per i soggetti in contabilità ordinaria, optare per la determinazione della base imponibile secondo le regole previste per i soggetti IRES di cui al precedente punto. L'opzione è irrevocabile per tre periodi d'imposta.

– specularmente, non rilevano nemmeno le componenti negative non soggette a registrazione ai fini IVA quali ad esempio: ammortamenti, canoni di locazione non finanziaria. Per i canoni di locazione finanziaria, qualora soggetti ad IVA, occorrerà comunque effettuare lo scorporo della quota riferibile agli oneri finanziari (10);

– per quanto riguarda le cessioni di beni strumentali, non ha più alcun rilievo il concetto di plusvalenza; occorre invece distinguere tra: cessioni di beni strumentali soggetti a registrazione ai fini IVA, i quali concorreranno integralmente per l'importo fatturato alla determinazione del valore della produzione ai fini IRAP; mentre le cessioni di beni strumentali fuori campo IVA (tipicamente, quelle di terreni agricoli) saranno irrilevanti. Tale impostazione trova conferma in quanto indicato nella risoluzione 18 novembre 2008, n. 445/E (11), con la quale l'Agenzia delle entrate ha chiarito che i corrispettivi percepiti per la cessione da parte di un imprenditore agricolo di un terreno utilizzato nell'ambito della propria attività ed avente natura edificatoria, rientrando per il loro intero ammontare nell'ambito dell'IVA ed essendo soggetti a fatturazione e registrazione, dovranno essere in ogni caso compresi nella base imponibile IRAP (12).

Possibili opzioni per i produttori agricoli

Alla luce di quanto sin qui esposto, è ora possibile tracciare un quadro complessivo delle possibilità a disposizione del «produttore agricolo» nella determinazione della base imponibile IRAP. L'art. 9, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997, prevede infatti che questi soggetti possono optare per la determinazione della base imponibile secondo le regole previste dall'art. 5, ossia applicando il criterio del bilancio stabilito per i soggetti titolari di reddito d'impresa ai fini IRES. A questa possibilità si è aggiunta ora quella riconosciuta dalla risoluzione in commento, ossia di optare per la determinazione della base imponibile secondo le regole di cui all'art. 5-bis: criterio fiscale stabilito per i titolari di reddito d'impresa ai fini IRPEF. Si tratta di una presa di posizione più che condivisibile, ben sollecitata dalle associazioni di categoria, le quali nella loro istanza hanno giustamente lamentato il fatto che una rigida lettura testuale del disposto normativo avrebbe portato al paradosso di negare a imprese agricole con strutture imprenditoriali e con-

tabili minimali l'accesso ad un regime più semplificato di determinazione dell'imposta. Con conseguenze importanti però anche sotto il profilo sostanziale che ora si cercherà di individuare. Il settore agricolo è caratterizzato dalla presenza di una componente «contributo» che incide profondamente sulla struttura dei ricavi. Ci si riferisce principalmente alle varie forme di intervento a beneficio delle imprese agricole previste dalla PAC (politica agricola comunitaria), interventi peraltro previsti in forte evoluzione alla luce di una annunciata radicale riforma del settore. A questi vanno aggiunte tutte le altre forme di contributo che le Regioni destinano al settore, come ad esempio quelli (in conto impianti) volti ad agevolare gli investimenti nell'impresa agricola. In tutti i casi citati, si tratta di provvidenze la cui erogazione non costituisce in alcun modo operazione rilevante ai fini IVA con la logica conseguenza che, in caso di adozione del criterio naturale di determinazione della base imponibile IRAP, quello basato sulla derivazione dall'IVA, essi non saranno tassati. Questa stessa sorte spetta anche alla componente contributo compresa nei corrispettivi da cessione di energia elettrica «fotovoltaica» effettuata da imprenditori agricoli per i quali questa attività rientra nel reddito agrario la cui misura è molto spesso di proporzioni rilevanti. Di contro, occorre anche ricordare che questi stessi soggetti operanti in agricoltura non hanno normalmente una contabilità analitica in quanto le rilevazioni sono preordinate unicamente alla determinazione dell'IVA. L'impresa agricola che pertanto avesse interesse ad optare per il regime ordinario di determinazione dell'imposta avrebbe la necessità di adeguare il proprio sistema informativo per l'emersione di quelle componenti reddituali quali ammortamenti, costi per assicurazioni, canoni di locazione, ecc., che normalmente non sono rilevate. Peraltro questa possibilità, essendo, prima dell'emanazione della risoluzione in commento, riconosciuta solo

Note:

(10) Cfr. Istruzioni alla compilazione Mod. IRAP/2011, pag. 19.

(11) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(12) Tra l'altro, nella medesima risoluzione, l'Agenzia delle entrate ha precisato che l'operazione non fa venire meno i requisiti per l'applicazione dell'aliquota IRAP agevolata in agricoltura, ancorché non riconducibile nell'ordinaria gestione dell'impresa agricola.

nei confronti del regime ordinario *ex art. 5*, era fortemente penalizzante in quanto obbligava l'impresa ad un doppio passaggio:

- da un lato, quello di ricercare documentazione giustificativa per poi quantificare queste componenti non rilevate nella contabilità (13);
- dall'altro, quello di procedere ad una riclassificazione di queste componenti secondo corretti principi contabili in quanto la base di partenza per la determinazione dell'imponibile secondo l'art. 5 è appunto l'aggregato A - B del bilancio civilistico.

Ora, con l'interpretazione estensiva, l'Agenzia delle entrate ammette che l'opzione possa essere fatta anche per il metodo fiscale di cui all'art. 5-bis, che comunque obbliga l'impresa a conteggiare le componenti reddituali «non IVA» ma con minori oneri contabili ed amministrativi.

Il ventaglio delle scelte a disposizione del produttore agricolo viene così ad ampliarsi ed è molto utile ipotizzare una schematizzazione delle conseguenze dell'una o dell'altra scelta (cfr. Tabella n. 1).

Criterio IVA (naturale)

Vantaggi: semplicità di determinazione, basso grado di onerosità fiscale ed amministrativa.

Tra le componenti positive di reddito non figurano i contributi (non rilevanti ai fini IVA) che pertanto non sono tassati.

Svantaggi: nessuna possibilità di conteggiare componenti negative non rilevanti ai fini IVA (ammortamenti, altri costi). Per quanto riguarda le plusvalenze da alienazione di beni, se esse sono rilevanti ai fini IVA (esempio, cessione terreno edificabile), concorrono alla determinazione della base imponibile per intero e non in misura pari al differenziale positivo tra costo storico e prezzo di cessione.

Criterio di derivazione dal bilancio (su opzione, vincolo di 4 anni)

Vantaggi: possibilità di far concorrere alla determinazione della base imponibile i costi non IVA (ammortamenti, altri costi). Le plusvalenze concorrono alla determinazione della base imponibile sulla base del differenziale (se positivo) tra costo storico e prezzo di cessione.

Svantaggi: alta onerosità amministrativa: occorre impiantare una contabilità ordinaria e costruire un bilancio secondo le regole previste per le società di capitali. Vengono tassati in ogni caso i contributi percepiti anche se non rilevanti ai fini IVA. Ci sono difficoltà per stabilire con esattezza il concorso delle plusvalenze (e specularmente delle minusvalenze) alla determinazione della base imponibile. Innanzitutto, occorre effettuare una valutazione sull'iscrivibilità della plus/minusvalenza nell'area di conto economico rilevante (aggregato A). Ma, anche ammesso che si giunga alla conclusione che l'operazione possa considerarsi straordinaria e quindi iscrivibile in E21, occorre comunque confrontarsi:

- con la norma, che prevede la tassabilità in ogni caso delle plusvalenze da cessione di beni non strumentali;
- con la posizione dell'Agenzia delle entrate, che ritiene tassabili in ogni caso le plusvalenze da cessione di beni strumentali (14).

Criterio fiscale specifico

(su opzione, vincolo di 4 anni)

Vantaggi: possibilità di far concorrere alla deter-

Note:

(13) Peraltro, la risoluzione in commento prevede che qualora l'impresa opti per la determinazione della base imponibile con il criterio dell'art. 5 (derivazione dal bilancio), essa debba impiantare una contabilità *ex art. 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*.

(14) Cfr. nota 10.

Tabella n. 1 - Opzione per la determinazione della base imponibile IRAP per i produttori agricoli

TIPO REGIME	TASSAZIONE CONTRIBUTI	PLUS/MINUS	CONTABILITA'
Naturale «IVA»	NO (se non rilevanti ai fini IVA)	SI' (se rilevanti ai fini IVA e per l'intero)	NO
Ordinario art. 5 decreto IRAP	SI' in ogni caso	SI' (solo per il differenziale)	SI'
Semplificato art. 5-bis decreto IRAP	SI' in ogni caso	NO in ogni caso	NO (solo emersione)

minazione della base imponibile i costi non IVA (ammortamenti, altri costi) senza sopportare il peso dell'impianto di una contabilità ordinaria e della costruzione di un bilancio complesso; saranno sufficienti delle elaborazioni extracontabili. Le plusvalenze derivanti dalla vendita di beni strumentali sono in ogni caso escluse dal computo della base imponibile, sia come importo complessivo che come differenziale rispetto al costo storico. Svantaggi: vengono in ogni caso tassati i contributi percepiti anche se non rilevanti ai fini IVA.

Considerazioni conclusive

Si può sostenere che l'adozione del criterio naturale di determinazione dell'IRAP, quello basato sulla derivazione dall'IVA, sia senza dubbio il più vantaggioso per il produttore agricolo. Tuttavia in situazioni specifiche quali le cessioni di terreni edificabili, assoggettabili ad imposta, risulta particolarmente penalizzante la tassazione dell'intero corrispettivo percepito che inevitabil-

VALUTAZIONI DI CONVENIENZA

Criterio fiscale specifico

I produttori agricoli che optano per il criterio fiscale specifico possono far concorrere alla determinazione della base imponibile IRAP i **costi non IVA senza** sopportare il peso dell'impianto di una **contabilità ordinaria** e della costruzione di un **bilancio** complesso; saranno **sufficienti delle elaborazioni extracontabili**. Le **plusvalenze** derivanti dalla **vendita di beni strumentali** sono in ogni caso **escluse** dal computo della base imponibile, sia come importo complessivo che come differenziale rispetto al costo storico. Tuttavia, con tale criterio vengono in ogni caso **tassati i contributi** percepiti anche se non rilevanti ai fini IVA.

mente ne consegue permanendo in tale regime. Per evitare ciò, prima della risoluzione dell'Agenzia delle entrate in commento, l'opzione sembrava possibile soltanto per il regime ordinario ex art. 5, oneroso dal punto di vista amministrativo e le cui regole non prevedono la cancellazione di tale componente dalla tassazione ma solo la sua trasformazione in differenziale con il costo storico. Con la possibilità di optare per il regime fiscale di cui all'art. 5-bis, invece, sarà possibile ottenere l'esen-

zione dal concorso alla determinazione della base imponibile, in qualsiasi forma, dei proventi da cessione di terreni edificabili, con un aggravio sopportabile delle incombenze amministrative. Di contro, occorrerà aumentare i componenti positivi dei contributi percepiti potendoli tuttavia mitigare con gli altri costi non rilevanti ai fini IVA.

RIVISTE



L'IVA

Attualità, pratica e approfondimento

Comitato di Redazione: P. Centore, R. Fanelli, F. Ricca

La prima Rivista interamente dedicata alle tematiche riguardanti l'IVA, le **dogane** e le **accise** che garantisce l'aggiornamento costante sulle novità riguardanti l'**imposizione nazionale e comunitaria** e i rapporti **import-export con paesi terzi**.

Una **guida pratica** che fornisce le giuste chiavi di lettura a **professionisti e aziende** per svolgere i numerosi adempimenti in scadenza e risolvere i casi che si presentano nella prassi quotidiana.

L'abbonamento comprende:

- **2 Monografie tascabili**
- il Servizio Dottrina on-line che offre direttamente dalla Home-page:

- **Rivista in anteprima**, il pdf della rivista ancora in fase di stampa;
- **Consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo libero, per autore o anno di pubblicazione

Periodicità: mensile
Abbonamento annuale: € 178,00
Ipsoa, pagg. 72

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**
Tel. 02.82476794
E-mail: info.commerciali@ipsoa.it
- **Agenzia Ipsoa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- **www.shopwki.it/rivistaiva**

Ris. 13 gennaio 2012, n. 8/E

Emendabile la dichiarazione di successione secondo l'Agenzia delle entrate

di Susanna Cannizzaro

L'Agenzia delle entrate, in virtù dell'orientamento da tempo formatosi in giurisprudenza, ha affermato, nella **risoluzione n. 8/E del 2012**, che il **contribuente può rettificare qualsiasi errore** contenuto nella **denuncia di successione** e l'**Ufficio è obbligato a tenere in considerazione tali correzioni** in sede di liquidazione dell'imposta **purché** siano poste in essere **prima** che venga **notificato un avviso di rettifica e liquidazione** o, comunque, prima che sia **decorso il termine** di due anni per la **notifica** del medesimo.

Con la risoluzione n. 8/E del 2012 (1), l'Agenzia delle entrate, in risposta ad un'istanza di interpello, ritorna sul tema dell'emendabilità della dichiarazione di successione. All'esito di un lungo iter, l'Amministrazione finanziaria muta ufficialmente il suo precedente orientamento, recependo l'indirizzo da tempo consolidatosi in giurisprudenza e riconoscendo, quindi, che il contribuente può rettificare qualsiasi errore contenuto nella denuncia di successione anche oltre il termine previsto per la sua presentazione. L'Ufficio è obbligato a tenere in considerazione tali correzioni purché siano poste in essere prima che venga notificato un avviso di rettifica o, comunque, prima che sia decorso il termine di due anni per la notifica del medesimo ai sensi dell'art. 27, comma 3, del D.Lgs. n. 346/1990.

Nella vigenza del D.P.R. n. 637/1972, l'Amministrazione aveva ammesso la possibilità di riliquidare l'imposta principale di successione a seguito di una denuncia rettificativa limitatamente alle ipotesi di errori di diritto, riguardanti la debenza del tributo (quali, ad esempio, quelli relativi a beni erroneamente inclusi nell'asse ereditario, a beni esenti o, ancora, a un rapporto di parentela non dichiarato, ecc.), con esclusione degli errori di fatto, nel cui ambito venivano ricondotti gli errori inerenti all'indicazione del valore dei beni. Era stata esclusa, infatti, la possibilità di accettare la dichiarazione rettificativa della precedente denuncia in-

ficiata da un errore di fatto riguardante la valutazione dei beni (2).

Più precisamente, l'Amministrazione affermava, sulla scorta del parere dell'Avvocatura generale dello Stato (3), che l'errore di diritto dovesse essere oggettivamente desumibile in modo evidente dallo stesso contesto della dichiarazione originaria (e, quindi, al limite, rilevabile anche d'ufficio) ovvero da documenti di sicura provenienza ed attendibilità.

Le argomentazioni addotte per sostenere la tesi esposta riposavano per un verso sull'impossibilità per l'Ufficio di riconoscere errori del contribuente diversi da quelli indicati e sul vincolo posto all'Amministrazione - fatta salva la possibilità di successivi accertamenti di valore - in ordine alla liquidazione dell'imposta in base al *quantum* dichiarato. Per altro verso l'Amministrazione sembrava ritenere che, ammettendo la possibilità per il contribuente di rettificare i valori dichiarati, gli si riconoscesse un potere valutativo, previsto, invece, solo per l'Ufficio.

Susanna Cannizzaro - Dottore di ricerca in diritto tributario presso l'Università «La Sapienza» di Roma - Professore a contratto di diritto tributario presso l'Università degli Studi de L'Aquila

Note:

(1) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

(2) Cfr. la R.M. 25 giugno 1990, n. 350428 e le precedenti RR.MM. 18 luglio 1989, n. 400100 e 22 agosto 1989, n. 401136, tutte in Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

(3) Parere 29 aprile 1986, n. 15000.

Successivamente, con l'art. 31, comma 3, del D.Lgs. n. 346/1990 è stata introdotta la possibilità di presentare una dichiarazione modificativa, fino alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione di successione.

Con l'art. 33, comma 2, dello stesso decreto è stato inoltre previsto che l'Ufficio, in sede di liquidazione, deve provvedere a correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dal dichiarante nella determinazione della base imponibile.

Dal combinato disposto delle richiamate norme, si desume che eventuali precisazioni o rettifiche provenienti dal contribuente possono essere prese in considerazione, se effettuate nelle stesse forme e negli stessi termini previsti per la dichiarazione che si intende correggere, la quale sostituisce quella originariamente presentata. L'Amministrazione, d'altra parte, una volta scaduti i termini per la presentazione, ha la possibilità di rettificare eventuali errori materiali o di calcolo incidenti sulla base imponibile.

A tale riguardo, ancor prima della risoluzione in esame, richiamando la giurisprudenza di Cassazione (4), era stata riconosciuta anche al contribuente la possibilità di correggere gli errori da ultimo menzionati, pur dopo la scadenza del termine di cui all'art. 31. L'intervento correttivo era tuttavia ammesso solo per gli errori riconoscibili, incontestabili e oggettivamente desumibili in modo evidente dallo stesso contesto della dichiarazione, ancorché incidenti sui valori dichiarati (5).

In sostanza l'Amministrazione, pur in assenza di un'espressa disposizione, aveva già ammesso l'emendabilità della dichiarazione da parte del contribuente oltre i termini previsti per la sua presentazione, laddove si trattasse di correggere gli errori che lo stesso Ufficio avrebbe potuto individuare come tali ed emendare in sede di liquidazione.

Orientamento della giurisprudenza

Sul tema in esame, si era espressa, con pronunce non univoche, anche la giurisprudenza della Corte di cassazione. In particolare, i dubbi sollevati dai giudici di legittimità riguardavano non solo l'emendabilità della dichiarazione di successione in sé, ma anche il termine ultimo entro il quale la stessa potesse essere integrata o corretta (6).

In relazione a questo punto, secondo alcune pronunce, la dichiarazione con cui il contribuente in-

tendeva rettificare in diminuzione il valore del bene già dichiarato poteva anche essere prodotta - con il ricorso di primo grado - nel giudizio di impugnazione dell'atto notificato dall'Amministrazione (7).

A comporre il contrasto sono quindi intervenute le Sezioni Unite della Cassazione, pronunciate a favore dell'emendabilità della dichiarazione di successione da qualsiasi errore di fatto o di diritto, anche se non direttamente rilevabile da essa (8).

La Corte ha affermato, infatti, che la dichiarazione di successione, come ogni dichiarazione fiscale, integra, non già un atto negoziale e dispositivo, ma un'esternazione di scienza e, come tale, è modificabile in seguito all'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti.

Secondo la Cassazione la rettificabilità della dichiarazione si fonda, inoltre, sull'impossibilità di assoggettare il contribuente a oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico, in conformità ai principi costituzionali della capacità contributiva e dell'oggettiva correttezza dell'attività amministrativa, di cui agli artt. 53 e 97 Cost.

In virtù di tale assunto, ha affermato la Corte, l'Amministrazione finanziaria non è tenuta, in sede di controllo, a valutare la dichiarazione origina-

Note:

(4) Cass. n. 946 del 1996, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 2/1997, pag. 144, con commento di A. Montesano, «Limiti e modalità per la rettifica delle dichiarazioni da parte del contribuente», e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(5) Cfr. R.M. n. 101/E del 1999; R.M. n. 246/E del 1996, entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(6) *Ex multis* Cass. n. 8972 del 2002, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 9/2002, pag. 800, con commento di B. Ianniello, «Ammessa la rettifica tardiva della denuncia di successione per qualsiasi tipo di errore», in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, e in *Dir. prat. trib.*, 2003, II, pag. 395, con nota di R. Mancusi, e le precedenti *Id.* n. 946 del 1996, cit., *Id.* n. 6113 del 1999, in *Giur. it.*, 2000, pag. 1312, con nota di M. Nussi, «Natura e rettificabilità della dichiarazione nell'imposta sulle successioni»; *Id.* n. 6700 del 1998, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, *Id.* n. 12458 del 2001, *ivi*.

(7) Cass. n. 6113 del 1999, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, e in *il fisco*, 2000, pag. 2865, con nota di T. Lambert, «La dichiarazione integrativa ai fini dell'imposta di successione può essere prodotta entro il termine per il ricorso di primo grado». Successivamente dello stesso tenore, pur dopo la pronuncia delle Sezioni Unite, *Id.* n. 5361 del 2006, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(8) Cass., SS.UU., n. 14088 del 2004, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

LA GIURISPRUDENZA

Rettifica della dichiarazione di successione

La Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno affermato che la dichiarazione di successione integra, non già un atto negoziale e dispositivo, ma un'**esternazione di scienza**, come tale **modificabile** in seguito all'acquisizione di **nuovi elementi di conoscenza** e di **valutazione sui dati** riferiti, e che la rettificabilità della dichiarazione si fonda sull'**impossibilità** di assoggettare il contribuente a **oneri diversi e più gravosi** di quelli che, per legge, devono restare a suo carico. Pertanto, ha affermato la Corte, l'**Amministrazione finanziaria non è tenuta**, in sede di controllo, a valutare la **dichiarazione originariamente presentata**, ma quella successivamente **emendata**, ancorché preclusiva di successivi accertamenti in rettifica, poiché comportante un adeguamento dei valori dichiarati alla cd. valutazione automatica.

riamente presentata, ma quella successivamente emendata, ancorché preclusiva di successivi accertamenti in rettifica poiché comportante un adeguamento dei valori dichiarati alla cd. valutazione automatica.

Sul piano degli effetti, hanno sostenuto ancora le Sezioni Unite, la dichiarazione di successione costituisce un presupposto dell'*iter* procedimentale, volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria, che si conclude con l'emissione dell'atto impositivo sulla base dei dati emergenti dalla dichiarazione.

Il termine oltre il quale la denuncia non può più essere rettificata è stato quindi individuato dal giudice di legittimità proprio nel momento in cui è emesso l'avviso di liquidazione e rettifica dell'imposta, ai sensi dell'art. 27, comma 3, del D.Lgs. n. 346/1990.

In proposito occorre precisare che, ai sensi dell'art. 33, comma 1 del T.U.S., l'Ufficio liquida l'imposta in base alla dichiarazione della successione, anche se presentata dopo la scadenza del relativo termine ma prima che sia stato notificato l'accertamento d'ufficio, tenendo conto delle dichiarazioni integrative o modificative già presentate a norma dell'art. 28, comma 6, e dell'art. 31, comma 3, dello stesso testo normativo.

L'attività liquidativa dell'Ufficio - analogamente a quanto accade per le imposte dirette e, in genere, per tutti i tributi la cui disciplina prevede la dichiarazione del soggetto passivo - è volta alla determinazione dell'imposta e al controllo degli atti posti in essere dal contribuente. In questo caso, però, non è prevista autoliquidazione, cosicché l'Ufficio stesso, all'esito del controllo, dovrà liquidare l'imposta in base alla dichiarazione e inviare al contribuente un apposito avviso.

L'attività di liquidazione deve essere svolta entro

termini decadenziali decorrenti dalla data di presentazione della dichiarazione (9). L'Amministrazione può, successivamente alla liquidazione, ai sensi degli artt. 27, comma 3, e 34 del D.Lgs. n. 346/1990, esaminare il merito della dichiarazione presentata, verificando da un canto la sua completezza e dall'altro la conformità della stima economica dei beni dichiarati alle regole normative, ovvero sia la sua fedeltà, eventualmente accertando e contestualmente liquidando una maggiore imposta, comunque nel termine decadenziale di due anni decorrente dalla data del pagamento dell'imposta principale, liquidata a seguito della presentazione della dichiarazione (10).

In definitiva, dall'accoglimento dell'orientamento della Cassazione sinteticamente

esposto consegue che la dichiarazione correttiva presentata oltre il termine di cui all'art. 31 del D.Lgs. n. 346/1990, ma prima dell'emissione dell'avviso di liquidazione e rettifica di cui agli artt. 27, comma 3, e 34 del D.Lgs. n. 346/1990, di cui si è appena trattato, deve essere presa in considerazione dall'Amministrazione, la quale è legittimata solo all'irrogazione delle sanzioni, poiché il suddetto termine attiene alle modalità di adempi-

Note:

(9) Art. 27, comma 2, del D.Lgs. n. 346/1990.

(10) Cfr. artt. 27, comma 3, e 34 del D.Lgs. n. 346/1990. A tal fine può anche invitare il contribuente alla produzione di documenti o esercitare gli altri poteri istruttori previsti dall'art. 47 del D.Lgs. n. 346/1990. L'attività di accertamento è quindi concettualmente distinta e cronologicamente successiva a quella meramente liquidativa, essendo preordinata al controllo nel merito della fedeltà e della completezza dei dati indicati in dichiarazione (o alla ricostruzione del presupposto del tributo in tutti i suoi elementi, laddove tale dichiarazione sia stata omessa; cfr. art. 35 del D.Lgs. n. 346/1990) attraverso il confronto con dati anche esterni alla dichiarazione stessa.

mento dell'obbligo dichiarativo e non anche all'efficacia della dichiarazione stessa.

Nell'arco temporale suddetto, dunque, il contribuente può modificare sia in diminuzione che in aumento il valore dichiarato. In quest'ultimo caso laddove l'aumento sia effettuato al fine di adeguare il valore dichiarato a quello risultante dall'applicazione dei criteri della cd. valutazione automatica all'Amministrazione è preclusa la possibilità di emettere accertamenti in rettifica (11).

La Cassazione ha infine rilevato come, anche dopo il momento individuato quale termine ultimo per la correzione degli errori commessi in dichiarazione, sia possibile tutelare l'esigenza che dalla dichiarazione stessa non derivi l'assoggettamento del suo autore ad oneri diversi e più gravosi di quelli che la legge pone a suo carico. L'avviso notificato dall'Amministrazione potrà infatti essere impugnato secondo le regole del processo tributario (12).

Emendabilità della dichiarazione e istanza di rimborso

Secondo la Cassazione e l'Amministrazione finanziaria, dunque, l'interesse del contribuente a non essere assoggettato ad oneri tributari diversi e maggiori da quelli previsti per legge passa attraverso la correzione della dichiarazione in sede amministrativa o il controllo dell'atto impositivo in sede giurisdizionale.

Nell'ipotesi in cui l'una e l'altra via non possano essere più esperite, per il recupero dell'imposta di successione pagata in più (ad esempio, a seguito di un avviso di liquidazione e rettifica ormai consolidatosi) o nell'ipotesi in cui le imposte versate in eccesso siano l'ipotecaria e la catastale, nulla potrebbe più fare il contribuente.

LA GIURISPRUDENZA

Effetti per il contribuente della rettifica della dichiarazione di successione

Da quanto deciso dalle Sezioni Unite della Cassazione, consegue che la **dichiarazione** correttiva presentata **oltre** il termine di **presentazione** della **dichiarazione** di successione, ma **prima** dell'emissione dell'**avviso di liquidazione e rettifica**, deve essere presa in considerazione dall'Amministrazione finanziaria, la quale è legittimata solo all'irrogazione delle **sanzioni**, poiché il suddetto termine attiene alle modalità di **adempimento dell'obbligo dichiarativo** e non anche all'efficacia della dichiarazione stessa. Nell'arco temporale suddetto, dunque, il **contribuente** può modificare sia in **diminuzione** che in **aumento** il **valore** dichiarato. In quest'ultimo caso, laddove l'aumento sia effettuato al fine di adeguare il valore dichiarato a quello risultante dall'applicazione dei criteri della cd. valutazione automatica, all'Amministrazione è **preclusa** la **possibilità** di emettere **accertamenti in rettifica**.

Occorre precisare che le imposte da ultimo menzionate, diversamente dall'imposta di successione, vengono autoliquidate e versate contestualmente alla presentazione della dichiarazione. Esse, inoltre, sono commisurate alla stessa base imponibile individuata ai fini dell'imposta di successione (13), cosicché la commissione di un errore nella denuncia potrebbe avere effetti anche sulla loro determinazione.

In proposito pare opportuno ricordare che l'orientamento della Cassazione, recepito *in toto* dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione in commento, si innesta sulla falsariga dell'indirizzo, consolidatosi in dottrina e in giurisprudenza, sul tema della retrattabilità e modificabilità della dichiarazione ai fini delle imposte su redditi (14). In quest'ambito, su impulso della giurisprudenza (15), e

Note:

(11) Per l'applicabilità dei valori «tabellari» nella determinazione del valore degli immobili nel caso di denuncia di successione cfr. circolare n. 6/E del 2007, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Con quest'ultima circolare l'Amministrazione ha sottolineato, riguardo l'applicazione della cd. «valutazione automatica», che la «modifica apportata all'art. 52 del T.U.R. non ha inciso sui trasferimenti a titolo gratuito o *mortis causa*, in quanto il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (Testo Unico dell'imposta sulle successioni e donazioni), contiene una disciplina autonoma per i suddetti trasferimenti, ancorché analoga a quella dell'art. 52, comma 4, del T.U.R.». Tale disciplina è contenuta nell'art. 34, comma 5, del D.Lgs. n. 346/1990, richiamato, per quanto attiene all'applicazione dell'imposta alle donazioni, anche dall'art. 55, comma 4, dello stesso decreto.

(12) Dello stesso tenore Cass. n. 5361 del 2006, cit.

(13) Cfr. art. 2 del D.Lgs. n. 347/1990.

(14) Su questo tema la letteratura è sterminata; pertanto si rinvia a B. Paolillo, «La rettifica della dichiarazione: il Fisco ci ripensa!», in *Riv. dir. trib.*, 2009, pag. 835, ove ampi riferimenti in dottrina e in giurisprudenza.

(15) Si ricorda per tutte la pronuncia della Cassazione a Sezioni Unite n. 15063 del 2002, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, la quale, (segue)

SOLUZIONI OPERATIVE

Rimborso dell'eccedenza d'imposta

Secondo la Cassazione, può essere richiesto il rimborso dell'eccedenza d'imposta derivante da un **errore** commesso nella **dichiarazione di successione** anche laddove la **correzione** sia stata effettuata **oltre** il termine per la sua **presentazione**, in quanto tale termine non ha natura decadenziale e il suo mancato rispetto determina solo l'applicazione di sanzioni tributarie. Seguendo il ragionamento dell'Agenzia delle entrate nella **risoluzione n. 459/E del 2008**, si potrebbe giungere a riconoscere l'utilizzabilità della procedura di **rimborso**, **anche** nel caso in cui **non** sia più **modificabile** la **dichiarazione di successione**, in quanto già decorso il termine per la notifica dell'avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta o non più prospettabile una diversa rappresentazione dei fatti in sede processuale.

passando attraverso l'individuazione della natura giuridica della dichiarazione, sono stati normativamente previsti dei termini per la sua retrattabilità e modificabilità (16).

La giurisprudenza di legittimità su questo punto si è spinta oltre riconoscendo la possibilità di far valere ogni tipo di errore commesso in sede di dichiarazione, anche dopo i suddetti termini, attraverso la procedura di rimborso *ex art. 38 del D.P.R. n. 602/1973*, prospettando una ricostruzione dei «fatti» o del «diritto» diversa rispetto a quella contenuta nella dichiarazione stessa (17).

Al riguardo, si segnala anche una recente apertura dell'Agenzia delle entrate e un suo mutamento di indirizzo in ordine all'utilizzo dell'istanza di rimborso, quale strumento per «emendare» gli errori, incidenti sulla determinazione dell'imposta, commessi in dichiarazione (18).

Più precisamente l'Agenzia, nella *risoluzione n. 459/E del 2008* (19), richiamando e coniugando due orientamenti giurisprudenziali (20), ha affermato che al contribuente non è consentito presentare una dichiarazione integrativa oltre il termine di invio di quella successiva, ma rimane salva la possibilità di recuperare l'imposta versata in eccesso attraverso un'istanza di rimborso presentata ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

Sebbene risulti criticabile sotto alcuni profili (21), la posizione dell'Agenzia potrebbe risolvere le questioni che rimangono aperte, in relazione alle imposte indirette, anche dopo l'intervento delle Sezioni Unite della Cassazione e dell'Amministrazione finanziaria.

Lo stesso ragionamento su cui si fonda la risoluzione nella quale si ammette la possibilità di utilizzare lo strumento del rimborso potrebbe essere impiegato, infatti, anche nei casi cui si faceva dianzi cenno.

Secondo un dato orientamento della Cassazione, infatti, ai sensi dell'art. 42, comma 1, lett. a), prima parte (22) del T.U.S., può legittimamente essere richiesto il rimborso dell'eccedenza d'imposta derivante da un errore commesso nella dichiarazione anche laddove la correzione sia stata effettuata oltre il termine di cui all'art. 31 comma 3, dello stesso Testo Unico, in quanto il termine ivi previsto non ha natura decadenziale e il suo mancato rispetto determina solo l'applicazione di sanzioni tributarie (23).

Note:

(segue nota 15)

richiamandosi ai principi costituzionali di legalità, capacità contributiva e imparzialità dell'Amministrazione finanziaria, ha affermato che la dichiarazione è sempre ritrattabile con il

solo limite che essa non si riferisca a «rapporti esauriti» (*res iudicata*, accertamento definitivo, inutile decorso dei termini posti dalla legge per il rimborso, ecc.). Al di fuori di queste ipotesi il contribuente può sempre ritrattare e correggere quanto dichiarato.

(16) Il D.P.R. n. 435/2001 ha modificato l'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 sostituendo il comma 8 e introducendo il comma 8-bis.

(17) Cass. n. 13484 del 2007, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id. n. 11545 del 2001, *ivi*; Id. n. 15063 del 2002, *cit.*

(18) Cfr. *risoluzione n. 459/E del 2008*, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, e in *Riv. dir. trib.*, 2009, pag. 833.

(19) *Cit. nota 18.*

(20) Cass. n. 21944 del 2007, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, da cui muove la precedente *risoluzione n. 24/E del 2007*, *ivi*, e Id. n. 13484 del 2007, *cit.*; Id. n. 11545 del 2001, *cit.*; Id. n. 15063 del 2002, *cit.*

(21) Secondo la dottrina risulta inappropriato combinare tra loro e condizionare reciprocamente la dichiarazione integrativa e l'istanza di rimborso. Questi due strumenti operano infatti su versanti diversi. Diffusamente sul punto A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pagg. 575 ss. Per una critica puntuale alla *risoluzione n. 459/E del 2008*, *cit.*, si vedano le osservazioni di B. Paolillo, *op. loc. ult. cit.*

(22) Ovverosia nella parte in cui si prevede la possibilità di richiedere il rimborso dell'imposta «pagata indebitamente».

(23) Cass. n. 4755 del 2008, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id. n. 7900 del 2005, *ivi*; Id. n. 10494 del 2003, *ivi*; Id. n. 8972 del 2002, *cit.*

Addebiti e accrediti del conto unico per i passaggi alle nuove aliquote dei redditi di capitale

di Norberto Arquilla

L'art. 2 del D.L. n. 138/2011 contiene specifiche misure che regolano il **passaggio dal 12,50 al 20%** (o **dal 27 al 20%** o addirittura al **12,50%**) dell'**aliquota** di imposizione dei **titoli obbligazionari**. Il D.M. 13 dicembre 2011 reca, per le diverse fattispecie, le **disposizioni di attuazione** sulle modalità di **addebitamento e accreditamento del conto unico** di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 239/1996 che determinano il passaggio di aliquota.

L'art. 2, comma 6, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138 (1), ha elevato dal 12,50 al 20% - o ridotto dal 27 al 20% - l'aliquota di imposizione di taluni redditi di capitale (art. 44 del T.U.I.R.).

Redditi interessati dall'aumento e redditi esclusi

Sono rimasti esclusi dall'aumento, ai sensi del comma 7, i redditi dei titoli pubblici indicati nell'art. 31 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, i redditi dei titoli fiscalmente equiparati a quelli pubblici (ad esempio, BEI, BERS ed altri enti sovranazionali) nonché i redditi delle obbligazioni emesse da Stati esteri indicati nella cd. *white list* del decreto emanato ai sensi dell'art. 168-bis, comma 1, del T.U.I.R. Per questi titoli l'aliquota resta al 12,50%.

Sono altresì esclusi i redditi dei titoli obbligazionari emessi per finanziare le iniziative dell'Italia meridionale ai sensi dell'art. 8, comma 4, del D.L. 13 maggio 2011, n. 70 (2). I proventi di questi titoli sono tassati con l'aliquota del 5%.

Per i redditi di capitale dei titoli che non sono esclusi dall'aumento, cioè subiscono l'aumento al 20%, l'art. 2, comma 11, del D.L. n. 138/2011 prevede - analogamente agli altri redditi di capitale - che la nuova misura dell'aliquota si applica agli interessi, premi e ad ogni altro provento di cui all'art. 44 del T.U.I.R. maturati a partire dal 1° gennaio 2012.

È altresì da ritenere, nonostante la norma faccia ri-

ferimento ai titoli indicati nel comma 1 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 239/1996 (cioè ai titoli emessi da soggetti residenti), che la medesima disciplina trovi applicazione anche per i titoli esteri che, dal 1° gennaio 2012, fruiscono di una diminuzione dell'aliquota dal 27 al 20% (ad esempio, obbligazioni di scadenza inferiore a 18 mesi emesse da Stati esteri non inclusi nella *white list*) oppure dal 27 al 12,50% (obbligazioni di scadenza inferiore a 18 mesi emesse da Stati esteri inclusi nella *white list*). Il decreto attuativo conferma la *ratio* di questa disposizione transitoria.

La particolare formulazione del comma 11 dell'art. 2 del D.L. n. 138/2011 si è resa necessaria in quanto il D.Lgs. 1° aprile 1996, n. 239 trova applicazione, con tutti i suoi meccanismi, sia per i titoli che continuano ad essere tassati con l'aliquota del 12,50%, sia per i titoli che sono oggi tassati con l'aliquota del 20%.

Pertanto, il D.Lgs. n. 239/1996 continuerà ad operare, come in precedenza, con due diverse aliquote, 20% e 12,50% (prima le aliquote erano 12,50 e 27%), con la differenza che - rispetto a prima - le due aliquote non si trovano più nell'art. 2 del

Norberto Arquilla - Dottore commercialista in Roma

Note:

(1) Convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148.

(2) Convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106.

D.Lgs. n. 239/1996 (che è stato privato delle disposizioni contenute nei commi 1-ter e 1-quater), ma in due disposizioni (commi 6 e 7) dell'art. 2 del D.L. n. 138/2011.

Addebito e accredito del conto unico

Per disciplinare la variazione dell'aliquota dal 12,50 al 20% (o dal 27 al 20 o al 12,50%), a far data dal 1° gennaio 2012, l'art. 2, comma 26, del D.L. n. 138/2011 prevede che per gli interessi e altri proventi soggetti ad imposta sostitutiva gli intermediari presso i quali i possessori dei titoli intrattengono i rapporti di custodia, deposito o amministrazione dei titoli provvedono ad effettuare gli addebiti e gli accrediti del conto unico di cui all'art. 3 relativamente agli interessi maturati fino al 31 dicembre 2011.

Tali operazioni, secondo la norma, devono essere eseguite alla data del 31 dicembre 2011 per le obbligazioni ed i titoli simili senza cedola (cd. *zero coupon*) o con cedola avente scadenza non inferiore a un anno alla data del 31 dicembre 2011 ovvero in occasione della scadenza della cedola o della cessione o del rimborso del titolo, per le obbligazioni e titoli simili diversi dai precedenti.

Ad una prima lettura della norma sembrerebbe, quindi, che soltanto per i titoli senza cedola o con cedola avente scadenza non inferiore ad un anno alla data del 31 dicembre 2011 sia possibile eseguire da subito le operazioni di accreditamento ed addebitamento del conto unico di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 239/1996 sempre in data 31 dicembre 2011. Per gli altri titoli il conto unico dovrebbe essere, invece, movimentato in occasione della scadenza della cedola, della cessione o del rimborso del titolo.

Il meccanismo degli accrediti ed addebiti al conto unico di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 239/1996 è un

SOLUZIONI OPERATIVE

Addebito e accredito del conto unico

Per disciplinare la **variazione dell'aliquota sui redditi di capitale** dal 12,50 al 20% (o dal 27 al 20 o al 12,50%), a far data dal 1° gennaio 2012, per gli **interessi** e altri **proventi** soggetti ad **imposta sostitutiva**, gli **intermediari** presso i quali i possessori dei titoli intrattengono i rapporti di custodia, deposito o amministrazione dei titoli provvedono ad effettuare gli **addebiti** e gli **accrediti del conto unico** relativamente agli interessi **maturati** fino al **31 dicembre 2011**. Attraverso l'accredito al conto unico, i ratei maturati fino al 31 dicembre 2011 sono tassati con l'aliquota vigente fino a quel momento. I **ratei** che **maturano** dal **1° gennaio 2012**, invece, sono tassati con le **nuove aliquote** (12,50 o 20% a seconda dei casi) al **momento della scadenza** delle cedole o della **vendita o scadenza del titolo**.

particolare meccanismo contabile/finanziario di movimentazione dei conti dell'intermediario e del cliente cd. nettista attraverso il quale si giunge alla tassazione dei redditi maturati in capo al possessore del titolo per l'effettivo periodo di possesso.

In particolare l'accredito del conto unico determina l'addebitamento dell'imposta al cliente con l'aliquota vigente al 31 dicembre - a seconda dei casi 12,50 o 27% - con conseguente emersione di un debito tributario per i ratei di interessi maturati fino alla data rilevante (nel caso in esame il 31 dicembre 2011); per contro l'addebitamento comporta l'accreditamento a favore del cliente, e di conseguenza l'emersione di un credito tributario, dell'imposta corrispondente ai ratei già maturati alla medesima data

con la nuova aliquota vigente (12,50 o 20%). In questo modo, attraverso l'accredito al conto unico, i ratei maturati fino al 31 dicembre 2011 sono tassati con l'aliquota vigente fino a quel momento. I ratei che maturano dal 1° gennaio 2012, invece, sono tassati con le nuove aliquote (12,50 o 20% a seconda dei casi) al momento della scadenza delle cedole o della vendita o scadenza del titolo.

Norme di attuazione per lo svolgimento delle operazioni di addebito e accredito

Il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 13 dicembre 2011, emanato in attuazione delle disposizioni dell'art. 2, comma 26, del D.L. n. 138/2011 ha completato la norma primaria indicando specifiche disposizioni attuative.

In particolare, per quanto riguarda le obbligazioni ed i titoli simili senza cedola o con cedola avente scadenza non inferiore a un anno alla data del 31 dicembre 2011, l'art. 1, comma 1, del decreto attuativo prevede che le operazioni di accredito ed addebito devono essere fatte con riferimento alla

SOLUZIONI OPERATIVE

Titoli rilevanti per gli accrediti e addebiti nel conto unico

Le operazioni di accredito e addebito del conto unico devono essere effettuate, sia nel caso in cui l'**aliquota di tassazione è elevata** dal 12,50 al 20%, sia nel caso in cui si **riduce** al 12,50%. **Nessuna operazione** di addebito e accredito dovrà essere fatta per i **titoli obbligazionari che conservano**, anche dopo il 1° gennaio 2012, l'**aliquota di tassazione del 12,50 o del 5%**.

data del 31 dicembre 2011; i conteggi dovranno essere commisurati ai ratei maturati fino a tale data, ma dette operazioni concorrono alla formazione del saldo del conto unico relativo al mese di gennaio 2012 unitamente alle normali operazioni di addebito e accredito relative alle cedole scadute, agli acquisti e alle vendite fatte nel gennaio 2012.

Da ciò consegue che l'eventuale saldo positivo del conto unico (accrediti superiori agli addebiti) doveva essere versato all'Erario entro il 16 febbraio 2012. A tale riguardo, occorre ricordare, che siccome la riforma, per la maggior parte dei titoli obbligazionari detenuti dai nettisti, prevede un aumento dell'aliquota d'imposta, nel mese di gennaio 2012 vi saranno scritture di addebitamento del conto unico (ratei al 20%) di importi superiori a quelle di accreditamento (ratei al 12,50%). È quindi ragionevole ipotizzare che a gennaio 2012 vi sarà un saldo negativo del conto. Da ciò consegue che gli intermediari, anche oltre il termine del 16 febbraio, potranno effettuare le relative scritture di rettifica che dovranno essere riepilogate nel quadro SQ del modello 770 del 2013 relativo al 2012 senza sanzioni.

Così, ad esempio, ipotizzando l'operatività di un cliente che detiene obbligazioni *zero coupon* emesse da società quotate italiane, nel conto unico dovranno essere accreditati, con aliquota del 12,50%, i ratei dell'imposta maturati fino al 31 dicembre 2011, mentre dovranno essere addebitati, con aliquota del 20%, i ratei maturati fino al 31 dicembre 2011. In questo modo il cliente pagherà le imposte con l'aliquota del 12,50% maturate fino a tutto il mese di dicembre e, poi, al momento della scadenza del titolo pagherà le imposte sugli interessi maturati dal 1° gennaio 2012 con l'aliquota del 20%. Tale ultimo prelievo sarà il risultato contabile di un accredito del conto unico (addebito al cliente), fatto con l'aliquota del 20%, su tutti i proventi maturati dalla data di emissione del titolo fino alla scadenza dello stesso al netto

dell'addebito del conto unico (accredito al cliente) fatto con l'aliquota del 20% per tutti i proventi maturati fino al 31 dicembre 2011.

L'art. 1, comma 2, del decreto reca, invece, un'importante previsione riguardante i titoli diversi da quelli senza cedola o con cedola avente scadenza non inferiore a un anno dalla data del 31 dicembre 2012.

Essa, infatti, introduce una disposizione di notevole semplificazione per gli inter-

mediari. Per questi titoli, infatti, è consentito, non soltanto di eseguire le operazioni di accredito e addebito al momento della scadenza della cedola o in occasione della vendita o del rimborso del titolo (ma prendendo sempre a riferimento i ratei maturati al 31 dicembre 2011), ma è possibile anche anticipare le predette operazioni al mese di gennaio 2012.

In questo modo gli intermediari, nel mese di gennaio, potevano allineare le proprie procedure di tassazione dei proventi con riferimento alla generalità delle obbligazioni e dei titoli simili detenuti dalla propria clientela senza attendere le diverse scadenze del realizzo dei proventi inizialmente individuate dall'art. 2, comma 26, del D.L. n. 138/2011.

I commi 3 e 4 del D.M. 13 dicembre 2011 precisano che le disposizioni dell'art. 1, commi 1 e 2, appena descritte trovano applicazione in tutti i casi in cui si verifica, con il 1° gennaio 2011, un cambiamento di aliquota di imposizione.

Con questa disposizione il decreto attuativo conferma la *ratio* del comma 11 dell'art. 2 del D.L. n. 138/2011 in base al quale fino al 31 dicembre si applica il regime previgente e, dal 1° gennaio 2012, il nuovo regime.

Pertanto le predette operazioni di accredito e addebito del conto unico dovranno essere effettuate, sia nel caso in cui l'aliquota di tassazione è elevata dal 12,50 al 20% (ad esempio, le obbligazioni bancarie), sia nel caso in cui l'aliquota di tassazione si riduce al 12,50% (ad esempio, i titoli di Stato esteri di Paesi appartenenti alla cd. *white list*

che hanno una scadenza inferiore a 18 mesi che fino al 31 dicembre erano tassati con l'aliquota del 27%).

È appena il caso di precisare che nessuna operazione di addebito e accredito dovrà essere fatta per i titoli obbligazionari che conservano, anche dopo il 1° gennaio 2012, l'aliquota di tassazione del 12,50 o del 5%.

Per quanto riguarda la prima tipologia di titoli si tratta, in particolare, delle obbligazioni e degli altri titoli pubblici indicati nell'art. 31 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 e dei titoli emessi da Stati esteri rientranti nella cd. *white list*, ma aventi una scadenza pari o superiore a 18 mesi. Ad essi vanno aggiunti i titoli emessi da organismi internazionali ai quali si applica lo stesso regime previsto per i titoli di Stato italiani ai sensi dell'art. 12, comma 13-bis, del D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461.

Un elenco, pur non esaustivo, di questi emittenti è indicato nella R.M. 1° giugno 1994, n. 14/942925 (3), alla quale si rinvia.

Inoltre, e si tratta della seconda tipologia di titoli, ai sensi dell'art. 2, comma 7, lett. c), del D.L. n. 138/2011, l'aliquota del 20% non si applica ai redditi di capitale dei titoli di risparmio per l'economia meridionale di cui all'art. 8, comma 4, del D.L. n. 70/2011. Per questi titoli continua ad applicarsi l'aliquota del 5%.

Nota:

(3) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

SULLE RENDITE FINANZIARIE

CORRIERE TRIBUTARIO

Corriere Tributario

- N. Arquilla, «Addebiti e accrediti del conto unico per i passaggi alle nuove aliquote dei redditi di capitale», n. 9/2012, pag. 669
- C. Galli, «Determinazione e tassazione dei redditi da polizze assicurative a contenuto finanziario», n. 7/2012, pag. 494
- A. Immacolato e F. Moretti, «I proventi da partecipazione in OICR che investono in titoli pubblici italiani ed esteri», n. 6/2012, pag. 431
- G. Molinaro, «Istruzioni per l'affrancamento del valore degli strumenti finanziari per il tramite di intermediari», n. 5/2012, pag. 353
- G. Ferranti, «Chiarite le modalità per affrancare il costo delle partecipazioni in regime dichiarativo», n. 4/2012, pag. 233

www.ipsoa.it/ctonline

Stabile organizzazione in Italia di società estera e fattispecie delittuose

di Filippo Fontana

L'imputazione degli **obblighi fiscali** alla **società estera** non avviene **solo** quando sul **territorio italiano** operi una mera **articolazione organizzativa** della **società** o una sua **unità operativa**, strettamente collegata alla casa madre, ma anche quando l'**attività** della società estera sia svolta attraverso un **ente autonomo**, eventualmente munito di **personalità giuridica** e collegato alla società estera sulla base di **accordi contrattuali** o semplici **collegamenti di fatto**. Applicando, condivisibilmente, tali principi, la Corte di cassazione, con la **sentenza n. 46980 del 2011**, giunge ad affermare la configurabilità del **reato di omessa dichiarazione** in capo al socio e **amministratore** di società straniera avente **stabile organizzazione** in Italia.

La commissione dei reati tributari presuppone che l'autore sia soggetto agli obblighi di imposizione fiscale dello Stato italiano, condizione, questa, che, in alcuni casi, può rivelarsi problematica.

È il caso, in particolare, delle società che, pur avendo una sede formale all'estero, esercitano un'attività economica in Italia attraverso loro articolazioni organiche o altrimenti correlate. In simili situazioni, l'assoggettamento agli obblighi fiscali italiani è sostanzialmente ancorato alla rilevanza e all'effettività dell'attività esercitata dal potenziale contribuente sul territorio italiano. Ed è frequente che la connotazione in questi termini di tale attività possa rivelarsi controversa e richiedere una valutazione non sempre agevole da parte dell'interprete e, in ultima analisi, dal giudice penale.

Individuazione degli obblighi fiscali applicabili

La questione affrontata nella sentenza della Corte di cassazione n. 46980 del 2011 (1) propone, appunto, una situazione tipicamente opinabile per quanto riguarda l'individuazione della legislazione fiscale cui il soggetto agente deve ritenersi sottoposto.

Nel caso in esame, concernente un'ipotesi di omessa dichiarazione ai fini dell'IVA, era stato disposto un sequestro preventivo di beni immobili e mobili, finalizzato alla confisca per equivalente, nei confronti di un soggetto che ricopriva la carica

di amministratore in una società, che aveva sede all'estero, ma che, per il tramite di una società italiana, esercitava l'attività d'impresa anche sul territorio italiano. Il sequestro era stato inizialmente annullato perché era risultato che la società estera era effettivamente attiva in quel territorio e operava con una stabile organizzazione, sì da non poter essere sottoposta ad obblighi dichiarativi in Italia. Quest'ultima ordinanza veniva a propria volta annullata dalla Corte di cassazione, che osservava come il giudice di merito avesse omesso di verificare se la società amministrata dal contribuente indagato avesse una stabile organizzazione, oltre che all'estero, anche in Italia.

In seguito a tale annullamento e al conseguente rinvio degli atti al Tribunale del riesame territorialmente competente, quest'ultimo giudice riteneva giustificata la misura cautelare originariamente disposta e ne confermava l'applicazione. La sentenza della Cassazione n. 46980 del 2011, riaffermando i principi di diritto già dalla stessa sviluppati nel suo precedente intervento, confermava la fondatezza del sequestro.

L'oscillazione di tali provvedimenti consente di fare il punto normativo sulla questione, richiamando le precise indicazioni fornite dalla Suprema

Filippo Fontana - Avvocato in Milano

Nota:

(1) Per il testo della sentenza, cfr. pag. 676.

Corte per individuare la legislazione fiscale e penale-tributaria - con riferimento agli obblighi relativi all'IVA - applicabile alle società con sede all'estero e operanti in Italia.

In primo luogo, in base agli artt. 7 e 17 del D.P.R. n. 633/1972, i soggetti non residenti in Italia sono obbligati al versamento dell'IVA quando abbiano una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

La nozione di stabile organizzazione trova un più specifico contenuto in altre fonti normative, che la Corte di cassazione ha cura di richiamare: si tratta dell'art. 5 del modello di Convenzione OCSE e dell'art. 9 della direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977, cd. direttiva CEE.

Nozione di «stabile organizzazione» anche ai fini penali

In particolare, secondo quest'ultima disposizione, si considera luogo di prestazione dei servizi - rilevante per l'individuazione della legislazione fiscale applicabile - il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

Secondo l'art. 5 della Convenzione OCSE la nozione di stabile organizzazione, che rileva per l'individuazione della legislazione fiscale applicabile, implica l'esistenza di un insediamento stabile, mediante il quale venga esercitata, in tutto o in parte, un'attività di impresa. La norma indica inoltre una serie di elementi indiziari della sussistenza della stabile organizzazione, consistenti, in sostanza, nella presenza di un'organizzazione di risorse umane e materiali, necessaria allo svolgimento delle prestazioni professionali.

In altri termini, una società straniera sarà sottoposta agli obblighi fiscali della normativa italiana, compresa la normativa penale-tributaria, qualora l'attività della stessa sia esercitata in Italia mediante una stabile organizzazione, caratterizzata dalla presenza non occasionale o temporaneamente limitata di una struttura dotata di risorse materiali e umane per lo svolgimento dell'attività economica. Più in particolare, la giurisprudenza sul punto ha precisato che lo svolgimento di un'atti-

vità economica in Italia da parte di una società straniera mediante una stabile organizzazione determina l'assoggettamento della società straniera agli obblighi fiscali - in relazione all'attività svolta in Italia - anche quando l'unità operativa presente in Italia abbia marcati caratteri di autonomia rispetto alla società estera, fino ad avere una propria personalità giuridica. In questo senso si è osservato, infatti, che l'individuazione di un centro di attività stabile può essere costituito anche da un'entità dotata di personalità giuridica, alla quale la società straniera abbia affidato anche di fatto la cura di affari, con l'esclusione delle attività di carattere meramente preparatorio o ausiliario (2).

L'imputazione degli obblighi fiscali alla società estera, dunque, non avviene solo quando sul territorio italiano operi una mera articolazione organizzativa della società o una sua unità operativa, strettamente collegata alla casa madre, ma anche quando l'attività della società estera sia svolta attraverso un ente autonomo, eventualmente munito di personalità giuridica e collegato alla società estera sulla base di accordi contrattuali o semplici collegamenti di fatto. Infatti, l'accertamento dei requisiti del centro di attività stabile o stabile organizzazione, compresi quello di dipendenza e quello di partecipazione alla conclusione di contratti - od alle sole trattative - in nome della società estera (anche al di fuori di un potere di rappresentanza in senso proprio), deve essere condotto, non solo sul piano formale, ma anche - e soprattutto - su quello sostanziale. Ciò perché il concetto di stabile organizzazione non è incompatibile con l'attribuzione di personalità giuridica e, inoltre, l'autonoma soggettività giuridica non assume rilievo nell'imputazione dei rapporti fiscali (3).

Orbene, tale impostazione teorica, che sollecita il giudice ad effettuare una rigorosa indagine di fatto per individuare l'imputabilità degli obblighi fiscali italiani alle società estere è un dato ormai acquisito in ambito civile e tributario, mentre rappresenta un fatto più inconsueto in ambito penale-tributario, ove le particolari esigenze di garanzia connes-

Note:

(2) Cass. Sez. trib., 21 aprile 2011, n. 9166, in *L'IVA* n. 7/2011, pag. 5, con commento di P. Centore, e in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(3) Cass. Sez. trib., 7 ottobre 2011, n. 20597, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

SOLUZIONI OPERATIVE

Sanzionabilità penal-tributaria della stabile organizzazione

Una società straniera sarà sottoposta agli **obblighi fiscali** della **normativa italiana**, compresa la normativa penale-tributaria, qualora l'**attività** della stessa sia esercitata in Italia mediante una **stabile organizzazione**, caratterizzata dalla **presenza non occasionale** o temporaneamente limitata di una **struttura** dotata di **risorse materiali e umane** per lo svolgimento dell'**attività economica**.

La sentenza della Suprema Corte, dunque, si segnala perché consente di trarre utili indicazioni operative per capire a quali condizioni una società estera risulti sottoposta agli obblighi fiscali, anche penalmente sanzionati, stabiliti dalla legge italiana, sottolineando come il mero dato formale non abbia carattere decisivo ai fini dell'integrazione del reato tributario: infatti, il possesso di una personalità giuridica autonoma

se all'accertamento del giudice penale implicano un prudente ricorso a categorie concettuali non espressamente previste dalla legge.

D'altra parte, la decisione della Suprema Corte, conferendo ad una nozione normativa - la stabile organizzazione - un contenuto da individuarsi in base ad una valutazione di fatto, è perfettamente in linea con il principio di effettività del diritto penale, che impone di tenere in con-

siderazione, nell'attività di ricerca della responsabilità penale, il dato reale più che le mere etichette formali e che trova piena applicazione in tutti i settori del diritto penale, compreso quello penale-tributario.

In questo senso, la sentenza della Suprema Corte conferma opportunamente la correttezza dell'impostazione adottata per decidere il caso in esame: la nozione di stabile organizzazione, richiamata da precise fonti normative anche di natura internazionale per stabilire l'assoggettabilità o meno di un soggetto agli obblighi fiscali italiani, deve necessariamente essere individuata in base ad un'approfondita valutazione in concreto circa i rapporti tra società straniera ed ente operante in Italia.

È, allora, interessante osservare che, nella vicenda oggetto della decisione commentata, la stabile organizzazione della società straniera in Italia era stata ravvisata, dal momento che tutta l'attività inerente la gestione contabile, i rapporti con il personale, quelli con i fornitori, i pagamenti delle fatture, la gestione degli automezzi, le problematiche legate alle prestazioni di traino semirimorchi rese dalla società straniera veniva espletata contestualmente a quella della società italiana, dal personale di quest'ultima, il quale operava alle dirette dipendenze dell'amministratore della società straniera. La rilevazione di queste circostanze consentiva, dunque, di affermare che gli affari in Italia della società estera venivano curati dalla società italiana, sebbene quest'ultima fosse dotata di una propria personalità giuridica distinta rispetto alla società straniera e, sotto il profilo formale, operasse in modo autonomo.

da parte del soggetto operante in Italia non esclude che questo possa costituire un'estensione, stabilmente organizzata, della società straniera, che, quindi, risulterà sottoposta all'imposizione fiscale italiana. Allo stesso modo, la presenza di oggettive sinergie operative tra la società straniera e quella italiana, pur in mancanza di formali vincoli contrattuali, può comunque dimostrare l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia, con conseguente esposizione della società straniera alle obbligazioni fiscali italiane.

La Corte di cassazione, inoltre, offre nella sentenza in commento un'utile precisazione per comprendere a cosa si riferisca il concetto di stabile organizzazione nella materia *de qua*.

Tale nozione, infatti, proprio perché serve a verificare l'esistenza di un soggetto che esercita un'attività economica in Italia e, quindi, deve essere sottoposto alla conseguente imposizione fiscale, fa esclusivo riferimento all'ente presente sul territorio italiano.

Il fatto che, invece, sia dimostrato che la società straniera, operante anche in Italia, abbia all'estero un'effettiva struttura e svolga un'effettiva attività economica è del tutto irrilevante per escludere che la stessa debba adempiere alle obbligazioni fiscali italiane: ciò che rileva, infatti, secondo il dato normativo, come correttamente interpretato dalla Cassazione, è l'esistenza sul territorio italiano di una struttura stabilmente organizzata, che presti attività oggettivamente riconducibili alla società straniera.

Tale precisazione, resa necessaria nella decisione del caso in commento, chiarisce quale sia l'onere

probatorio gravante rispettivamente sull'accusa e della difesa: il P.M., infatti, dovrà dimostrare che la società straniera si avvale, per la propria attività, di un'entità organizzata presente sul territorio

italiano; la società straniera non potrà evitare la responsabilità penale dei propri organi, limitandosi a dimostrare che l'attività esercitata all'estero è effettiva e non fittizia.

LA SENTENZA

Cassazione, Sez. IV pen., Sent. 20 dicembre 2011 (26 ottobre 2011), n. 46980 - Pres. Brusco - Rel. Galbiati

La nozione di **stabile organizzazione** di una società straniera in Italia appare **configurabile** anche nel caso in cui questa si avvalga per la cura dei propri affari in territorio italiano di altra **struttura** munita o meno di personalità giuridica. La ricorrenza di una stabile organizzazione in Italia da parte della società straniera comporta l'evidenziarsi di **obblighi fiscali** a carico del **legale rappresentante** della stessa, e, in caso di violazione, della configurabilità del **reato di omessa dichiarazione**.

Ritenuto in fatto

1. Il GIP del Tribunale di Pordenone, con decreto in data 16 novembre 2009, disponeva il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, ai sensi dell'art. 322-ter c.p. e art. 1, comma 143, della legge n. 244/2007, di beni mobili ed immobili nella disponibilità di A.C. fino alla concorrenza dell'importo di euro ..., ipotizzandosi a carico del C. il reato di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 (omessa dichiarazione IVA per gli anni 2006 e 2007 e omissione dei relativi pagamenti). Il reato configurabile a carico del C. faceva riferimento alla sua attività di socio e amministratore della società S. d.o.o. di C. (Slovenia), costituita nel 2004, avente per oggetto attività di autotrasporto merci per conto terzi.
2. Il Tribunale del riesame di Pordenone, in accoglimento della richiesta di riesame, revocava, con provvedimento in data 21 dicembre 2009, il sequestro preventivo ordinando la restituzione dei beni sequestrati al C. Il Tribunale rilevava che la soc. S. aveva una stabile organizzazione nella sede di C. nel senso di sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa esercitava la propria attività: il che la esimeva dagli obblighi dichiarativi fiscali in Italia.
3. Avverso detta decisione proponeva ricorso per cassazione il Procuratore della Repubblica di Pordenone.
4. La Corte di cassazione, Sez. III pen., con sentenza in data 26 maggio 2010, annullava l'ordinanza del Tribunale del riesame e rinviava al Tribunale di Pordenone. Osservava che, secondo le indicazioni contenute nel-

l'art. 5 del modello di Convenzione OCSE e nell'art. 9 della VI direttiva CEE n. 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977, la nozione di stabile organizzazione di una società straniera in Italia era configurabile in presenza di una struttura dotata di risorse materiali ed umane e poteva essere costituita anche da un'entità dotata di personalità giuridica, alla quale la società straniera avesse affidato anche di fatto la cura degli affari (con esclusione delle attività di carattere meramente preparatorio o ausiliario, quali la prestazione di consulenze ovvero la fornitura di *know how*). In altre parole, secondo la Corte di legittimità, ricorreva stabile organizzazione di una società straniera in Italia anche nel caso di affidamento pure di fatto della gestione dei propri affari in territorio italiano ad altra struttura munita o no di personalità giuridica. Sotto tale profilo, si prescindeva, non avendo rilevanza ai fini della configurabilità degli illeciti ipotizzati, dalla fittizietà o meno dell'attività svolta all'estero dalla società straniera, interessando solo la sussistenza della stabile organizzazione in Italia della medesima.

Al riguardo, il Tribunale del riesame di Pordenone era incorso in errore di diritto facendo coincidere la stabile organizzazione con l'effettivo esercizio dell'impresa, omettendo di motivare in ordine all'esistenza di una stabile organizzazione della società straniera, di cui era amministratore A.C., in Italia.

5. Il Tribunale del riesame di Pordenone in sede di rinvio, con ordinanza in data 17 novembre 2010, respingeva l'originaria istanza di riesame presentata dal C. avverso il provvedimento di sequestro preventivo adottato dal GIP di Pordenone.

Evidenziava che in effetti nel decreto di sequestro emesso dal GIP si dava atto, alla luce delle indagini svolte dalla Guardia di finanza, che tutta l'attività inerente alla gestione contabile della soc. S., i rapporti con il personale, quelli con i fornitori, i pagamenti delle fatture, la gestione degli automezzi, le problematiche legate alle prestazioni di traino semirimorchi rese dalla stessa società venivano espletate contestualmente a quelle della società S.C.S. s.r.l. con sede in Z. (Pordenone), dal personale di quest'ultima, il quale operava alle dipendenze di A.C. Dal che conseguiva l'esistenza di una stabile organizzazione della soc. S. in Italia.

Pertanto, dovevano ritenersi pure ricorrenti i presupposti per l'emissione della misura cautelare secondo quanto disposto dall'art. 321 c.p.p. e art. 322-ter c.p. (seque-

stro preventivo finalizzato a confisca obbligatoria per equivalente), risultando il comportamento attribuibile all'indagato sussumibile nella fattispecie criminosa ipotizzata di omessa dichiarazione e versamento dell'IVA dovuta.

6. A.C. proponeva nuovo ricorso per cassazione.

a) Eccepiva l'omessa applicazione da parte del Tribunale del riesame dei principi di diritto stabiliti dalla Corte di cassazione, Sez. III, con sentenza in data 26 maggio 2010. In tema, osservava che il GIP del Tribunale di Pordenone e, di conseguenza, il Tribunale del riesame, che aveva fatto riferimento alle deduzioni svolte dal primo, avevano applicato una nozione di «stabile organizzazione» in Italia fondata sulla normativa in materia di imposte sui redditi e non su quella concernente l'IVA, in prevalenza elaborata dalla giurisprudenza comunitaria, base della disciplina IVA di tutti i Paesi della Comunità europea.

Evidenziava pure, a confutazione di quanto argomentato nell'ordinanza impugnata, che la soc. S. aveva una sua sede effettiva a C., con dipendenti e collaboratori. Inoltre, l'attività della S. differiva da quella esercitata invece dalla S.C.S. con sede in provincia di Pordenone: quest'ultima svolgeva attività di autotrasporto internazionale di merci per conto terzi e di agenzia di trasporti, mentre la soc. S. operava nei confronti del cliente S.C.S. in virtù di un contratto di fornitura stipulato nel febbraio 2005 solo come mero fornitore di motrici con autista e in alcuni casi anche di semirimorchi; altresì, la S.C.S. per lo stesso servizio utilizzava pure altri fornitori.

b) Rilevava che ogni debito IVA, nel caso di operazioni intracomunitarie intercorse con la soc. S., era stato regolarmente adempiuto dalla S.C.S. mediante emissione di autofattura e assolvimento dell'IVA non esposta dal soggetto comunitario non residente (D.L. n. 331/1993).

c) Rilevava comunque l'insussistenza del dolo specifico da parte di esso indagato di non pagare l'IVA.

d) Evidenziava che, in ogni modo, l'eventuale intervenuta violazione di normativa in materia di IVA non avrebbe potuto determinare responsabilità penale a carico di esso ricorrente, trattandosi sicuramente di errore su legge extra-penale ovvero di violazione di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione (art. 47, terzo comma, c.p., e art. 15 del D.Lgs. n. 74/2000).

Chiedeva l'annullamento dell'ordinanza del Tribunale del riesame emessa in sede di rinvio.

Considerato in diritto

1. Il ricorso deve essere respinto perché infondato.

Invero, il giudice di rinvio ha correttamente applicato il principio di diritto enunciato dalla Corte di cassazione, facendo congruo riferimento alla nozione di stabile organizzazione di una società straniera in Italia come indicata dall'art. 5 della Convenzione OCSE.

In particolare, la Corte di cassazione ha sottolineato che detta nozione appare configurabile anche nel caso in cui una società straniera si avvalga per la cura dei propri affari in territorio italiano di altra struttura munita o meno di personalità giuridica.

D'altro canto, nel caso di specie, il Tribunale del riesame, con il provvedimento impugnato, ha dato atto, sulla base delle indagini svolte dalla Guardia di finanza acquisite dal GIP del Tribunale di Pordenone, che l'attività commerciale materiale svolta dalla soc. S., quale la gestione degli automezzi, le prestazioni di traino-rimorchi, nonché i rapporti con i fornitori, il personale e la gestione contabile avevano appunto luogo presso la sede sociale in Z. della soc. S.C.S. s.r.l. e tramite personale di quest'ultima. La soc. S.C.S. era amministrata dall'indagato A.C., pure amministratore della soc. S.

1.2 La ricorrenza così accertata di una stabile organizzazione in Italia da parte della soc. S. comporta l'evidenziarsi di obblighi fiscali a carico del legale rappresentante di essa, nonché l'integrazione del reato ipotizzato - art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 (omessa dichiarazione IVA e omessi versamenti dovuti).

Né sono allo stato ipotizzabili in modo fondato effettive ragioni giuridiche idonee ad escludere la sussistenza del reato ovvero la sussistenza della colpevolezza dell'indagato, attesa la sostanziale linearità ed adeguatezza della normativa fiscale applicabile.

La configurazione del *fumus boni iuris*, nei profili indicati, impone l'applicazione del sequestro finalizzato alla confisca per equivalente del profitto, in relazione alla successiva confisca obbligatoria, secondo quanto stabilito dall'art. 322-ter c.p. e art. 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (estensione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente ai reati ex D.Lgs. n. 74/2000).

2. Il rigetto del ricorso comporta la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

IL QUOTIDIANO IPSOA

professionalità quotidiana

Il Quotidiano Ipsoa garantisce un'informazione tempestiva, trasversale e operativa proponendo ogni giorno contributi autorevoli che hanno lo scopo di fornire le soluzioni necessarie per svolgere al meglio l'attività professionale.

Particolare attenzione viene posta nel seguire le principali novità normative e gli eventi legati ai convegni degli ordini professionali e delle associazioni di categoria.

Il Quotidiano si arricchisce, inoltre, degli editoriali a cura di firme di prestigio quali **Raffaello Lupi, Gianfranco Ferranti, Marco Piazza, Pierluigi Rausei, Cesare Glendi** e degli "Speciali" su tematiche di particolare importanza e attualità.

ABBONATI SUBITO!

12 mesi + **NO RISK**visure



a solo € 160* anziché € 280!

*con mini-pay prepagata da € 30

Per saperne
di più vai su:
www.shopwki.it
e digita
"quotidiano"

L'unico con i crediti formativi

Sempre più **autorevole**
Sempre più **sulla notizia**
Sempre più **mobile**



IPSOA

Gruppo Wolters Kluwer



L'inerenza di spese per «benefits» sostenute nell'interesse dell'impresa

di Franco Petrucci

Il D.L. n. 98/2011 ha disposto che i **titolari di incarichi o cariche pubbliche non** potranno usufruire di particolari «**benefits**» una volta **cessato l'incarico**. La norma, per come scritta, fa nascere il quesito se potesse **in passato** esistere o meno un problema fiscale in dipendenza della **fruizione** di almeno qualcuno dei «**benefits**» cui il decreto-legge fa riferimento. Ci si chiede poi se dai comportamenti eventualmente tenuti nel **settore pubblico** non potrebbero trarsi **indicazioni** utili al mondo dell'impresa, specialmente sotto il profilo dell'**inerenza** di talune **spese** in quanto in buona sostanza sostenute nell'**interesse** della **stessa** o almeno come **spese di rappresentanza**.

Alcuni fatti «politici», che sembra abbiano attirato una certa attenzione da parte degli organi di stampa e dell'opinione pubblica, offrono l'occasione di svolgere considerazioni di natura fiscale, dato che la previsione dell'art. 4 («*Benefits*») del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 (1) e le risposte fornite, sui «benefici» di cui usufruirebbe la classe politica, dai competenti uffici della Camera dei Deputati a «Spider Truman» (2) fanno nascere degli interrogativi (3) che possono indurre a trarre elementi di valutazione almeno su un piano generale, nel senso che, in presenza di dati presupposti di fatto o di diritto, le conclusioni cui si giunge potrebbero essere «utilizzate» anche da «normali» contribuenti, quanto meno per «adeguare» all'evoluzione dei tempi la ricorrente interpretazione del concetto di inerenza.

Rilevanza IRPEF di «benefits» per titolari di incarichi pubblici dopo la cessazione dall'ufficio

Tornando all'art. 4, la norma dispone il divieto di attribuire una serie di benefici ai titolari di incarichi o cariche pubbliche, dopo la loro cessazione dall'ufficio.

L'interrogativo (per così dire) che potrebbe nascere verte attorno al trattamento che si sarebbe (forse) dovuto e si dovrebbe ora riservare ai fini IRPEF (quanto meno se attribuiti dopo la cessazione degli incarichi) ai predetti benefici (immobili anche ad uso abitativo, impiego di personale, di mez-

zi di trasporto o apparati di comunicazione e di informazione), se non ne fosse stato disposto il divieto di attribuzione.

Ignorando se l'aspetto che qui interessa abbia mai costituito oggetto di interessamento da parte dell'Amministrazione finanziaria (o di chi per lei), visto che i *benefits* (è la legge che li qualifica tali, il che potrebbe indurre maliziosamente a pensare ad un lapsus freudiano) derivano dall'attività svolta ante cessazione dall'ufficio, sostenere la loro rilevanza ai fini IRPEF per il principio di derivazione e in genere di omnicomprensività che impronta i redditi assimilati o di lavoro non dovrebbe essere reputata un'affermazione temeraria, essendo venute meno, per la cessazione dell'incarico, le motivazioni di strumentalità, di sicurezza, di funzionalità per l'espletamento e lo svolgimento dell'incarico che ne avevano disposto (pensiamo) l'attribuzione in costanza di rapporto (4) e che possono indurre a sostenerne l'irrilevanza ai fini fiscali per i loro fruitori.

Note:

(1) Convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

(2) Comunicato stampa della Camera dei Deputati 19 luglio 2011, n. 1540, in www.camera.it.

(3) Non nuovi a dire il vero; si vedano ad esempio le interrogazioni parlamentari nel 1995-1996, n. 4-13489, 4-13461, e 4-08177 e pertanto ormai datate.

(4) Cfr., ad esempio, per le conseguenze: Cass., 5 maggio 2011, n. 9867, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

SOLUZIONI PRATICABILI

Costi per la «scorta» di azionisti di riferimento

La Commissione tributaria centrale sembra ammettere la **deducibilità del costo** sostenuto da un'impresa per il **riscatto** di un **dirigente sequestrato**, qualora si dimostri l'**insostituibilità del dirigente**. Un'analogha considerazione potrebbe essere estesa, rifacendosi alla tutela dell'immagine di una società, ai **costi** dalla stessa sostenuti nel proprio esclusivo interesse, ad esempio per la «scorta» e per l'**accompagnamento** da e per il **luogo di residenza**, assicurati ad un **azionista di riferimento**.

Una natura rilevante ai fini fiscali andrebbe in particolar modo esclusa nel caso in cui le varie misure sopra richiamate fossero (o meglio, erano) state attribuite o adottate, in attuazione di norme in materia di sicurezza nazionale o di protezione personale (ad es. le scorte), considerazione questa che dovrebbe poter essere estesa anche ad analoghe misure che fossero (e che di fatto sono) state adottate nel «mondo «privato», ma che, almeno con riferimento a singole situazioni, potrebbero aver indotto un verificatore o a negare la deducibilità del costo per mancanza di inerenza, o (peggio) ad affermarne la natura reddituale per il «beneficiario». La sopra richiamata irrilevanza sembra sussistere a nostro avviso anche nel caso in cui le misure richiamate fossero mantenute agli interessati una volta cessato l'incarico in dipendenza del prevalente interesse dello Stato alla tutela degli interessati, tra i quali (nel caso) gli ex Presidenti della Repubblica (con l'eccezione forse dell'uso eventuale di immobili pubblici ad uso anche abitativo).

Concetto di inerenza

Anche se si è consapevoli del fatto che le argomentazioni che saranno ora esposte, debordano dal tema principale di questo intervento, non si può non considerare un aspetto che interessa il reddito d'impresa e cioè la necessità di più funzionalmente delineare o meglio di interpretare il concetto di inerenza (5) adattandolo alle necessità nascenti dall'evoluzione dei tempi (6). In fondo, la relazione al T.U.I.R. ebbe a precisare che l'inerenza «esaurisce la sua portata nei confronti delle imprese individuali laddove esiste la necessità di distinguere tra spese private a quelle riguardanti l'azienda. Nei confronti delle imposte societarie sembra sufficiente affermare unicamente l'indeducibilità delle mere liberalità» (7).

Viene al riguardo sovente rammentato che la Corte di cassazione ha negato la deducibilità del costo rappresentato dalla «spesa» sostenuta da un'im-

presa per il riscatto di un dipendente sequestrato (8). In realtà non sembra avventato reputare che alla sentenza citata si tende a dare, almeno da parte dei verificatori, una portata che la stessa in realtà non sembra presentare, come in fondo implicitamente confermato dalla decisione della Commissione tributaria centrale 9 febbraio 2000, n. 768 (9), che, pur rifacendosi all'avviso della Suprema Corte, sembra ammettere la possibile deducibilità del costo se si potesse dimostrare l'insostituibilità del dirigente sequestrato (10).

Ora, non si vede perché un'analogha considerazione non potrebbe essere estesa, rifacendosi alla tutela dell'immagine di una società (o alle conseguenze che potrebbero di fatto riverberarsi su conti aziendali), anche ai costi dalla stessa sostenuti nel proprio esclusivo interesse (11), ad esempio per la «scorta» ed anche per l'accompagnamento da e per il luogo di residenza, assicurati ad un azionista di riferimento, anche se si è consapevoli che solo una autorevole conferma del giudice potrebbe dare una risposta definitiva favorevole (12). Si teme però che sarà difficile «conquistarla», dato che sembra assai difficoltoso provare la possibilità del concretizzarsi delle conseguenze sinteticamente

Note:

(5) Cfr., ad esempio, R. Lupi, *Le imposte dirette, sul valore aggiunto e sui trasferimenti di ricchezza*, Milano, 1991, pag. 77.

(6) Come in fondo aveva cominciato a far «sperare» la diramazione della R.M. n. 2113 del 1980.

(7) Cfr., ad esempio, Comm. trib. reg. Lombardia, 5 luglio 2011, n. 113, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(8) Cass., 11 agosto 1995, n. 8818, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(9) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(10) Sono da condividere al riguardo le considerazioni svolte da S. Barusco, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, pag. 359, cui si rimanda anche per i richiami ivi operati; cfr. anche, per tutti, M. Procopio, «Le imposte sui redditi ed il principio dell'inerenza», in *Dir. prat. trib.* n. 1/2010, pag. 159, e la giurisprudenza e la dottrina ivi richiamate.

(11) Cfr. però la risoluzione 9 settembre 2003, n. 178/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(12) Cfr. *contra*, ad esempio, Comm. trib. reg. Lombardia n. 113 del 2011, cit.

SOLUZIONI PRATICABILI

Incentivi all'utilizzo di vettori

Nel caso di accordi di incentivazione all'utilizzo di vettori rivolti a **piccole e medie imprese**, che possono poi **utilizzare il credito** maturato per spenderlo per l'**acquisto di titoli di viaggio** per lo svolgimento dell'**attività lavorativa**, se ciò in concreto **non venisse fatto**, lasciando ai singoli dipendenti il credito maturato, la nascita di una **componente reddituale** sembra **sostenibile**.

rammentate in quanto si potrebbe obiettare che, di per sé, l'impresa rimarrebbe sempre in grado di produrre redditi (13). In fondo però, a ben considerare, non si dovrebbe trascurare la circostanza che è anche interesse generale dello Stato assicurare la tutela di almeno certi azionisti di società private la cui notorietà potrebbe danneggiare, se non tutelati, l'immagine nazionale (14).

Natura reddituale dei «benefits»

Tornando al tema che qui in particolare interessa, la natura «reddituale» dei *benefits* richiamati in premessa sembra sussistere anche per l'aspetto di ricorrenza che li contraddistingue, anche se potrebbe essere opposta ad esempio l'argomentazione che la lett. i) dell'art. 50 del T.U.I.R. parla di «assegni», espressione questa che sembrerebbe richiamare un pagamento operato in numerario.

Venendo poi agli aspetti dei costi della politica sollevati dal «precario anti casta» Spider Truman ed alle precisazioni successivamente fornite dall'Ufficio Stampa della Camera dei Deputati, merita innanzitutto soffermarsi sulle eventuali ricadute fiscali nascenti ad esempio dall'utilizzo a prezzi agevolati del servizio di barberia e delle agevolazioni per l'acquisto di taluni autoveicoli (per i corsi di lingua e le missioni all'estero evidentemente non nascono problemi fiscali, visto l'interesse dell'organo parlamentare ad una informazione e formazione adeguata dei parlamentari).

Se la questione dovesse essere risolta alla luce del vigente sistema di imposizione del reddito di lavoro dipendente e assimilati, la conclusione dovrebbe essere nel senso della loro non rilevanza ai fini IRPEF dato che il servizio di barberia è posto a disposizione indistintamente dei possibili fruitori, il che fa pensare, se non alla prestazione di un servizio di natura assistenziale sociale richiamante il comma 1 dell'art. 100 del T.U.I.R., almeno a una normale componente dell'organizzazione logistica al servizio del decoro dell'istituzione (argomentazione questa che dovrebbe avere valenza anche per il mondo «privato»). Al contrario, le agevolazioni

per l'acquisto di vetture sembrano risolversi in mere proposte commerciali avanzate unilateralmente da singole imprese a fini promozionali senza intervento o sollecitazione alcuna da parte del «datore di lavoro» (15), il che porta ad escluderne una qualche rilevanza ai fini IRPEF (16).

Aspetti problematici potrebbero invece rilevarsi nell'utilizzo dell'offerta «Mille miglia». Di per sé la possibilità

di usufruirne da parte degli interessati ai quali l'offerta è stata formulata unilateralmente dal vettore non dovrebbe far nascere, nella specie, problemi fiscali per gli stessi vista l'inerzia della Camera dei Deputati a fruirne. Diverso è invece il caso di recenti accordi di incentivazione all'utilizzo di certi vettori rivolti a piccole e medie imprese, che possono poi utilizzare il credito maturato per spenderlo per l'acquisto di titoli di viaggio per lo svolgimento dell'attività lavorativa. Se ciò in concreto non venisse fatto, lasciando ai singoli dipendenti il credito maturato, la nascita di una componente reddituale sembra sostenibile. Il fatto che a causa della richiamata inerzia i singoli parlamentari abbiano richiesto di usufruire dell'agevolazione non sembra comportare l'insorgere di un presupposto a rilevanza fiscale, così come in fondo si verifica nel caso di offerte promozionali unilaterali (diversamente sarebbe da argomentare se di fatto in specifici casi nell'inerzia *de quo* potesse essere

Note:

(13) Cfr. per taluni aspetti la decisione della Comm. trib. centr., 4 febbraio 1992, n. 877, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, e la R.M. n. 1053 del 1974.

(14) Cfr. per taluni spunti l'art. 5, commi 4 e 5, del D.L. 12 luglio 2011, n. 107, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 agosto 2011, n. 130, alla luce del comma 1 della stessa norma.

(15) Cfr., al limite, anche quanto ammesso dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione 29 marzo 2010, n. 26/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(16) Su un piano generale ciò vale, ad esempio, anche per talune spese sostenute dal Parlamento, quali le spese di viaggio e trasporto connesse alla funzione parlamentare ovvero per i collaboratori, per la segreteria e per quelle di rappresentanza (cfr. la Relazione della Commissione sul livellamento retributivo Italia-Europa).

individuato un comportamento con finalità di fatto «retributiva»).

Ovviamente, come già detto, nel caso in cui la rinuncia al servizio da parte del «datore di lavoro» fosse concordata, la sussistenza di una componente reddituale (che si concretizzerebbe in particolare nel momento di concreto utilizzo delle agevolazioni, il che provocherebbe intuitive difficoltà di accertamento) potrebbe essere più agevolmente sostenuta.

Considerazioni conclusive

Quanto sinteticamente esposto non vuole certamente suggerire che vi sarebbero i presupposti per il ricorso ad un condono del tipo di quello introdotto con l'art. 63 della legge n. 413/1991, che presentava aspetti di particolare «originalità», specie per quanto previsto al comma 7 dello stesso e

che fu «giustificato» dal fatto che erano state accertate omissioni (sovente non volontarie, anche perché di fatto nascenti dall'inerzia dei competenti organi di controllo, e che di conseguenza erano ormai entrate nelle prassi ordinarie) sotto il profilo dell'effettuazione della ritenuta alla fonte su valori del tipo di quelli cui fa riferimento l'art. 4 del D.L. n. 98/2011 (per i quali la natura di compenso non venne allora posta in discussione).

Viste però le obiettive difficoltà di accertamento di alcune tipologie di redditi in natura ovvero in generale di rimborsi di spese, potrebbe essere funzionale agli attuali interessi della finanza dello Stato consentire ai sostituti d'imposta una qualche «anticipata» possibilità di regolarizzare comportamenti e valutazioni che potrebbero, se successivamente accertati, dar luogo a procedure contenziose dall'esito non sempre prevedibile.

RIVISTE

Cooperative e Consorzi

Fisco, contabilità, lavoro e finanziamenti

Comitato di Redazione: M. Benni, R. Chiusoli, R. Genco, G. Malusà, P. Morara, G. Ravaioli

L'unico punto di riferimento per le cooperative, i consorzi, i professionisti fiscali e gli operatori del settore per trovare tutte le **soluzioni alle problematiche fiscali, contabili, previdenziali, civilistiche e giuslavoristiche** che si presentano nella prassi quotidiana.

La Rivista coniuga al **rigore scientifico** degli **interventi** d'autore l'**operatività** garantita dall'analisi delle novità, degli adempimenti, dei casi, delle scritture contabili, dei modelli, attraverso un'**impostazione grafica chiara**, ricca di **tabelle** e **schemi riassuntivi**.

Fornisce strumenti indispensabili per il **monitoraggio** comunitario, nazionale e regionale di **agevolazioni e finanziamenti** legati al settore

L'abbonamento comprende:
– **2 Monografie**

– Servizio Dottrina on-line che offre direttamente dalla Home-page:

- **Rivista in anteprima**, il pdf della rivista ancora in fase di stampa;
- **Consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo libero, per autore o anno di pubblicazione.

Periodicità: mensile
Abbonamento annuale: € 168,00
Ipsoa, pagg. 64

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**
Tel. 02.82476794
E-mail: info.commerciali@ipsoa.it
- **Agenzia Ipsoa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- **www.shopwki.it/rivistacooperative**



Senza IPSOA non rilascio dichiarazioni

DICHIARAZIONI 2012

NUOVO SISTEMA INTEGRATO



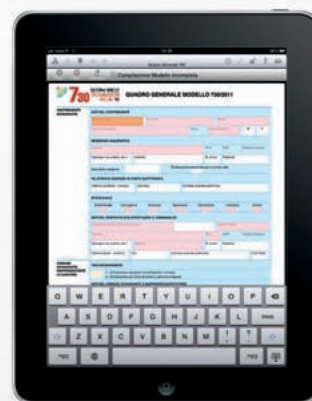
ADEMPIMENTI, COMPILAZIONE E CONTENZIOSO. Ora anche in mobilità.

I libri, in carta ed **eBook**
con ancora più casi pratici e attuali.



Dichiarazioni online

il portale delle dichiarazioni Ipsoa
che raccoglie gli eBook sempre aggiornati
i video degli esperti,
il nuovo percorso wizard per gestire il contenzioso.



Le APP per iPad,
per effettuare le dichiarazioni.

**TANTE OFFERTE
SPECIALI
PER L'ACQUISTO
IN
ABBONAMENTO**

I VOLUMI DELLA COLLANA:

- UNICO SOCIETÀ DI CAPITALI
- UNICO SOCIETÀ DI PERSONE
- DICHIARAZIONE 730
- DICHIARAZIONE IVA
- DICHIARAZIONE 770
- STUDI DI SETTORE
- UNICO ENTI NON COMMERCIALI
- DICHIARAZIONE IRAP
- UNICO PERSONE FISICHE

Per saperne di più contatta l'**Agenzia Ipsoa** della tua zona,
chiama lo **02.82476794** (Servizio Informazioni Commerciali),

o vai su

www.shopwki.it/dichiarazioni

3° FORUM ANNUALE

BILANCIO DELLE SOCIETÀ ITALIANE

ACCREDITATO PER DOTTORI COMMERCIALISTI E ESPERTI CONTABILI

Milano, 21 febbraio 2012

Centro Congressi BPM, Via Massaua 6

Platinum Sponsor



Con il patrocinio di

Gold Sponsor



Uffici Arredati e Uffici Virtuali

Silver Sponsor



In collaborazione con



Associazione Italiana
degli Analisti Finanziari

ASSIREVI

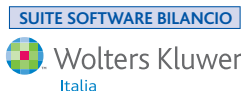


Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili



Media Partner

software



quotidiano on-line



rivista



Si ringrazia



per il sostegno alla Ricerca sui Bilanci delle Società italiane

PROGRAMMA

ORE 9.15 – Apertura dei lavori

Paolo Balice, Presidente AIAF

Mario Boella, Presidente ASSIREVI

Fausto Cosi, Presidente ANDAF

Ugo Pollice, Segretario dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano

Claudio Siciliotti, Presidente del Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Silvia Ghielmetti, Director di CRIF Decision Solutions

Ore 10.00 - Presentazione ricerca Università di Pisa/ANDAF/PwC sui bilanci delle società italiane "Impairment test e analisi del cash fair delle società quotate italiane"

Marco Allegrini, Professore Ordinario di Economia aziendale, Università di Pisa

Alberto Tron, Presidente Comitato Tecnico Financial Reporting Standards ANDAF

Ore 11,00 Coffee break

Ore 11.30 – L'evoluzione dei Principi Contabili Nazionali ed Internazionali: Principi OIC e IFRS - aggiornamento del quadro normativo, novità, opportunità

Antonella Portalupi, Responsabile Ufficio Studi e Ricerche di PricewaterhouseCoopers per gli IFRS

Massimo Tezzon, Segretario Generale OIC

Ore 12.30 – Gli indici di bilancio, uno strumento tecnico di "lettura" dei numeri delle aziende da "rivalutare" ?

Marco Fazzini, Professore Associato di Economia aziendale, Università Parthenope di Napoli

Ore 13.00 Lunch a buffet

Ore 14.00 TAVOLA ROTONDA - KPIs, Intangibles e Sostenibilità: verso il Bilancio Integrato?

Coordina: **Stefano Zambon**, Professore Ordinario di Economia aziendale, Università di Ferrara e Chairman WICI Europe

Paolo Bertoli, Presidente del Comitato Tecnico Corporate Governance & Compliance ANDAF

Roberto Mannozi, Vice Presidente ANDAF

Marina Migliorato, Head of Corporate Social Responsibility and Relations with Stakeholders Enel S.p.A.

Ore 15.00 TAVOLA ROTONDA – Fiscalità d'impresa e governance

Coordina: **Piergiorgio Valente**, Dottore Commercialista, Presidente Comitato Tecnico Fiscale ANDAF

Piermauro Carabellese, Dottore Commercialista, Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano

Antonella D'Andrea, Responsabile Fiscale Gruppo Ferrovie dello Stato

Fabio Ghiselli, Responsabile Servizio Fiscale Italmobiliare S.p.A.

Guido Vasapoli, Dottore Commercialista

Ore 16.00 – Risposte a quesiti

Ore 16.30 – Chiusura lavori

PARTECIPAZIONE GRATUITA

PER ISCRIZIONI: WWW.IPSOA.IT/FORUMBILANCIO - TEL. 02/82476.1