CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

12 | 19 marzo 2012

NEL PROSSIMO NUMERO

Decreto semplificazioni fiscali

PROCESSO TRIBUTARIO

- rapporto tra reclamo e processo
- tutela cautelare e mediazione
- profili costituzionali di reclamo e mediazione

ACE

conferimenti, riserve e norme antielusive

ACCERTAMENTO

- comportamenti antieconomici
- efficacia presuntiva delle differenze inventariali
- contraddittorio in fase pre-contenziosa

REATI TRIBUTARI

effetti dell'accertamento con adesione

REDDITI DI CAPITALE

fondi immobiliari

IVA

liquidazioni trimestrali e contabilità semplificata

FISCALITA' INTERNAZIONALE

"transfer pricing"

Anno XXXV - Direzione e redazione Strada 1 Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago

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

00128809

5 000001 288099

IPSOA
Gruppo Wolters Kluwer

Ipsoa, una tradizione di innovazione. Da **40** anni.

IPSOA
Gruppo Wolters Kluwer

"Vasapolli" 2012

Ecco perché migliaia di professionisti hanno scelto la garanzia Ipsoa!

Il LIBRO

Il punto di riferimento per professionisti e uomini d'azienda e per tutti coloro che devono affrontare gli adempimenti relativi al bilancio e alle dichiarazioni fiscali.

LA MIA BIBLIOTECA ON LINE

La copia acquistata sarà consultabile gratuitamente e senza limiti di tempo collegandosi a La Mia Biblioteca. Inoltre da metà febbraio, chi ha acquistato la nuova edizione potrà vedere in anteprima i capitoli man mano che saranno aggiornati.

LA RIVISTA

L'unico mensile che affronta tutte le tematiche legate alla redazione del bilancio e alla determinazione del reddito d'impresa.

DUO

Bilancio e reddito d'impresa: gli esclusivi servizi on line riservati agli abbonati.

I CONVEGNI IN AULA

Gli speciali incontri di formazione e aggiornamento con gli Autori a Milano e Reggio Emilia.

Scegli l'unico "sistema" che ti offre libro, rivista e aggiornamento on line per affrontare i temi del bilancio e del reddito d'impresa.

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

☐ (704441700) **Sì,** desidero abbonarmi per un anno al **"Sistema Bilancio e reddito d'impresa (Libro+Rivista)** a **€ 188,00** anziché 310,00 **(incluso i servizi DUO e La Mia Biblioteca)**

☐ (130262) **Sì,** desidero acquistare in **copia singola** il volume **"Dal bilancio d'esercizio al reddito d'impresa"** a cura di G. e A. Vasapolli, a **€ 142,00**

☐ (709967600) **Sì,** desidero abbonarmi per un anno alla Rivista **Bilancio e reddito d'impresa** a **€ 168,00 (15 mesi al prezzo di 12!)**

Cognome e Nome _____ Azienda/Studio _____
Via _____ CAP _____
Città _____
Tel. _____ Fax _____
e-mail (obbligatoria): _____ Cod. cliente _____
Partita IVA _____ C.F. _____

❑ (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) ❑ Diner's (14 cifre)

n° _____ Data di scadenza _____

Nome e indirizzo titolare carta di credito _____

Timbro e firma _____

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 Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 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 Dlgs. 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 Milanofiori Strada 1-Pal. F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

• 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. Milanofiori - 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., Milanofiori, Strada 1 - Pal. F6, 20090 Assago (MI). Le spese di spedizione saranno a carico di Wolters Kluwer Italia S.r.l.

Y35DT FI

Processo tributario

Dal reclamo al processo
di Massimo Basilavecchia 841

Tutela cautelare e mediazione tributaria
di Cesare Glendi 845

Profili costituzionali del reclamo e della mediazione
di Giuseppe Marini 853

Redditi d'impresa

Conferimenti in denaro, riserve non disponibili e norme antielusive nel decreto ACE
di Giacomo Albano e Luca Miele 859

Accertamento

I comportamenti antieconomici giustificano l'accertamento ma occorrono ulteriori elementi
di Gianfranco Ferranti 864

Conferme sull'efficacia presuntiva delle differenze inventariali e della documentazione extracontabile
di Alberto Comelli 874

Prospettive di rivalutazione del diritto al contraddittorio in fase pre-contenziosa
di Sebastiano Stufano 882

Reati tributari

Adesione all'accertamento: oneri probatori a carico del PM e poteri del giudice penale
di Piermaria Corso 886

Redditi di capitale

La «leva fiscale» per i fondi immobiliari
di Marco Piazza e Giovanni Barbagelata 893

IVA

Liquidazioni trimestrali IVA e contabilità semplificata, uniformate solo le soglie monetarie
di Franco Ricca 901

Fiscalità internazionale

La definizione di «transfer pricing» ai fini del regime premiale
di Luca Marraffa 905

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
Ipsoa

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 9 marzo 2012.

Contributi redazionali
Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:
Ipsoa 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:
Ipsoa 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.

Dal reclamo al processo

di Massimo Basilavecchia

Il rapporto tra reclamo e processo appare meno semplice di quanto si poteva immaginare a prima lettura. Emergono **due** possibili **filoni interpretativi**, **uno** più rigoroso e aderente al tenore letterale della norma, che colloca nettamente **reclamo** e **mediazione anteriormente** al **processo**, l'**altro** che, con qualche forzatura, considera il **ricorso** comunque **già proposto** e lo qualifica solo come **temporaneamente improcedibile**.

Per comprendere esattamente l'avvio del processo nelle controversie nelle quali sarà obbligatorio il preventivo reclamo, occorre pregiudizialmente stabilire che reclamo e ricorso non sono due atti distinti e che la fase introduttiva del giudizio, in tali casi, si scinde in tre, anziché in due, momenti diversi: la notificazione del «ricorso» resta invariata, ma, nel momento in cui essa avviene, l'atto non può svolgere la funzione che gli è propria, essendo provvisoriamente degradato a reclamo, cioè a istanza di revisione dell'atto contro cui si ricorre (si potrebbe dire, che per il lasso di tempo in cui possono avere luogo il riesame e la mediazione, l'atto di reclamo è un ricorso latente, o potenziale, ma già formalmente strutturato come tale); vi è poi un tempo intermedio in cui si sviluppano reclamo e/o mediazione, e solo successivamente decorre il termine per la costituzione in giudizio.

Tale conclusione si evince dalla circostanza che il reclamo, destinato esso stesso a produrre in seguito gli effetti del ricorso (art. 17-*bis*, comma 9) (1), viene presentato applicando tutte le disposizioni che regolano la presentazione del ricorso. L'atto, pertanto, non potrà essere più adeguato, o regolarizzato, nel momento in cui cambia natura: ad esempio, oggetto della domanda, motivi di ricorso, sottoscrizione del difensore, indicazioni su *fax* e posta certificata, non potrebbero più essere inseriti in un momento successivo (2).

In particolare, il reclamo viene proposto ai sensi dell'art. 20, che a sua volta richiama le modalità notificatorie dell'art. 16.

Questo significa che la fase processuale vera e propria, caratterizzata dal coinvolgimento dell'organo giurisdizionale, si avvia solo quando la fase di reclamo/mediazione è esaurita, e l'atto introduttivo, da istanza di riesame in via amministrativa, assume il ruolo tipico di atto processuale, cioè di ricorso: pur rimanendo invariato nei contenuti. Tale caratteristica differenzia profondamente il meccanismo tributario dalla mediazione civile.

Dunque, il tradizionale lasso di tempo di trenta giorni previsto dall'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992 per la costituzione in giudizio non avrà più una decorrenza certa, facilmente individuabile nella data di notificazione del ricorso (3), ma dovrà essere stabilita caso per caso considerando le vicende della fase amministrativa aperta dalla presentazione del reclamo.

Sono utili due prime osservazioni.

Come si rispetta l'obbligo di reclamo

In primo luogo, bisogna cercare di dare un senso al comma 2 dell'art. 17-*bis*, che, in coerenza con la doverosità del reclamo già espressa dal comma

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

Note:

(1) Le disposizioni di legge citate con la sola indicazione del numero si riferiscono al D.Lgs. n. 546/1992.

(2) Importanti osservazioni sull'oggetto della domanda e sui motivi, nonché sull'ammissibilità di motivi aggiunti resi necessari dalla conoscenza di nuovi vizi durante la procedura di reclamo/mediazione in M. Bruzzone, «L'anticipazione dei motivi dal ricorso al reclamo», in *Corr. Trib.* n. 10/2012, pag. 711, la quale opportunamente consiglia una redazione dell'atto che consenta al giudice di tenere agevolmente distinto l'oggetto della domanda (nel processo) dalla proposta di mediazione (che perderà valore nel processo).

(3) La giurisprudenza di legittimità più recente precisa che, in caso di notificazione diretta a mezzo posta, il termine di trenta giorni decorre dalla ricezione della raccomandata, e non dalla data di spedizione: Cass. n. 9173 del 2011, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

1, precisa che «la presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso». Poiché il reclamo si propone presentando il ricorso, è evidente che l'obbligo imposto dalle norme qui considerate può considerarsi assolto dal ricorrente in due modi: indicando nella struttura formale dell'atto che esso svolge questa duplice funzione e che potrà tradursi in ricorso solo all'esito negativo, almeno parziale, del reclamo; e/o rispettando, dopo l'avvenuta notificazione del reclamo/ricorso, il lasso di tempo previsto perché, prima della costituzione in giudizio, possano avere luogo reclamo e mediazione.

Dei due adempimenti, quello essenziale appare certamente il secondo: la costituzione in giudizio non dovrà avvenire fino a che la vicenda reclamo/mediazione non è chiusa, secondo quanto previsto dalla norma (comma 9, secondo periodo, in base al quale i termini per la costituzione in giudizio delle parti, sia ricorrente che resistente, decorrono solo dalla negativa conclusione del reclamo o della mediazione). Sembra invece ragionevole ritenere che, in caso di sostanziale osservanza delle disposizioni dell'art. 17-*bis* da parte del ricorrente, cui non si accompagni un'evidenza esplicita, nell'atto, né del «reclamo», né della proposta di mediazione - espressamente prevista come facoltativa dal comma 7 - il ricorso debba essere considerato ammissibile, se incardinato presso la Commissione tributaria nel rispetto di un adeguato tempo destinato a permettere lo sviluppo della fase deflativa.

SOLUZIONI OPERATIVE

Costituzione in giudizio e ricorso
La costituzione in giudizio **non** dovrà **avvenire fino** a che la **vicenda reclamo/mediazione** non è **chiusa**. Si ritiene invece che, in caso di sostanziale **osservanza** delle disposizioni dell'**art. 17-bis** del D.Lgs. n. 546/1992 da parte del ricorrente, cui **non** si accompagni un'**evidenza** esplicita, nell'atto, né del «**reclamo**», né della **proposta** di **mediazione**, il **ricorso** debba essere considerato **ammissibile**, se incardinato presso la Commissione tributaria nel rispetto di un adeguato tempo destinato a permettere lo sviluppo della fase deflativa.

Reclamo e pendenza del processo

La seconda osservazione attiene alla pendenza del processo. Per i giudizi che devono essere preceduti dalla fase di reclamo, la notificazione del ricorso/reclamo non potrà essere considerata atto iniziale del processo, e quest'ultimo dovrà considerarsi pendente o nel momento in cui avviene la costituzione del ricorrente, ovvero nel momento in cui, ai sensi del comma 9 dell'art. 17-*bis*, la fase «amministrativa» deve considerarsi chiusa e l'atto di reclamo produce gli effetti - tra i quali la pendenza della lite - del ricorso. La precisazione ha una sua importanza, ad esempio, per stabilire se, durante la fase di reclamo, il processo possa considerarsi «interrotto», nell'ipotesi si verifichino gli eventi di cui all'art. 40, o se operi semplicemente il comma 4 dello stesso articolo, che differisce di sei mesi il termine per «proporre» ricorso quando un evento interruttivo avvenga prima di tale proposizione. Ma anche per valutare se il processo possa essere sospeso, quando ancora è aperta la fase di reclamo/mediazione, o per ogni altra vicenda in cui sia rilevante stabilire se una lite sia pendente.

La risposta ad un tempo più agevole e più rigorosa induce a escludere che il processo possa dirsi pendente: se il ricorso è inammissibile senza previo reclamo, finché operano gli effetti di quest'ultimo non è concepibile la pendenza del processo.

Tuttavia, l'ipotesi contraria non può essere respinta a priori, proprio considerando che il legislatore ha voluto, in realtà, che reclamo e mediazione si sviluppassero a ricorso già presentato (quanto meno, nel senso di notificato all'Amministrazione interessata, in ragione dell'atto impugnato). Si potrebbe allora sostenere che, nonostante il coinvolgimento della Commissione tributaria sia differito all'esito della valutazione amministrativa, il processo possa dirsi comunque avviato, ancorché il suo inizio coincida con un provvisorio stato di quiescenza. Se si dovesse accedere a questa ricostruzione, la dizione del comma 2 dell'art. 17-*bis* andrebbe «corretta», nel senso che, prima del (o senza il) reclamo, il ricorso giurisdizionale è improcedibile, piuttosto che inammissibile. A sostegno di questa ricostruzione, potrebbe anche osservarsi che, in fondo, ritenere la lite pendente - ancorché quiescente - sarebbe coerente con il fatto che il principale effetto giuridico del ricorso giuri-

sdizionale, cioè quello di impedire la definitività, l'inoppugnabilità dell'atto contro cui si ricorre, deve ritenersi comunque conseguito sin dalla data della notificazione del ricorso/reclamo, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 21.

SOLUZIONI OPERATIVE

Reclamo e pendenza del processo
Per i **giudizi** che devono essere **preceduti** dalla fase di **reclamo**, la **notificazione** del **ricorso/reclamo non** potrà essere considerata **atto iniziale** del **processo**, e quest'ultimo dovrà considerarsi **pendente** o nel **momento** in cui avviene la **costituzione** del **ricorrente**, o nel momento in cui la **fase «amministrativa»** deve considerarsi **chiusa** e l'atto di reclamo produce gli effetti, tra i quali la pendenza della lite, del ricorso.

Costituzione in giudizio

Il termine perentorio per la costituzione in giudizio del ricorrente resta quello di trenta giorni previsto dall'art. 22, così come restano fermi gli adempimenti necessari per formalizzarla. Diventa invece variabile la decorrenza del termine (4).

Ed infatti (comma 9):

– se in un lasso di tempo di novanta giorni nessun provvedimento sul reclamo proviene dall'Ufficio dell'Agenzia delle entrate (si tratta di una struttura diversa da quella responsabile dell'emanazione dell'atto impugnato) e se nello stesso termine non si è conclusa una mediazione, il reclamo si trasforma in ricorso. Il novantesimo giorno assume la funzione di *dies a quo* ed equivale, sostanzialmente, al giorno di notificazione del ricorso, e il giorno successivo (il novantunesimo) sarà il primo dei trenta utili alla costituzione in giudizio;

– se, anteriormente al novantesimo giorno, il reclamo viene in tutto o in parte respinto (5), il termine di cui all'art. 22 decorre dalla data in cui viene ricevuto l'atto di totale o parziale diniego (il giorno successivo al ricevimento sarà il primo utile). Nel caso di diniego parziale, seguito dalla costituzione in giudizio, si avrà la particolarità di un giudizio che viene incardinato presso la Commissione tributaria con una materia del contendere effettiva, diversa da quella rappresentata nel ricorso; dovranno essere pertanto approfonditi gli effetti di questa situazione sotto il profilo della modificazione degli effetti della domanda, ma in linea di massima dovrebbe essere possibile fare riferimento alla giurisprudenza che si è espressa sui casi di annullamento parziale dell'atto in corso di giudizio. Resta poi fermo il dubbio di fondo circa la possibilità per l'Ufficio di «approfittare» del reclamo, per modificare la stessa impostazione motivazionale dell'atto impugnato: facoltà che dovrebbe ritenersi consentita solo su contestuale acquiescenza del contribuente (o, forse meglio, nel contesto di una mediazione), e non invece per iniziativa unilaterale dell'Ufficio delle entrate.

Quando infatti l'atto deve essere modificato nella sua struttura, oltre che ridimensionato nelle pretese, la via maestra indicata costantemente dalla Suprema Corte di cassazione rimane quella del ritiro dell'atto con emanazione di un nuovo atto sostitutivo, se i termini concessi dalla legge siano ancora aperti. Altrimenti, si avrebbe il paradosso di un ricorso impostato su motivi che non trovano più rispondenza nel contenuto dell'atto impugnato;

– deve ritenersi che la sospensione feriale dei termini, dal 1° agosto al 15 settembre, non incida sui novanta giorni, ma incida normalmente sul compimento dei trenta giorni, essendo quest'ultimo un termine strettamente processuale. Una possibile rilevanza della sospensione feriale anche sui novanta giorni potrebbe peraltro essere affermata, diversamente da quanto pacifico a proposito dell'accertamento con adesione, considerando la tesi - sopra

Note:

(4) Ecco perché diventa urgente stabilire per quali atti si applica l'obbligo di reclamo: cfr. sul punto da ultimo M. Busico, «L'ambito di operatività del reclamo e della mediazione: i limiti oggettivi, soggettivi e quantitativi», in *Corr. Trib.* n. 10/2012, pag. 704; nonché A. Renda, «Il reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionatori e atti impoesattivi», *ivi*, pag. 715, il quale segnala in particolare l'ipotesi del diniego implicito (da silenzio-rifiuto) di rimborso, nel quale oltretutto manca anche l'indicazione di proponibilità o meno del reclamo in calce all'atto impugnato, e dell'atto di contestazione della sanzione, caso nel quale possono sovrapporsi la presentazione di deduzioni difensive e la presentazione del reclamo.

(5) Non dovrebbe ritenersi rilevante l'atto con il quale l'Ufficio, pur respingendo il reclamo, proponga una mediazione. Se quest'ultima si compie nei novanta giorni, infatti, la costituzione in giudizio sarebbe comunque inutile. Il decorso dei trenta giorni scatta dunque solo con un diniego del reclamo non accompagnato da proposta di mediazione (ipotesi che è possibile, proprio in base al comma 9, anche se sembra esclusa dal comma 8).

proposta in via ipotetica e subordinata - della fase giurisdizionale comunque avviata dal ricorso «improcedibile», ma quiescente nelle more della decisione del reclamo.

Tutela cautelare e reclamo

Come tutti gli istituti che differiscono la tutela giurisdizionale, anche reclamo e mediazione vanno considerati con cautela dall'interprete, rendendo meno gravoso l'impatto del «filtro» sull'insieme delle tutele.

In sé, il termine di novanta giorni per valutare reclamo e mediazione non può essere considerato intollerabile, quanto ad allontanamento dell'accesso al giudice.

Discorso diverso però è quello sui provvedimenti cautelari, destinati a fronteggiare l'immediata esecutività dell'atto impugnato.

A questo proposito, le soluzioni sono due: o si immagina che la fase deflativa sia impeditiva della riscossione, in analogia a quanto previsto per l'accertamento con adesione, oppure torna utile la tesi - già proposta *supra*, in via subordinata ed ipotetica - che in realtà il processo sia già pendente, anche se quiescente, il che renderebbe possibile concepire istanze cautelari depositate in Commissione tributaria o prima della costituzione in giudizio (6), ovvero anticipando la costituzione, rispetto a quanto previsto dal comma 9.

La prima soluzione potrebbe essere adeguata, quanto meno per la riscossione coattiva ordinaria sulla base di accertamenti, ancorché «esecutivi»: si può infatti ricavare dal sistema che, prima della proposizione del ricorso - nella nostra ipotesi, prima della costituzione in giudizio - l'Ufficio non procede a riscossione, perché non sa se la riscossione debba avvenire per l'intero, o soltanto per la frazione prevista dalla legge. Nel caso degli accertamenti esecutivi, poi, dall'affidamento all'agente, che avviene non prima di trenta giorni dopo che il termine per notificare l'eventuale ricorso sia scaduto, l'esecuzione forzata è sospesa per centottanta giorni.

Ma la stessa soluzione appare meno solida, se si considera che comunque non sono mai sospese o differite le misure cautelari a favore del credito erariale, che vi può essere la riscossione «a titolo straordinario», che possono essere oggetto di reclamo anche atti di riscossione, quale il ruolo a titolo definitivo, che possono condurre ad un'immediata riscossione per l'intero importo iscritto.

Rispetto a queste ipotesi, considerare possibile la richiesta cautelare al giudice tributario, anche in fase di reclamo o mediazione, potrebbe essere preferibile e non incompatibile con il dettato normativo dell'art. 17-*bis*.

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Modifica dell'impostazione motivazionale dell'atto impugnato

– Ci si chiede se l'**Ufficio** può «approfittare» del **reclamo**, per **modificare** la stessa **impostazione motivazionale** dell'**atto** impugnato.

– Tale facoltà dovrebbe ritenersi consentita **solo** su contestuale **acquiescenza** del **contribuente** (o, forse meglio, nel contesto di una mediazione), e non invece per iniziativa unilaterale dell'Ufficio delle entrate. Quando infatti l'**atto** deve essere **modificato** nella sua **struttura**, oltre che ridimensionato nelle pretese, la via maestra indicata dalla Corte di cassazione rimane quella del **ritiro** dell'**atto** con **emanazione** di un nuovo atto **sostitutivo**, se i termini concessi dalla legge siano ancora aperti. Altrimenti, si avrebbe il paradosso di un ricorso impostato su motivi che non trovano più rispondenza nel contenuto dell'atto impugnato.

Nota:

(6) Andrebbe in tal caso seguita un'interpretazione «adeguatrice» dell'art. 47, che non appare peraltro impossibile.

Tutela cautelare e mediazione tributaria

di Cesare Glendi

Nel disciplinare il reclamo e la mediazione, l'**art. 17-bis** del **D.Lgs. n. 546/1992** mostra un vistoso silenzio, **non** parlando minimamente di **tutela cautelare**. Di fronte a questo silenzio, emerge il problema di considerare se, ed in quali termini, possa, o meno, trovare spazio una qualche tutela cautelare giurisdizionale per il **contribuente**. L'apparente modestia delle controversie suscettibili di reclamo e di mediazione non deve trarre in inganno: il **valore** della **controversia** va determinato al **netto** degli **interessi** e delle eventuali **sanzioni**, per cui è ben possibile che la somma pretesa dall'Ufficio ecceda anche di molto il limite di 20.000 euro, restando in tal modo elevato il rischio del **danno grave** e **irreparabile**. Non se ne può d'altronde escludere la necessità sotto il profilo di una mancanza di interesse concreto ed attuale alla tutela cautelare in ragione della **natura** degli **atti reclamabili** per l'eventuale **assenza** di una loro **immediata esecutività**. Possono infatti esservi, fra gli atti suscettibili di richiesta di mediazione, atti e controversie dove il presupposto dell'**attualità** del **pregiudizio** è ben **configurabile**, rendendo, di conseguenza, **indispensabile** la presenza di un efficace **rimedio cautelare**.

L'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992, inserito dall'art. 39, comma 9, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 (1), applicabile, per espressa disposizione contenuta nell'art. 39, comma 11, dell'anzidetto decreto-legge, «con riferimento agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1° aprile 2012», nel disciplinare, come recita la rubrica, «il reclamo e la mediazione», mostra subito un vistoso silenzio.

Non parla minimamente di tutela cautelare. Né della tutela «cautelare» (per l'appunto, tra virgolette), disciplinata dall'art. 39 del D.P.R. n. 602/1973, nell'ambito dei ricorsi «contro il ruolo di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546» (2), recentemente resa applicabile, dall'art. 29 del D.L. n. 78/2010 (3), ai ricorsi «avverso gli atti di cui alla lett. a)» dello stesso decreto-legge (4), concernente i cd. atti impoesattivi (5). Né della vera e propria tutela cautelare, disciplinata nel processo tributario dall'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 (6).

Il disimpegno normativo, se così si può dire, permane e si mostra ancor più evidente, ove si consideri che la norma richiama espressamente l'art. 47-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992, che riguarda la «sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato e definizione delle relative controversie» (7), in

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

Note:

(1) Convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

(2) Su detta norma, e sulle sue «caratteristiche salienti» e i «tratti differenziali» con altre sospensioni, cfr., da ultimo, l'informato commento di A. Guidara, in C. Consolo - C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, CEDAM, 2008, pag. 860 ss.

(3) Convertito, con modificazioni, dalla legge n. 122/2010.

(4) Su questa estensione applicativa cfr. soprattutto C. Magnani, «La sospensione amministrativa della riscossione "concentrata"», nonché, poi, P.F. Carrozzo, «Particolari profili della sospensione amministrativa della riscossione concentrata», in C. Glendi - V. Uckmar, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, CEDAM, 2011, rispettivamente pagg. 503 ss. e 511 ss.

(5) Sul particolare significato dell'espressione, con la quale vengono caratterizzate queste nuove figure di atti, cfr. C. Glendi, «Notifica degli atti "impoesattivi" e tutela cautelare ad essi correlata», in C. Glendi - V. Uckmar, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, cit., *passim* e in specie nota 2.

(6) Per il più aggiornato commento della norma si rinvia a M. Montanari, in C. Consolo - C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., pag. 476 ss.

(7) Così recita la rubrica della disposizione normativa, sulla quale vedasi il commento di M. Montanari, in C. Consolo - C. Glendi,

(segue)

senso negativo, cioè escludendone l'operatività per le controversie suscettibili di reclamo e di mediazione, non certo, però, specificamente al fine di rendere inapplicabile per tali controversie la tutela cautelare, ivi specificamente disciplinata (8), quanto, invece, per generalmente individuare l'ambito delle controversie in tema di aiuti di Stato demandate ai giudici tributari (9), che si sono volute espressamente lasciar fuori da ogni reclamo o mediazione qualsivoglia (10).

Di fronte a questo silenzio, o lacuna, resta peraltro il problema, molto serio e di grande rilevanza pratica, se, ed in quali termini, in questo contesto possa, o meno, trovare spazio una qualche tutela cautelare giurisdizionale per il contribuente.

Esigenze di tutela cautelare a fronte di atti reclamabili

È importante mettere subito in chiaro come, a fronte di atti suscettibili di reclamo e di possibile mediazione, ben possano configurarsi contingenti esigenze di tutela cautelare davanti ai giudici tributari.

L'apparente modestia delle controversie suscettibili di reclamo e di mediazione non deve trarre in inganno.

A parte che, anche di fronte ad una pretesa relativamente contenuta, in specie di valore non superiore a 20.000 euro, ben può sussistere il presupposto del danno grave e irreparabile, che postula l'esercizio della domanda cautelare, occorre, inoltre, tener presente che, a norma del comma 3, dell'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992, il valore della controversia, a cui fa riferimento il comma 1 della norma indicata, deve essere determinato «secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12» del D.Lgs. n. 546/1992 (11) e che, in base a detta disposizione, «per valore della lite si intende il valore del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato», salvo i casi di controversie relative soltanto alla irrogazione delle sanzioni, eccedenti il valore costituito dalle somme di queste, per cui è ben possibile che la somma pretesa dall'Ufficio con l'atto suscettibile di reclamo ecceda anche di molto il limite di 20.000 euro, che l'Ufficio può esigere con uno degli atti di cui trattasi, restando in tal modo ancor più elevato il rischio del danno grave e irreparabile.

Non può d'altronde escludersi la necessità di una tutela cautelare sotto il profilo di una mancanza di interesse concreto ed attuale alla tutela cautelare in ragione della natura degli atti reclamabili per l'eventuale assenza di una loro immediata esecutività.

Tra gli atti reclamabili possono anche esservi atti non dotati di immediata esecutività, per i quali, di conseguenza, manca il presupposto dell'attualità

Note:

(segue nota 7)

Commentario breve alle leggi del processo tributario, cit., pag. 513 ss. *Adde*, in ultimo, C. Glendi, «Commento all'art. 9 del D.Lgs. 1° settembre 2011, n. 150», nel volume collettaneo, *La semplificazione dei procedimenti civili e le altre riforme processuali 2010/2011*, a cura di C. Consolo, IPSOA, 2012, ove altri richiami.

(8) La peculiarità della disciplina della tutela cautelare per le controversie sugli aiuti di Stato, oltre che dagli autori ricordati alla nota precedente, trovasi evidenziata negli scritti di C. Glendi, «Processo tributario e aiuti di Stato», in *Corr. Trib.* n. 21/2008, pag. 1670; Id., «Recupero di aiuti di Stato nella legislazione anticrisi», *ivi* n. 13/2009, pag. 997; S. Muscarà, «La speciale (rectius: speciosa) disciplina della tutela cautelare in materia di atti volti al recupero di aiuti di Stato», in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, pag. 553; A. Pace, «Recupero di aiuti di Stato e tutela cautelare», in *Riv. dir. trib*. n. 10/2008, I, pag. 867; Id., «Commento all'art. 47-bis del D.Lgs. n. 546/1992», in *Codice commentato del processo tributario,* a cura di F. Tesauro, Torino, 2011, pag. 514 ss.

(9) Si vuol dire, in altre parole, che l'espressamente riconosciuta inapplicabilità dell'art. 17-*bis* alle controversie di cui all'art. 47-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992 non è affatto in ragione della ritenuta esclusione di operatività della particolare disciplina contenuta in quest'ultima norma per la tutela cautelare, quanto in funzione di una volutamente esclusa applicabilità alle controversie in materia di aiuti di Stato dell'intera disciplina del reclamo e della mediazione.

(10) Il comma 4 dell'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992 è formulato in modo, a dir poco, curioso, in quanto, considerando inapplicabile «il presente articolo» alle controversie di cui all'art. 47-*bis*, sembrerebbe addirittura, paradossalmente, sancire l'inapplicabilità a dette controversie di questo stesso comma 4, in quanto, per l'appunto, facente parte dell'art. 17-*bis*, dando così luogo ad una sorta di norma autodistruttiva. A parte ciò, la ragione dell'inapplicabilità della norma alle controversie in materia di aiuti di Stato risiede a livello europeo nell'inibita possibilità di ogni forma di mediazione per il recupero degli aiuti di Stato disposta dalla Commissione UE e fors'anche, in più larga prospettiva, dall'espressa esclusione della materia fiscale dall'ambito di operatività della mediazione in ambito comunitario (cfr. direttiva 2008/52/CE del 21 maggio 2008).

(11) Su questa disposizione si veda il commento di M. Nussi, in C. Consolo - C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., pag. 127 ss. e in specie pag. 137 ss. La norma è stata anche richiamata dall'art. 14, comma 3-*bis,* del T.U.S.G. ai fini del calcolo del contributo unificato.

del pregiudizio, che solo giustifica la tutela cautelare (12).
Ma possono ben esservi, fra gli atti suscettibili di richiesta di mediazione, atti oggetto di controversie dove il presupposto dell'attualità del pregiudizio è ben configurabile, rendendo, di conseguenza, assolutamente indispensabile la presenza di un efficace rimedio cautelare.
Tra l'altro, l'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992 non parla di «avvisi di accertamento», ma di «controversie relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate» *tout court*, mentre, come già si è accennato, il comma 11 dell'art. 29 del D.L. n. 98/2011 parla, genericamente, di «atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1° aprile 2012», così che, nell'ambito delle controversie suscettibili di reclamo e di mediazione rientrano anche le controversie proposte nei confronti di cartelle di pagamento riproduttive di iscrizioni a ruolo effettuate dall'Agenzia delle entrate per importi inferiori ai limiti quantitativi legislativamente imposti, per i quali indubbiamente sussiste l'attualità del pregiudizio.
Né, infine, può certamente escludersi, dovendosi anzi sempre maggiormente includersi, tra gli atti reclamabili, quelli ccdd. impoesattivi, di primo e di secondo grado (13), che hanno valenza di titoli esecutivi e per i quali l'attualità del pregiudizio è addirittura *in re ipsa* (14).

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Tutela cautelare dopo il rigetto del reclamo

– Ci si chiede se, dopo che il procedimento di reclamo mediatorio sia stato attivato e sia stato concluso senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo e senza che sia stata conclusa la mediazione, perdurando l'**attualità** del **pregiudizio** e gli altri presupposti del «**fumus boni iuris**» e del «**periculum in mora**», sia possibile l'attivazione della tutela cautelare.
– Poiché, in tal caso, il reclamo produce gli effetti del ricorso, si è già nell'ambito di un **processo giudiziale avviato**; dunque non sembrano esservi dubbi sulla praticabilità della **tutela cautelare** dopo il procedimento di reclamo. Si può discutere se sia il caso di inserire l'**istanza** di **sospensione** cautelare nel **reclamo** o di proporre **apposita istanza** cautelare, **dopo** che vi sia stata la **costituzione in giudizio** del ricorrente entro il termine di trenta giorni, o dalla data del «ricevimento del diniego», o dalla data di **notificazione** dell'**atto** di **accoglimento parziale** del **reclamo** stesso. Quest'ultima via è senz'altro legittima ed è, fors'anche, la **più corretta**.

Tutela cautelare ex art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 dopo il rigetto del reclamo

Dopo aver registrato il possibile verificarsi di concrete esigenze di tutela cautelare anche a fronte di atti suscettibili di reclamo e di mediazione *ex* art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992, seguendo, per chiarezza di chi legge, l'ordine di progressivo avvicinamento ai nodi problematici di maggiore difficoltà, occorre prendere in considerazione l'ipotesi del possibile soddisfacimento dell'esigenza di tutela cautelare dopo che il procedimento di reclamo mediatorio sia stato attivato e sia stato concluso «senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo e senza sia stata conclusa la mediazione».
In questi casi, sempre che vi sia ancora tempo, perdurando l'attualità del pregiudizio e gli altri presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, è possibile l'attivazione della tutela cautelare?
Poiché il comma 9 dell'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992 prevede che, in tal caso, «il reclamo produce gli effetti del ricorso», si è già nell'ambito di un procedimento giudiziale avviato.
Si può discutere se sia il caso di inserire l'istanza di sospensione cautelare nel reclamo, che è atto amministrativo, ancorché convertibile *ex lege* nell'atto introduttivo del giudizio di primo grado, o se sia il caso di proporre apposita istanza cautelare, ai sen-

Note:
(12) Sul requisito dell'attualità del pregiudizio, essenziale ai fini della concedibilità della tutela cautelare, cfr., ancora, C. Glendi, «La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato», cit., *loc. cit.*, pag. 45.
(13) Sulla distinzione fra atti impoesattivi di primo e di secondo grado, ovvero tra atti impoesattivi «primari» o «secondari», cfr. C. Glendi, «Notifica degli atti "impoesattivi" e tutela cautelare ad essi correlata», cit., *loc. cit.*, note 5, 9 e 27.
(14) In argomento cfr., da ultimo, C. Glendi, «Nuovi profili della tutela cautelare a fronte degli atti impoesattivi», in *Corr. Trib.* n. 8/2012, pag. 537.

si della seconda parte del comma 1 dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, dopo che vi sia stata la costituzione in giudizio del ricorrente entro il termine di trenta giorni, decorsi i novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo e senza che sia stata conclusa la mediazione, o dalla data del «ricevimento del diniego», in caso di rigetto del reclamo medesimo prima del decorso dei novanta giorni, o dalla data di notificazione dell'atto di accoglimento parziale del reclamo stesso. Quest'ultima via è senz'altro legittima ed è, fors'anche, la più corretta, ove si consideri che, come già si è detto, il reclamo è pur sempre un atto amministrativo, benché convertibile *ex lege* in atto giudiziale ed equivalente ad esso quanto agli effetti, e che l'istanza di sospensione cautelare può ben presentarsi subito dopo, o anche coevamente all'iscrizione a ruolo della causa, così da poter rappresentare lo stato del *periculum in mora* e del *fumus boni iuris* in termini di maggiore prossimità temporale dell'esigenza di tutela rispetto al momento iniziale della presentazione del reclamo.

Su quanto si è appena detto circa la praticabilità della tutela cautelare dopo il procedimento di reclamo, non sembra, comunque, possano nutrirsi seri dubbi, dovendosi, se mai, ricordare, a livello parametrico, la manifesta erroneità dell'assunto a suo tempo espresso dal Ministero delle finanze con la C.M. 23 aprile 1996, n. 98/E (15), circa l'inesperibilità della tutela cautelare in sede giurisdizionale «neanche dopo il decorso di sei mesi dalla data di proposizione del ricorso» avverso gli atti emessi da Centri di servizio, a norma dell'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980, che, al sesto comma, disponeva potersi chiedere la sospensione «unicamente» a sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 602/1973, cioè in via amministrativa e non giurisdizionale, impiegando l'avverbio «unicamente», non già in contrapposizione ad una sospensione giurisdizionale, all'epoca neppure generalmente prevista, ma per segnare i confini tra la sospensione amministrativa regolata dall'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980 (di competenza del Centro di servizio) e la sospensione amministrativa disciplinata dall'art. 39 del D.P.R. n. 602/1973 (di competenza dell'intendente di finanza), che, secondo il disposto di legge, era, per l'appunto, l'unica utilizzabile decorsi i sei mesi dalla proposizione del ricorso, cessando, invece, dopo tale termine, l'operatività della sospensione amministrativa di competenza dei Centri di servizi (16).

In effetti, a prescindere da ogni ulteriore argomentazione di dettaglio (17), per quanto qui ancora è utile ricordare, se, davvero, l'art. 10, sesto comma, del D.P.R. n. 787/1980 fosse stato interpretabile in senso totalmente inibitorio di ogni forma di tutela cautelare giurisdizionale per gli stessi atti dei Centri di servizio, come non si era mancato di far notare, sarebbe stata «palese l'incostituzionalità di questo disposto normativo *ex* artt. 3, 24 e 113 Cost., non potendosi sicuramente negare il generale riconoscimento a livello legislativo della tutela cautelare operato con l'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, né

IL PROBLEMA APERTO

Inammissibilità dell'accesso alla giurisdizione tributaria

È **esclusa** in radice ogni **possibilità** di ammissibile **accesso** alla **giurisdizione tributaria prima** e a prescindere della **presentazione** del **reclamo** e dell'**esaurirsi** del relativo **procedimento**. La **pendenza** del processo si ha solo al **momento** in cui il **reclamo** produce gli **effetti** del **ricorso** e solo da tale momento possono proporsi le **domande cautelari** davanti all'organo giurisdizionale. Prima di ciò, nessuna domanda cautelare può ritenersi proponibile, per cui appare evidente e non altrimenti colmabile, con qualsivoglia versione interpretativa, il **vuoto** di **tutela cautelare** che ne consegue.

Note:

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

(16) Pur senza le *supra* indicate argomentazioni di supporto, lo stesso Ministero delle finanze, con successiva C.M. 18 dicembre 1996, n. 291/E (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA) della Direzione centrale per gli affari giuridici e per il contenzioso tributario, già si era comunque premurato di precisare che, «una volta decorsi i sei mesi dalla presentazione del ricorso al Centro di servizio stesso e dopo l'avvenuto deposito di un esemplare in carta libera presso la segreteria della Commissione», «il procedimento cautelare potrà svolgersi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale competente e dello stesso saranno parti il ricorrente e l'Ufficio distrettuale delle imposte dirette territorialmente competente».

(17) Su cui cfr. C. Glendi, «La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato», cit., *loc. cit.*, pag. 124, ove, nelle note, altri riferimenti dottrinali e giurisprudenziali.

potendosi in alcun modo giustificare la sottrazione da tale tutela dei soli atti provenienti dai Centri di servizio, nei cui confronti ben anche si possono verificare i presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* contemplati dalla citata norma» (18).

Impossibile innesto della sospensione cautelare ex art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 durante il reclamo mediatorio

Se alla stregua di quanto appena rilevato non sembra dunque sussistano ostacoli a riconoscere l'applicabilità dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 dopo che sia esaurito negativamente il procedimento di reclamo mediatorio, resta da verificare se tale norma possa invece trovare applicazione durante tale procedimento, posto che, come sopra si è visto, anche in questo periodo di tempo ben possono verificarsi (e sempre che, ovviamente, si verifichino) i presupposti per la sua concreta applicabilità.

Vecchia problematica della tutela cautelare durante il procedimento davanti ai Centri di servizio

Sembra utile preliminarmente ricordare, non foss'altro che per riscontrarne convergenze o divergenze, la problematica che già si era posta a proposito dell'applicabilità o meno dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 durante il periodo di sei mesi successivi alla proposizione del ricorso ai Centri di servizi *ex* art. 10 del D.P.R. n. 787/1980.

Parte della giurisprudenza aveva ritenuto possibile un rapporto di complementarietà tra i due dati di riferimento, cioè l'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 e l'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980, nel senso che, durante il periodo in cui il ricorso risultava giacente presso il Centro di servizi, la parte che ne aveva interesse avrebbe potuto comunque accedere alla Commissione tributaria provinciale, senza poter avere una decisione di merito, ma con la possibilità di ottenere in questa sede una misura cautelare di natura giurisdizionale (19). Questa in dottrina era apparsa un'«operazione ermeneuticamente piuttosto azzardata» (20), se non anche «assolutamente impraticabile» (21). Più corretta, invece, era sembrata la via seguita da altra Commissione tributaria provinciale (22), la quale, a fronte di un ricorso al Centro di servizio con relativa istanza di sospensione depositata prima del termine dilatorio imposto dall'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980, ritenendo che tale ricorso si sarebbe dovuto dichiarare irricevibile («perché presentato prima del richiamato termine semestrale») e che, di conseguenza, anche l'istanza di sospensione in esso contenuta avrebbe dovuto essere dichiarata improcedibile (23), aveva tuttavia ravvisato nel dato normativo così interpretato un evidente contrasto, sia con l'art 3 Cost. e con i principi di uguaglianza e di razionalità ivi consacrati (24), e sia con l'art. 24 Cost., che direttamente garantisce la tutela giuri-

Note:

(18) In questi termini C. Glendi, *op. loc. cit.*, pag. 125.

(19) Si ricordano, in particolare, Comm. trib. prov. di Parma, ord. 31 maggio 1996, n. 732, in *GT - Riv. giur. trib*. n. 2/1997, pag. 164, con commento di C. Glendi, e Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, ord. 8 aprile 1998, n. 7, in *Corr. Trib*. n. 26/1998, pag. 1971, con commento di M. Montanari.

(20) Così C. Glendi, «Nuovi profili della tutela cautelare tributaria», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 2/1997, pag. 169, commento a Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 12 novembre 1996, n. 783; Comm. trib. prov. di Novara, 1° novembre 1996, n. 13; Comm. trib. prov. di Venezia, 12 ottobre 1996, n. 3; Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 17 settembre 1996, n. 6; Comm. trib. prov. di Parma, 21 agosto 1996, n. 924; Comm. trib. prov. di Bologna, 28 giugno 1996, n. 1; Trib. di Genova, 27 giugno 1996; Comm. trib. prov. di Parma, 31 maggio 1996, n. 732; Comm. trib. prov. di Genova, 20 aprile 1996, n. 97.

(21) In questi termini C. Magnani, «La sospensione della riscossione dei tributi fra autotutela amministrativa e tutela cautelare», in *Studi in onore di V. Uckmar*, CEDAM, 1997, pag. 836.

(22) Comm. trib. prov. di Novara, 1° novembre 1996, n. 13, in *GT - Riv. giur. trib*. n. 2/1997, pag. 1392, con commento di C. Glendi, «Nuovi profili della tutela cautelare in materia tributaria», cit., *loc. ult. cit.*, e in *Boll. trib*. n. 18/1996, pag. 1392, con nota di C. Rau, «Gli atti "sospendibili" e la riscossione in pendenza di giudizio».

(23) Atteso che l'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 «subordina l'esperibilità del procedimento cautelare ad una valida instaurazione del contraddittorio relativo al procedimento sul merito dell'atto dal quale si invoca la sospensione», e che, «consentendo al ricorrente di ottenere la sospensione dell'atto prima di una efficace costituzione in giudizio, si vanificherebbe l'esplicita disposizione del secondo comma del ripetuto art. 47, per il quale nei casi di sospensione la trattazione deve essere fissata entro novanta giorni».

(24) Posto che le disposizioni vigenti ormai «riconoscono in via generale per tutte le materie riservate alla giurisdizione tributaria l'esperibilità immediata - contestualmente alla proposizione del ricorso o subito dopo essa - della richiesta di sospensione cautelare in sede giurisdizionale dell'atto impugnato» e tutto ciò risulta «invece impraticabile solo appunto nel caso di iscrizione a ruolo disposta dal Centri di servizio», senza peraltro che sussista «alcuna particolare motivazione che giustifichi un trattamento diverso da quello generalmente previsto per tutte le altre imposte - e anche per le stesse imposte dirette nel caso che l'accertamento sia stato compiuto dal competente Ufficio imposte e non dal Centro di servizio».

sdizionale delle posizioni giuridiche soggettive (25).
Peraltro, la Corte costituzionale, con sent. 24 luglio 1998, n. 336 (26), forzando la ben nota tendenza al salvataggio della normativa ordinaria attraverso l'ipertrofico esercizio dell'interpretazione *secundum Constitutionem*, aveva evitato di pronunciare l'incostituzionalità degli artt. 20 e 47 del D.Lgs. n. 546/1992 e dell'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980.
L'itinerario seguito dalla Consulta per approdare a questo risultato era stato, peraltro, molto impervio.
Aveva osservato la Corte che la sospensione dell'efficacia dei ruoli a cui faceva riferimento l'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980 rientrava in un ambito normativo in cui la tutela cautelare giurisdizionale non era stata ancora inserita a livello normativo, essendo stata introdotta solo con l'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992.
Di conseguenza, a fronte di questa diversità di regimi diacronicamente fruibili, dell'esigenza di armonizzazione delle discipline difformi, e dell'«esigenza, in definitiva, di una lettura delle disposizioni denunziate conforme a Costituzione», aveva ritenuto la Corte che «la normativa, nel coordinamento che va necessariamente operato tra il precedente e l'attuale rito del processo tributario, non impedisce al contribuente, che ricorre avverso l'iscrizione a ruolo operata dal Centro di servizio e chiede la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, di depositare, presso la segreteria della Commissione tributaria, l'altro esemplare del ricorso, senza attendere il decorso del termine previsto nell'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980», soddisfacendo, «in tal modo, secondo le regole e le forme tuttora applicabili ai ricorsi avverso le iscrizioni a ruolo, anche l'esigenza alla quale ha voluto ovviare l'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, richiedendo e ponendo come condizione di ammissibilità per l'istanza cautelare la costituzione in giudizio».
Nonostante qualche favorevole commento (27), la sentenza interpretativa di rigetto sapeva, come si suol dire, di «lucerna», eludendo sostanzialmente un'alternativa secca.
Se, invero, si intendeva rispettare la lettera e la *ratio* dello speciale procedimento previsto dall'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980, chiaramente finalizzato a garantire in ogni caso ai Centri di servizio una specie di immunità giurisdizionale, tanto sul merito, quanto ai profili cautelari (non a caso entrambi specialmente disciplinati da tale norma), non si poteva non riconoscere che, per sei mesi dall'inoltro del ricorso ai Centri di servizio, non vi doveva essere, né giudizio di merito davanti alle commissioni, né intervento cautelare da parte delle stesse, risultando di conseguenza assolutamente incongrua e contraddittoria l'ipotizzata possibilità di una costituzione in giudizio *ante tempus*, sia pure ai soli fini cautelari (dato e non

IL PROBLEMA APERTO

Profili di incostituzionalità
Pare inevitabile la censura di illegittimità costituzionale dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, nella parte in cui **esclude** l'**accesso** alla **tutela cautelare** giurisdizionale in tutto il **periodo** di tempo occorrente per l'**obbligatorio esperimento** del **reclamo**, stante il netto contrasto con quanto disposto degli artt. 3, 24 e 111 Cost. La violazione dell'art. 3 Cost., in particolare, si manifesta considerando l'**irrazionalità**, ancor prima che la disuguaglianza, del **trattamento**, sotto il profilo cautelare, delle **liti** riguardanti gli **atti** emessi soltanto dall'**Agenzia** delle **entrate** e limitatamente alle **controversie non superiori** a **20.000 euro** per le quali la **tutela** cautelare in sede giurisdizionale viene **esclusa** rispetto a tutte le **altre liti** oggettivamente e soggettivamente diversificate per le quali siffatta tutela è viceversa generalmente prevista a norma di legge.

Note:
(25) Non consentendo il «combinato disposto degli artt. 20 e 47 del D.Lgs. n. 546/1992 e 10 del D.P.R. n. 787/1980», «neppure quando il contribuente richiede alla Commissione tributaria competente la sospensione cautelare dell'atto, di depositare validamente la copia del ricorso e di instaurare il contraddittorio prima della scadenza del termine semestrale di cui al menzionato articolo 10», «in tal modo impedendo all'interessato, per tale periodo di tempo, di ottenere in sede giurisdizionale la sospensione cautelare dell'atto».
(26) In *GT - Riv. giur. trib*. n. 11/1998, pag. 965, con commento, favorevole, di G. Ferraù, «La Consulta di pronuncia sulla tutela cautelare nei confronti delle iscrizioni a ruolo operate dai Centri di servizio».
(27) Oltre a quello di G. Ferraù, *supra* citato, cfr., anche, lo scritto di G. Cattelan e A. Provito, «La sospensione del ruoli emessi dai Centri di servizio», in *Corr. Trib*. n. 40/1998, pag. 2937. In senso contrario cfr., invece, A. Voglino, «La sospensione dei ruoli formati dai Centri di servizio», in *Boll. trib*. n. 19/1998, pag. 1532, e C. Glendi, «Corte costituzionale e Centri di servizio», in *Corr. Trib*. n. 40/1998, pag. 2938.

concesso che si potesse fare una qualche distinzione al riguardo rispetto alla costituzione anche ai fini del merito), così come appariva semplicemente vano ed insensato lo sforzo di immaginare, dopo la conseguita ordinanza di sospensione da parte della commissione, l'ulteriore sbocco di una fissazione o meno dell'udienza per il merito entro novanta giorni da tale sospensione (secondo quanto previsto dall'art. 47, comma 6, del D.Lgs. n. 546/1992) o al di là dei sei mesi (di cui all'art. 10, primo comma, del D.P.R. n. 787/1980), fermo però restando che, a questa stregua, escludendosi la tutela cautelare per rispettare la *littera* e la *ratio* della legge, venivano sicuramente violati i parametri di cui agli artt. 3 e 24 Cost.

Se, invece, per tener conto di questi parametri costituzionali, si forzava, non poco, la *littera legis* e si consentiva che, ancor prima che fossero decorsi sei mesi dalla presentazione del ricorso ai Centri di servizio, il contribuente potesse costituirsi in giudizio davanti alla Commissione tributaria provinciale e chiedere ed ottenere da questa una pronuncia in via cautelare, la *ratio* della norma, sottesa, per l'appunto, a preservare temporaneamente l'Amministrazione finanziaria da ogni sindacato giurisdizionale, veniva ad essere completamente frustrata, risultando l'Amministrazione stessa ancor più gravosamente impegnata sul doppio fronte di una funzione giustiziale dimidiata (secondo il dettato dell'art. 10 del decreto cit.) e della sottoposizione a controllo giurisdizionale (*ex* artt. 2 ss. del D.Lgs. n. 546/1992) in posizione maggiormente indebolita, non foss'altro che a causa della diversità degli organi operanti in questo doppio versante e delle oggettive difficoltà di coordinamento fra loro.

In ogni caso, come non si era mancato di far notare (28), per un curioso fenomeno di eterogenesi dei fini, la Corte costituzionale, volendo conservare a tutti i costi il testo normativo vigente, ne aveva comunque segnato inconsapevolmente la fine, innescando un meccanismo dissolutivo, sfociato poi, come ben noto, nell'abolizione degli stessi Centri di servizio e nell'implicita abrogazione di tutta la normativa ad essi correlata.

Il nuovo rapporto tra gli artt. 17-bis e 47 del D.Lgs. n. 546/1992

Venendo all'attualità, sono chiare le differenze rispetto a quanto *supra* si è ricordato relativamente al rapporto tra l'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980 e l'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992.

A parte le diversità di ambiti applicativi, quel che maggiormente rileva sul piano strutturale è che, nella disposizione dell'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980, la demarcazione *quoad tempus* tra la presentazione dell'originale del ricorso al Centro di servizio e il deposito di altro esemplare in carta libera del ricorso stesso alla segreteria della Commissione tributaria adita non era espressamente guarentigiata a livello sanzionatorio, tanto meno in termini di inammissibilità, e il «rapporto processuale» (29) comunque si costituiva *de lege lata* solo al momento dell'anzidetto deposito, mentre, nel contesto dell'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992, la discrepanza diacronica tra la presentazione del reclamo alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate e la proposizione del ricorso viene drasticamente sanzionata dall'espressa comminatoria dell'inammissibilità del ricorso, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado, senza la previa presentazione del reclamo, che, solo decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato il suo accoglimento e senza che sia stata conclusa la mediazione, «produce gli effetti del ricorso» (30).

In questo contesto disciplinare viene ad essere esclusa *in radice* ogni possibilità di ammissibile accesso alla giurisdizione tributaria prima e a prescindere della presentazione del reclamo e dell'esaurirsi del relativo procedimento.

La pendenza del processo si ha solo al momento in cui il reclamo produce gli effetti del ricorso e solo da tale momento decorrono i termini di cui agli artt. 22 e 23 e possono quindi proporsi le domande cautelari davanti all'organo giurisdizionale.

Prima di ciò, nessuna domanda cautelare può ritenersi proponibile *ex* art. 47, comma 6, del D.Lgs. n. 546/1992, per cui appare evidente e non altrimenti

Note:

(28) C. Glendi, «La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato», cit., *loc. cit.*, pag. 130.

(29) L'espressione, a parte l'origine «culta» e vagamente fuori moda, vale comunque a ricondurre la litispendenza precisamente all'atto del deposito dell'esemplare del ricorso in carta libera alla segreteria della Commissione tributaria adita, con ogni consequenzialità.

(30) La differenza rispetto alla formula usata dall'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980 emerge con tutta evidenza, non solo sul piano terminologico, ma pure quanto alla individuazione della fattispecie e quanto alla produzione dei relativi effetti.

colmabile, con qualsivoglia versione interpretativa, il vuoto di tutela cautelare che ne consegue.

Incostituzionalità dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992

Quanto appena rilevato conduce verticalmente ad un'inevitabile censura di illegittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992, nella parte in cui esclude l'accesso alla tutela cautelare giurisdizionale per tutto il periodo di tempo occorrente con l'obbligatorio esperimento del reclamo, per il netto contrasto con quanto disposto degli artt. 3, 24 e 111 Cost.

La violazione dell'art. 3 Cost., in particolare, si manifesta considerando l'irrazionalità, ancor prima che la disuguaglianza, del trattamento, sotto il profilo cautelare, delle liti riguardanti gli atti emessi soltanto dall'Agenzia delle entrate e limitatamente alle controversie non superiori a 20.000 euro per le quali la tutela cautelare in sede giurisdizionale viene esclusa rispetto a tutte le altre liti oggettivamente e soggettivamente diversificate per le quali siffatta tutela è viceversa generalmente prevista a norma di legge.

I profili di contrasto con gli artt. 24 e 111 Cost., oltre che specificamente conseguenti alle sopra rilevate carenze di tutela cautelare, restano comunque assorbiti, al pari, del resto, del già constatato difetto di razionalità e di uguaglianza, nella più vasta prospettiva di incostituzionalità dell'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992, per la conclamata preclusione di ogni tutela giurisdizionale immediata, cautelare e di merito che ne deriva, stante il previsto *hiatus* del reclamo mediatorio, alla luce del risalente, consolidato e più volte ribadito insegnamento dei giudici delle leggi, che hanno sempre ravvisato la violazione dei parametri costituzionali appena ricordati in «qualsiasi esclusione della tutela giurisdizionale, soggettiva ed oggettiva», ed in «qualsiasi limitazione che ne renda impossibile o anche difficile l'esercizio», indipendentemente dal possibile esperimento, nel periodo di inibita tutela giurisdizionale, di «attività giustiziali di stampo amministrativo» (31).

Nota:

(31) In questi termini cfr., infatti, in successione cronologica, Corte cost., 23 novembre 1993, n. 406, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 2/1995, pag. 110, con commento di C. Glendi, «Azione giudiziaria non più condizionata al ricorso amministrativo»; Id., 27 luglio 1994, n. 360, *ivi* n. 12/1994, pag. 1161, con commento di C. Glendi, «Anche per l'imposta sugli spettacoli non è più condizionato l'accesso all'a.g.o.»; Id., 24 febbraio 1995, n. 56, *ivi* n. 5/1995, pag. 421, con commento di C. Glendi, «La barriera del ricorso amministrativo cade anche per le imposte sulle concessioni governative»; Id., 4 luglio 1996, n. 233, *ivi* n. 9/1996, pag. 816, con commento di C. Glendi, «L'azione giudiziaria per le tasse automobilistiche non è più condizionata a rimedi amministrativi»; Id., 17 marzo 1998, n. 62, in *Corr. Trib.* n. 17/1998, pag. 1315, sempre in materia di tasse automobilistiche e con specifico riferimento all'art. 16, comma 3, della legge n. 408/1990; Id., 1° aprile 1998, n. 81, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, con la quale sentenza è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, comma 8, del D.L. 2 marzo 1989, n. 66, recante disposizioni urgenti in materia di autonomia impositiva degli enti locale e di finanza locale, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 1989, n. 144, per la parte in cui non prevedeva l'esperibilità dell'azione giudiziaria avverso l'avviso di accertamento dell'imposta per l'esercizio d'imprese e di arti e professioni (ICIAP) anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo.

SULLA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

CORRIERE TRIBUTARIO

Corriere Tributario

- M. Basilavecchia, «Dal reclamo al processo», n. 12/2012, pag. 841
- C. Glendi, «Tutela cautelare e mediazione tributaria», n. 12/2012, pag. 845
- G. Marini, «Profili costituzionali del reclamo e della mediazione», n. 12/2012, pag. 853
- V. Busa, «Le nuove prospettive della mediazione tributaria», n. 11/2012, pag. 765
- G. Sepio, «La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo», n. 11/2012, pag. 768
- A. Carinci, «La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo», n. 11/2012, pag. 775
- M. Busico, «L'ambito di operatività del reclamo e della mediazione: i limiti oggettivi, soggettivi e quantitativi», n. 10/2012, pag. 704
- M. Bruzzone, «L'"anticipazione" dei motivi dal ricorso al reclamo», n. 10/2012, pag. 709
- A. Renda, «Il reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionatori e atti impoesattivi», n. 10/2012, pag. 715

www.ipsoa.it/ctonline

Profili costituzionali del reclamo e della mediazione

di Giuseppe Marini

La disciplina dettata dall'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 impone, per determinate controversie in materia tributaria, l'avvio di una **procedura** che è posta come **condizione** per l'**ammissibilità** del **ricorso giurisdizionale** e che si svolge interamente in **ambito amministrativo**. Si tratta di una fase che dovrebbe rappresentare, secondo la «communis opinio», un efficace mezzo di composizione stragiudiziale delle controversie, con l'effetto di una **riduzione** dei **carichi pendenti** presso le **Commissioni tributarie**. Gli **aspetti** più **delicati** della novella dal punto di vista della sua **conformità** ai **parametri costituzionali** si possono riassumere nella cd. **giurisdizione condizionata**, nella coerenza dell'art. 17-bis con il **principio** di **responsabilità** per le **spese** del **giudizio** ed infine nella valutazione dell'istituto della mediazione in relazione al **principio** di **indisponibilità** della pretesa tributaria.

Se l'inserimento dell'art. 17-*bis* nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (1) evidenzia la connessione dei nuovi istituti del reclamo e della mediazione con il contenzioso tributario, la sua collocazione nel Titolo I del citato decreto, rubricato «Disposizioni generali», invece che nel Titolo II relativo a «Il processo», sembrerebbe un segno, sia pur debole, della natura extraprocessuale di tali istituti.

Segno poi confermato dalla disciplina che ne detta il legislatore che con l'art. 17-*bis* impone, per determinate controversie (2), l'avvio di una procedura che è posta come condizione per l'ammissibilità del ricorso giurisdizionale (3) e che si svolge interamente in ambito amministrativo (4).

E si tratta di una fase che dovrebbe rappresentare, secondo la *communis opinio*, un efficace mezzo di composizione stragiudiziale delle controversie, con l'effetto di una riduzione dei carichi pendenti presso le Commissioni tributarie (5).

A tal fine, le parti possono addivenire a una soluzione transattiva della controversia in base a una proposta che può provenire dallo stesso contribuente ovvero dall'Agenzia delle entrate (6).

Anche se va subito detto che tale soluzione conciliativa, pur se definita «mediazione», non ha nulla a che vedere con altre procedure di mediazione note all'ordinamento il cui elemento caratterizzante è l'intervento di un soggetto terzo in qualità di mediatore (7).

Giuseppe Marini - *Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università degli Studi di Roma Tre*

Note:

(1) L'art. *17-bis* è stato inserito nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 dall'art. 39, comma 9, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, in vigore dal 6 luglio 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111. Ai sensi dell'art. 39, comma 11, del D.L. n. 98/2011, le disposizioni dell'articolo in commento si applicano con riferimento agli atti suscettibili di reclamo notificati a partire dal 1° aprile 2012. Per un'analisi di tutte le questioni non strettamente inerenti ai profili di legittimità costituzionale della disciplina si rinvia ai contributi sul tema pubblicati sui numeri 10, 11 e in questo stesso numero della *Rivista*.

(2) La norma si applica alle controversie di valore non superiore a 20.000 euro relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate. Cfr. M. Busico, «L'ambito di operatività del reclamo e della mediazione: i limiti oggettivi, soggettivi e quantitativi», in *Corr. Trib.* n. 10/2012, pag. 704.

(3) Ai sensi del comma 2, la presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

(4) Ai sensi del comma 5, il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto al quale il reclamo si riferisce.

(5) Cfr. F. Pistolesi, «Il reclamo e la mediazione nel processo tributario», in *Rass. trib.* n. 1/2012, pag. 1.

(6) Il comma 8 precisa che l'Agenzia delle entrate può aderire alla mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa.

(7) A tal proposito, è irrilevante che il reclamo e la proposta conciliativa siano esaminati da «apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili». Si tratta, infatti, di Uffici appartenenti alla struttura organizzativa

(segue)

Qualora poi la controversia non si risolva entro novanta giorni dalla presentazione del reclamo, il reclamo stesso produce gli effetti del ricorso iniziando a decorrere i termini per la costituzione in giudizio di entrambe le parti (8).
La trasformazione *ope legis* del reclamo in ricorso comporta dunque una sorta di continuità della fase amministrativa con quella giurisdizionale il cui *thema decidendum* viene determinato dal contenuto del reclamo. Inoltre, la fase amministrativa produce effetti nel giudizio anche in ordine al *quantum* della condanna alle spese di lite, che dovrà essere aumentato della metà per rimborsare i costi del procedimento di reclamo e mediazione; mentre nessun rimborso è dovuto al contribuente nel caso di accoglimento del reclamo.
La disciplina riassuntivamente esposta consente di mettere a fuoco quelli che si considerano gli aspetti più delicati della novella dal punto di vista della sua conformità ai parametri costituzionali, aspetti che si possono riassumere nella cd. giurisdizione condizionata, nella coerenza dell'art. 17-*bis* con il principio di responsabilità per le spese del giudizio ed infine nella valutazione dell'istituto della mediazione in relazione al principio di indisponibilità della pretesa tributaria.

IL PROBLEMA APERTO

Omessa presentazione del reclamo
Nella disciplina di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 si sancisce l'**inammissibilità** del **ricorso non preceduto** dalla presentazione del **reclamo**. Dunque, l'omessa presentazione del reclamo **non** comporta la sola **sospensione** del **giudizio** con **obbligo** di avvio della **procedura amministrativa**, ma determina la **decadenza** del **contribuente** dal **diritto** a **ricorrere**, con conseguente **definitività** della **pretesa tributaria**. E ciò, in base alla giurisprudenza costituzionale, è idoneo a suscitare **dubbi** sulla **legittimità** della disciplina per quella preclusione definitiva (da essa derivante) all'azionabilità del diritto più volte censurata in sede di controllo di costituzionalità.

Il procedimento di reclamo e la giurisdizione condizionata

Un sicuro effetto derivante dall'applicazione dell'art. 17-*bis* è quello di un rinvio dell'accesso alla giustizia pari alla durata della procedura amministrativa obbligatoria (9).
Rinvio che si traduce in una vera e propria preclusione alla possibilità per il contribuente di un ricorso diretto (10).
In siffatta prospettiva, la procedura di reclamo potrebbe allora considerarsi lesiva del diritto di difesa del contribuente sulla scorta della giurisprudenza costituzionale in tema di «giurisdizione condizionata».
Giova in proposito ricordare che non sono mancati i casi in cui la Corte costituzionale ha riconosciuto l'opportunità del differimento dell'azionabilità del diritto in ragione di «esigenze di ordine generale» e «superiori finalità di giustizia» (11), di «pericoli di abusi» (12), di particolari «interessi sociali» (13).

Note:
(segue nota 7)
dell'Amministrazione finanziaria e, dunque, non estranee alla controversia. Sulla mediazione nel processo civile, cfr. B. Sassani e F. Santagata (a cura di), *Mediazione e conciliazione nel nuovo processo civile*, Roma, 2011.
Per non indurre confusione nell'interprete, il legislatore avrebbe potuto utilizzare il termine «transazione» la quale, peraltro, è istituto noto anche all'ordinamento tributario essendo disciplinata nell'ambito delle procedure concorsuali dall'art. 182-*ter* del R.D. 16 marzo 1942, n. 267.
(8) Cfr. il comma 9 della disposizione in commento. Se l'Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data precedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego.
(9) F. Pistolesi, *op. loc. cit.*, pag. 26, manifesta perplessità circa la conformità della disciplina all'aspettativa di durata ragionevole del processo riconosciuta e tutelata dall'art. 111 Cost., osservando come - considerando anche i novanta giorni della procedura dell'accertamento con adesione di cui al D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, i sessanta giorni previsti dall'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992 e i quarantasei della sospensione feriale dei termini dal 1° agosto al 15 settembre - il giudizio potrebbe non iniziare prima di nove mesi dopo la notifica dell'atto dell'Agenzia delle entrate. Nello stesso senso A. Russo, «Manovra correttiva (D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito) - Legittimità costituzionale del reclamo e della mediazione nel processo tributario», in *il fisco* n. 30/2011, pagg. 1-4843, il quale evidenzia che si supera un anno tra la notifica dell'atto e il pronunciamento in primo grado se si considerano anche il termine per la costituzione in giudizio dell'Agenzia delle entrate pari a sessanta giorni (art. 23) e il termine minimo per la comunicazione della fissazione dell'udienza pari a trenta giorni (art. 31).
(10) Il comma 2 prevede che «la presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado».
(11) Corte cost., sent. 23 novembre 1993, n. 406, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 2/1994, pag. 112, con commento di C. Glendi, «Azione giudiziaria non più condizionata al ricorso amministrativo».
(12) Corte cost., sent. 4 marzo 1992, n. 82, in tema di controversie di lavoro.
(13) Corte cost., sent. 15 luglio 2003, n. 251, in tema di assicurazioni obbligatorie. La Corte evidenzia come, in tale caso, la previ-
(segue)

La stessa Corte ha, tuttavia, più volte ribadito che la compressione del diritto di difesa che in tal modo si verifica deve essere bilanciata dall'interesse ad un miglior funzionamento della giustizia, riservando a sé il potere di verificare l'adeguatezza della soluzione adottata in relazione allo scopo perseguito (14).
E si è infine precisato che, anche ricorrendo siffatte condizioni di utilità generale, «il legislatore è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa, in conformità al principio della piena attuazione della garanzia stabilita dagli artt. 24 e 113 Cost.».
Si spiega, quindi, come, in diversi interventi in materia tributaria (15) ed extra-tributaria (16), la Corte abbia dichiarato l'illegittimità di disposizioni che disponevano la decadenza del diritto di azione per la mancata attivazione del procedimento amministrativo (17).
Nella disciplina in esame, giova ripeterlo, si sancisce l'inammissibilità del ricorso non preceduto dalla presentazione del reclamo.
Dunque, diversamente da quanto ad esempio accade in materia previdenziale (18), l'omessa presentazione del reclamo *ex* art. 17-*bis* non comporta la sola sospensione del giudizio con obbligo di avvio della procedura amministrativa, ma determina la decadenza del contribuente dal diritto a ricorrere, con conseguente definitività della pretesa tributaria.
E ciò, in base ai citati precedenti della giurisprudenza costituzionale, sarebbe di per sé idoneo a suscitare dubbi sulla legittimità della norma in commento per quella preclusione definitiva (da essa derivante) all'azionabilità del diritto più volte censurata in sede di controllo di costituzionalità.
Ma la novella appare criticabile anche in ordine alla sua idoneità a determinare un miglior funzionamento della giustizia tributaria attraverso l'eventuale riduzione del contenzioso bagatellare pendente avanti le Commissioni tributarie (19).

Note:

(segue nota 13)

sione di un preventivo ricorso all'assicurazione si legittima con il fatto che quest'ultima è soggetto terzo che necessita di raccogliere informazioni sul sinistro per procedere alla liquidazione del danno senza necessità di avviare inutili contenziosi in sede giurisdizionale i cui costi andrebbero a ricadere sulle tariffe delle polizze assicurative generalmente praticate.

(14) Corte cost., sent. 18 gennaio 1991, n. 15, in tema di controversie con le Poste, in *Foro it.* n. 1/1991, pag. 3060, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 20 del D.P.R. 29 marzo 1973, n. 156 (approvazione del Testo Unico delle disposizioni legislative in materia postale, di bancoposta e di telecomunicazioni). La norma subordinava l'azione di risarcimento dei danni contro l'Amministrazione delle poste alla condizione del preventivo reclamo in via amministrativa. La Corte osservava, tra l'altro, che la stessa eccessiva durata del ricorso amministrativo (sei mesi) fosse per sé solo idonea a configurare un contrasto con i parametri costituzionali. Inoltre, nella sentenza si legge che «anche se il termine fosse ridotto in una misura più ragionevole, l'introduzione nell'art. 20 del codice postale di una disciplina analoga a quella prevista dall'art. 443 c.p.c. non troverebbe giustificazione nella *ratio* di favore per il cittadino, sulla quale tale disciplina si fonda in materia di controversie previdenziali. La definizione di queste controversie implica un complesso di accertamenti tecnici per i quali gli enti previdenziali dispongono di un'apposita organizzazione e di personale specializzato, onde appare opportuno, nell'interesse dello stesso assicurato, che la fase giudiziaria sia preceduta da un esame della controversia in sede amministrativa. Nelle controversie con l'Amministrazione postale, invece, si tratta di accertare fatti di inadempimento (cioè disservizi) e la conseguente responsabilità per danni. Per questo tipo di accertamenti il giudice dispone di strumenti e conoscenze adeguati, mentre l'esperienza attesta la scarsa funzionalità, come mezzo di prevenzione delle liti, della condizione di accesso alla giurisdizione prescritta dalla norma impugnata».

(15) Cfr. Corte cost., sent. 23 novembre 1993, n. 406, cit.; Id., 27 luglio 1994, n. 360, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 12/1994, pag. 1163, con commento di C. Glendi, «Anche per l'imposta sugli spettacoli non è più condizionato l'accesso all'a.g.o.»; Id., 24 febbraio 1995, n. 56, *ivi* n. 5/1995, pag. 421, con commento di C. Glendi, «La barriera del ricorso amministrativo cade anche per le concessioni governative»; Id., 4 luglio 1996, n. 233, *ivi* n. 9/1996, pag. 816, con commento di C. Glendi, «L'azione giudiziaria per le tasse automobilistiche non è più condizionata a rimedi amministrativi»; Id. 17 marzo 1998, n. 62, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id. 1° aprile 1998, n. 81, *ivi*; Id. 23 aprile 1998, n. 132, *ivi*.

(16) Corte cost., sent. 26 luglio 1979, n. 93, in tema di controversie di lavoro; Id. 18 gennaio 1991, n. 15, cit.; Id. 10 febbraio 1993, n. 40 e Id. 25 luglio 2008, n. 296, in tema di controversie con le Ferrovie.

(17) Sono invece legittime quelle disposizioni che, all'omessa introduzione della procedura amministrativa, fanno corrispondere la sola sospensione del processo. Riferendosi a questi casi, in dottrina e in alcuni pronunciamenti della Corte costituzionale, si parla di «condizioni di procedibilità» dell'azione, distinguendole dalle «condizioni di proponibilità» che sono state dichiarate illegittime perché ritenute troppo gravose. Il legislatore aveva certamente presente tali categorie allorquando, all'art. 443 c.p.c. in materia di controversie previdenziali, ha previsto che «la domanda relativa alle controversie in materia previdenziale e assistenza obbligatorie [...] non è procedibile se non quando siano esauriti i procedimenti prescritti dalle leggi speciali per la composizione in sede amministrativa». Tuttavia, sull'assenza di uniformità di significato del termine «procedibilità» nel sistema normativo, cfr. S. La China, «voce Procedibilità (dir. proc. civ.)», in *Enc. dir.*, Milano, 1986, vol. XXXV, pag. 795; C. Glendi, «Procedimento di mediazione e processo civile», in *Corr.Trib.* n. 10/2011, pag. 801.

(18) Cfr. art. 443 c.p.c.

(19) In tale prospettiva, la norma andrebbe a rispondere a un'esigenza che non era effettivamente sentita stante il buon funzionamento della giustizia tributaria di merito in rapporto ad altri ambiti dell'ordinamento.

Possono, infatti, condividersi le perplessità da taluno espresse (20) sia per l'omessa previsione di una moratoria della riscossione e delle azioni esecutive, cautelari e conservative inerenti alla pretesa impositiva (21), sia per il fatto che gli istituti del reclamo e della mediazione nella fase precontenziosa vengono a concorrere con quello preesistente (facoltativo) dell'accertamento con adesione introdotto con il D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218. Sicché può dirsi che, attraverso l'accertamento con adesione e l'autotutela amministrativa, il contribuente e l'Agenzia delle entrate disponevano già degli strumenti per addivenire a una composizione pregiudiziale della controversia (22).
Peraltro, l'art. 17-*bis* non dispone quegli effetti premiali in termini di riduzione della sanzione previsti dal D.Lgs. n. 218/1997, sicché il contribuente potrà trovare maggiore convenienza nel ricorrere all'accertamento con adesione invece che tentare la via del reclamo o della proposta di mediazione.
Alla luce di tali considerazioni, la previsione di una fase conciliativa aggiuntiva come quella di cui all'art. 17-*bis* non sembra idonea a determinare vantaggi significativi nel funzionamento della giustizia tributaria, sicché la compressione del diritto di difesa determinata dal rinvio dell'instaurazione del giudizio non risulta adeguatamente bilanciata.
È stato osservato che l'art. 17-*bis* non comporterebbe la previsione di un rimedio amministrativo preventivo rispetto all'introduzione della lite perché lo stesso reclamo si tramuta *ope legis* in ricorso qualora non venga accolto ovvero non si perfezioni l'eventuale mediazione (23).
Il rilievo non sembra condivisibile.
Pur se strettamente connesso con il ricorso fino a produrne i medesimi effetti, è indubbio che il reclamo avvii un procedimento che si svolge in sede amministrativa mirante all'adozione di un rimedio (sostanzialmente qualificabile come annullamento in autotutela) che è amministrativo.
Peraltro, anche qualificando la procedura in commento come una modalità speciale di proposizione del ricorso, si tratta pur sempre di una modalità più gravosa per il contribuente, sicché la sua costituzionalità merita comunque di essere vagliata alla luce dei medesimi principi sopra esposti.

IL PROBLEMA APERTO

Rimborso delle spese
Si ritiene che possa presentare aspetti di incostituzionalità la disciplina delle spese sostenute per la procedura di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, in base alla quale il **contribuente** dovrà **compensare** l'**assistenza tecnica** ricevuta in **modo** sostanzialmente **analogo** a come avrebbe fatto per la **proposizione diretta** del **ricorso**. Il **reclamo**, infatti, deve specificare l'oggetto e i motivi della domanda in modo identico al ricorso del quale condivide le medesime esigenze di forma. Inoltre, per le **controversie** il cui **valore** sia **superiore** a **2.582,28 euro**, il **reclamo** dovrà necessariamente essere redatto da un **soggetto abilitato** al patrocinio avanti le **Commissioni tributarie**. Da qui la conclusione che l'**accoglimento** del **reclamo non** comporta alcuna **riduzione** di **costi** per il **contribuente** rispetto all'ordinario annullamento dell'atto impugnato in sede giurisdizionale. Di contro, l'**Amministrazione** finanziaria beneficia del **vantaggio** di **evitare** il pagamento delle **spese** di **giudizio** annullando in autotutela l'atto illegittimo.

Note:
(20) F. Pistolesi, *op. loc. cit.*, pag. 11; A. Carinci, «La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo», in *Corr. Trib.* n. 11/2012, pag. 775.
(21) A tal riguardo M. Scuffi, «Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario secondo la manovra "correttiva" del 2011», in *il fisco* n. 47/2011, pagg. 1-7641, esclude la possibilità di attivare una sospensione giudiziale *ante causam*. Di diverso avviso F. Pistolesi, *op. loc. cit.*, pag. 11, secondo cui - sulla scorta dell'indirizzo espresso da Corte cost. 24 luglio 1998, n. 336, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 11/1998, pag. 968, con commento di G. Ferraù, in tema di ricorsi avverso gli atti emessi dai Centri di servizi - il contribuente può «depositare presso la Commissione tributaria provinciale il reclamo prima del termine stabilito dal comma 9 dell'art. 17-bis cit. al fine di conseguire la sospensione dell'efficacia esecutiva dell'atto costituente oggetto del procedimento che ci occupa».
(22) M. Basilavecchia, «Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti», in *Corr. Trib.* n. 31/2011, pagg. 2494-2495, secondo cui «il reclamo non è che la previsione di un riesame obbligatorio in autotutela, per prevedere il quale, anche oltre il limite di 20.000 euro, sarebbe stata sufficiente una circolare interna di carattere organizzativo, senza creare alcuna interferenza con il processo. E lo stesso discorso vale per la mediazione: sarebbe stato sufficiente che la Direzione centrale chiedesse agli Uffici di proporre a tappeto la conciliazione fuori udienza, in tutti i casi minori in cui sussistessero le condizioni ora previste dalla legge per "mediare". Magari raccordandosi con l'accertamento con adesione di cui all'art. 6 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218».
(23) F. Pistolesi, *op. loc. cit.*, pag. 25.

Il rimborso delle spese inerenti al reclamo

Un ulteriore profilo di costituzionalità potrebbe ravvisarsi nella disciplina delle spese sostenute per la procedura di cui all'art. 17-*bis*, per le quali non è disposto alcun ristoro in caso di accoglimento del reclamo (24).

In proposito, va considerato che siffatta procedura non è priva di costi per il contribuente che, in particolare, dovrà compensare l'assistenza tecnica ricevuta in modo sostanzialmente analogo a come avrebbe fatto per la proposizione diretta del ricorso.

Il reclamo, infatti, deve specificare l'oggetto e i motivi della domanda in modo identico al ricorso del quale, ai sensi del comma 6 (25), condivide le medesime esigenze di forma. Inoltre, per l'esplicito richiamo all'applicazione dell'art. 12 (26), per le controversie il cui valore sia superiore a 2.582,28 euro, il reclamo dovrà necessariamente essere redatto da un soggetto abilitato al patrocinio avanti le Commissioni tributarie.

Da qui la conclusione che l'accoglimento del reclamo non comporta alcuna riduzione di costi per il contribuente rispetto all'ordinario annullamento dell'atto impugnato in sede giurisdizionale (27).

Di contro, l'Amministrazione finanziaria beneficia dell'innegabile vantaggio di evitare il pagamento delle spese di giudizio annullando in autotutela l'atto illegittimo.

A parere di chi scrive, la soluzione proposta dal legislatore con l'art. 17-*bis* potrebbe presentare i medesimi aspetti di incostituzionalità dell'art. 46, comma 3, dello stesso D.Lgs. n. 546/1992.

Norma quest'ultima che, disponendo la compensazione *ope legis* delle spese processuali nel caso di cessazione della materia del contendere, è stata considerata lesiva del principio di ragionevolezza riconducibile all'art. 3 Cost., con conseguente declaratoria di incostituzionalità (28).

Ebbene, l'art. 17-*bis*, come il precitato art. 46, precludono al contribuente di far dichiarare la soccombenza virtuale dell'Amministrazione finanziaria al fine di ottenerne la condanna alle spese. Si tratta di spese per la fase di reclamo che, come visto, saranno sostanzialmente le stesse di quelle di primo grado stante l'identica attività che è necessaria per la redazione di un reclamo e di un ricorso; sicché appare irragionevole che il contribuente non ottenga un adeguato ristoro.

Deve segnalarsi che potrebbero sorgere degli ostacoli tecnici nel sottoporre al giudizio della Corte il profilo di incostituzionalità ora evidenziato, poiché il contribuente dovrebbe costituirsi in giudizio, dopo l'accoglimento del reclamo, so-

Note:

(24) Ai sensi del comma 10, le spese inerenti il reclamo assumono rilievo solo nell'eventualità dell'introduzione della successiva fase giurisdizionale, essendo stabilito che «nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione».

(25) Che richiama l'applicazione al procedimento di reclamo e mediazione degli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e 22, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992.

(26) Ai sensi dell'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 546/1992 l'assistenza tecnica è obbligatoria per le controversie di valore superiore a 5 milioni di lire, pari a 2.582,28 euro.

(27) Con la precisazione che l'accoglimento del reclamo evita al contribuente di sostenere le spese vive di introduzione del giudizio quali il contributo unificato (peraltro soggette a rimborso con la condanna alle spese di lite della parte soccombente).

(28) Corte cost., sent. 12 luglio 2005, n. 274, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 9/2005, pag. 799, con commento di M. Bruzzone. La Corte osserva come «il processo tributario è in linea generale ispirato - non diversamente da quello civile o amministrativo - al principio di responsabilità per le spese del giudizio, come dimostrano l'art. 15 del D.Lgs. n. 546/1992, secondo cui la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese, salvo il potere di compensazione della Commissione tributaria (a norma dell'art. 92, secondo comma, c.p.c.), e l'art. 44 del medesimo decreto legislativo, secondo cui, in caso di rinuncia al ricorso, il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo diverso accordo tra loro. La compensazione ope legis delle spese nel caso di cessazione della materia del contendere, rendendo inoperante quel principio, si traduce, dunque, in un ingiustificato privilegio per la parte che pone in essere un comportamento (il ritiro dell'atto, nel caso dell'Amministrazione, o l'acquiescenza alla pretesa tributaria, nel caso del contribuente) di regola determinato dal riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni, e, corrispondentemente, in un del pari ingiustificato pregiudizio per la controparte, specie quella privata, obbligata ad avvalersi, nella nuova disciplina del processo tributario, dell'assistenza tecnica di un difensore e, quindi, costretta a ricorrere alla mediazione (onerosa) di un professionista abilitato alla difesa in giudizio. L'intrinseca irragionevolezza della norma, in quanto riferita all'ipotesi di ritiro dell'atto impugnato, che ricorre nel giudizio a quo, emerge del resto con particolare evidenza anche nel confronto con la disciplina prevista per l'ipotesi di annullamento o riforma dell'atto, in via di autotutela, nel corso del processo amministrativo, avente analoga natura impugnatoria. L'art. 23, comma settimo, della legge 6 dicembre 1971, n. 1034 ("Istituzione dei tribunali amministrativi regionali"), dispone infatti, in tal caso, che "il tribunale amministrativo regionale dà atto della cessata materia del contendere e provvede sulle spese", anche, ovviamente, dichiarandone la compensazione qualora ne ricorrano i presupposti».

lo al fine di ottenere una condanna alle spese e, quindi, sollevare in quella sede la questione di legittimità costituzionale.

La mediazione e il principio di indisponibilità della pretesa tributaria

L'art. 17-*bis* accorda al contribuente e all'Agenzia delle entrate la possibilità di comporre la controversia attraverso una mediazione proponibile da entrambe le parti.

Il potere riconosciuto all'Amministrazione di rinunciare a parte del credito vantato va conciliato con il principio di indisponibilità della pretesa tributaria che si fa discendere dall'art. 53 Cost.

Si è così affermata la legittimità di derogare a siffatto principio solo laddove la discrezionalità nella conclusione di accordi transattivi rimanga finalizzata a un'oggettiva maggiore economicità dell'azione amministrativa (29).

Sicché, appare apprezzabile che il legislatore, diversamente dall'intervento in materia di transazione fiscale (30), abbia (parzialmente) limitato la discrezionalità dell'Agenzia delle entrate stabilendo che la stessa, nel valutare l'opportunità di addivenire ad una mediazione, debba tenere in considerazione elementi come l'incertezza delle questioni controverse, il grado di sostenibilità della pretesa, il principio di economicità dell'azione amministrativa.

Si ritiene che tale valutazione, in ottemperanza ai principi di trasparenza, imparzialità e correttezza - che devono caratterizzare l'azione amministrativa ai sensi dell'art. 97 Cost. - debba risultare dall'atto stesso di mediazione in modo da consentirne una verifica.

Nonostante tali accorgimenti restano, però, alti i rischi di un uso distorto di istituti transattivi come quello in commento - che nell'ipotesi più ottimistica possono tradursi in un'applicazione non uniforme sul territorio nazionale - a fronte di vantaggi in termini di economicità dell'azione amministrativa che sono puramente teorici e che risultano di difficile prova.

Ed anche se la tendenza del legislatore sembra di segno opposto, non si può fare a meno di ribadire che il principio di indisponibilità della pretesa tributaria non è un ostacolo da rimuovere, bensì una garanzia di giustizia dell'ordinamento tributario essendo finalizzato ad assicurare quell'imparzialità che si identifica, poi, con la stessa giustizia e che non appare pertanto da essa scindibile.

IL PROBLEMA APERTO

Incostituzionalità del reclamo

Pare inevitabile la censura di illegittimità costituzionale dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, nella parte in cui **esclude** l'**accesso** alla **tutela cautelare** giurisdizionale in tutto il **periodo** di tempo occorrente per l'**obbligatorio esperimento** del **reclamo**, stante il netto contrasto con quanto disposto degli artt. 3, 24 e 111 Cost. La violazione dell'art. 3 Cost., in particolare, si manifesta considerando l'**irrazionalità**, ancor prima che la disuguaglianza, del **trattamento**, sotto il profilo cautelare, delle **liti** riguardanti gli **atti** emessi soltanto dall'**Agenzia** delle **entrate** e limitatamente alle **controversie non superiori** a **20.000 euro** per le quali la **tutela** cautelare in sede giurisdizionale viene **esclusa** rispetto a tutte le **altre liti** oggettivamente e soggettivamente diversificate per le quali siffatta tutela è viceversa generalmente prevista a norma di legge.

Note:

(29) Cfr. G. Marini, «La transazione fiscale», in *Rass. trib.* n. 5/2010, pag. 1, secondo cui «la compatibilità della transazione fiscale con la Costituzione deve passare attraverso una rimodulazione della discrezionalità riservata all'Amministrazione finanziaria. Ed in attesa di un'auspicabile soluzione legislativa, potrebbe allo stato ipotizzarsi una interpretazione costituzionalmente orientata della norma che vincoli l'accettazione o il diniego della proposta transattiva da parte dell'A.F. all'accertamento della maggiore economicità e proficuità della stessa rispetto alle attività di riscossione coattiva (come del resto era stabilito nella precedente disciplina della transazione dei ruoli). Una siffatta interpretazione avrebbe un duplice vantaggio: a) restringerebbe la sfera di discrezionalità dell'A.F. (che non potrebbe motivare la propria decisione in base a criteri fumosi e sfuggenti come sono quelli relativi alle ricadute occupazionali e produttive) con conseguente riconduzione della transazione fiscale all'interno dei principi costituzionali; b) risulterebbe anche in linea con la ratio sottesa alla riformata legge fallimentare: ratio che non consiste nella difesa dell'occupazione o delle attività produttive in sé, bensì nel rendere più efficiente la gestione della crisi dell'impresa al fine di conseguire la miglior soddisfazione economica possibile delle ragioni del Fisco (la conservazione dei livelli occupazionali e dei beni produttivi deve essere intesa come strumentale alla valorizzazione del patrimonio a garanzia del credito). Da qui l'esigenza del rigoroso rispetto del procedimento previsto dal legislatore, ma anche e soprattutto, del requisito della motivazione della condotta dell'Agenzia».

(30) In relazione alla quale, è lasciata piena discrezionalità all'Amministrazione finanziaria nella valutazione dell'opportunità di aderire alla proposta transattiva, soggiacendo all'unico vincolo che la decurtazione delle ragioni erariali non può essere superiore a quello accettato da altri creditori della medesima classe o di quelle inferiori.

Conferimenti in denaro, riserve non disponibili e norme antielusive nel decreto ACE

di Giacomo Albano e Luca Miele

Il decreto di attuazione della normativa concernente l'ACE reca significative e molteplici previsioni che «disegnano» con maggior precisione l'**ambito** e le modalità di **applicazione** della nuova **agevolazione** per **incentivare** la **capitalizzazione** delle **imprese**. Appaiono di indubbio interesse le disposizioni che chiariscono il significato di **conferimento in denaro** rilevante ai fini del beneficio, quelle che individuano la **nozione**, agli effetti dell'ACE, di **riserva non disponibile**, nonché le scelte effettuate per individuare le **fattispecie antielusive** che sterilizzano la quota ACE spettante.

Il decreto di attuazione della disciplina dell'Aiuto alla crescita economica (ACE) (1) ha chiarito numerosi aspetti della nuova misura che ne rendevano incerta la concreta applicazione, considerata la genericità della formulazione della normativa primaria (2).

Conferimenti in denaro

Per quanto concerne la nozione di conferimento in denaro (3), i dubbi riguardavano soprattutto la rilevanza o meno della rinuncia ai crediti nei confronti della società da parte dei soci e dei versamenti effettuati dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 ma relativi a delibere di aumento del capitale eseguite antecedentemente.

Per quanto concerne il primo aspetto, il decreto stabilisce che hanno natura di conferimento in denaro anche le rinunce incondizionate dei soci al diritto alla restituzione di crediti verso la società nonché la compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale. Viene, pertanto, opportunamente ribadito quanto già affermato dall'Agenzia delle entrate in occasione del cd. bonus capitalizzazione (4), superando definitivamente il diverso orientamento assunto ai fini della *dual income tax* (DIT) (5).

Quanto al secondo dubbio interpretativo, il decreto e la relazione illustrativa chiariscono che la condizione necessaria per la rilevanza dei conferimenti in denaro è la effettiva esecuzione degli stessi; non rileva, ad esempio, la mera sottoscrizione di un aumento di capitale, ma ne è richiesto l'effettivo versamento. Tuttavia, per espressa previsione dell'art. 5, comma 2, lett. a), del decreto, non rilevano i conferimenti in denaro relativi ad aumenti di capitale deliberati/sottoscritti entro la chiusura del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2010 (6), ancorché il versamento sia avvenuto o avvenga successivamente a tale data (7). La scelta del decreto appare motivata dalla circostanza che, nella fattispecie,

Note:

(1) Da qui in avanti, decreto. Al momento di andare in stampa, si fa riferimento allo schema di decreto, pubblicato su *Il Quotidiano IPSOA* (http://ilquotidiano.ipsoa.it/), su cui cfr. G. Andreani, «ACE: i chiarimenti del decreto attuativo»; cfr. anche M. Mobili, «La rinuncia ai crediti spinge l'"Ace"», in *Il Sole - 24 Ore* del 2 marzo 2012, pag. 23; P. Ceppellini e R. Lugano, «Uno strumento troppo modesto per far crescere le aziende», *ivi*; L. Gaiani, «Premiato chi accantona utili. Stop alla rivalutazione delle poste», *ivi*; P. Meneghetti, «Bonus sugli incrementi 2011», *ivi* dell'8 marzo 2012. N. Villa e C. Bartelli, «Ace, rinunce dei crediti rilevanti», in *Italia Oggi* del 2 marzo 2012, pag. 23.

(2) In questa sede analizziamo soltanto alcune delle soluzioni fornite dal decreto; su altri aspetti torneremo in successivi interventi.

(3) I conferimenti in denaro costituiscono, unitamente agli accantonamenti di utili a riserva, elementi positivi dell'incremento del capitale proprio rilevante ai fini ACE.

(4) Circolare 21 dicembre 2009, n. 53/E (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA) relativa all'art. 5 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102.

(5) In tal senso, L. Miele, «Debutta l'incentivo alla capitalizzazione delle imprese», in *Corr. Trib.* n. 1/2012, pag. 7.

(6) Le disposizioni relative all'ACE si applicano a decorrere dal periodo di d'imposta in corso al 31 dicembre 2011.

(7) In tal senso, L. Miele, «Debutta l'incentivo alla capitalizzazione delle imprese», cit., *loc. ult. cit.*

non sussiste un comportamento dell'impresa meritevole di agevolazione, in quanto la delibera di aumento del capitale è stata adottata antecedentemente alla introduzione dell'ACE e, quindi, a prescindere da essa. In sostanza, l'ACE, nella fattispecie, non ha potuto produrre l'effetto incentivante alla capitalizzazione che, invece, costituisce il presupposto della misura. Specularmente, si può ritenere che non rilevino le delibere di distribuzione di riserve di utili assunte entro il 2010, benché eseguite nei periodi di imposta successivi. In tali ipotesi, infatti, la riduzione del patrimonio netto si è già perfezionata con la delibera di distribuzione.

Per connessione di argomento, appare altresì rilevante la previsione del decreto in tema di conversione in azioni di obbligazioni. Anche tale fattispecie costituisce conferimento in denaro ai fini ACE e la relazione illustrativa chiarisce che nell'ipotesi di emissione di obbligazioni convertibili in azioni, disciplinata dall'art. 2420-*bis* c.c., la conversione dà luogo ad una variazione in aumento del capitale proprio che assume rilevanza a partire dalla data in cui ha effetto la conversione. È da tale data, infatti, che il debito viene a trasformarsi in capitale. In tal senso, il decreto e la relazione ribadiscono quanto già affermato ai fini della DIT (8).

Il decreto ha adottato una scelta analoga anche in caso di conversione in azioni di obbligazioni emesse da soggetti che adottano i principi contabili internazionali. È stato, infatti, previsto che anche per i soggetti IAS gli incrementi di patrimonio derivanti dall'emissione di obbligazioni convertibili rilevano a partire dall'esercizio in cui viene esercitata l'opzione. Tale scelta non era affatto scontata in quanto lo IAS 32 richiede che l'emittente dello strumento finanziario rilevi separatamente, già all'atto della emissione, la componente di patrimonio netto (oltre alla componente di passività finanziaria). Poteva, quindi, porsi il dubbio che tale incremento dovesse rilevare sin dal momento dell'emissione (9). Il decreto ha, come detto, ritenuto invece opportuno attribuire rilevanza all'esercizio della opzione per la conversione in quanto il sottoscrittore solo da quel momento acquisisce la qualità di socio (o incrementa la sua partecipazione nella società) (10).

La relazione illustrativa chiarisce, altresì, che rilevano anche le opzioni per la conversione relative ad emissioni avvenute prima del periodo di imposta 2011. Tale precisazione può apparire, in prima istanza, in contraddizione con la previsione concernente le delibere di aumento del capitale antecedenti al 2011 con riferimento alle quali, come visto, i versamenti eseguiti successivamente non rilevano agli effetti dell'ACE. A ben vedere, tuttavia, le due fattispecie non sono del tutto equiparabili in quanto nel caso della delibera di aumento del capitale sociale quest'ultimo è da ritenere già perfezionato dopo aver espletato le formalità previste dagli artt. 2436 e 2480 c.c. (in materia di deposito, iscrizione e pubblicazione delle modifiche statutarie) mentre, in ipotesi di emissione di obbligazioni convertibili, l'aumento del capitale è conseguente all'atto di conversione e, quindi, si perfeziona solo alla scadenza del diritto di opzione.

LA NOVITA' NORMATIVA

Conferimenti in denaro

Il decreto attuativo dell'ACE ha stabilito che hanno natura di conferimento in denaro anche le **rinunce** incondizionate dei **soci** al diritto alla **restituzione** di **crediti** verso la società nonché la **compensazione** dei crediti in sede di **sottoscrizione** di **aumenti** del **capitale**. **Condizione necessaria** per la rilevanza dei conferimenti in denaro è l'**effettivo versamento**, mentre non rileva la mera sottoscrizione di un aumento di capitale. Anche la **conversione in azioni di obbligazioni** costituisce conferimento in denaro ai fini ACE.

Riserve non disponibili

Ai sensi dell'art. 1, comma 5, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (11), ai fini ACE rilevano gli accanto-

Note:

(8) C.M. 6 marzo 1998, n. 76/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(9) Analoga soluzione è adottata dal decreto, sempre con riferimento ai soggetti *IAS adopter*, per l'emissione di *warrant*: infatti, anche tale emissione è qualificata come un apporto ricevuto dai sottoscrittori che la società emittente deve registrare come tale a patrimonio netto, anche se il *warrant* di per sé non attribuisce la veste di socio.

(10) Più in generale, la rilevanza agli effetti dell'ACE della qualità di socio si desume dall'affermazione contenuta nella relazione secondo cui «restano esclusi gli apporti a fronte dei quali non si può acquisire la qualità di socio; è il caso, ad esempio, degli strumenti finanziari partecipativi di cui all'art. 2346, comma 6, del codice civile».

(11) Convertito, con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

namenti di utili a riserva, ad esclusione delle riserve non disponibili. Il decreto opportunamente individua la nozione di indisponibilità delle riserve agli effetti del beneficio. Prima di esaminare la scelta adottata, va osservato che laddove il decreto avesse accolto una interpretazione del concetto di riserva non disponibile del tutto coincidente con il significato civilistico (12) sarebbero restate escluse dal beneficio soltanto quelle riserve non distribuibili e non utilizzabili a copertura di perdite e aumenti di capitale. È il caso delle riserve per acquisto azioni proprie, delle riserve per acquisto di azioni della controllante o delle riserve di cui all'art. 6 del D.Lgs n. 38/2005. Così operando, peraltro, si sarebbero considerate meritevoli di agevolazione tutte quelle riserve derivanti da operazioni di valutazione formate con utili non realmente conseguiti: si pensi alle riserve derivanti dall'applicazione dell'*equity method* o a quelle formate per differenze su cambi. Tali riserve, infatti, sono generalmente non distribuibili ma utilizzabili a copertura di perdite. E tale scelta non appariva del tutto convincente (13).

Inoltre, il decreto doveva stabilire se premiare unicamente le riserve di utili il cui accantonamento è indice di un comportamento «virtuoso», in coerenza con l'effetto incentivante che l'ACE dovrebbe produrre; tale scelta avrebbe, tuttavia, significato, ad esempio, l'esclusione dal beneficio della riserva legale (nei limiti del quinto del capitale sociale) in quanto la stessa è alimentata da utili accantonati obbligatoriamente per i quali, quindi, l'ACE non ha alcun effetto incentivante rispetto alla permanenza nell'impresa. Esiste, cioè, un obbligo di legge che impone l'accantonamento; lo stesso non deriva quindi da un comportamento virtuoso.

Ciò premesso, il decreto ha escluso la rilevanza ai fini ACE delle riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'art. 2433 c.c. in quanto derivanti da processi di valutazione nonché quelle che, pur se formate con utili realmente conseguiti, non sono distribuibili né utilizzabili ad altri fini (copertura di perdite e aumenti gratuiti di capitale) per obbligo di legge. Tale seconda fattispecie include, come detto, la riserva per acquisto azioni proprie e quella per acquisto di azioni della controllante.

La soluzione adottata dal decreto rende, invece, rilevanti quelle riserve formate con utili realmente conseguiti che, ancorché non distribuibili, sono tuttavia utilizzabili a copertura di perdite e/o ad aumento del capitale. È il caso, ad esempio, della riserva legale e delle riserve indivisibili effettuate dalle cooperative e loro consorzi ai sensi dell'art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904. Entrambe le tipologie di riserve, infatti, pur non essendo distribuibili per vincolo di legge, sono sicuramente utilizzabili a copertura di perdite.

Nella relazione è, altresì, affermato che sono rilevanti agli effetti del beneficio anche le riserve in sospensione d'imposta di cui all'art. 42, comma 2-*quater*, del D.L. n. 78/2010 (reti d'impresa); a nulla rileva, infatti, che l'accantonamento a riserva degli utili sia finalizzato all'ottenimento di un regime di sospensione ai fini delle imposte sui redditi. E tale chiarimento rileva per tutte le riserve in sospensione, sempreché non derivanti da operazioni valutative. Il decreto, inoltre, ha disciplinato il «passaggio» da riserva disponibile a riserva indisponibile e viceversa, al fine di stabilire la rilevanza o meno di tale «riclassificazione» agli effetti dell'agevolazione

LA NOVITA' NORMATIVA

Riserve non disponibili

Ai fini ACE rilevano gli accantonamenti di utili a riserva, ad esclusione delle riserve non disponibili. Il decreto attuativo dell'ACE individua la nozione di indisponibilità delle riserve, **escludendo** la **rilevanza** ai fini **ACE** delle **riserve** formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'art. 2433 c.c. in quanto **derivanti** da processi di **valutazione** e quelle che, pur se formate con utili realmente conseguiti, **non** sono **distribuibili** né **utilizzabili** ad altri fini (**copertura** di **perdite** e **aumenti gratuiti** di **capitale**) per obbligo di legge. Sono, invece, **rilevanti** le riserve formate con utili realmente conseguiti che, ancorché **non distribuibili**, sono tuttavia **utilizzabili** a **copertura** di **perdite** e/o ad **aumento** del **capitale** e le riserve in **sospensione d'imposta**.

Note:

(12) Il concetto di indisponibilità non coincide necessariamente con il concetto di non distribuibilità in quanto esistono riserve di utili non distribuibili ma disponibili ad altri fini «interni» all'impresa (copertura di perdite e/o aumenti gratuiti del capitale). Il caso classico è quello della riserva legale.

(13) In tal senso, L. Miele, «Debutta l'incentivo alla capitalizzazione delle imprese», cit., *loc. ult. cit.*

(14). È previsto che costituisce variazione positiva del capitale proprio il passaggio da riserva indisponibile a riserva disponibile, a seguito del venir meno della condizione di indisponibilità; inoltre, tale rilevanza assume effetti solo se la riserva indisponibile si è formata a decorrere dal periodo di imposta 2011. Si è, inteso, quindi semplificare la gestione di tale fattispecie evitando la necessità di individuare all'interno del patrimonio netto al 31 dicembre 2010 delle riserve di tale natura. Al riguardo, si osserva che una scelta siffatta appare in linea con la irrilevanza, agli effetti del beneficio, della composizione del patrimonio alla predetta data. La stessa relazione ricorda, infatti, «che, in concreto, l'incremento di capitale proprio rilevante esistente a chiusura di un esercizio può essere determinato prendendo direttamente in considerazione gli elementi che concorrono a formarlo e cioè gli accantonamenti di utili e gli apporti in denaro, da un lato, e le attribuzioni ai soci, dall'altro, senza alcuna rilevanza effettiva del dato concernente il capitale proprio esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010». Tale orientamento interpretativo è anche palese laddove si prendano a riferimento i modelli di UNICO 2012 che, nei righi per il calcolo dell'ACE (15), non contengono alcun riferimento al dato relativo all'ammontare del patrimonio netto al 31 dicembre, ma portano ad un calcolo del beneficio come mera somma algebrica degli incrementi e decrementi del periodo di imposta. Rendere rilevanti le riserve disponibili derivanti dalla «riclassificazione» di riserve non disponibili formate prima del periodo di imposta 2011 avrebbe, invece, reso necessario attribuire, in qualche modo, rilevanza alla formazione e alla natura del patrimonio al 31 dicembre 2010.

Infine, il decreto ha previsto che, in modo speculare, non assumono più rilevanza le riserve disponibili che vengono «riclassificate» come riserve indisponibili. Si pensi a una riserva di utili che nel 2011 concorre alla formazione dell'incremento di capitale proprio e che nel 2012 è utilizzata per l'accensione della riserva per acquisto azioni proprie.

Disposizioni antielusive

Il decreto, all'art. 10, introduce alcune disposizioni specifiche di carattere antielusivo tese ad evitare, soprattutto nell'ambito dei gruppi societari, effetti moltiplicativi del beneficio (16).

Le fattispecie antielusive contemplate nel decreto non esauriscono la casistica ipotizzabile per la quale restano comunque applicabili - ancorché non richiamate nel decreto - le norme antielusive previste dagli artt. 37, terzo comma, e 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973. Norme antielusive che, peraltro, possono applicarsi, non solo in presenza di operazioni che tendono a duplicare il beneficio a fronte di una unica immissione di capitale, ma anche di comportamenti tesi a creare con artifici la base di calcolo del beneficio stesso.

Le scelte adottate dal decreto ricalcano, in buona parte, le disposizioni antielusive che il legislatore aveva introdotto per l'applicazione della DIT (17).

In linea generale, per quanto riguarda le operazioni tra soggetti appartenenti al medesimo gruppo, tre sono le fattispecie rilevanti:

1) l'acquisto di aziende e partecipazioni;
2) i conferimenti in denaro;
3) l'incremento dei crediti di finanziamento.

Le suddette fattispecie, dal punto di vista del computo della base ACE, costituiscono una riduzione del «nuovo» capitale proprio; va, tuttavia, osservato che non si tratta di riduzioni effettive del patrimonio, nel senso che non si è in presenza di una vera e propria riduzione contabile simile a quella derivante dalla devoluzione di poste del patrimonio ai soci, bensì di una sterilizzazione di questo patrimonio, il quale perde rilevanza ai fini di che trattasi, pur rimanendo presso l'impresa. E questa può essere la ragione per cui il decreto ha più propriamente collocato le due disposizioni relative all'acquisto di aziende e di partecipazioni - previste dalla norma primaria come riduzioni della base ACE alla stregua delle altre devoluzioni ai soci (18) - nell'ambito dell'art. 10 unitamente alle altre previsioni di carattere antielusivo.

Una delle scelte più attese del decreto riguardava l'acquisto di aziende in quanto la norma primaria

Note:

(14) Comma 5 dell'art. 5 del decreto.

(15) Rigo RS113 di UNICO 2012 Società di capitali.

(16) Nella relazione illustrativa al decreto si legge che rientrano nelle specifiche disposizioni antielusive «quelle operazioni che potrebbero prestarsi al raggiungimento di fini elusivi nel presupposto che la direzione unitaria e la pluralità soggettiva presente all'interno del gruppo favoriscono capitalizzazioni di comodo».

(17) Artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 446/1997.

(18) L'art. 1, comma 5, del D.L. n. 201/2011 considera come variazioni in diminuzione a) le riduzioni del patrimonio netto con attribuzione a qualsiasi titolo ai soci o partecipanti; b) gli acquisti di partecipazioni in società controllate; c) gli acquisti di aziende.

sembrava sterilizzare il patrimonio rilevante ai fini ACE dei corrispettivi derivanti dall'acquisto di aziende anche quando lo stesso fosse effettuato «sul mercato», cioè al di fuori del gruppo, e ciò appariva oltremodo penalizzante (19). Il decreto, invece, delimita l'ambito di applicazione della fattispecie alle aziende già appartenenti al gruppo.

Va osservato che la scelta di circoscrivere la previsione antielusiva ai soli acquisti infragruppo (20) è tanto più opportuna se si osserva che la riduzione del capitale proprio - pari al corrispettivo erogato - costituisce una riduzione permanente, nel senso che il corrispettivo costituisce una sterilizzazione del patrimonio che esplica i suoi effetti anche a seguito di una eventuale successiva cessione dell'azienda in precedenza acquisita. Gli acquisti in oggetto possono neutralizzare, fino a concorrenza del corrispettivo, non solo il capitale che costituisce base di calcolo dell'ACE già esistente presso l'impresa acquirente al momento dell'effettuazione degli acquisti stessi, ma (ove esso manchi) anche il capitale che venga a formarsi in prosieguo.

Per quanto concerne i conferimenti in denaro, le disposizioni previste dal decreto prevedono la sterilizzazione del patrimonio del soggetto conferente e la rilevanza ai fini ACE per il conferitario (residente) al fine di evitare che a fronte di una sola immissione di denaro possa essere moltiplicata la base di calcolo dell'ACE mediante una reiterazione di atti di apporto a cascata a favore delle società del gruppo poste ai livelli successivi della catena societaria. Nessuna sterilizzazione opera, invece, in capo al soggetto conferente per gli apporti effettuati a beneficio di soggetti non residenti in quanto in tale caso non può verificarsi alcuna duplicazione del beneficio.

A «chiusura del cerchio», il comma 3, lettere c) e d), dell'art. 10 del decreto indica come causa di neutralizzazione della base di calcolo dell'ACE i conferimenti in denaro provenienti da soggetti non residenti se controllati da soggetti residenti e di quelli provenienti da soggetti non residenti (anche se non controllati) domiciliati in Paesi che non consentono lo scambio di informazioni ai fini tributari. La mancata rilevanza - questa volta in capo al conferitario - dei conferimenti in denaro ricevuti dall'estero è la diretta conseguenza del fatto che - come detto - i conferimenti in denaro effettuati a favore di soggetti esteri del gruppo non determinano alcuna sterilizzazione in quanto non può verificarsi una proliferazione del beneficio (21), ma l'apporto effettuato a favore del soggetto non residente potrebbe essere da quest'ultimo veicolato ad altro soggetto residente e, pertanto, tali apporti provenienti dall'estero diventano non idonei ad incrementare la base ACE della conferitaria residente. Quest'ultima, quindi, deve considerare detti apporti, benché effettuati in denaro, come irrilevanti ai fini dell'applicazione della disciplina agevolativa alla stessa stregua degli apporti in natura.

Motivazioni analoghe a quelle indicate per la neutralizzazione dei conferimenti in denaro effettuati da soggetti residenti valgono a giustificare la sterilizzazione operata in caso di incremento dei crediti di finanziamento. Anche i crediti, infatti, possono risultare uno strumento idoneo a moltiplicare la base ACE.

Va osservato che, in concreto, la circostanza che un soggetto abbia incrementato i propri crediti di finanziamento per effetto di un prestito a favore di altro soggetto potrebbe non determinare alcuna duplicazione del beneficio ACE, laddove quest'ultimo non operi un conferimento in denaro in capo a un terzo soggetto. Tale assenza di moltiplicazione del beneficio può essere dimostrata mediante istanza di disapplicazione *ex* comma 8 dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973. Tale possibilità riguarda, ovviamente, la disapplicazione di tutte le norme antielusive previste ai fini dell'ACE laddove si ritenga di non aver posto in essere comportamenti tesi a moltiplicare la base di calcolo del beneficio a fronte di una sola immissione di nuovo capitale proprio.

Note:

(19) In tal senso, L. Miele, «Debutta l'incentivo alla capitalizzazione delle imprese», cit., *loc. ult. cit.*

(20) Anche per gli acquisti di partecipazioni, il decreto - come per gli acquisti di aziende - delimita l'applicazione della fattispecie di sterilizzazione agli acquisti di partecipazioni in società controllate già appartenenti al gruppo.

(21) Contrariamente a quanto risulta, per le ragioni sopra esposte, per i conferimenti infragruppo a soggetti residenti.

Cass., Sent. n. 2613 del 2012 e Ord. n. 1972 del 2012

I comportamenti antieconomici giustificano l'accertamento ma occorrono ulteriori elementi

di Gianfranco Ferranti

La Corte di cassazione è tornata ad affrontare, nella sentenza **n. 2613** del **2012** e nell'ordinanza **n. 1972** del **2012**, la questione della **possibilità** per gli **Uffici** di **disattendere** le **scritture contabili** in presenza di **comportamenti** dei contribuenti ritenuti **non ragionevoli** sotto il profilo della loro **economicità**. In tali pronunce risulta confermato l'orientamento, ormai costante, che consente di **sindacare** in questi casi la **congruità** dei **componenti reddituali** ed è stato affermato che l'**accertamento** è **legittimo** se si basa, oltre che sullo **scostamento** del **prezzo** dichiarato dal **valore** di **mercato**, anche su **altri elementi sintomatici** della **condotta evasiva**.

Si susseguono senza soste le sentenze della Corte di cassazione che avallano gli accertamenti degli Uffici delle entrate fondati sull'evidenziazione di comportamenti palesemente illogici e antieconomici dei contribuenti. Si inserisce in questo filone la sentenza 22 febbraio 2012, n. 2613 (1), riguardante il caso della dichiarazione, da parte di un esercizio commerciale, di percentuali di ricarico inferiori al 3%. Un analogo principio era stato affermato nella precedente sentenza 6 dicembre 2011, n. 26167 (2), con riferimento al caso di una s.r.l. che aveva dichiarato rilevanti perdite per più anni di seguito, in presenza di un'ampia divaricazione tra costi e ricavi.

Nell'ordinanza 10 febbraio 2012, n. 1972 (3), la Suprema Corte si è, invece, espressa in merito al sindacato di congruità dei corrispettivi delle transazioni immobiliari. Tale pronuncia riveste particolare importanza, perché nella stessa è stato affermato che l'accertamento è legittimo a condizione che si basi, oltre che sullo scostamento del prezzo rispetto al valore normale, anche su altri elementi presuntivi.

La sentenza n. 2613 del 2012

Nella sentenza n. 2613 del 2012 la Cassazione ha ritenuto corretta la motivazione della decisione di merito, che aveva evidenziato «l'incongruità della percentuale di ricarico dichiarata, nonché la scarsa aderenza alla realtà commerciale di un esercizio commerciale con notevole volume d'affari (anche superiore al miliardo di lire) con un ritorno sugli investimenti addirittura infimo (con percentuali inferiori ai 3%) tale da essere ottenuto anche con investimenti a molto minor rischio». Tale motivazione è stata condivisa in quanto «fa emergere l'evidenza del comportamento antieconomico della contribuente» e risulta in linea con l'orientamento della stessa Corte che «legittima il ricorso all'accertamento induttivo in presenza di contabilità formalmente regolare quando, alla luce di presunzioni … del tipo di quelle emergenti nel caso di specie (che si presentano gravi, precise e concordanti), possa fondatamente ritenersi che l'entità del reddito dichiarato si ponga in evidente contrasto con il comune buon senso e con le regole basilari della ragionevolezza».

Nella sentenza 30 giugno 2011, n. 14364 (4), richiamata nelle motivazioni di quella in esame, era

Gianfranco Ferranti - *Responsabile Dipartimento scienze tributarie - Scuola superiore dell'Economia e delle Finanze*

Note:

(1) Per il testo della sentenza, cfr. pag. 870.

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

(3) Per il testo dell'ordinanza, cfr. pag. 872.

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

stato già riaffermato il principio, contenuto nella precedente sentenza 13 dicembre 2007, n. 26130 (5), secondo il quale «in tema di accertamento delle imposte sui redditi deve ritenersi legittima, a mente degli artt. 38 e 39 del D.P.R. n. 600/1973, la rettifica induttiva del reddito d'impresa operata in presenza di contabilità formalmente regolare quando, sulla base di presunzioni dotate dei requisiti prescritti dall'art. 2729, primo comma, c.c., possa fondatamente ritenersi che l'entità del reddito dichiarato si ponga in evidente contrasto con il comune buon senso e con le regole basilari della ragionevolezza».

Il presupposto di fatto per il superamento delle risultanze contabili era stato, in particolare, individuato, nella sentenza del 2007, nell'avvenuta annotazione di fatture per operazioni inesistenti. Nella sentenza del 2011 era stato, invece, evidenziato che le gravi incongruenze della contabilità erano desumibili «dal fatto che i conti globali, come logicamente e dettagliatamente ricostruiti dai verificatori, non quadrano, cioè non combaciano con le scritture».

Nella sentenza in esame è stato, adesso, evidenziato che la motivazione della sentenza impugnata «evidenzia la qualificazione delle presunzioni adottate dall'Ufficio nella sostanza antieconomica del comportamento imprenditoriale della contribuente», essendo stato osservato che non si comprende «quale sia la pulsione di un imprenditore movimentare capitali ingenti per ottenere rendimenti inferiori a quelli di un investimento in titoli di Stato».

Un analogo orientamento è stato, altresì, espresso nelle sentenze:

– n. 26167 del 2011, cit., nella quale è stato sottolineato che «la giurisprudenza è da tempo orientata a sostegno dell'affermazione che, a fronte di condotte aziendali che risultano in netto contrasto con le leggi del mercato, compete all'imprenditore dimostrare, in modo specifico, che la differenza negativa tra costi di acquisto e prezzi di rivendita, emersa dalle scritture contabili, non è dovuta all'occultamento di corrispettivi, ma trova valide ragioni economiche che la giustificano (*ex pluribus*, Cass. n. 8068 del 2010; n. 11242 del 2011) (6). La circostanza, invero, che un'impresa commerciale dichiari, ai fini dell'imposta sul reddito, per più anni di seguito rilevanti perdite, nonché una ampia divaricazione tra costi e ricavi, costituisce una condotta commerciale anomala, di per sé sufficiente a giustificare da parte dell'erario una rettifica della dichiarazione, ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973, cui corrisponde, in materia di IVA, l'art. 54 del D.P.R. n. 633/1972, a meno che il contribuente non dimostri concretamente l'effettiva sussistenza delle perdite dichiarate (cfr. Cass. n. 21536 del 2007 (7), nonché, da ultimo, quanto all'omologa affermazione di presunta esistenza di proventi non dichiarati, correttamente desunta dall'anomalia contabile costituita dal disavanzo di cassa, Cass. n. 11987 del 2011; n. 24509 del 2009; n. 27585 del 2008) (8)». Nella citata sentenza n. 21536 del 2007 la Suprema Corte aveva già affermato che, «in mancanza di documentate spiegazioni, l'irragionevolezza economica del comportamento del contribuente che, per esempio, affermi per più anni di essere finito in perdita o di avere sostenuto costi sproporzionati ai ricavi rappresenta un fatto sintomatico di possibili violazioni all'obbligo di dichiarazione ..., perché, non essendo conforme a logica ed esperienza impostare o proseguire l'attività secondo criteri o malgrado risultati poco vantaggiosi o addirittura dannosi, autorizza a presumere che l'interessato abbia, in realtà, incassato più di quanto indicato nella denuncia dei redditi». Nella successiva sentenza n. 24436 del 2008 (9) la Cassazione ha precisato che la circostanza che un'impresa dichiari per più anni, ai fini delle imposte sui redditi, rilevanti perdite e la presenza di un'ampia divaricazione tra i costi ed i ricavi costituiscono una condotta commerciale anomala, di per sé sufficiente a giustificare un accertamento induttivo del reddito d'impresa, «a meno che il contribuente non dimostri concretamente la effettiva sussistenza delle perdite dichiarate». Nella fattispecie esaminata l'anomalia evidenziata era ulteriormente aggravata dal fatto che, nonostante le perdite dichiarate per cinque anni, la società aveva proseguito ad esercitare la stessa attività (di ristorazione), in contrasto «con i principi di ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicità

Note:
(5) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(6) Entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(7) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(8) Tutte in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(9) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

del comportamento della contribuente, che si sarebbe decisa ad aprire un altro esercizio contiguo»;
– 29 luglio 2011, n. 16642 (10), nella quale è stato affermato che «in tema di accertamento delle imposte sui redditi, anche in presenza di una contabilità formalmente regolare, i ricavi possono essere ritenuti falsi in base alla loro sproporzione per difetto rispetto ai costi, ed in tale contesto è ammissibile un accertamento analitico-induttivo», che è sempre legittimo «quando l'esposizione dei ricavi è talmente ridotta rispetto ai costi da indurre a ritenere antieconomica la gestione». Il caso preso in esame era quello di una società produttrice di blindature che aveva ridotto da un anno all'altro la percentuale di ricarico sui costi dei beni prodotti dal 90 al 35% e che aveva sostenuto che tale riduzione era dovuta al mutamento delle condizioni di mercato e all'accordo sopraggiunto con la controllante in base al quale doveva cedere alla stessa al prezzo di costo accessori per l'installazione dei manufatti prodotti, al fine di facilitarle la penetrazione del mercato. La Cassazione ha ritenuto che il giudice di merito avrebbe dovuto specificare con validi argomenti «le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie» ed ha censurato il suo operato in quanto «ha mostrato di non considerare adeguatamente che l'antieconomicità della gestione di una società non può legittimamente dipendere, sotto il profilo fiscale, da politiche di gruppo volte semplicemente a dirottare ricavi» e non ha spiegato quale interesse avrebbe potuto motivare una scelta che ha danneggiato la controllata, spostando fittiziamente un costo da un soggetto all'altro, lasciandolo inalterato.

LA GIURISPRUDENZA

Rettifica delle percentuali di ricarico ritenute incongrue
La Corte di cassazione, nella sentenza **n. 2613** del **2012**, ha affermato che è **legittimo** l'**accertamento** con il quale l'Ufficio ha **rettificato** le **percentuali** di ricarico dichiarate dal contribuente, che appaiono **incongrue**, in quanto consentono «un **ritorno** sugli **investimenti** addirittura **infimo** (con percentuali inferiori ai 3%) tale da essere ottenuto anche con investimenti a molto minor rischio». Nel caso in esame è stato, in particolare, ritenuto «che l'**entità** del **reddito dichiarato** si ponga in evidente **contrasto** con il **comune buon senso** e con le regole basilari della **ragionevolezza**» e fa, quindi, «emergere l'evidenza del **comportamento antieconomico** della contribuente».

La necessità di ulteriori elementi

Si ritiene che il comportamento antieconomico posto in essere dal contribuente possa dare luogo alle presunzioni gravi, precise e concordanti che consentono l'effettuazione dell'accertamento con il metodo analitico-induttivo di cui all'art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973, soltanto qualora ricorrano altre circostanze od argomentazioni probatorie, che consentano di ritenere che il corrispettivo della transazione sia stato diverso da quello contabilizzato e dichiarato.
Tale impostazione interpretativa è stata condivisa dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 18/E del 2010 (11), nella quale sono stati illustrati gli effetti sul contenzioso pendente dell'abrogazione (a causa del contrasto con la normativa comunitaria), effettuata dall'art. 24, commi 4, lett. f), e 5, della legge 7 luglio 2009, n. 88, delle disposizioni che, in materia di IVA (12) e di imposte sui redditi (13), consentivano agli Uffici delle entrate di rettificare la relativa dichiarazione in caso di scostamento tra il corrispettivo dichiarato per le cessioni di beni immobili e relative pertinenze e il

Note:
(10) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(11) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(12) L'art. 35, comma 2, del D.L. n. 223/2006, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 248/2006, aveva inserito, nell'art. 54, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972, una disposizione in base alla quale «per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili e relative pertinenze, la prova ... s'intende integrata anche se l'esistenza delle operazioni imponibili o l'inesattezza delle indicazioni di cui al secondo comma sono desunte sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'articolo 14 del presente decreto».
(13) L'art. 35, comma 3, del D.L. n. 223/2006 aveva inserito, nell'art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973, una disposizione in base alla quale «per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili, ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni, la prova ... si intende integrata anche se l'infedeltà dei ricavi viene desunta sulla base del valore normale dei predetti beni determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi».

valore normale degli stessi, determinato (14), in base al provvedimento direttoriale 27 luglio 2007, sulla base dei valori OMI (15) e di coefficienti di merito relativi alle caratteristiche dell'immobile, integrati dalle altre informazioni in possesso degli Uffici stessi.
L'Agenzia ha impartito agli Uffici le istruzioni in merito alle controversie pendenti, fornendo un importante chiarimento in merito alla necessità, per sostenere l'infedeltà del corrispettivo dichiarato, che, oltre allo scostamento dello stesso rispetto al prezzo mediamente praticato per immobili della stessa specie o similari, ricorrano anche «ulteriori elementi presuntivi idonei ad integrare la prova della pretesa (quali, a titolo meramente esemplificativo, il valore del mutuo qualora di importo superiore a quello della compravendita, i prezzi che emergono dagli accertamenti effettuati con la ricostruzione dei ricavi sulla base delle risultanze delle indagini finanziarie, i prezzi che emergono da precedenti atti di compravendita del medesimo immobile)».

L'ordinanza n. 1972 del 2012

Con riguardo all'individuazione degli elementi che l'Agenzia delle entrate potrebbe utilizzare ai fini probatori, si è adesso pronunciata la Corte di cassazione con l'ordinanza 10 febbraio 2012, n. 1972, nella quale, dopo aver ribadito che «è noto che l'Ufficio legittimamente procede a rettifica quando vi siano condotte non economicamente giustificate quali l'antieconomicità di comportamenti imprenditoriali che il contribuente non spieghi in alcun modo ... e siano in conflitto con i criteri della ragionevolezza», è stata affermata la legittimità dell'accertamento in presenza di «una grave incongruenza tra i ricavi contabilizzati delle … operazioni di vendita immobiliare, pari a una frazione del tutto esigua dei prezzi e dei costi contabilizzati, e i ricavi ragionevolmente ritraibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività, il tutto in presenza d'incongruenze intrinseche (prezzi/mq) ed estrinseche (mutui)».
Nel caso esaminato il giudice di merito aveva ritenuto provata l'evasione in presenza di:
– un significativo scostamento dei valori riportati in atto rispetto a quelli rilevati dall'OMI;
– costi di costruzione, al netto della mano d'opera, di poco inferiori ai prezzi di vendita, al lordo delle imposte;
– importi dei mutui contratti dagli acquirenti superiori ai prezzi di acquisto dichiarati;
– incoerenza tra gli stessi prezzi dichiarati, «atteso che un primo alloggio di 120 mq (con box di 46 mq) era stato venduto per 125.000 euro, mentre un secondo alloggio di ben 162 mq (con box di 39 mq) era stato inspiegabilmente venduto a soli 120.000 euro».
La Cassazione ha, al riguardo, sottolineato che il ragionamento della Commissione tributaria regionale della Lombardia non era stato fondato sul semplice scostamento tra il valore normale di vendita e il prezzo «ma valorizza la presenza anche di altri elementi presuntivi, i quali, tra loro associati, sono astrattamente idonei a sostenere la pretesa tributaria in fase contenziosa, senza che ciò si risolva in alcuna violazione di principi diritto nazionale o comunitario, atteso che l'armonizzazione di tributi sulla cifra d'affari non pone barriere alla potestà accertatrice domestica, anche in funzione antielusiva e con il solo basarsi anche su presunzioni semplici per la prova a carico del Fisco (cfr. da ultimo l'art. 24 della legge Comunitaria 2008, 7 luglio 2009, n. 88)».
L'ordinanza in esame assume, pertanto, particolare importanza perché conferma il menzionato orientamento dell'Agenzia delle entrate, affermando la necessità che la rettifica dei prezzi dichiarati non si fondi soltanto sullo scostamento degli stessi rispetto ai valori OMI.
In tal senso si era già espressa la giurisprudenza di merito.
Ad esempio, la Commissione tributaria regionale del Friuli - Venezia Giulia, nella sentenza n. 46 del 2011 (16), ha ritenuto che vi fossero i requisiti delle presunzioni gravi precise e concordanti in riferimento a tre compravendite immobiliari per le quali l'Ufficio aveva evidenziato nell'atto di accertamento che vi erano stati: prezzi di vendita diversi per identiche unità immobiliari; contratti di mutuo di importo superiore al prezzo di vendita; fatture per provvigioni spettanti all'agenzia immobiliare

Note:
(14) A norma dell'art. 1, comma 307, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge Finanziaria 2007).
(15) Cioè in base alle quotazioni immobiliari determinate dall'Osservatorio del mercato immobiliare dell'Agenzia del territorio.
(16) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Cfr. F. Falcone, «Per gli immobili la presunzione non è automatica», in *Il Sole - 24 Ore* del 4 luglio 2011, pag. 4.

con aliquota superiore alla media; risposte degli acquirenti ai questionari dalle quali risultavano prezzi pagati superiori a quelli indicati in fattura; esistenza di costi di costruzione superiori ai corrispettivi di vendita; constatazione dell'antieconomicità dell'attività esercitata emersa dall'esame del conto economico dell'impresa.

La Commissione tributaria provinciale di Catanzaro ha, da parte sua, elencato, nella sentenza 30 giugno 2010, n. 253 (17), i seguenti elementi probatori:

a) presenza di contratti di mutuo stipulati per l'acquisto degli immobili con la banca, la quale agisce per sua natura provvedendo a verifiche e stime e quindi all'erogazione del mutuo di entità tale da assicurare in qualsiasi condizione il rientro del capitale con evidente esclusione di qualsiasi sopravalutazione;

b) mancata dimostrazione documentale da parte degli acquirenti delle spese e dei motivi che li hanno indotti a stipulare un mutuo di importo superiore al corrispettivo pattuito con l'impresa venditrice;

c) informazioni fornite alla Guardia di finanza dalle varie agenzie immobiliari della zona circa il valore di ciascun immobile ceduto;

d) informazioni fornite da altri condomini acquirenti di immobili facenti parte dello stesso fabbricato.

Per la Commissione tali elementi sono costitutivi di presunzioni gravi precise e concordanti che inducono a ritenere che le somme corrisposte per l'acquisto degli immobili sono state superiori a quelle risultanti negli atti di compravendita e che comunque non sono inferiori a quelle indicate nei contratti di mutuo e, in mancanza, ai valori medi ricavati dall'OMI.

La Commissione tributaria regionale della Toscana, con la sentenza 4 marzo 2011, n. 11 (17), ha ritenuto valido un accertamento effettuato nei riguardi di una società immobiliare che aveva venduto unità immobiliari diverse per forma e dimensione allo stesso prezzo, che è risultato, peraltro, di poco superiore al costo. Dall'esame dei contratti di compravendita risultava, in particolare, che la società aveva ceduto a prezzi sostanzialmente analoghi due differenti tipologie di alloggi, l'una concernente appartamenti di poco più di 100 mq con balcone e cantina e l'altra riguardante unità immobiliari di circa 80 mq con giardino. La Commissione ha rilevato che tale circostanza non poteva ritenersi «normale» nel commercio immobiliare, tenuto anche conto del fatto che tra i costi specificamente sostenuti per la costruzione di ciascun alloggio e i ricavi derivanti dalla relativa cessione sussisteva una differenza minima, tale da far considerare la gestione imprenditoriale assolutamente antieconomica. Quest'ultima circostanza non era stata, peraltro, giustificata dall'impresa (sulla quale ricadeva l'onere della prova contraria), che si era limitata ad evidenziare l'insorgere di difficoltà finanziarie, senza allegare prove documentali al riguardo.

Analogamente, la Commissione tributaria regionale del Lazio ha avallato, nella sentenza 22 novembre 2010, n. 204 (17), l'operato dell'Ufficio che aveva ricostruito induttivamente i ricavi in base al confronto tra i prezzi di vendita praticati dalla impresa venditrice per tipologie omogenee di unità immobiliari, che erano state vendute con rilevanti differenze di prezzo, nonché tra tali prezzi di ven-

LA GIURISPRUDENZA

Accertamenti immobiliari

La Corte di cassazione, nell'ordinanza **n. 1972** del **2012**, ha affermato che è **legittimo** l'**accertamento** in presenza di una grave incongruenza tra i **ricavi** contabilizzati delle operazioni di **vendita immobiliare**, pari a una **frazione** del tutto **esigua** dei **prezzi** e dei **costi contabilizzati**, e i **ricavi ragionevolmente ritraibili** dalle condizioni di esercizio della specifica attività, il tutto in presenza di incongruenze intrinseche (prezzi/mq) ed estrinseche (mutui). Parrebbe, quindi, **sufficiente** che lo stesso sia **basato**, oltre che sulle **valutazioni** dell'**OMI**, sulla circostanza che gli **importi** dei **finanziamenti** ottenuti dagli acquirenti risultino **superiori** ai **prezzi** di **acquisto** risultanti dai contratti (anche se nel caso esaminato l'Ufficio aveva comunque fatto riferimento pure ad altri elementi, quali i costi di costruzione inferiori ai prezzi di vendita e la incoerenza dei prezzi dichiarati per le diverse tipologie di appartamenti).

Nota:

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

dita e quelli pubblicizzati, sulle riviste del settore, dalla società capogruppo.
Al riguardo si ritiene che il contribuente, per contrastare le rettifiche in esame, potrebbe fare valere elementi e circostanze, quali:
– la congruità della politica dei prezzi adottata dall'impresa venditrice, basata su importi al metro quadrato omogenei per piano, crescenti per i piani più alti e che tengono conto dell'esposizione e della distribuzione degli spazi interni degli appartamenti nonché delle differenti modalità di pagamento;
– l'esistenza di situazioni contingenti, quale l'esigenza dell'impresa di acquisire in tempi brevi disponibilità liquide;
– l'esistenza di altre banche dati, quali quelle delle Borse immobiliari istituite su iniziativa delle Camere di commercio (18).

La rilevanza dell'importo del mutuo

Nell'ordinanza in esame è stato affermato che l'accertamento dell'Ufficio è legittimo «in presenza di incongruenze intrinseche (prezzi/mq) ed estrinseche (mutui)». Parrebbe, quindi, sufficiente che lo stesso sia basato, oltre che sulle valutazioni dell'OMI, sulla circostanza che gli importi dei finanziamenti ottenuti dagli acquirenti risultino superiori ai prezzi di acquisto risultanti dai contratti (anche se nel caso esaminato l'Ufficio aveva comunque fatto riferimento anche ad altri elementi, quali i costi di costruzione inferiori ai prezzi di vendita e la incoerenza dei prezzi dichiarati per le diverse tipologie di appartamenti).
In tal senso si è in passato espressa la Commissione tributaria provinciale di Vicenza, la quale ha affermato, nelle sentenze 18 febbraio 2010, nn. 36, 37 e 38 (19), che lo scostamento tra il prezzo di cessione indicato nell'atto e il valore normale degli immobili (calcolato in base alle quotazioni OMI), unitamente alla difformità tra il detto prezzo e l'importo del mutuo richiesto dagli acquirenti, sono idonei a giustificare l'accertamento di maggiori ricavi in capo al venditore. Sono state, al riguardo, ritenute irrilevanti le dichiarazioni rilasciate dai clienti dell'impresa accertata «per evidenti motivi di reciproca convenienza e conseguente scarso valore probatorio». Inoltre la Commissione ha rilevato che il contribuente non può limitarsi a contestare la valutazione effettuata dall'Ufficio ma deve proporre modalità di calcolo alternative.
In senso contrario si sono, invece, espresse:
– la Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la sentenza n. 96 del 2011 (20), secondo la quale il valore del mutuo contratto per l'acquisto di un immobile, superiore al prezzo di compravendita, e il maggior valore degli immobili risultante dall'Osservatorio del mercato immobiliare non rappresentano elementi sufficienti per rettificare la dichiarazione dell'impresa venditrice, in mancanza di ulteriori elementi di prova. Ciò perché il venditore è estraneo ai rapporti tra l'istituto di credito e l'acquirente, che possono essere della più varia natura e consentire l'ottenimento di finanziamenti più elevati rispetto al valore di vendita;
– la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, la quale ha affermato, nella sentenza 19 agosto 2011, n. 75 (21), che la circostanza che l'ammontare del mutuo sia superiore al prezzo indicato nel contratto di compravendita non è sufficiente da sola a provare la sottofatturazione del corrispettivo, ma sono necessari altri elementi, quali le dichiarazioni rese dagli acquirenti. A quest'ultimo riguardo è stata richiamata la giurisprudenza della Corte di cassazione (22) secondo la quale il divieto di ammissione della prova testimoniale si riferisce a quella da assumere nel processo e non implica la inutilizzabilità delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'Amministrazione finanziaria nella fase procedimentale, che hanno il valore probatorio degli elementi indiziari e che devono essere necessariamente supportate da riscontri oggettivi. Nel caso esaminato da questa sentenza in un solo caso il compratore aveva ammesso il pagamento «in nero» di una parte del corrispettivo, mentre gli altri acquirenti avevano giustificato il maggior importo del mutuo con la esigenza di so-

Note:
(18) Cfr. L. Rendiniello, «Rilevanza del valore normale nell'accertamento dei trasferimenti immobiliari», in *il fisco*, 2, n. 8/2011, pag. 1269.
(19) In *GT - Riv. giur. trib.* n. 7/2010, pag. 631, con commento di M. Poggioli, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(20) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Cfr. A. Iorio, «Il mutuo non prova l'evasione», in *Il Sole - 24 Ore* del 7 agosto 2011, pag. 19.
(21) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(22) Sent. 25 gennaio 2002, n. 903, e 6 novembre 2002, n. 15538, entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

stituire gli infissi *standard* con altri di qualità superiore, di ammobiliare l'appartamento o di installare impianti di condizionamento;
– la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, che ha osservato, nella sentenza 15 novembre 2011, n. 488, che «la parte venditrice non può in alcun modo influenzare l'acquirente in merito alla richiesta del mutuo. Inoltre i rapporti tra l'acquirente e l'istituto di credito possono essere della più varia natura, anche fiduciaria, in modo da consentire l'ottenimento di finanziamenti ben più elevati rispetto al valore di vendita. Ciò può accadere anche al fine di soddisfare altre esigenze degli acquirenti. È evidente che l'impresa venditrice è estranea a tale operazione, né può pretendere che l'acquirente non ottenga finanziamenti bancari per importi maggiori rispetto al valore di vendita».
Al riguardo si ricorda che il Consiglio nazionale del notariato ha ritenuto, nello studio n. 152-2006/T, approvato il 17 novembre 2006, che il contribuente potrebbe «dare la prova che il maggior importo del mutuo contratto dal cessionario si giustifica per la necessità di affrontare ulteriori spese oppure per altre ragioni oggettive (si immagini il caso del mutuo ottenuto prima di conoscere l'esatto importo dell'immobile acquistato perché, per esempio, ancora in costruzione). Da un punto di vista applicativo, potrebbe allora essere utile indicare, nel contratto di compravendita e/o nell'atto di finanziamento, che il mutuo contratto dal cessionario per l'acquisto dell'immobile è solo in parte destinato al finanziamento dello stesso, specificando, eventualmente, i motivi per i quali è stata erogata una somma maggiore».
Appare, comunque, senz'altro opportuno, al fine di evitare future contestazioni, che i soggetti interessati indichino con chiarezza, all'atto della stipula del contratto di mutuo o di quello di compravendita, i motivi che giustificano la differenza tra il prezzo e l'importo ricevuto in prestito.

LA SENTENZA

■ Accertamento in presenza di comportamenti antieconomici

Cassazione, Sez. trib., Sent. 22 febbraio 2012 (18 gennaio 2012), n. 2613 - Pres. Merone - Rel. Botta

È legittimo l'**accertamento induttivo** in presenza di **contabilità formalmente regolare** quando, alla luce di presunzioni che si presentano gravi, precise e concordanti, possa fondatamente ritenersi che l'entità del **reddito dichiarato** si ponga in evidente **contrasto** con il **comune buon senso** e con le regole basilari della **ragionevolezza**.

Svolgimento del processo

La controversia concerne l'impugnazione di un avviso di accertamento ai fini IRPEF ed ILOR per l'anno 1997, con il quale veniva rideterminato il reddito imponibile secondo il metodo induttivo, applicando una percentuale di ricarico pari all'89,93% per le vendite effettuate nei periodi normali e al 49,93% per le vendite effettuate nel periodo di saldi, rispetto alla percentuale dichiarata del 22,44%.
La Commissione adita accoglieva il ricorso, ma la decisione era riformata in appello, con la sentenza in epigrafe, la quale riteneva legittimo l'accertamento quanto ai presupposti, ma non per quanto concerneva la percentuale di ricarico applicata, con una conseguente riduzione del reddito accertato. Avverso tale sentenza, la contribuente propone ricorso per cassazione con tre motivi, illustrati anche con memoria. Il Ministero dell'economia e delle finanze non si è costituito. L'Agenzia delle entrate non ha notificato controricorso, ma ha depositata una istanza di costituzione ai fini della partecipazione all'udienza di discussione.

Motivi della decisione

Dichiarata preliminarmente l'inammissibilità del ricorso nei confronti del Ministero dell'economia e delle finanze, che non ha partecipato al giudizio d'appello, può esaminarsi il primo motivo del ricorso della contribuente nei confronti dell'Agenzia delle entrate, con il quale la ricorrente lamenta la mancata dichiarazione di inammissibilità dell'appello per difetto di specificità dei motivi, in quanto l'appello dell'Ufficio ripeteva le stesse argomentazioni e controdeduzioni di primo grado.
Il motivo, che non si presenta, peraltro, conforme al principio di autosufficienza del ricorso, non è fondato sulla base del principio già affermato da questa Corte, secondo cui: «In tema di contenzioso tributario, la riproposizione, a supporto dell'appello proposto dal-

l'Amministrazione finanziaria, della motivazione dell'avviso di accertamento annullato dal giudice di primo grado assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dall'art. 53 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, atteso il carattere devolutivo pieno, nel processo tributario, dell'appello, mezzo quest'ultimo non limitato al controllo di vizi specifici, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito» (Cass. n. 4784 del 2011) (1).

Con il secondo motivo, la ricorrente lamenta un vizio di motivazione in ordine alla ritenuta legittimità dell'accertamento induttivo, che non sarebbe adeguatamente spiegata nel ragionamento del giudice di merito.

Il motivo, a conclusione del quale si formula un quesito di diritto sostanzialmente generico, è infondato, in quanto la sentenza impugnata espone con chiarezza quale sia, per il giudice di merito, il fondamento di legittimità dell'accertamento induttivo nel caso di specie: «l'ispezione», vi si afferma, ha rilevato «l'incongruità della percentuale di ricarico dichiarata, nonché la scarsa aderenza alla realtà commerciale di un esercizio commerciale con notevole volume d'affari (anche superiore al miliardo di lire) con un ritorno sugli investimenti addirittura infimo (con percentuali inferiori ai 3%) tale da essere ottenuto anche con investimenti a molto minor rischio». Si tratta di una motivazione assolutamente congrua che fa emergere l'evidenza del comportamento antieconomico della contribuente.

Con il terzo motivo, la ricorrente censura, sotto il profilo della violazione di legge, la ritenuta legittimità dell'accertamento induttivo in ragione dell'assenza di presunzioni qualificate.

Il motivo non è fondato. Il passo della motivazione della sentenza impugnata dapprima riportato evidenzia la qualificazione delle presunzioni adottate dall'Ufficio nella sostanza antieconomica del comportamento imprenditoriale della contribuente, aggiungendo conclusivamente il giudice di merito che non si comprende «quale sia la pulsione di un imprenditore movimentare capitali ingenti per ottenere rendimenti inferiori a quelli di un investimento in titoli di Stato». La sentenza impugnata esprime così una posizione in linea con l'orientamento di questa Corte in materia, che legittima il ricorso all'accertamento induttivo in presenza di contabilità formalmente regolare quando, alla luce di presunzioni quali del tipo di quelle emergenti nel caso di specie (che si presentano gravi, precise e concordanti), «possa fondatamente ritenersi che l'entità del reddito dichiarato si ponga in evidente contrasto con il comune buon senso e con le regole basilari della ragionevolezza» (cfr. Cass. n. 10649 del 2001, n. 7949 del 2002, n. 26130 del 2007, n. 14364 del 2011) (2).

Il ricorso deve essere, pertanto, rigettato. Non occorre provvedere sulle spese, stante il mancato esercizio di utile difesa da parte dell'Amministrazione intimata.

P.Q.M.

La Corte Suprema di cassazione dichiara inammissibile il ricorso nei confronti del Ministero dell'economia e delle finanza e lo rigetta nei confronti dell'Agenzia.

Note:

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

(2) Tutte in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

L'ORDINANZA

■ Rettifica per antieconomicità dei prezzi delle vendite immobiliari

Cassazione, Sez. VI civ., Ord. 10 febbraio 2012 (11 gennaio 2012), n. 1972 - Pres. Merone - Rel. Cirillo

Nel caso di vendita di unità immobiliari, è **legittimo** l'**accertamento** se emergono **dati** di **fatto** circa l'**inattendibilità** dei **valori monetari** indicati come **prezzi** di **vendita**, quali il forte **scostamento** rispetto alle **risultanze** dell'**osservatorio** del **mercato immobiliare**, l'**esiguità** dell'**utile** contabile dell'intera operazione rispetto ai rilevanti **costi** contabilizzati, la **ricostruzione comparativa** degli **importi** mutuati dai compratori rispetto ai costi finali d'acquisto.

Fatto e diritto

La Corte, ritenuto che, a sensi dell'art. 380-*bis* c.p.c., è stata depositata in cancelleria la seguente relazione:

«Con sent. 23 febbraio 2010 la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha rigettato l'appello proposto da A.A. nei confronti dell'Agenzia delle entrate confermando il recupero a tassazione, per l'anno 2005 (IVA e imposte dirette), di maggiori ricavi (284.350 euro oltre a IVA-4%), pari alla differenza tra l'importo contabilizzato per la vendita di tre unità immobiliari (365.000 euro) e quello determinato dall'Ufficio (649.350 euro).

Ha motivato la decisione ritenendo che l'accertamento fosse legittimo, stante l'assai significativo scostamento dei valori riportati in atto rispetto a quelli obiettivamente rilevati, per epoca e zona, dall'osservatorio del mercato immobiliare (con l'incremento del 30% per gli immobili di nuova costruzione). Ha rilevato, inoltre, che: a) il costo contabilizzato di costruzione dei tre immobili venduti, al netto della mano d'opera, era solo di poco inferiore (18.349,32 euro) al prezzo di vendita, al lordo delle imposte; b) l'importo dei mutui contratti dagli acquirenti era addirittura superiore al prezzo di acquisto dichiarato; c) vi era incoerenza assoluta tra gli stessi prezzi dichiarati, atteso che un primo alloggio di 120 mq (con box di 46 mq) era stato venduto per 125.000 euro, mentre un secondo alloggio di ben 162 mq (con box di 39 mq) era stato inspiegabilmente venduto a soli 120.000 euro.

Il 3 settembre 2010 ha proposto ricorso per cassazione, affidato a un solo motivo, il contribuente; l'Agenzia delle entrate e il ministero dell'economia e delle finanze non si sono costituiti. Il ricorso è inammissibile.

Preliminarmente, si segnala la carenza di legittimazione processuale dell'altro soggetto evocato dinanzi a questa Corte, il Ministero dell'economia e delle finanze, che non è stato parte nel giudizio di secondo grado ed è oramai estraneo al contenzioso tributario dopo la creazione delle Agenzie fiscali. La chiamata ministeriale in Cassazione è dunque inammissibile e il ricorso della contribuente va esaminato unicamente riguardo all'Agenzia delle entrate, che è la sola a essere legittimamente intimata.

Passando all'esame del contenuto del ricorso, con l'unico mezzo per violazione di legge (art. 39, primo comma, del D.P.R. n. 600/1973), il contribuente muove due censure.

In primo luogo, lamenta che l'Ufficio e la Commissione tributaria regionale avrebbero trasformato in prova il metodo induttivo di valutazione, così invertendo il processo logico degli accertamenti, il tutto in contrasto col principio comunitario "del corrispettivo" e dando credito a semplici congetture, quali quelle desunte dalle analisi statistiche dell'osservatorio del mercato immobiliare o da elementi esterni sfuggenti come i mutui stipulati dai compratori.

In secondo luogo, lamenta che la Commissione tributaria regionale non avrebbe valutato correttamente né le insindacabili scelte imprenditoriali sulla convenienza dei prezzi, né l'entità reale dei mutui dei compratori, né il fatto che il contribuente, quale artigiano, trova remunerazione nell'utile d'esercizio e non dal tempo di presenza in cantiere.

Tanto premesso, quella concretamente contestata, in entrambe le censure, non è l'applicazione e/o l'interpretazione di norme di legge, bensì la valutazione di dati di fatto emersi in sede di merito circa l'affermata inattendibilità dei valori monetari indicati come prezzi di vendita, quali il forte scostamento rispetto alle risultanze dell'osservatorio del mercato immobiliare, l'esiguità dell'utile contabile dell'intera operazione (18.349,32 euro) rispetto ai rilevanti costi contabilizzati (346.650,68 euro), la ricostruzione comparativa degli importi mutuati dai compratori rispetto ai costi finali d'acquisto (comprensivi di oneri fiscali, notarili, di mediazione, ecc.).

È noto che l'Ufficio legittimamente procede a rettifica quando vi siano condotte non economicamente giustificate quali l'antieconomicità di comportamenti imprenditoriali che il contribuente non spieghi in alcun modo (Cass. n. 26635 del 2008, n. 417 del 2008) (1) e siano in conflitto con i criteri della ragionevolezza (Cass. n.

Nota:

(1) Entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

13915 del 2009, n. 26635 del 2008, cit., n. 10649 del 2001) (2). Quella rilevata dalla Commissione tributaria regionale è una grave incongruenza tra i ricavi contabilizzati delle tre operazioni di vendita immobiliare, pari a una frazione del tutto esigua dei prezzi e dei costi contabilizzati, e i ricavi ragionevolmente ritraibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività, il tutto in presenza d'incongruenze intrinseche (prezzi/mq) ed estrinseche (mutui).
Il ragionamento della Commissione tributaria regionale non è fondato sul semplice scostamento tra il valore normale di vendita e il prezzo ma valorizza la presenza anche di altri elementi presuntivi, i quali, tra loro associati, sono astrattamente idonei a sostenere la pretesa tributaria in fase contenziosa, senza che ciò sì risolva in alcuna violazione di principi diritto nazionale o comunitario, atteso che l'armonizzazione di tributi sulla cifra d'affari non pone barriere alla potestà accertatrice domestica, anche in funzione antielusiva e con il solo basarsi anche su presunzioni semplici per la prova a carico del Fisco (cfr. da ultimo l'art. 24 della legge Comunitaria 2008, 7 luglio 2009, n. 88).
Sulla base delle esposte considerazioni, il ricorso attiene, più che ad aspetti di diritto, a profili valutativi di risultanze di fatto che, risolvendosi nel tentativo di una rivisitazione generalizzata delle emergenze processuali, appartiene esclusivamente al giudice del merito e va, dunque, sanzionata con l'inammissibilità del ricorso.
Inoltre, la denunciata violazione di legge si risolve in una ricognizione della fattispecie concreta, a mezzo delle risultanze di causa e attinge la tipica valutazione del giudice del merito, la cui censura è ammissibile, in cassazione, solo sotto l'aspetto del vizio di motivazione. Lo scrimine tra l'una e l'altra ipotesi - violazione di legge in senso proprio a causa dell'erronea ricognizione dell'astratta fattispecie normativa, ovvero erronea applicazione della legge in ragione della carente ricostruzione della fattispecie concreta - è segnato dal rilievo che solamente quest'ultima censura e non anche la prima è mediata dalla contestata valutazione delle risultanze di causa (Cass. n. 19748 del 2011, GD n. 45/11, 52) (3).
Infine, il ricorso pecca pure di autosufficienza atteso che, censurando la sentenza della Commissione regionale nella sua adesione al contenuto dell'avviso di accertamento, omette di riportare prima di tutto i passi della motivazione dell'atto impositivo che si assumono erronei ed erroneamente condivisi dai giudici d'appello (cfr. in generale Cass. n. 12786 del 2006 e n. 13007 del 2007) (4). Deve ribadirsi, in conformità del resto a una giurisprudenza più che consolidata di questa Corte regolatrice, da cui totalmente prescinde la parte ricorrente, che è necessario che essa ottemperi al principio di autosufficienza del ricorso (correlato all'estraneità del giudizio di legittimità all'accertamento del fatto), riportando la situazione documentale della quale si chiede un'adeguata valutazione, ivi comprese anche le fonti contrattuali (vendite e mutui) in discussione, delle quali in particolare non solo non vi è trascrizione, neppure delle parti salienti (Cass. n. 19495 del 2011, GD n. 44/2011, 67), ma non vi è neanche alcuna specifica indicazione per il loro materiale reperimento (SS.UU., n. 22726 del 2011) (5).
Conseguentemente il ricorso può essere deciso in camera di consiglio ai sensi dell'art. 375, primo comma, c.p.c.».
Rilevato che la relazione è stata comunicata al Pubblico Ministero e notificata all'unica parte costituita;
osservato che il Collegio, a seguito della discussione in camera di consiglio, condividendo i motivi in fatto e in diritto della relazione, ritiene che ricorra l'ipotesi della manifesta inammissibilità del ricorso, per tutte le ragioni sopra indicate nella relazione stessa; ritenuto che, stante l'assenza di attività difensiva dalla controparte, alla declaratoria d'inammissibilità del ricorso non consegue alcuna pronunzia sulle spese processuali.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso.

Note:

(2) Cass. n. 13915 del 2009, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 11/2009, pag. 965, con commento di M. Beghin, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; n. 26635 del 2008, *ivi*; n. 10649 del 2001, *ivi*.
(3) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(4) Entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(5) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

Cass., 16 dicembre 2011, n. 27195

Conferme sull'efficacia presuntiva delle differenze inventariali e della documentazione extracontabile

di Alberto Comelli

La **sentenza** della Corte di cassazione **n. 27195** del **2011 conferma** l'**orientamento** della giurisprudenza di legittimità, con riferimento a **due problematiche** di grande rilevanza sotto il profilo operativo, ai fini IVA. Si tratta degli **effetti**, sul **versante presuntivo** e **probatorio**, che si riconnettono al rinvenimento presso i locali di una società sottoposta ad indagine, per un verso, di una quantità di **merce contabilizzata incongruente** rispetto a quella materialmente **riscontrata** in sede di **verifica** e, per altro verso, di **documentazione non obbligatoria**, astrattamente rivelatrice di **operazioni non contabilizzate**.

La Suprema Corte ha affermato, nella sentenza n. 27195 del 2011 (1), con argomentazioni molto sintetiche, due principi, sia pure non innovativi, sui quali vale la pena svolgere alcune considerazioni, per la loro non poco significativa importanza sul piano operativo. In particolare, le due problematiche di maggiore spessore possono essere sintetizzate, sotto il profilo dell'IVA, come segue:
a) quali sono gli effetti dell'incongruenza tra la quantità di merce contabilizzata in carico e quella che è stata rinvenuta in sede di verifica nei luoghi presso i quali il contribuente svolge la propria attività, in seguito, da un lato, all'analisi delle schede di magazzino e delle relative annotazioni e, dall'altro lato, alla materiale verifica dell'effettiva giacenza delle merci;
b) qual è la rilevanza, sul versante probatorio, del rinvenimento presso la sede dell'impresa di documentazione extracontabile, vale a dire la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie.

I fatti e lo svolgimento del processo

Fatta questa breve premessa, è opportuno sintetizzare i fatti e lo svolgimento del processo, nella prospettiva di estrapolare la rilevanza delle due problematiche, sopra evidenziate, sulle quali esclusivamente si focalizzerà l'attenzione.
Ad una società per azioni era notificato un avviso di rettifica ai fini dell'IVA, relativo al periodo d'imposta 1996, mediante il quale era contestata l'omessa fatturazione di operazioni imponibili, con riferimento alla vendita di alluminio e all'irregolare presentazione della dichiarazione annuale. L'avviso di rettifica traeva origine da un processo verbale di constatazione, redatto dalla Guardia di finanza in seguito ad una verifica dalla stessa compiuta, durante la quale era stata confrontata la merce (e, segnatamente, l'alluminio) contabilizzata nelle schede di magazzino e quella effettivamente e materialmente rinvenuta (in pani) presso i locali della società. L'impugnazione della contribuente innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Parma era risultata vittoriosa e la relativa sentenza era confermata dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, la cui decisione affermava che lo scostamento tra la quantità di alluminio rinvenuta materialmente e quella provvisoriamente contabilizzata non determinava una prova sufficiente della fondatezza dell'atto accertativo, laddove non era stato verificato il consumo di alluminio nelle varie fasi della produzione aziendale.
Per quanto qui interessa, proponeva ricorso, per la

Alberto Comelli - *Professore associato di diritto tributario presso l'Università di Parma. Avvocato e Dottore commercialista in Roma*

Note:
(1) Per il testo della sentenza cfr. pag. 879.

cassazione della sentenza, l'Agenzia delle entrate, mentre l'intimata depositava un controricorso, con ricorso incidentale. Nel ricorso, l'Agenzia deduceva che la Commissione tributaria regionale erroneamente aveva, da un lato, ritenuto l'incongruenza contabile un mero indizio e, dall'altro lato, invertito l'onere della prova, il quale ricade sul contribuente. La controricorrente, al contrario, deduceva che il ricorso era inammissibile in quanto finalizzato a provocare il riesame del merito della controversia e per difetto di autosufficienza. L'arresto della Suprema Corte accoglie il ricorso e si colloca nel solco tracciato dalla propria giurisprudenza in ordine ad entrambi i delicati profili sopra tratteggiati. Essi, peraltro, devono essere partitamente analizzati e approfonditi.

LA GIURISPRUDENZA

Presunzione legale di cessione dei beni

Secondo la Corte di cassazione, se **non** vengono **rinvenuti**, nei locali nei quali il contribuente esercita la sua attività, **beni** che risultano in carico all'azienda per effetto di un **acquisto**, **importazione** o **produzione**, sussiste una presunzione legale di cessione dei beni stessi senza fattura, che consente all'Ufficio tributario l'espletamento di un **accertamento** con metodo **induttivo**. Tale **presunzione** (non è assoluta e) può essere **vinta** esclusivamente qualora il contribuente fornisca la **prova** di una **diversa destinazione** dei **beni** medesimi.

Incongruenza tra quantità contabilizzata e rinvenuta

Con riferimento alla prima questione, si tratta di stabilire quali effetti produce l'incongruenza, attestata dal PVC redatto dalla Guardia di finanza, tra la quantità di alluminio contabilizzata in carico nelle schede di magazzino e quella materialmente rinvenuta in sede di verifica dell'effettiva giacenza dell'alluminio in pani. Afferma la Suprema Corte che tale scostamento ha legittimato la presunzione secondo cui «la merce non rinvenuta nei locali aziendali era stata venduta senza l'osservanza dell'obbligo di fatturazione delle operazioni».

In particolare, la Corte non ha ritenuto applicabile, nella specie, l'art. 54, secondo comma, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633/1972, bensì il disposto del precedente art. 53, primo comma, all'epoca vigente *ratione temporis*. Ai sensi della prima disposizione, le omissioni e le false o inesatte indicazioni nella dichiarazione annuale ai fini dell'IVA, suscettibili di legittimare la rettifica di quest'ultima, possono essere desunte, tra l'altro, «sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti». La Suprema Corte afferma l'applicabilità nella specie dell'art. 53, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972, nel senso che si presume la cessione dei beni non rinvenuti nei luoghi nei quali il contribuente esercita la sua attività, a meno che il contribuente, sul quale incombe l'onere di provare il contrario, fornisca spiegazioni sull'assenza del materiale che, al momento della verifica, risultava in carico all'azienda e che, conseguentemente, avrebbe dovuto essere rinvenuto in tali luoghi. In questa prospettiva, sottolinea ancora l'arresto in esame che grava sul contribuente l'onere di provare che la quantità di merce non reperita durante la verifica era stata utilizzata tutta nel processo produttivo, mentre non era tenuto l'Ufficio tributario a fornire la prova relativa alla vendita dell'alluminio non rinvenuto.

Si tratta, peraltro, di un orientamento che si colloca in piena sintonia con l'esperienza giurisprudenziale della Suprema Corte in materia di IVA, con riferimento all'art. 53 del D.P.R. n. 633/1972 e all'art. 2728 c.c. Difatti, nell'arresto n. 3226 del 2007 (2), essa ha affermato che, se non vengono rinvenuti nei locali nei quali il contribuente esercita la sua attività, beni che risultano in carico all'azienda per effetto di un acquisto, importazione o produzione, sussiste una presunzione legale di cessione dei beni stessi senza fattura, che consente all'Ufficio tributario l'espletamento di un accertamento con metodo induttivo, ai sensi dell'art. 55, secondo comma, n. 2), del D.P.R. n. 633/1972. Tale presunzione (non è assoluta e) può essere vinta esclusivamente qualora il contribuente fornisca la prova di una diversa destinazione dei beni medesimi.

Nello stesso senso, peraltro, si è espressa la sentenza della Suprema Corte n. 10947 del 2002 (3),

Note:

(2) Cass., 14 febbraio 2007, n. 3226, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(3) Cass., 25 luglio 2002, n. 10947, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 2/2003, pag. 169, con commento di M.M. Sambugaro e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

la quale ha sottolineato che l'onere della prova grava, nella specie, sul contribuente, il quale è tenuto a spiegare le ragioni suscettibili di giustificare l'assenza, in sede di verifica, di merci che, risultando pacificamente in carico all'azienda, devono essere rinvenute nei luoghi in cui il contribuente esercita la sua attività (4).

Peraltro, i principi di diritto affermati nelle sentenze citate, *ut supra* evidenziati, sono tuttora largamente attuali in quanto l'art. 53, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972 è stato essenzialmente trasfuso, sia pure con alcune modifiche, nel testo dell'art. 1, commi 1 e 2, del regolamento approvato con il D.P.R. n. 441/1997 (5). Conseguentemente, quanto affermato dalla Suprema Corte in relazione all'art. 53, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972 mantiene pressoché immutata la sua attualità, secondo una prospettiva di sostanziale continuità e consente di svolgere utili riflessioni in ordine alla vigente disciplina in materia di presunzioni di cessione e di acquisto di beni, di cui al D.P.R. n. 441/1997 (6).

Con riferimento all'art. 1, comma 2, del regolamento in questione, nonostante l'infelice formulazione della norma (7), grava sul contribuente l'onere di provare che i beni acquistati, importati, ovvero prodotti che non sono materialmente nei luoghi nei quali il contribuente svolge le proprie operazioni (8) (ovvero in quelli dei suoi rappresentanti) sono stati impiegati nella produzione o perduti o distrutti, oppure sono stati consegnati a terzi in dipendenza di un titolo non traslativo della proprietà (9).

In questa fattispecie, l'onere della prova a carico del contribuente appare giustificato, a tacer d'altro, dal criterio (sia pure largamente empirico) della

LA GIURISPRUDENZA

Documentazione extracontabile
Secondo la giurisprudenza di legittimità la documentazione extracontabile legittimamente reperita (in sede di ispezione) presso la **sede** dell'**impresa**, anche qualora consista in **annotazioni personali** dell'**imprenditore**, va considerata un **elemento probatorio**, sia pure di tipo **presuntivo**, utilmente valutabile in sede di accertamento ai fini dell'IVA, a prescindere dal riscontro della regolarità nella tenuta delle scritture contabili e, più in generale, anche in **assenza** di **inadempimenti** di **obblighi** di **legge**.

Note:

(4) Cfr. Cass., 5 novembre 2001, n. 13662, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, secondo cui l'art. 53, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972, da un lato, non impone all'Ufficio tributario di espletare l'accertamento presso tutte le strutture elencate e, dall'altro lato, consente al contribuente di spiegare l'assenza di merci presso un magazzino con l'avvenuto trasferimento in altra sede di sua pertinenza.

(5) Nel senso che il regolamento di cui al D.P.R. n. 441/1997 è parzialmente modificativo della disciplina precedente, cfr. Cass. n. 3226 del 2007, cit. Secondo A. Marcheselli, «Commento sub art. 53 del D.P.R. n. 633/1972», in G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, IV, Padova, 2011, pag. 493, il D.P.R. n. 441/1997 ha disciplinato in modo organico, con un atto regolamentare, la materia delle presunzioni di cessione e acquisto rispetto alla originaria formulazione dell'art. 53 del D.P.R. n. 633/1972. Sottolinea l'Autore che la disciplina contenuta nel D.P.R. n. 441/1997, così come la previgente, si estrinseca in uno strumento importante rispetto all'attività di accertamento e postula che, al verificarsi di alcune circostanze, si presumano espletate operazioni imponibili di acquisto o di cessione, fatta salva la prova contraria che grava sul contribuente, con la conseguente possibilità di espletare un accertamento in rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria. Sull'argomento, cfr. anche L. Carpentieri, «Presunzioni di cessione e di acquisto tra libero convincimento e prova legale», in *Rass. trib.*, 1999, pag. 749 ss., secondo cui le presunzioni in esame configurano, sotto il profilo dell'IVA, un meccanismo di prova legale e costituiscono un limite alla formazione del convincimento del giudice secondo canoni razionali ed empirici; Lu. Del Federico, «D.P.R. n. 441/1997: riordino della disciplina fiscale delle presunzioni di cessione e di acquisto», in *il fisco*, 1998, pag. 4043 ss.; A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, pag. 309 ss.

(6) Con specifico riferimento alla questione delle «differenze inventariali», vale a dire delle discordanze positive o negative tra la situazione contabile e quella effettiva del magazzino merci, in una certa data, in relazione al settore della grande distribuzione e specialmente in quella che opera nel commercio al minuto, cfr. L. Salvini, «Le differenze inventariali nella grande distribuzione: riflessi fiscali», in *il fisco*, 2004, pag. 5797 ss.

(7) Svolge considerazioni critiche sulla disciplina contenuta nel D.P.R. n. 441/1997 L. Carpentieri, «Presunzioni di cessione e di acquisto», cit., *loc. cit.*, pag. 749 ss., ove si afferma che, tra l'altro, la disciplina dettata dal regolamento delegato configura «una disciplina di dettaglio, talvolta esasperatamente casistica», la quale non sembra suscettibile di conciliarsi con l'enucleazione di principi e di clausole generali, cui avrebbe potuto farsi ricorso in una materia così tecnica.

(8) La formulazione dell'art. 53, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972 faceva rifermento all'esercizio dell'«attività», anziché all'espletamento di «operazioni».

(9) Ad esempio, la norma indica la consegna a terzi in lavorazione, deposito, comodato, o in dipendenza di un contratto di trasporto, mandato, commissione, ecc.

la vicinanza alla prova (10). Difatti, solamente il contribuente conosce la reale situazione di fatto del proprio processo produttivo, nonché delle «proprie operazioni» (11) e può fornire in tempi ragionevolmente rapidi (e senza significativo dispendio di attività amministrativa di indagine da parte dell'Ufficio tributario) ogni elemento suscettibile di dimostrare l'impiego dei beni acquistati, importati o prodotti nella propria produzione, ovvero la loro consegna a terzi in virtù di un titolo non traslativo della proprietà (12). In questo contesto, sarebbe del tutto irragionevole che l'onere della prova gravasse sull'Ufficio tributario, sottoponendo quest'ultimo ad una defatigante (e talvolta sterile) indagine amministrativa, in presenza di un innegabile *deficit* conoscitivo, il quale richiederebbe, per essere colmato, tempi a dir poco lunghi ed una dispendiosa attività amministrativa di controllo.

LA GIURISPRUDENZA

Tipologie di documenti con rilevanza probatoria

In coerenza con il proprio orientamento volto ad ammettere la rilevanza probatoria della documentazione extracontabile, sia pure a livello presuntivo, la Corte di cassazione ha ritenuto **attendibile** quale **indizio grave**, **preciso** e **concordante** in ordine all'esistenza di un **imponibile non riportato** nella **contabilità ufficiale**, non solo un **brogliaccio**, contenente una **contabilità** tenuta in modo **informale**, ma anche il ritrovamento di **agende**, **calendari**, «**block-notes**», matrici di **assegni** o di estratti di **conti correnti bancari** e di **documenti informatici** nei quali veniva trascritta e custodita la contabilità della società, anche se contenenti dati parzialmente extracontabili, raggruppati in prospetti.

Rilevanza probatoria della documentazione extracontabile

A questo punto, deve essere analizzata la seconda questione alla luce della sentenza n. 27195 del 2011 e sopra evidenziata. Al riguardo, la contribuente aveva sostenuto (presumibilmente nel controricorso) che l'annotazione dei movimenti relativi all'alluminio nelle scritture ausiliarie di magazzino non era obbligatoria, bensì meramente facoltativa. La Suprema Corte non accoglie tale deduzione, in quanto priva di autosufficienza e non suscettibile di mutare i termini della questione, laddove «il rinvenimento presso la sede dell'impresa di documentazione non obbligatoria, astrattamente idonea ad evidenziare l'esistenza di operazioni non contabilizzate, è rilevante sotto il profilo probatorio».

Tale principio, peraltro, non è innovativo ma ulteriormente conferma e consolida l'orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo il quale la documentazione extracontabile legittimamente reperita (in sede di ispezione) presso la sede dell'impresa, anche qualora consista in annotazioni personali dell'imprenditore, va considerata un elemento probatorio, sia pure di tipo meramente presuntivo, utilmente valutabile in sede di accertamento ai fini dell'IVA (13), a prescindere dal riscontro della regolarità nella tenuta delle scritture contabili e, più in generale, anche in assenza di inadempimenti di obblighi di legge (14).

Tale principio, peraltro, è in piena sintonia con quanto la stessa Suprema Corte ha affermato (15) in merito all'attendibilità della documentazione extracontabile

Note:

(10) Cfr. S. Patti, «Libero convincimento e valutazione delle prove», in *Le prove nel diritto civile amministrativo e tributario, Atti del convegno di Sassari*, 20-22 settembre 1984, a cura di C. Glendi, S. Patti, E. Picozza, Torino, 1986, pag. 39 ss.; Id., «Spunti di teoria generale sull'onere della prova (anche in relazione al diritto tributario)», in *Obbl. e contr.*, 2009, pag. 679 ss.

(11) Così l'art. 1, comma 1, del D.P.R. n. 441/1997.

(12) Sulla dimostrazione del contribuente, al fine di superare la presunzione in questione, nel senso che i beni di cui sia stata materialmente verificata la carenza (nei locali nei quali il contribuente esercita la propria attività e in quelli ad essi equiparati) sono stati utilizzati per la produzione, perduti ovvero distrutti, oppure consegnati a terzi per un titolo non traslativo della proprietà, cfr. Cass., 19 marzo 2002, n. 3949, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, e in *Rass. trib.* n. 5/2002, pag. 1762 ss., con nota di S. Donatelli, «La rilevazione fisica dei beni ai fini delle presunzioni di cessione e di acquisto nell'IVA».

(13) Cfr. C. Califano, «Commento sub art. 54 del D.P.R. n. 633/1972», in *Commentario breve*, cit., *loc. cit.*, pag. 506.

(14) In tal senso, cfr. Cass., 8 settembre 2006, n. 19329; Id., 1° febbraio 2006, n. 2217, entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, con riferimento alle risultanze del quaderno di appunti personali reperito in sede di ispezione, senza contestazioni in ordine alla regolare tenuta della contabilità ed al corretto adempimento degli obblighi di legge.

(15) Nella sentenza 6 novembre 2009, n. 23585, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

PROSPETTIVE FUTURE

Efficacia presuntiva
La **sentenza n. 27195** del **2011** della Corte di cassazione conferma l'**orientamento** della giurisprudenza di legittimità sull'efficacia presuntiva, sia dell'**incongruenza** tra la quantità di **merce contabilizzata** in carico e quella effettivamente **rinvenuta** in sede di verifica (salva la prova contraria che grava sul contribuente), sia del rinvenimento di **documentazione non obbligatoria**, suscettibile di far emergere la realizzazione di **operazioni non** ufficialmente **contabilizzate**. Pertanto, la Suprema Corte difficilmente cambierà, nel breve e nel medio periodo, il proprio orientamento.

rinvenuta nel corso di una verifica eseguita presso una società, durante la quale era stato trovato un brogliaccio da cui si rilevava l'omessa contabilizzazione di un imponibile ai fini dell'IVA. In tale arresto, la Corte ha sostenuto che il rinvenimento di una contabilità informale tenuta su un brogliaccio si estrinseca nella sussistenza di un indizio grave, preciso e concordante in ordine all'esistenza di un imponibile non riportato nella contabilità ufficiale e, sotto tale profilo, l'Amministrazione finanziaria può espletare i propri poteri di accertamento induttivo. Peraltro, secondo questa giurisprudenza, è pienamente attendibile non solamente un brogliaccio, contenente una contabilità tenuta in modo informale (16), ma anche il ritrovamento di agende, calendari, *block-notes*, matrici di assegni ovvero di estratti di conti correnti bancari (17).

Questo ritrovamento è rilevante e pienamente attendibile, sul piano probatorio, non solamente se si realizza nel corso di una verifica eseguita presso il contribuente sottoposto ad indagine, ma anche se avviene presso altri soggetti, dovendosi escludere anche in questo caso, secondo tale giurisprudenza, la violazione del principio del contraddittorio (18). Difatti, gli Uffici tributari possono effettuare una rettifica della dichiarazione annuale presentata dal contribuente sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti tratte da atti e documenti in loro possesso, anche qualora si tratti di verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti.

La Suprema Corte, peraltro, ha esteso i suddetti principi ai documenti informatici legittimamente estrapolati dai computer, dai militari della Guardia di finanza, presso un locale nel quale veniva trascritta e custodita in appositi *files* la contabilità della società sottoposta ad indagine, laddove i suddetti *files* contenevano il riferimento a dati parzialmente extracontabili, raggruppati in prospetti (19). Con riferimento a tale fattispecie, la Corte ha affermato che i *files* in questione, in quanto scritture dell'impresa, forniscono, con sufficiente probabilità, il reale quadro della situazione aziendale a livello probatorio, sia pure in termini di presunzioni che devono essere dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Trattandosi di documentazione parzialmente non obbligatoria, anche in assenza di irregolarità contabili, il giudice tributario non può ritenerla di per sé priva di rilevanza probatoria, a meno che a tale conclusione conducano, da un lato, l'analisi dell'intrinseco valore delle indicazioni che emergono dalla documentazione medesima e, dall'altro, la comparazione di queste ultime con gli altri dati acquisiti e con quelli che risultano dalla contabilità ufficiale del contribuente (20).

Se si esamina ulteriormente quanto sostenuto dalla Suprema Corte, al fine di riconoscere l'efficacia probatoria della presunzione, non è indispensabile che i fatti sui quali essa si basa siano suscettibili di far apparire l'esistenza del fatto ignoto come l'unica possibile conseguenza dei fatti accertati, laddove è sufficiente che l'inferenza sia effettuata sulla base di un canone di probabilità, la cui sequenza e ricorrenza possa essere verificabile secondo le comuni regole di esperienza (21). Sotto tale profilo, peraltro, la Corte sembra cogliere il nesso di collegamento che collega ontologicamente il concetto

Note:
(16) Con riferimento al ritrovamento di un quaderno nella sede dell'impresa all'atto dell'ispezione da parte della Polizia tributaria ed alla riconosciuta esistenza di una doppia contabilità tenuta dal contribuente sottoposto ad indagine, il quale annotava sistematicamente le cessioni di merci con pagamento differito in brogliacci ed ometteva di registrare le medesime operazioni nelle scritture ufficiali, cfr. Cass., 15 maggio 1992, n. 5786, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(17) Nello stesso senso, cfr. Cass., 27 marzo 2006, n. 6949, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(18) Cfr. Cass. n. 23585 del 2009, cit.
(19) Cfr. la sentenza 12 febbraio 2010, n. 3388, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(20) Cfr. ancora la sentenza n. 3388 del 2010, cit.
(21) Cfr. ancora Cass. n. 19329 del 2006, cit.

di presunzione rispetto al ragionamento inferenziale e probabilistico sul quale il primo si fonda (22), consentendo di far emergere la verità o la falsità delle allegazioni del contribuente, nella prospettiva di dimostrare un *factum probandum* partendo da un *factum probans*. Difatti, come è stato esattamente sostenuto in dottrina (23) e con riserva di approfondire l'argomento in altra sede, si deve escludere «la ricorrenza di una presunzione quando il rapporto tra i due fatti presenta il carattere della necessarietà».
In senso condivisibile, la Suprema Corte ha sottolineato (24) che «il fatto ignoto da provare deve essere desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile secondo un criterio di normalità da stabilire alla stregua di canoni di probabilità con riferimento ad una connessione possibile e verosimile di accadimenti», laddove deve «apparire l'esistenza del fatto ignoto come una conseguenza ragionevolmente probabile del fatto noto».

Considerazioni conclusive

Conclusivamente, la sentenza n. 27195 del 2011, pur nella sua sinteticità, ha consentito di svolgere alcune considerazioni sotto due diversi profili non poco significativi, *ut supra* brevemente tratteggiati, che non manifestano alcun *revirement* e che, al contrario, rafforzano e consolidano la giurisprudenza di legittimità rendendola, in materia, costante e consolidata, se non addirittura monolitica. I contribuenti e i loro difensori, pertanto, sappiano che la Suprema Corte difficilmente cambierà, nel breve e nel medio periodo, il proprio orientamento assai restrittivo in materia di efficacia presuntiva, sia dell'incongruenza tra la quantità di merce contabilizzata in carico e quella effettivamente rinvenuta in sede di verifica (salva la prova contraria che grava sul contribuente), sia del rinvenimento di documentazione non obbligatoria, suscettibile di far emergere la realizzazione di operazioni non ufficialmente contabilizzate.

Note:
(22) Cfr. A.E. Granelli, «Presunzioni tributarie e processo penale», in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, pag. 34 ss.; G.A. Micheli, «Le presunzioni e la frode alla legge nel diritto tributario», in *Riv. dir. fin. sc. fin.,* 1976, I, pag. 396 ss.; Id., «Ancora in tema di presunzioni in materia tributaria», in *Riv. dir. proc.*, 1978, pag. 107 ss.; M. Trimeloni, «Le presunzioni tributarie», in *Trattato dir. trib.*, *Annuario*, Padova, 2001, pag. 691 ss. Per un apprezzabile tentativo di inquadramento, ad ampio respiro, del tema delle presunzioni, cfr. A. Marcheselli, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, *passim*. Con specifico riferimento all'IVA, cfr. E. Della Valle, «Le presunzioni», in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, *Giur. sist. dir. trib.*, dir. da F. Tesauro, Torino, 2001, pag. 613 ss.; M. Versiglioni, «Presunzioni legali e prova del fatto ignoto nell'accertamento dell'IVA», in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, pag. 139 ss.
(23) S. Patti, «Probatio e praesumptio: attualità di un'antica contrapposizione», in *Riv. dir. civ.*, 2001, I, pag. 476. Sottolinea l'Autore (a pag. 480) che «la presunzione consente quindi soltanto un avvicinamento alla verità: al concetto di presunzione è pertanto legato quello di probabilità».
(24) Cfr. Cass., 22 febbraio 2008, n. 4627, in *Corr. Trib*. n. 14/2008, pag. 1141, con commento di S. Muleo.

LA SENTENZA

Cassazione, Sez. trib., Sent. 16 dicembre 2011 (10 novembre 2011), n. 27195 - Pres. Pivetti - Rel. Sambito

■ La **cessione** dei **beni non rinvenuti** nei luoghi in cui il contribuente esercita la sua attività è **presunta** per disposto di legge, **salvo** che il contribuente, cui incombe la **prova contraria**, fornisca **spiegazioni** in merito all'**assenza**, in sede di verifica, del **materiale** che pacificamente risultava in carico all'azienda e che, quindi, avrebbe dovuto essere rinvenuto nei relativi locali.
■ Il **rinvenimento** presso la **sede** dell'**impresa** di **documentazione non obbligatoria**, astrattamente idonea ad evidenziare l'esistenza di **operazioni non contabilizzate**, è **rilevante** sotto il **profilo probatorio**.

Svolgimento del processo

A seguito di un PVC della Guardia di finanza, l'Ufficio IVA di ... ha notificato alla s.p.a. T.E. un avviso di rettifica ai fini IVA relativo all'anno 1996, contestando l'omessa fatturazione di operazioni imponibili, relative a vendita di alluminio, e l'irregolare presentazione della dichiarazione annuale. Il ricorso della contribuente è stato accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Parma, con decisione confermata dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia, che, con sent. n. 317/35/02, depositata il 28 febbraio 2003, ha affermato che lo scostamento esistente tra la quantità di alluminio rinvenuta e quella provvisoriamente contabilizzata non costituiva prova sufficiente dell'assunto dell'Ufficio, in assenza di verifica del consumo di alluminio nelle varie fasi di produzione aziendale.
Per la cassazione della sentenza, hanno proposto ricor-

so il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate. L'intimata ha depositato controricorso, con ricorso incidentale, che illustra con memoria. La causa, già trattata all'udienza del 25 gennaio 2010 è stata rinviata a nuovo ruolo, con ordinanza del 21 giugno 2010, in pendenza del termine previsto dall'art. 3, comma 2-*bis*, della legge n. 73/2010.

Motivi della decisione

1. Va, preliminarmente, rilevata l'infondatezza dell'eccezione di tardività del ricorso per cassazione, notificato il 14 luglio 2005, in quanto la sentenza impugnata - non notificata - è stata depositata il 28 febbraio 2003, e dal 1° gennaio 2003 fino al 1° giugno 2004, i termini per l'impugnazione sono rimasti sospesi in virtù del disposto dell'art. 16, comma 6, della legge n. 289/2002. La lettera di tale disposizione («sono, altresì, sospesi salvo ...») depone in modo inequivoco nel senso della sospensione - salva la proposizione di specifica istanza di trattazione da parte del contribuente (Cass. n. 4515 del 2009) (1) - dei termini di impugnazione anche, per l'Amministrazione, e, pure, relativamente alle controversie in materia di IVA (cfr. Cass., SS.UU. n. 3676 del 2010) (1). Va, invece, rilevata, *ex officio*, l'inammissibilità del ricorso, con compensazione delle spese, proposto dal Ministero dell'economia e delle finanze, che non ha partecipato al pregresso grado di giudizio (cfr. SS.UU., n. 3116 e n. 3118 del 2006, n. 22641 del 2007) (2).

2. Con il proposto ricorso, deducendo violazione e falsa applicazione degli artt. 53 e 54 del D.P.R. n. 633/1972, art. 112 c.p.c.; artt. 2727 e 2728 c.c., nonché vizio di motivazione, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 5, c.p.c., l'Agenzia delle entrate afferma che, nel ritenere l'incongruenza contabile un semplice indizio, di per sé non univoco, la Commissione tributaria regionale ha indebitamente mutato la natura dell'atto impositivo e, pure, erroneamente invertito l'onere della prova, che ricade sul contribuente.

3. La controricorrente deduce l'inammissibilità del ricorso perché volto ad ottenere il riesame del merito della controversia e per difetto di autosufficienza. Entrambi i profili sono infondati: la ricorrente non invoca, affatto, un nuovo apprezzamento del materiale probatorio operato dal giudice del merito, ma denuncia il difetto di sussunzione e la falsa applicazione dell'art. 53 del D.P.R. n. 633/1972, che pone la presunzione *iuris tantum*, salva la prova contraria a carico del contribuente, della cessione dei beni non rinvenuti nei luoghi in cui il contribuente stesso esercita la sua attività. Il ricorso rispetta i requisiti di cui all'art. 366, nn. 3 e 4, c.p.c., essendo in esso esposti i fatti che hanno ingenerato la lite, le vicende processuali, gli elementi necessari a costituire le ragioni per cui si chiede la cassazione della sentenza di merito e, pure, a permettere la valutazione della fondatezza di tali ragioni, senza la necessità di far rinvio ed accedere ad elementi o atti concernenti il pregresso giudizio di merito.

4. Il ricorso è fondato. La Commissione tributaria regionale non ha, infatti, considerato che l'incongruenza tra quantità di merce (alluminio) contabilizzata in carico e quella rinvenuta in sede di verifica era stata rilevata a seguito di un accertamento, fondato sia sull'analisi delle schede di magazzino e delle annotazioni in esse contenute sia a seguito della materiale verifica dell'effettiva giacenza dell'alluminio in pani; il risultato di tale procedimento ha fatto legittimamente presumere che la merce non rinvenuta nei locali aziendali era stata venduta senza l'osservanza dell'obbligo di fatturazione delle operazioni. In tal caso, infatti, secondo l'orientamento di questa Corte al quale si intende dare continuità (Cass. n. 10947 del 2002; n. 3226 del 2007) (3), non trova applicazione l'ultimo inciso dell'art. 54, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, che legittima il ricorso al metodo induttivo anche sulla base di presunzioni semplici, purché «siano gravi, precise e concordanti», bensì il medesimo art. 53, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972, alla cui stregua la cessione dei beni non rinvenuti nei luoghi in cui il contribuente esercita la sua attività è presunta per disposto di legge, salvo che il contribuente, cui incombe la prova contraria, fornisca spiegazioni in merito all'assenza, in sede di verifica, del materiale che pacificamente risultava in carico all'azienda e che, quindi, avrebbe dovuto essere rinvenuto nei relativi locali. La Commissione tributaria regionale non si è attenuta a tale principio, in quanto ha ritenuto che l'Ufficio non aveva fornito la prova relativa alla vendita dell'alluminio non rinvenuto, laddove incombeva alla contribuente di provare che la quantità non reperita era stata utilizzata, tutta, nella produzione, ed, inoltre, ha ritenuto fondata tale opzione in base ad una mera petizione di principio (poiché sistematicamente usato nel processo produttivo, «non vi è motivo di dubitare che l'alluminio acquistato in pani venisse tutto utilizzato»), senza alcuna valutazione critica delle risultanze di fatto. Né può giovare alla tesi della contribuente la circostanza che l'annotazione dei movimenti relativi all'alluminio, nelle scritture ausiliarie di magazzino, era facoltativa, in quanto tale deduzione, priva, in sé, di autosufficienza - poiché riferita alla «scarsissima incidenza sul totale dei materiali acquistati» dell'acciaio, dedotta nella memoria depositata presso la Commissione tributaria provinciale di Parma, non riprodotta - è, comunque, inidonea a mutare i termi-

Note:

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

(2) Cass., SS.UU., 14 febbraio 2006, n. 3116, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id., 14 febbraio 2006, n. 3118, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 5/2006, pag. 424, con commento di S. Muleo e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id., 29 ottobre 2007, n. 22641, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 1/2008, pag. 22, con commento di C. Glendi e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(3) Cass., 25 luglio 2002, n. 10947, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 2/2003, pag. 169, con commento di M.M. Sambugaro e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id., 14 febbraio 2007, n. 3226, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

ni della questione, tenuto conto del principio secondo cui il rinvenimento presso la sede dell'impresa di documentazione non obbligatoria, astrattamente idonea ad evidenziare l'esistenza di operazioni non contabilizzate, è rilevante sotto il profilo probatorio (cfr. Cass. n. 19329 del 2006) (4).

5. L'accoglimento del ricorso principale determina l'attualità dell'interesse della controricorrente all'esame del ricorso incidentale condizionato, con cui deduce l'annullabilità dell'avviso di rettifica per vizio di motivazione e la sospensione dell'imposta, ai sensi dell'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972. I motivi sono entrambi privi di autosufficienza e sono, quindi, inammissibili. L'impugnata sentenza non tratta affatto di dette questioni, e, dunque, la controricorrente avrebbe dovuto o riprodurre le parti rilevanti degli atti processuali in cui le aveva dedotte, o riconoscere che le stesse sono nuove. Insomma, per difetto di autosufficienza o per novità, entrambe le questioni sono inammissibili.

6. La sentenza va, in conclusione, cassata, in relazione alle doglianze accolte, con rinvio alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, che provvederà, anche, a liquidare le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi, dichiara inammissibile il ricorso del Ministero dell'economia e delle finanze, spese compensate. Accoglie il ricorso dell'Agenzia, rigetta quello incidentale, cassa e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, anche, per le spese del presente giudizio di legittimità.

Nota:

(4) Cass., 8 settembre 2006, n. 19329, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

RIVISTE

GT – Rivista di giurisprudenza tributaria

La più completa raccolta di giurisprudenza tributaria commentata dai maggiori esperti

Direzione scientifica: Cesare Glendi

GT – Rivista di giurisprudenza tributaria offre con periodicità mensile:

GUIDA AL CONTENZIOSO, per affrontare le diverse fasi del processo tributario e **conoscere** gli **orientamenti dei giudici** sulle **questioni più rilevanti nella consulenza e nella pianificazione fiscale.**

DOCUMENTAZIONE COMMENTATA, con **i testi delle sentenze** più attuali della **Corte di giustizia UE**, della **Corte costituzionale**, **di legittimità e di merito in materia fiscale**, **tutte massimate** e corredate da commenti e note d'Autore.

ORIENTAMENTO DELLA GIURISPRUDENZA ITALIANA, sui temi di maggior rilevanza giuridica, grazie alla Rassegna delle Sezioni Unite e all'Osservatorio trimestrale, consolidato anche on-line, curati dal prof. Cesare Glendi.

RIGORE SCIENTIFICO E OPERATIVITÀ, un autorevole supporto interpretativo ed una guida che accompagna il professionista nell'esercizio dell'attività contenziosa.

L'abbonamento alla rivista comprende 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.

www.ipsoa.it/gtonline
Periodicità: mensile
Abbonamento annuale: € 219,00
Ipsoa, pagg. 88

Per informazioni:

- ***Servizio Informazioni Commerciali:*** *(tel. 02.82476794 - fax 02.82476403)*
- ***Agenzia Ipsoa di zona*** *(www.ipsoa.it/agenzie)*
- ***www.ipsoa.it***

Prospettive di rivalutazione del diritto al contraddittorio in fase pre-contenziosa

di Sebastiano Stufano

La **giurisprudenza nazionale** ritiene sussistente il **diritto** al **contraddittorio** del contribuente nella **fase pre-contenziosa** solo nelle **ipotesi** espressamente **previste** dalla **legge**, ribadendo l'**assenza** nel nostro ordinamento di un principio fondante un **diritto generale** al contraddittorio nella fase anteriore al giudizio. I giudici comunitari hanno dato una **diversa prospettiva**, ricostruendo proprio intorno al **diritto** alla **difesa** il **fondamento** della **partecipazione attiva** del contribuente nella **fase antecedente** alla formazione del **provvedimento amministrativo** finale, indipendentemente dalla possibilità di esperire un ricorso giurisdizionale a valle del provvedimento amministrativo stesso. Tale posizione ha **importanti implicazioni** sul riconoscimento nel **nostro ordinamento** di un **generale principio** del **contraddittorio** cosiddetto pre-contenzioso.

La giurisprudenza nazionale ha sempre negato l'esistenza nel nostro ordinamento di un generale diritto al contraddittorio nei procedimenti tributari in fase antecedente a quella giudiziale.
Non solo. Ma ha anche negato che il diritto alla difesa - come descritto e tutelato dall'art. 24 Cost. - potesse rappresentare una garanzia operante in un procedimento o in una fase procedimentale al di fuori del perimetro giurisdizionale.
In altre parole, il diritto alla difesa nasce con un processo e può vivere solo al suo interno.
Questa posizione ha condizionato gli equilibri della fase pre-contenziosa dei procedimenti tributari con un netto sbilanciamento di forze a favore dell'Amministrazione finanziaria. E, probabilmente, contribuendo ad alimentare giudizi evitabili o ridimensionabili nella fase istruttoria precedente all'emanazione di avvisi di accertamento, poi rivelatisi in tutto o in parte infondati. Va ricordato, in proposito, che l'Italia, a differenza di molti altri Paesi nell'orbita di quelli cosiddetti più sviluppati, ha un tasso di soccombenza giudiziale dell'Amministrazione finanziaria elevatissimo.
Sta di fatto che la posizione della giurisprudenza è rimasta quella di ritenere sussistente il diritto al contraddittorio del contribuente nella fase pre-contenziosa solo nelle ipotesi espressamente previste dalla legge, ribadendo l'assenza nel nostro ordinamento di un principio fondante un diritto generale al contraddittorio nella fase anteriore al giudizio.
C'è da dire anche che il legislatore è andato di fatto in una direzione un po' diversa. Con lo Statuto del contribuente infatti si è andati molto vicino al riconoscimento di un generale diritto al contraddittorio. L'art. 12, comma 7, della legge 12 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) ne è una conferma. Il diritto di formulare osservazioni e istanza (che devono essere valutate dagli Uffici fiscali) dopo la conclusione delle attività ispettive e prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento mi pare che introduca una forma di contraddittorio pre-contenzioso, sulla falsariga di quanto previsto dall'art. 10 della legge n. 241/1990 per i procedimenti amministrativi in generale.

Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo-tributario secondo la giurisprudenza comunitaria

In questo quadro si è però inserita la giurispruden-

Sebastano Stufano - *Avvocato in Milano - Stufano Ortello Gigantino e Associati - Studio Legale e Fiscale - www.solegal.it*

za comunitaria a dare una diversa prospettiva circa il fondamento del diritto al contraddittorio in un procedimento amministrativo-tributario. Una prospettiva che capovolge la posizione dominante della giurisprudenza nazionale sul punto.

La sentenza chiave, che chiarisce tale prospettiva, è quella del 18 dicembre 2008, causa C-349/07 della Corte di giustizia CE (1).

La causa riguarda una controversia in tema di dazi doganali, nella quale la società portoghese Sopropé lamenta la concessione di un termine di audizione (prima di procedere alla rettifica) eccessivamente breve da parte delle autorità doganali. In altre parole, la Sopropé, richiamando l'orientamento della giurisprudenza comunitaria, ritiene - nella specie - violato il principio del rispetto dei diritti della difesa, secondo cui «ogni soggetto nei confronti del quale si intenda assumere una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far conoscere utilmente il proprio punto di vista».

A fronte di tale doglianza, è interessante notare come gli Stati coinvolti nella causa (quello portoghese e quello italiano) escludano che possa assumere rilievo il diritto di difesa in una vicenda amministrativa che, da un lato, non impedisce affatto al contribuente l'uso di mezzi di impugnazione giurisdizionali, per l'accesso ai quali e nel cui ambito - soltanto - assumerebbe rilievo invece il diritto di difesa; e, dall'altro, prevede il diritto di audizione del contribuente (la cui formulazione e i cui termini sono liberamente rimessi al legislatore nazionale) quale espressione di un principio diverso dal diritto di difesa, e che si identifica invece nel principio di «partecipazione alla decisione». Questa posizione, d'altra parte, riflette bene l'orientamento di una parte della dottrina italiana che attribuisce alla partecipazione del contribuente nel procedimento amministrativo-tributario una funzione di «completamento» dell'interesse pubblico alla corretta e veritiera determinazione dell'obbligazione tributaria.

Di diverso avviso si mostra invece la Corte di giustizia CE, la quale ricostruisce proprio intorno al diritto alla difesa il fondamento della partecipazione attiva del contribuente nella fase antecedente alla formazione del provvedimento amministrativo finale. E questo, indipendentemente dalla possibilità di esperire un ricorso giurisdizionale a valle del provvedimento amministrativo stesso.

Le ragioni di questa diversa ricostruzione operata dalla Corte di giustizia CE nella sentenza Sopropé risiedono nella potenziale «lesività» del provvedimento che l'Amministrazione finanziaria intende adottare nei confronti del contribuente. È esattamente questa caratteristica che impone la necessità di ritenere sussistente e attivo, anche in questa fase, il diritto alla difesa del contribuente. In altre parole, la Corte afferma che «il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo». Con la conseguenza che «in forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione».

Questa della Corte di giustizia CE è una posizione che ha importanti - e si ritiene decisive - implicazioni sul riconoscimento nel nostro ordinamento di un generale principio del contraddittorio cosiddetto pre-contenzioso.

GIURISPRUDENZA COMUNITARIA

Diritto alla difesa

La Corte di giustizia CE ha affermato che il rispetto dei diritti della difesa costituisce un **principio generale** del **diritto comunitario** che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. Con la conseguenza che, in forza di tale principio, i **destinatari** di **decisioni** che **incidono** sensibilmente sui loro **interessi** devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione e vedersi quindi riconosciuto il **diritto** al **contraddittorio** anche nelle **fasi pre-contenziose** di **accertamento tributario**.

Nota:

(1) In *GT - Riv. giur. trib.* n. 3/2009, pag. 203, con commento di A. Marcheselli, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

PROSPETTIVE FUTURE

Diritto al contraddittorio nelle fasi pre-contenziose

Il principio enunciato dalla Corte UE impone un **ripensamento** del **fondamento giuridico** del **diritto** al **contraddittorio pre-contenzioso**, che va ricondotto a un diritto di tipo individuale (**diritto di difesa**) piuttosto che a un interesse di tipo pubblicistico (imparzialità e buon andamento della Pubblica amministrazione ovvero determinazione corretta e veritiera della capacità contributiva). Solo se l'Amministrazione finanziaria intenda adottare un **provvedimento lesivo** degli **interessi** del **contribuente**, dovrà mettere quest'ultimo nelle condizioni di poter **far conoscere** utilmente il suo **punto** di **vista** sugli **elementi** per lui **pregiudizievoli**.

La compatibilità delle norme interne con il diritto comunitario

Anzitutto sotto un profilo di compatibilità del nostro sistema con il diritto comunitario. La Corte, infatti, dichiara in modo inequivoco che si tratta di un principio generale del diritto comunitario. Dunque, di un elemento giuridico cui gli ordinamenti nazionali non possono non conformarsi. E questo, sia nella fase di legiferazione, ciò di allineamento delle proprie leggi ai principi sovranazionali di diritto comunitario; sia in fase di interpretazione delle norme nazionali esistenti che, come nel caso italiano, non prevedono una disposizione generale in tema di contraddittorio pre-contenzioso, ad eccezione del citato art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000.

In questo senso militano le previsioni della nostra Costituzione che, all'art. 11, attribuisce prevalenza, nella gerarchia delle fonti del diritto, alle norme che siano emanazione di organismi sovranazionali ai quali l'Italia partecipi. Ed è questo il caso dei principi e delle norme del diritto della Comunità europea.

Così come milita pure l'orientamento della stessa Corte di giustizia CE secondo la quale, in caso di conflitto di norme nazionali con quelle della Comunità europea, il giudice deve disapplicare le prime e applicare le seconde, precisando che spetta tanto agli organi amministrativi nazionali quanto a ogni giudice garantire il rispetto dei principi e delle norme del diritto comunitario nell'ambito delle rispettive competenze, se del caso, rifiutando d'ufficio l'applicazione di qualsiasi disposizione nazionale che sia in contrasto con tali principi o con tali norme. Analogo discorso vale in caso di incoerenza (o carenza) delle norme interne rispetto ai principi di diritto comunitario: il giudice (e l'Amministrazione finanziaria) deve procedere a un'interpretazione adeguatrice delle norme nazionali rispetto ai principi comunitari.

C'è da dire anche che questo orientamento è stato molto valorizzato dalla nostra Corte costituzionale che, nella sent. 11 luglio 1989, n. 389 (2) ha affermato in proposito quanto segue: «Poiché ai sensi dell'art. 164 del Trattato spetta alla Corte di giustizia assicurare il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione del medesimo Trattato, se ne deve dedurre che qualsiasi sentenza che applica e/o interpreta una norma comunitaria ha indubbiamente carattere di sentenza dichiarativa del diritto comunitario, nel senso che la Corte di giustizia, come interprete qualificato di questo diritto, ne precisa autoritariamente il significato con le proprie sentenze e, per tal via, ne determina, in definitiva, l'ampiezza e il contenuto delle possibilità applicative». Quindi l'eventuale conflitto fra il diritto comunitario direttamente applicabile e quello interno, produce un effetto di disapplicazione di quest'ultimo; ne consegue, sempre secondo la Corte costituzionale, che «tutti i soggetti competenti nel nostro ordinamento a dare esecuzione alle leggi (e agli atti aventi forza o valore di legge) - tanto se dotati di poteri di dichiarazione del diritto, come gli organi giurisdizionali, quanto se privi di tali poteri, come gli organi amministrativi - sono giuridicamente tenuti a disapplicare le norme interne incompatibili».

Il fondamento giuridico del diritto al contraddittorio pre-contenzioso

Sotto altro profilo, il principio enunciato dalla Corte di giustizia CE impone un ripensamento del fondamento giuridico del diritto al contraddittorio pre-contenzioso. Questo, infatti, va ricondotto a un diritto di tipo individuale (diritto di difesa) piuttosto che a un interesse di tipo pubblicistico (imparzialità e buon andamento della Pubblica ammini-

Nota:
(2) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

strazione ovvero determinazione corretta e veritiera della capacità contributiva).
Anche in questo caso, il ragionamento della Corte è chiaro. Se (e - si aggiunge - solo se) l'Amministrazione finanziaria intenda adottare un provvedimento lesivo degli interessi del contribuente, dovrà mettere quest'ultimo nelle condizioni di poter far conoscere utilmente il suo punto di vista sugli elementi per lui pregiudizievoli.
Si tratta di una visione moderna (che riflette la cultura anglosassone del procedimento «accusatorio») che può dare una «spallata» decisiva a un modello - quello del procedimento tributario italiano - ancora concepito (dal legislatore nazionale) e percepito (dalla giurisprudenza nazionale) come espressione di logiche tradizionali di tipo «inquisitorio». Cosa che, ovviamente, impedisce di vedere nel diritto alla difesa il fondamento della partecipazione attiva del contribuente alla fase procedimentale che precede l'adozione del provvedimento finale di rettifica o di accertamento.

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***

Adesione all'accertamento: oneri probatori a carico del PM e poteri del giudice penale

di Piermaria Corso

La Corte di cassazione, con la **sentenza n. 5640** del **2012**, afferma alcuni principi di diritto di estremo rilievo per tracciare i confini della **circolazione** del **materiale probatorio** tra il **procedimento tributario** e quello **penale** (e viceversa) e per delineare un livello di equilibrio che salvaguardi l'**autonomia** dei **procedimenti** senza sacrificare totalmente l'obiettivo di **evitare** un **contrasto** di epiloghi. I giudici ribadiscono così che accertare il superamento o meno della soglia di rilevanza penale è compito riservato al giudice penale, non delegabile in alcun modo all'Amministrazione tributaria, per cui **non** può a tali fini assumere **rilevanza decisiva** l'eventuale abbassamento dell'imposta dovuta a seguito della definizione dell'**accertamento** con **adesione**. Solo dopo avere effettuato tale fondamentale premessa, la Suprema Corte ha ritenuto che, nel caso in esame, il **ridimensionamento** dell'**imposta** al di **sotto** della **soglia** di **rilevanza penale** potesse portare al venir meno del «fumus commissi delicti», in quanto il Procuratore della Repubblica non aveva allegato alcuna circostanza di fatto per dimostrare che l'imposta evasa raggiungeva la soglia di punibilità.

L'autonomia tra i procedimenti non esclude l'interscambio di materiale probatorio e l'influenza dell'attività rispettivamente svolta in sede tributaria e sin sede penale.
L'ipotesi di reato, che ha determinato l'apertura di un procedimento penaltributario, può risultare smentita dal prosieguo dell'attività di accertamento svolta dagli uffici finanziari.
Il giudice penale non ha alcun obbligo di ritenere corretto l'ammontare dell'imposta evasa determinato a seguito dell'accertamento svolto in contraddittorio tra contribuente e ufficio, ma deve motivare l'eventuale presa di distanza con l'indicazione degli elementi che gli consentono detta presa di posizione.
È onere del pubblico ministero indicare le ragioni in fatto e in diritto che giustificano, nella prospettiva accusatoria, il riconoscimento della rilevanza penale della fattispecie concreta.
Nell'ambito di un procedimento per dichiarazione infedele (1) asseritamente commessa nell'anno 2008, veniva disposto il sequestro preventivo «per equivalente» dei beni dell'indagato fino all'ammontare dell'imposta evasa (pari a oltre 127.000 euro).
Detta cautela reale viene richiesta dal PM e disposta dal giudice con decreto motivato «quando vi è pericolo che la libera disponibilità di una cosa pertinente al reato possa aggravare o protrarre le conseguenze di esso ovvero agevolare la commissione di altri reati» (art. 321 c.p.p.) (2).

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

Note:
(1) L'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 (nel testo vigente nel 2008) disponeva: «1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 103.291,38; b) l'ammontare complessivo, degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro 2.065.827,60».
(2) Non sono note le motivazioni addotte, nel caso concreto, per supportare la richiesta di sequestro preventivo. A tutela della pre-

(segue)

In materia di reati tributari la previsione del sequestro preventivo anche «per equivalente» finalizzato alla confisca è stata introdotta con la legge 24 dicembre 2007, n. 244 a far tempo dal 1° gennaio 2008 (cosicché non vi è dubbio circa la sua applicabilità fin dalla dichiarazione dei redditi presentata nel 2008, anche se relativa all'anno d'imposta 2007) (3).

Il Tribunale del riesame, quale giudice dell'impugnazione avverso il decreto di sequestro preventivo, prendeva e dava atto che in sede tributaria vi era stata la definizione dell'accertamento mediante adesione e che l'imposta evasa era stata quantificata in poco più di 31.000 euro, di talché la fattispecie concreta, pur configurando un illecito tributario, rimaneva al di sotto della soglia di rilevanza penale (4).

Di qui l'annullamento del decreto di sequestro preventivo perché i «gravi indizi», pur permanendo, attinevano ad una violazione di mero rilievo tributario e non a un reato.

La gravità del fatto (e la sua lesività degli interessi erariali) non giustificavano - alla luce delle scelte operate dal legislatore in materia - la comminatoria della sanzione penale né una procedura di accertamento del fatto e della responsabilità attraverso le forme processuali penali né l'adozione della cautela reale in questione (5).

La Procura della Repubblica (che aveva chiesto e ottenuto l'emissione del decreto di sequestro preventivo, poi annullato dal Tribunale del riesame) ha presentato ricorso per cassazione osservando, nella sostanza, che il procedimento penale era stato aperto sulla base di una segnalazione della Guardia di finanza e che le risultanze ivi fornite conservavano la loro natura di gravità indiziaria quale che sia stata la rideterminazione dell'importo da recuperare a tassazione fatta dall'Agenzia delle entrate con l'adesione del contribuente.

Su detto ricorso si è pronunciata la sentenza n. 5640 del 2012 (6), dando torto alla Procura impugnante e

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Efficacia in sede penale delle definizioni tributarie

– La piena validità in sede tributaria di istituti come l'**accertamento** con **adesione**, la **conciliazione giudiziale**, l'**acquiescenza**, il **ravvedimento**, l'**adesione** al PVC, l'invito al contraddittorio e i **condoni** tributari, previsti per comporre i rapporti contribuente-Erario e per ridurre il contenzioso, lascia aperto l'interrogativo circa se e quale **validità** essi abbiano in **sede penale**.

– Salva l'esistenza di normativa che disponga il contrario, deve ritenersi che l'epilogo del **procedimento amministrativo** come del **processo tributario** non sia **mai vincolante** né per escludere né per affermare l'esistenza di un **reato tributario**.

Note:

(segue nota 2)

tesa erariale era certamente più appropriata la richiesta di un sequestro conservativo finalizzato ad evitare la dispersione dei beni ma detta cautela reale non può essere adottata durante la fase delle indagini preliminari.

(3) L'art. 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 ha esteso a numerosi reati tributari il disposto dell'art. 322-*ter* c.p. alla cui stregua: «Confisca. Nel caso di condanna, o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per uno dei delitti previsti dagli articoli da 314 a 320, anche se commessi dai soggetti indicati nell'articolo 322-*bis*, primo comma, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo. Nel caso di condanna, o di applicazione della pena a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per il delitto previsto dall'articolo 321, anche se commesso ai sensi dell'articolo 322-*bis*, secondo comma, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a quello di detto profitto e, comunque, non inferiore a quello del denaro o delle altre utilità date o promesse al pubblico ufficiale o all'incaricato di pubblico servizio o agli altri soggetti indicati nell'articolo 322-*bis*, secondo comma. Nei casi di cui ai commi primo e secondo, il giudice, con la sentenza di condanna, determina le somme di denaro o individua i beni assoggettati a confisca in quanto costituenti il profitto o il prezzo del reato ovvero in quanto di valore corrispondente al profitto o al prezzo del reato».

Su detta norma è intervenuta Corte cost. (ord.), 2 aprile 2009, n. 97, in *Corr. Trib.* n. 22/2009, pag. 1780, con commento di P. Corso, che ne ha chiarito la non retroattività; cfr. anche il commento di F. Fontana in *GT - Riv. giur. trib.* n. 6/2009, pag. 481.

In dottrina si vedano A. Del Sole, «È costituzionalmente compatibile l'applicazione retroattiva della confisca per equivalente?», in *Corr. Trib.* n. 32/2008, pag. 2603 e, P. Corso, «La confisca "per equivalente" non è retroattiva», *ivi* n. 22/2009, pag. 1775.

(4) In presenza di un illecito tributario sotto soglia il processo penale si concluderà con la formula perché il fatto non costituisce reato che attesta che il fatto illecito esiste ed è stato commesso dall'imputato, ma non integra una fattispecie penalmente rilevante.

(5) Va escluso che cautele reali proprie del procedimento penale possano venir adottate con riguardo a illeciti non penali.

(6) Per il testo della sentenza cfr. pag. 891. Per un primo commento si vedano D. Alberici, «Adesione, accusa di evasione in mano al giudice penale», in *Italia Oggi* del 15 febbraio 2012, pag. 34 e A. Iorio, «L'adesione cancella il reato», in *Il Sole - 24 Ore* del 15 febbraio 2012, pag. 24.

affermando alcuni principi di diritto di estremo rilievo per tracciare i confini della circolazione del materiale probatorio tra il procedimento tributario e quello penale (e viceversa) e per delineare un livello di equilibrio che salvaguardi l'autonomia dei procedimenti senza sacrificare totalmente l'obiettivo di evitare un contrasto di epiloghi.

L'accertamento con adesione

Con una scelta operata con la riforma penale-tributaria del 1982 (7), e da allora mantenuta senza ripensamenti, il procedimento penale non è più subordinato alla cd. pregiudiziale tributaria (8), può iniziare non appena pervenga la notizia di un reato tributario, procede all'accertamento dei fatti e delle responsabilità secondo regole proprie e un proprio regime probatorio, si sviluppa e si conclude in autonomia in forza di una scelta legislativa che privilegia la celerità dell'intervento penale al rischio di un conflitto di giudicati.

La regola cardine oggi (e a far tempo dal 2000) è rinvenibile nell'art. 20 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in tema di «rapporti tra procedimento penale e processo tributario», alla cui stregua «Il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente a oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione» (9).

La norma è, in qualche modo, monca perché non pone in evidenza l'altra implicazione della regola e cioè che nemmeno il procedimento penale può essere sospeso per la pendenza del procedimento amministrativo di accertamento e del processo tributario aventi il medesimo oggetto.

Se il procedimento amministrativo non può essere sospeso, vuol dire che può andare avanti nonostante la contemporanea pendenza di un procedimento penale: nel suo svilupparsi, il procedimento amministrativo può pervenire ad epiloghi di varia natura idonei a definirlo (salvo, ove del caso, il controllo del giudice tributario su *input* del contribuente).

Entrano in gioco l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, l'acquiescenza da parte del contribuente, il ravvedimento, l'adesione al PVC, l'invito al contraddittorio, il condono tributario e tutto quanto può di volta in volta essere previsto dal legislatore per comporre i rapporti contribuente-Erario anche in funzione di evitare o ridurre il contenzioso.

La piena validità di detti istituti in sede tributaria lascia aperto l'interrogativo circa se e quale validità abbiano (o debba essere loro riconosciuta) in sede penale.

Salva l'esistenza di normativa che disponga il contrario, deve ritenersi che l'epilogo del procedimento amministrativo come del processo tributario non sia mai vincolante né per escludere né per affermare l'esistenza di un reato tributario (con ciò ribadendosi l'assoluta - motivata - autonomia del giudice penale rispetto alle valutazioni della P.A. e del giudice non penale).

Diverso è il caso in cui il legislatore ricolleghi una «causa di non punibilità» o una «causa di estinzione del reato» alla definizione in un certo modo della controversia tributaria: si pensi all'ultimo condono tributario con effetti penali (pro contribuente) e alla remota amnistia degli inizi degli anni '90.

Qui la ricaduta in sede penale derivava, non da una pretesa forza depenalizzante dell'atto amministrativo, ma dalla scelta legislativa (vincolante anche per il giudice penale *ex* art. 101, secondo comma, Cost.) di adottare un provvedimento di clemenza con effetti tombali per la pretesa tributaria e per la pretesa punitiva.

A parte i casi di normativa *ad hoc*, la disciplina ordinaria del sistema penale-tributario riconosce già un qualche rilievo alle procedure di definizione in via amministrativa dell'accertamento tributario (10).

L'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000 nel testo vigente all'epoca del sequestro preventivo e del suo annullamento (11) già prevedeva che il pagamento del debito

Note:

(7) Il riferimento è al D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, e, in specie, all'art. 12 alla cui stregua «il processo tributario non può essere sospeso».

(8) Al riguardo si veda N. Galantini, «La pregiudiziale tributaria», in AA.VV., *Lineamenti del processo penale tributario*, a cura di P. Corso, Milano, 1986, pag. 49.

(9) Si veda P. Corso, «I rapporti tra i procedimenti penale e tributario», in *Corr. Trib.* n. 47/2001, pag. 3553.

(10) Alla vigilia della sentenza in commento, si veda A. Iorio, «La rilevanza dell'accertamento con adesione per la concessione delle attenuanti e del patteggiamento», in *Corr. Trib.* n. 42/2011, pag. 3437.

(11) Con la già ricordata riforma dell'estate 2011 (D.L. n. 138/2011, convertito dalla legge n. 148/2011) l'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000 è stato profondamente innovato.

Cfr. P. Corso, «Le sanzioni penali come strumento di contrasto all'evasione fiscale: effettiva garanzia di recupero?», in *Corr. Trib.* n. 37/2011, pag. 3071 e F. Flora, «Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del "diritto penale del nemico"?», in *Dir. pen. proc.* n. 1/2012, pag. 15.

(segue)

tributario «anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie» avesse valore di circostanza attenuante speciale, in quanto idonea a consentire l'irrogazione di una pena diminuita «fino alla metà» (12).
Letta *a contrario*, la norma in questione - mentre non intende assolutamente congelare al momento dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 74/2000 gli istituti tributari rilevanti in funzione mitigatoria dell'entità della pena ricollegabile alla condanna per reato tributario (13) - afferma con chiarezza che, salva diversa volontà legislativa, le procedure di adesione o conciliative che pur portano al pagamento del debito tributario non hanno alcun effetto qualificabile come causa di non punibilità, o causa di estinzione, del reato tributario in relazione al quale si sta già attivando (o potrà attivarsi) l'autorità giudiziaria.
Ove alla conferma dell'annullamento del decreto di sequestro preventivo la Suprema Corte fosse pervenuta ipervalorizzando gli effetti dell'adesione all'accertamento, saremmo stati di fronte ad una (inaccettabile) forzatura del dato normativo.
Il che, sia detto a chiare lettere, non è avvenuto perché la Suprema Corte non ha mai evocato l'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000 e non ha mai attribuito all'accertamento per adesione effetti sulla punibilità del reato *sub iudice*, cosicché non sembra si possa attribuire alla sentenza n. 5640 del 2012 di aver affermato il principio secondo cui «l'adesione cancella il reato».

Il «dictum» della Suprema Corte

La Suprema Corte ha svolto un condivisibile ragionamento strettamente ancorato al dato normativo: il legislatore del 2000 ha costruito un sistema penale-tributario che, in linea di massima, valorizza il momento dichiarativo e pone nell'irrilevanza l'attività prodromica.
Nel costruire questo sistema di norme incriminatrici, il legislatore ha ponderato il ricorso alla sanzione penale, riservandolo ai casi caratterizzati da forte lesività degli interessi erariali (14).
In questo contesto il legislatore ha individuato precise soglie di rilevanza penale: solo il superamento di dette soglie di imposta evasa rende penalmente rilevante e penalmente sanzionabile un fatto che - se sotto soglia - andrà considerato come mero illecito tributario destinatario delle conseguenze non penali pur previste per contrastare la violazione dell'obbligo posto a carico del contribuente di adempiere con correttezza ai doveri fiscali.
La norma penale-tributaria oggetto della fattispecie concreta (che, si è già ricordato, è la dichiarazione infedele) prevede il superamento di una determinata soglia di ammontare di imposta evasa come condizione oggettiva di punibilità.
La soglia di punibilità non è un qualcosa di ontologico, è anch'essa il frutto della scelta ragionevole, ragionata e discrezionale del legislatore che ben può, in determinati momenti storici e alla luce di peculiari esigenze, alzare o abbassare la soglia di rilevanza penale attraendo o sottraendo determinati illeciti all'ambito di applicazione della più grave delle sanzioni.
Per rimanere nella concretezza, così è di recente avvenuto con il D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011, n. 148 che ha ridotto l'area dell'illecito meramente tributario ed ha previsto la sanzione penale per fatti di evasione in precedenza considerati non particolarmente lesivi degli interessi erariali (15).
Scelta legislativa di chiaro e risoluto contrasto all'evasione fiscale, ma verosimilmente foriera di una brusca e significativa impennata del carico di lavoro per le Procure e i giudici penali.
Il superamento o no della soglia di rilevanza penale (da determinarsi alla luce del *tempus commissi delicti* e senza tener conto delle variazioni *contra reum* della soglia stessa dovuta a leggi sopravvenute) è

Note:
(segue nota 11)
La nuova normativa era già in vigore quando la Suprema Corte si è pronunciata ma, da un lato, doveva pronunciarsi alla luce della normativa preesistente e, dall'altro, ha dovuto prendere atto che l'ammontare di imposta evasa (circa 31.000 euro) accertato in sede tributaria era comunque inidoneo a raggiungere anche la più restrittiva soglia di rilevanza penale dovuta allo *ius novum* (euro 50.000).
(12) A seguito della riforma dell'estate 2011, la riduzione della pena *ex* art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000 non può superare un terzo, cosicché l'attenuante ivi prevista cessa di essere «speciale».
(13) La norma esige semplicemente che queste «speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento» siano «previste dalle norme tributarie» e, pertanto, dà rilievo anche ad eventuali sopravvenuti istituti di composizione tributaria.
(14) Appare pertanto in controtendenza la recente sentenza della Suprema Corte che ritiene di rilievo penale (a titolo di concorso con l'emittente) il mero inserimento in contabilità di false fatture poi non utilizzate in sede di dichiarazione: il riferimento è a Cass., Sez. III, 18 gennaio 2012, n. 1894, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(15) A seguito della riforma dell'estate 2011 le soglie quantitative di evasione che segnano il limite di rilevanza penale della condotta sono state portate a 30.000 euro (art. 3), a 50.000 euro (art. 4) e a 30.000 euro (art. 5).
Ulteriori limiti sono stati apportati alle soglie percentuali.

compito riservato al giudice penale, non delegabile in alcun modo all'Amministrazione tributaria (16).
Ne consegue che nessun vincolo può derivare dalle conclusioni del procedimento tributario: il giudice penale potrà motivatamente escludere o affermare il superamento della soglia di punibilità pur in presenza di un'Amministrazione tributaria che affermi o escluda detto superamento.
Quanto all'Amministrazione finanziaria, sia essa o no l'autrice della segnalazione di reato tributario alla Procura della Repubblica sulla base del ritenuto superamento della soglia di punibilità, non è vincolata dalla propria (o altrui) segnalazione, può ben procedere nell'attività di accertamento e ben può - al termine di essa - mantenere ferma, ridimensionare o incrementare l'iniziale pretesa tributaria.
Nel caso di specie, detta iniziale pretesa tributaria è stata sensibilmente ridimensionata da un contraddittorio tra le parti che ha portato ad un atto negoziale concordato.
Analogo ridimensionamento si poteva avere, ad esempio, a seguito dell'intervento del giudice tributario.
Nell'uno come nell'altro caso, l'attuale disciplina dei rapporti tra i procedimenti esclude che il giudice penale sia vincolato, sia dal ridimensionamento della pretesa tributaria, sia dalla sua riduzione (o non riduzione) sotto soglia, cosicché egli è e rimane l'unico giudice dell'accertamento del *quantum* dell'obbligo tributario agli effetti penali.

L'onere probatorio del PM

Alla luce di quanto fin qui detto, diventa perentoria la domanda circa i motivi per i quali la Suprema Corte abbia rigettato il ricorso della Procura della Repubblica avverso la decisione del Tribunale del riesame di valorizzare le conclusioni dell'accertamento per adesione circa l'entità dell'imposta evasa.
Premesso che il «non vincolo» lascia il giudice penale libero di condividere o meno l'epilogo dell'accertamento in sede tributaria, la sua decisione non può che essere sorretta da argomenti in fatto e in diritto esposti nella motivazione del provvedimento giudiziario.
Il PM, a fronte di un indagato/contribuente che introduceva nel materiale probatorio e valorizzava il ridimensionamento sotto soglia dell'ammontare dell'importo da recuperare a tassazione, da un lato ha richiamato l'art. 20 del D.Lgs. n. 74/2000 (che esclude un vincolo, ma che però non impedisce una motivata condivisione dell'epilogo del procedimento amministrativo), dall'altro ha ricordato di essersi attivato sulla scorta delle risultanze fornite dalla Guardia di finanza, tutte nel senso della esistenza di indizi gravi, precisi e concordanti sull'ammontare di imposta evasa sufficiente a portare l'illecito tributario nell'area di rilevanza penale e, infine, ha ribadito che la negoziazione tra il contribuente e il Fisco è valutabile penalmente solo come circostanza attenuante, «ma non incide sulla verifica della prova del fatto».
Il vizio di motivazione dedotto dalla Procura della Repubblica (e cioè l'aver il giudice *a quo* «omesso di verificare» le risultanze della Guardia di finanza) è stato escluso dalla Suprema Corte che ha dato atto che tutte le circostanze di fatto «risultanti dagli atti di indagine» erano in realtà state considerate nella decisione del Tribunale del riesame.
Al PM che lamentava la non presa in considerazione di indizi gravi, precisi e concordanti, la Suprema Corte ha condivisibilmente obiettato che il ridimensionamento dell'ammontare di imposta evasa cui era giunto l'Ufficio finanziario rendeva possibile una ben diversa lettura del materiale probatorio di per sé distruttiva della «gravità» degli indizi che avevano portato all'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta.
Il venir meno del *fumus commissi delicti* imponeva l'annullamento della misura di cautela reale adottata dal giudice per le indagini preliminari, salvo un «rafforzamento» degli elementi a sostegno del raggiungimento della soglia di punibilità che il PM non risulta aver operato, almeno in sede cautelare.

Considerazioni conclusive

La vicenda processuale, ancorché orientata in senso favorevole per il contribuente/indagato, è anco-

Nota:
(16) Nelle more della pubblicazione di questo articolo è intervenuta la sentenza 28 febbraio 2012, n. 7739 della Sezione II penale della Corte di cassazione (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA e di prossima pubblicazione in questa Rivista) che, su questo specifico profilo, ha statuito che «la determinazione della soglia quantitativa compete esclusivamente al giudice penale, che potrebbe arrivare a conclusioni diverse da quelle alle quali è pervenuta l'Amministrazione finanziaria. Infatti, "spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario" (Sez. III, n. 21213 del 26 febbraio 2008, De Cicco)».

ra aperta: la sentenza della Suprema Corte non è un'assoluzione definitiva, ma una decisione allo stato degli atti, di natura interlocutoria, non impeditiva di un diverso epilogo.
Proprio in forza dell'autonomia del procedimento amministrativo, il procedimento penale può andare avanti e può pervenire o all'acquisizione di nuove circostanze di fatto o ad una diversa lettura di quanto raccolto durante le indagini preliminari o ad una revisione critica di quanto concordato in sede tributaria tra il contribuente e l'Ufficio (17): ove questo nuovo materiale renda plausibile il raggiungimento della soglia di punibilità si imporrà un processo; in caso contrario il PM dovrà prendere atto di non aver elementi sufficienti per sostenere l'accusa in giudizio e chiedere l'archiviazione.

Nota:
(17) Contro surrettizi ritorni alla pregiudiziale tributaria cfr. Cass., Sez. III, 28 marzo 2008, n. 21213, in *Corr. Trib.* n. 31/2008, pag. 2524, con commento di P. Corso, «Regole probatorie in tema di superamento della soglia di punibilità», *ivi*, pag. 2525.
Sempre Cass., Sez. II pen., n. 7739 del 2012, cit., ha ribadito che «una responsabilità penale può conseguire non al fallimento della prova contraria offerta dal contribuente, ma solo alla positiva ricostruzione da parte del giudice penale di tutti gli elementi della fattispecie di reato, anche discostandosi dalle risultanze e dalle conclusioni dell'accertamento tributario, dando prevalenza al dato fattuale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario».

LA SENTENZA

Cassazione, Sez. III pen., Sent. 14 febbraio 2012 (2 dicembre 2011), n. 5640 - Pres. Petti - Rel. Amoroso

Con l'**accertamento** con **adesione**, e con ogni forma di **concordato fiscale**, l'iniziale pretesa tributaria viene ridimensionata, non già dal giudice tributario, ma da un atto negoziale concordato tra le parti del rapporto. Nondimeno il **giudice penale non** è **vincolato** all'imposta così «accertata»; ma, per discostarsi dal dato quantitativo risultante dall'accertamento con adesione o dal concordato fiscale e tener conto invece dell'iniziale pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, al fine della **verifica** della **soglia** di **punibilità** prevista per i delitti di omessa o infedele dichiarazione, occorre che risultino **concreti elementi** di **fatto** che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta.

Svolgimento del processo

1. Il P.M. presso il Tribunale di Napoli procedeva nei confronti di M.N. per il reato di evasione d'imposta di euro 127.514,82 per l'anno 2008 (art. 4 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74).
In data 12 aprile 2011 il GIP del Tribunale di Napoli disponeva il sequestro preventivo dei beni mobili ed immobili nel possesso dell'indagato per un ammontare di valore complessivo equivalente all'imposta evasa.
Avverso tale decreto la difesa del M. proponeva rituale e tempestiva istanza di riesame in data 2 maggio 2011.
All'udienza del 10 maggio 2011, il difensore dell'indagato depositava memoria con allegata documentazione tributaria per dimostrare come l'ammontare dell'imposta evasa era stato più concretamente determinato dall'Ufficio dell'Agenzia delle entrate di ... (definizione bonaria della vertenza tributaria, verbale del 16 marzo 2011) in euro 31.685,64, somma da corrispondere attraverso un piano di ammortamento, la cui prima rata risultava già versata dal contribuente. Concludeva quindi per l'annullamento dell'impugnato decreto di sequestro per difetto dei presupposti di legge, ponendosi l'ammontare dell'imposta evasa ben al di sotto della soglia di punibilità prevista dalla legge (euro 103.291, 38).
Il Tribunale del riesame con ordinanza del 10 maggio 2011 accoglieva l'istanza dell'indagato e per l'effetto annullava il decreto di sequestro preventivo e disponeva l'immediata restituzione all'avente diritto dei beni sottoposti a sequestro in esecuzione del decreto impugnato.
Osservava il Tribunale che la difesa aveva dimostrato che l'ammontare della somma evasa, ad un più corretto ed approfondito accertamento svolto in contraddittorio, era ampiamente inferiore alla soglia di punibilità prevista dalla legge per il delitto contestato.
2. Avverso questa pronuncia il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Napoli propone ricorso per cassazione con un unico motivo.

Motivi della decisione

1. Il ricorso è articolato in un unico motivo.
Deduce il Procuratore della Repubblica ricorrente che la rideterminazione dell'importo da recuperare a tassazione fatta dall'Agenzia delle entrate, a seguito della quale l'imposta evasa è scesa al di sotto della soglia legale, si fonda su un accertamento con adesione fatto dal contribuente indagato con l'Ufficio finanziario. Il ricorrente invoca il principio sancito dall'art. 20 del D.Lgs. n. 74/2000, secondo cui il procedimento amministrativo tributario e il giudizio tributario, in caso di contenzioso, non possono condizionare l'indagine penale in corso. Ciò implica che le evidenze raccolte in sede di indagine preliminare vanno sot-

toposte al vaglio tipico della procedura penale; il che può comportare la sussistenza di indizi gravi, precisi e concordanti di frode al Fisco o di dichiarazione infedele, nonostante ogni diversa valutazione fatta l'Ufficio finanziario.
Nel caso concreto il Tribunale - sostiene il Procuratore della Repubblica ricorrente - ha omesso di verificare se le risultanze fornite dalla Guardia di finanza costituissero comunque indizi gravi, precisi e concordanti sulla sussistenza del reato e dunque sull'ammontare dell'imposta evasa per come calcolata dalla Guardia di finanza, sulla base delle prove documentali raccolte e della ricostruzione svolta. La negoziazione tra il contribuente e il Fisco è invece valutabile penalmente soltanto all'atto dell'irrogazione delle pena, come circostanza attenuante, ma non incide sulla verifica della prova del fatto.
2. Il ricorso è infondato.
Il reato per il quale si procede è quello di dichiarazione infedele contemplato dall'art. 4 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che prevede che, fuori dei casi di dichiarazione fraudolenta di cui agli artt. 2 e 3, è punito (con la reclusione da uno a tre anni) chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi. La condotta quindi consiste nella dichiarazione non veritiera (*id est*: infedele). Tale condotta è però penalmente rilevante solo quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 103.291,38; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro 2.065.827,60. Il superamento di tale soglia rappresentata dall'ammontare dell'imposta evasa costituisce - come già riconosciuto da questa Corte (Cass., Sez. III, 26 maggio 2011 - 23 giugno 2011, n. 25213) (1) - una condizione oggettiva di punibilità, come tale sottratta alla rappresentazione del fatto da parte del soggetto agente. Una soglia di punibilità analoga, ma meno elevata, è fissata dal successivo art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000, che prevede l'ipotesi dell'omessa dichiarazione dei redditi.
Al di sotto di tale soglia di punibilità l'interesse dell'Amministrazione finanziaria all'esattezza delle dichiarazioni annuali dei redditi e dell'IVA è presidiato dalle conseguenze civilistiche della violazione dell'obbligo posto a carico del contribuente (interessi di mora e sanzioni).
Rileva quindi, in linea di massima, l'accertamento del *quantum* dell'obbligo tributario. Cfr. Cass., Sez. III, 28 aprile 2011 - 21 giugno 2011, n. 24811 (1) che ha affermato che al fine del superamento della soglia di punibilità il giudice può legittimamente avvalersi dell'accertamento induttivo dell'imponibile compiuto dagli Uffici finanziari. Ma non è ipotizzabile il reato laddove la pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria si collochi al di sotto della soglia suddetta.
Ciò non toglie però che - come ha affermato Cass., Sez. III, 26 febbraio 2008 - 28 maggio 2008, n. 21213 (2) - che ai fini dell'individuazione del superamento o meno della soglia di punibilità, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario.
Quindi è ben possibile che la pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria venga ridimensionata o addirittura invalidata nel giudizio innanzi al giudice tributario. Ciò però non vincola il giudice penale e quindi non può escludersi che quest'ultimo possa eventualmente pervenire - sulla base di elementi di fatto in ipotesi non considerati dal giudice tributario - ad un convincimento diverso e ritenere nondimeno superata la soglia di punibilità per essere l'ammontare dell'imposta evasa superiore a quella accertata nel giudizio tributario. Ma i possibili esiti del giudizio tributario, che può definirsi anche con una pronuncia meramente in rito, costituiscono un dato ben distinto dalla pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria che fissa il limite della soglia di punibilità: il giudice penale non è vincolato all'accertamento del giudice tributario, ma non può prescindere dalla pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria.
L'accertamento con adesione e ogni forma di concordato fiscale si collocano sul crinale della distinzione appena tracciata: c'è un'iniziale pretesa tributaria che poi viene ridimensionata non già dal giudice tributario, ma da un atto negoziale concordato tra le parti del rapporto. Nondimeno il giudice penale non è vincolato all'imposta così «accertata»; ma per discostarsi dal dato quantitativo risultante dall'accertamento con adesione o dal concordato fiscale per tener conto invece dell'iniziale pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria al fine della verifica della soglia di punibilità prevista dagli artt. 4 e 5 citati occorre che risultino concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta.
Nella specie il Tribunale ha verificato che l'imposta risultante dall'accertamento con adesione era (sensibilmente) inferiore alla soglia di punibilità e correttamente ha ritenuto venir meno, al fine della cognizione dei fatti in sede cautelare, il *fumus commissi delicti*. Laddove il Procuratore della Repubblica ricorrente, pur esattamente deducendo l'autonomia di valutazione del giudice penale, non ha allegato alcuna circostanza di fatto, risultante dagli atti di indagine e non considerata dal Tribunale, per poter ritenere che l'imposta evasa fosse di importo maggiore e raggiungesse la soglia di punibilità.
3. Pertanto il ricorso va rigettato.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Note:
(1) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(2) In *Corr. Trib.* n. 31/2008, pag. 2524, con commento di P. Corso e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

La «leva fiscale» per i fondi immobiliari

di Marco Piazza e Giovanni Barbagelata

Il D.L. n. 70/2011 è intervenuto sul regime fiscale dei fondi immobiliari, introducendo una **regolamentazione fiscale speciale**, differenziata a seconda della tipologia di fondo. Si è così ritenuto di incidere sul fenomeno dei **fondi immobiliari** costituiti da un **ristretto numero** di **investitori** per **finalità diverse** dalla pura e semplice **gestione collettiva** attraverso il ricorso alla «**leva fiscale**», i cui principali aspetti sono stati oggetto della **circolare n. 2/E** del **2012**. Per effetto della modifica normativa, ai fini della qualificazione fiscale dell'organismo e dei redditi rivenienti dalla partecipazione al medesimo, specie per gli **organismi** di **diritto estero**, mobiliari e immobiliari, occorrerà comunque **prescindere** dalle **risultanze formali**, per valutare la sussistenza dei **requisiti civilistici**. I fondi immobiliari «non istituzionali» con almeno un partecipante «qualificato» saranno soggetti a un **regime fiscale «misto»**, con tassazione pro-quota per trasparenza in capo a questi ultimi soggetti, salva la possibilità di beneficiare di un regime di **liquidazione agevolata** per le delibere di scioglimento adottate entro il 31 dicembre 2011.

A seguito della modificazione normativa introdotta con l'art. 32, comma 1, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (1), che fra l'altro ha comportato una «riscrittura» dell'art. 1, comma 1, lett. j), del Testo Unico della Finanza (2), il legislatore aveva inizialmente demandato al Ministero dell'economia e delle finanze l'individuazione dei criteri di «pluralità» di investitori e di «autonomia» del soggetto gestore caratterizzanti la gestione collettiva del risparmio.

Successivamente, il D.L. 13 maggio 2011, n. 70 (3) è nuovamente intervenuto sul tema, abrogando la disposizione contenente la necessità di emanare disposizioni attuative e introducendo una regolamentazione fiscale speciale, differenziata a seconda della tipologia di fondo immobiliare.

Si è così probabilmente ritenuto di incidere sul fenomeno dei fondi immobiliari costituiti da un ristretto numero di investitori per finalità diverse dalla pura e semplice gestione collettiva attraverso il ricorso alla «leva fiscale», i cui principali aspetti saranno oggetto del presente intervento anche alla luce delle indicazioni dell'Agenzia delle entrate nella circolare n. 2/E del 2012 (4).

D'altra parte, la modifica normativa riguarda non soltanto il fenomeno dei fondi immobiliari chiusi, bensì tutta la categoria degli OICR (5).

Pertanto, ai fini della qualificazione fiscale dell'organismo e dei redditi rivenienti dalla partecipazione al medesimo, specie per gli organismi di diritto estero, mobiliari e immobiliari, occorrerà comunque prescindere dalle risultanze formali, per valutare la sussistenza dei requisiti civilistici.

Sul punto, atteso che - come precisato dalla stessa

Marco Piazza - *Professore di economia e tecnica degli scambi internazionali presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano - Studio Associato Piazza*

Giovanni Barbagelata - *Dottore commercialista in Milano - Studio Associato Piazza*

Note:

(1) Convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

(2) Secondo cui è definito «fondo comune di investimento il patrimonio autonomo raccolto, mediante una o più emissione di quote, tra una pluralità di investitori con la finalità di investire lo stesso sulla base di una predeterminata politica di investimento; suddiviso in quote di pertinenza di una pluralità di partecipanti; gestito in monte, nell'interesse dei partecipanti e in autonomia dai medesimi». La precedente formulazione (sostanzialmente equivalente) recitava invece semplicemente «patrimonio autonomo, suddiviso in quote, di pertinenza di una pluralità di partecipanti, gestito in monte».

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

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

(5) Cfr. circolare 15 luglio 2011, n. 33/E (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA), par. 1, e circolare in commento, par. 2.

circolare in commento - la nuova definizione di «fondo di investimento» deriva da un adeguamento della nozione di OICR alla luce dell'ordinamento comunitario, si segnala che il 23 febbraio 2012 l'ESMA (6) ha diramato un *Discussion Paper* in merito alla nozione e tipologia di *Alternative Investment Fund* (AIF) a seguito della pubblicazione in *G.U.U.E.* della direttiva 2011/61/UE dell'8 giugno 2011 (7).
Emerge che le principali caratteristiche di un AIF sono sostanzialmente equivalenti e sovrapponibili alla nozione domestica di OICR di cui alla lett. j) dell'art. 1 del T.U.F. In particolare, nel documento ESMA gli indicatori importanti ai fini della qualificazione sono la raccolta di capitale, l'investimento collettivo al fine di generare un ritorno per gli investitori mediante il realizzo degli attivi investiti, la pluralità di investitori (da riscontrarsi in base alla presenza o meno di disposizioni che impongano la concentrazione dell'investimento in capo a un solo soggetto) (8), una documentata politica di investimento e definita in base a un programma e - soprattutto - l'assenza di poteri gestori in capo agli investitori.

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Soggettività passiva IRES
In tema di soggettività passiva IRES, la **circolare n. 2/E** del **2012** precisa che, qualora un **fondo** (mobiliare o immobiliare) **non** possieda i **requisiti** di **pluralità** dei **partecipanti** e **autonomia** della **SGR**, allo stesso **non** si applicherà la disciplina fiscale di **esenzione**, mentre si applicheranno le **disposizioni ordinarie** in materia di IRES.

Soggettività passiva

Altra novità normativa di rilievo per i fondi di investimento è stata la modifica all'art. 73 del T.U.I.R. da parte del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1 (cd. decreto «liberalizzazioni») (9), in cui ne viene sancita la soggettività passiva ai fini IRES (tra gli «enti non commerciali» residenti). In particolare, sono compresi tra i soggetti passivi di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), del Testo Unico, gli organismi di investimento collettivo del risparmio (tra cui sono compresi i fondi immobiliari) residenti in Italia, con la particolarità che sono considerati tali solo quelli «istituiti in Italia» (10).
Nulla si dice con riferimento alla soggettività passiva degli organismi di investimento collettivo di diritto estero, ma la norma - almeno letteralmente - sembra limitare la possibilità di considerare residenti in Italia solo gli organismi ivi «istituiti», e quindi - sembrerebbe - autorizzati (11) o comunque formati in conformità alla disciplina civilistica e regolamentare italiana (12).
Il tema circa la residenza fiscale degli OICR è assai dibattuto. D'altra parte, si rileva che con l'entrata in vigore della direttiva UCITS IV (2009/65/CE del 13 luglio 2009), il cui decreto di recepimento nell'ordinamento nazionale è in corso di approvazione, si assisterà, invero, alla progressiva affermazione del cd. «passaporto europeo», in cui (limitatamente ai fondi armonizzati) le SGR italiane potranno istituire e gestire fondi comuni di investimento in altri Stati membri senza necessità di ivi costituire una società di gestione (e viceversa). Se quindi la residenza fiscale in Italia di un OICR (anche non armonizzato, per esigenze di sistematicità e uniformità applicativa) dipendesse da altri fattori, diversi ed ulteriori rispetto al criterio della «istituzione» del fondo, inevitabilmente il «passaporto del gestore» finirebbe per creare fenomeni di «esterovestizione» degli OICR, non voluti dal sistema (13).

Note:

(6) *European Securities and Markets Authorities*.
(7) Cd. direttiva «AIFM» - *Alternative Investment Fund Managers Directive*.
(8) La risoluzione 4 ottobre 2005, n. 137/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, ha ricordato che un fondo comune, per essere tale, «necessita dunque di una pluralità di sottoscrittori, a meno che l'unico detentore non rappresenti una pluralità di interessi così da raffigurare una gestione collettiva». Cfr. anche Assogestioni, circolare n. 77/11/C.
(9) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, al momento di andare in stampa non ancora convertito in legge.
(10) Ciò, secondo la circolare in commento, al fine di non precludere l'accesso di tali organismi agli eventuali benefici previsti dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia.
(11) Cfr. ad esempio la nozione di «Stato membro di origine» di un OICVM ai sensi della direttiva 2009/65/CE.
(12) Si ricorda peraltro che la direttiva 2009/65/CE prevede l'istituto del «passaporto del gestore», con l'effetto che ben potranno verificarsi casi di OICR «istituiti» in Italia e gestiti da soggetti non residenti e viceversa. Sul punto, cfr. Assogestioni, circolare n. 54/11/C.
(13) Come risulta dalla relazione tecnica di accompagnamento al disegno di legge di conversione del decreto, la riforma è volta ad «unificare il regime fiscale attualmente esistente per gli OICR residenti in Italia e per quelli residenti in un altro Stato membro dell'Unione europea e conformi alle direttive comunitarie in ma-

(segue)

È quindi da ritenere che la norma vada letta «a specchio», con l'effetto che un OICR di diritto estero («istituito» all'estero), avente i caratterizzanti requisiti civilistici, sarà *prima facie* un soggetto passivo d'imposta non residente in Italia.
A corollario della soggettività passiva dei fondi «residenti» in quanto «istituiti» in Italia (la cui *ratio* è a ben vedere ispirata a non precludere l'accesso ai benefici previsti dalle convenzioni contro le doppie imposizioni), qualora il fondo ovvero il soggetto incaricato della gestione sia sottoposto a forme di vigilanza prudenziale, i redditi da questi prodotti beneficiano di un regime di esenzione (14).
In tema di soggettività passiva IRES, la circolare in esame, precisa, tuttavia, che, qualora un fondo (mobiliare o immobiliare) non possieda i requisiti previsti dall'art. 1, lett. j), del T.U.F. (pluralità dei partecipanti e autonomia della SGR), allo stesso non si applicherà la disciplina fiscale prevista dall'art. 73, comma 5-*quinquies*, del Testo Unico ovvero dal D.L. n. 351/2001, mentre si applicheranno le disposizioni ordinarie in materia di IRES. Atteso peraltro che la sussunzione dei «fondi di investimento» tra gli enti di cui all'art. 73, lett. c), sembra valere solo per gli organismi che si qualificano come tali (e quindi in possesso dei requisiti civilistici), tale riqualificazione finirebbe per collocare i predetti organismi (qualora costituiti in forma non societaria) nell'ambito della disposizione di cui all'art. 73, comma 2, del T.U.I.R. ovvero tra «le altre organizzazioni non appartenenti al altri soggetti passivi, nei confronti dei quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario ed autonomo», senza specificare se le regole per la determinazione del reddito imponibile siano quelle applicabili agli enti commerciali o non commerciali (come sembra invece per i fondi dotati dei requisiti civilistici, salva la norma di esenzione ove, in alternativa, il fondo o il gestore sia soggetto a forme di vigilanza). Indirettamente, la stessa circolare in commento sembra peraltro riconoscere in senso generale la natura di «ente non commerciale» ai fondi di investimento. Invero, ai fini dell'applicazione della PEX in caso di cessione di quote «qualificate» da parte di investitori «non istituzionali», la circolare precisa che «non trova applicazione il regime di cui all'art. 87 del T.U.I.R. per difetto del requisito previsto dal comma 1, lett. d), del medesimo articolo (esercizio di impresa commerciale)» (15).

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Fondi immobiliari «istituzionali»
La **circolare n. 2/E** del **2012** precisa che i fondi immobiliari chiusi partecipati esclusivamente dagli investitori istituzionali - **Stato**, **OICR**, **forme** di **previdenza**, **assicurazioni**, **banche** e **intermediari finanziari**, enti che perseguano le finalità previste dalla legge sulle **fondazioni bancarie**, **enti privati** con **finalità mutualistiche** e i corrispondenti **soggetti** costituiti all'**estero** in Paesi o territori «white list» che consentano uno scambio di informazioni volto ad individuare i beneficiari effettivi del reddito - sono considerati **tali a prescindere** da ogni **valutazione** in merito ai requisiti di **autonomia gestionale** e **pluralità** dei **partecipanti**, e quindi si rende loro applicabile per intero il **regime fiscale «speciale»**, consistente nel non assoggettamento ad imposta in capo al fondo, oltre a diverse agevolazioni soprattutto sul fronte dell'imposizione indiretta.

Fondi immobiliari «istituzionali»

La circolare contiene l'importante precisazione secondo cui i fondi immobiliari chiusi partecipati esclusivamente dagli investitori istituzionali (Stato, OICR, forme di previdenza, assicurazioni, banche

Note:
(segue nota 13)
teria». L'obiettivo di tale riforma, sempre in base a quanto sottolineato nella relazione tecnica, è quello di «frenare la tendenza a localizzare in Paesi esteri la costituzione dei fondi al fine di collocarne le quote sul territorio nazionale con le regole proprie dei fondi esteri, ed anche invertire in parte tale tendenza incentivando lo spostamento in Italia di fondi costituiti all'estero per sole ragioni fiscali». Cfr. Assogestioni, circolare n. 54/11/C, cit.
(14) Art. 73, comma 5-*quinquies*, del T.U.I.R.
(15) Per il vero, la posizione dell'Agenzia potrebbe essere riferita al caso dei soli fondi immobiliari, che paiono assimilati agli enti individuati dalla lett. d) dell'art. 87 (il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili «merce» o dagli impianti e dai fabbricati «strumentali») e quindi non espressiva di un principio di ordine generale. Tale conclusione peraltro non pare del tutto coerente con la circolare del 4 agosto 2004, n. 36/E (par. 2.2.3.3.), in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, che ha escluso *in radice* l'applicabilità della PEX agli OICR mobiliari e alle SICAV.

e intermediari finanziari, enti che perseguano le finalità previste dalla legge sulle fondazioni bancarie, enti privati con finalità mutualistiche e i corrispondenti soggetti costituiti all'estero in Paesi o territori che consentano uno scambio di informazioni volto ad individuare i beneficiari effettivi del reddito sempre che inclusi nella *white list*) sono considerati tali a prescindere da ogni valutazione in merito ai requisiti di autonomia gestionale e pluralità dei partecipanti (e quindi si rende loro applicabile per intero il regime fiscale «speciale» previsto dal D.L. n. 351/2001, consistente principalmente nel non assoggettamento ad imposta in capo al fondo, oltre a diverse agevolazioni soprattutto sul fronte dell'imposizione indiretta).

Investitori istituzionali
a) Stato italiano o enti pubblici italiani
b) Organismi di investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia
c) Enti di previdenza
d) Imprese di assicurazione italiane, limitatamente agli investimenti destinati alla copertura delle riserve tecniche
e) Intermediari bancari e finanziari italiani vigilati
f) Soggetti e patrimoni esteri istituiti in Paesi «white list»
g) Enti privati residenti in Italia con finalità mutualistiche e società cooperative residenti in Italia
h) Veicoli istituiti in Italia o in Paesi «white list» partecipati in misura superiore al 50% dai soggetti precedenti

Ai sensi dell'art. 7 del D.L. n. 351/2001, i proventi distribuiti ai possessori delle quote in costanza di partecipazione al fondo, nonché la differenza positiva tra il valore di riscatto o di liquidazione delle quote ed il costo di sottoscrizione o acquisto delle stesse, è soggetta alla ritenuta del 20% (16).
In caso di cessione a titolo oneroso (negoziazione delle quote) o in caso di riscatto o liquidazione (qualora fossero realizzate perdite) (17), i redditi diversi (18) sono soggetti per intero (e quindi senza che dalla base imponibile debba essere scomputato il «delta NAV» come invece è previsto per i fondi mobiliari) (19) al regime dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 461/1997 in regime «amministrato» anche in assenza di opzione, salvo rinuncia da parte del contribuente (20).
Ovviamente, in capo agli investitori «istituzionali», se tali redditi sono conseguiti nell'esercizio d'impresa, si applicano le ordinarie disposizioni del Testo Unico.

Tra gli investitori istituzionali esteri *white list*, rientrano (oltre agli Stati esteri e gli enti pubblici esteri) anche i soggetti corrispondenti agli «istituzionali» italiani (OICR, assicurazioni, enti di previdenza, e intermediari finanziari) purché assoggettati a forme di vigilanza prudenziale, vale a dire laddove l'avvio dell'attività sia soggetto ad autorizzazione preventiva e l'attività sia sottoposta a controlli obbligatori in via continuativa sulla base di disposizioni normative vigenti nello Stato estero. Tale condizione, qualora fosse riferita anche agli OICR di diritto estero, apparirebbe peraltro eccessivamente restrittiva, almeno in un'ottica discriminatoria, in quanto per effetto del D.L. n. 78/2010 i regolamenti dei fondi di diritto italiano «riservati» e «speculativi» non richiedono più la preventiva autorizzazione (21).
La condizione pare invece riferita ai soli intermediari bancari e finanziari, posto che con riferimento a fondi pensione e OICR esteri, la circolare in commento precisa che lo *status* di «istituzionale» spetta ai soggetti che presentano le stesse caratteristiche degli organismi italiani e a condizione che sussista una forma di vigilanza sul fondo o organismo ovvero sul soggetto incaricato della gestione.
A ulteriore chiarimento di quanto già precisato nella circolare n. 11/E del 2011 (22), tale requisito è altresì necessario per fruire del regime di non imponibilità sui proventi percepiti da OICR e fondi pensione *white list*.

Veicoli

Si qualificano tra gli «istituzionali» anche i «veicoli» partecipati in misura superiore al 50% da «istituzionali».
Secondo l'Agenzia, rientrerebbe nella nozione di «veicolo» anche la Cassa depositi e prestiti S.p.A. (di cui lo Stato italiano detiene indirettamente il

Note:
(16) La ritenuta non è operata sui proventi percepiti dai fondi pensione e dagli organismi d'investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia e disciplinati dal T.U.F., ossia da fondi mobiliari aperti e chiusi, da SICAV e fondi immobiliari.
(17) Circolare n. 61/E del 2008, par. 1.1, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Assogestioni, circolare n. 7/04/C.
(18) Art. 67, comma 1, lett. c-*ter*), e comma 1-*quater*, del T.U.I.R.
(19) Circolare n. 38/E del 2004; circolare n. 22/E del 2006, entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(20) Circolare n. 33/E del 2011, cit.
(21) Art. 37, lett. b-*bis*), del T.U.F.
(22) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

70% del capitale), oltre ai *trust* con beneficiari individuati, le *partnership* e i fondi sovrani.
Con riferimento a *trust* o *partnership*, è però necessario che non sia istituito allo scopo di fare beneficiare indebitamente della tassazione agevolata a soggetti residenti in Italia (23).

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Prelievo del 5%
I **partecipanti** residenti e non residenti (non «istituzionali») che, alla data del **31 dicembre 2010**, detenevano una **quota** di partecipazione al fondo **superiore** al **5%** sono tenuti a corrispondere un'**imposta sostitutiva** pari al **5%** del **valore medio** delle **quote** risultante dai **prospetti periodici** relativi al periodo d'imposta **2010**. L'imposta non è dovuta in caso di liquidazione agevolata del fondo. La **circolare n. 2/E** del **2012** prevede che, per i **fondi** di **nuova istituzione** e **non operativi** alla data del **31 dicembre 2010**, in assenza di investimenti immobiliari, l'**imposta** sostitutiva **non** è **dovuta** in quanto in tale periodo non sono maturati redditi immobiliari tassabili.

Fondi non istituzionali

Ai fondi immobiliari chiusi che non sono partecipati esclusivamente dagli investitori «istituzionali» rimane applicabile (in presenza dei requisiti civilistici di «pluralità» e «autonomia») (24) il regime di cui al D.L. n. 351/2001 sia ai fini delle imposte dirette sia di quelle indirette. Tuttavia in capo agli investitori «non istituzionali» che detengono una quota di partecipazione al fondo superiore al 5% (rilevata al termine del periodo d'imposta o, se inferiore, al termine del periodo di gestione del fondo) i redditi conseguiti dal fondo sono imputati per trasparenza in capo al partecipante, con la precisazione che - trattandosi di redditi di capitale (25) - non rilevano eventuali risultati negativi (i quali assumono rilevanza solo in capo a partecipanti esercenti attività d'impresa commerciale).
Per gli investitori (anche «non istituzionali») possessori di quote di partecipazione non superiori al 5%, resta invece applicabile il regime di tassazione previsto dall'art. 7 del D.L. n. 351/2001, con applicazione della ritenuta del 20% a titolo d'imposta o a titolo d'acconto a seconda della natura del partecipante.
Molto opportunamente, viene chiarito che sono temporaneamente esclusi i proventi e gli oneri maturati ma non realizzati e che, in caso di realizzo, la plusvalenza/minusvalenza dovrà essere imputata confrontando il corrispettivo di cessione con il costo storico di acquisto.
In caso di cessione a titolo oneroso da parte di un partecipante «non istituzionale» di quote di partecipazione superiori al 5% del patrimonio del fondo, queste sono assimilate a quote di partecipazione «qualificate» in società di persone ai sensi dell'art. 5 del Testo Unico. Pertanto, giusto il rinvio all'art. 68, comma 3, del T.U.I.R., la plusvalenza realizzata da un soggetto che non detiene l'investimento nell'esercizio di attività d'impresa concorre a formare il reddito complessivo nella misura del 49,72%.
Per i partecipanti esercenti imprese commerciali, la circolare precisa che non può trovare applicazione il regime della PEX «per difetto del requisito prevista dal comma 1, lett. d), del medesimo articolo (esercizio di impresa commerciale)».
La circolare conferma che per tali soggetti, anche se esercenti imprese commerciali, il costo è aumentato dei redditi imputati per trasparenza ed è diminuito dei proventi distribuiti fino a concorrenza dei predetti redditi.

Partecipanti non residenti

Le regole previgenti (26) prevedevano l'esenzione dei redditi di capitale dei fondi immobiliari (distribuzioni periodiche o in sede di riscatto o liquidazione delle quote) percepiti, fra l'altro, da soggetti fiscalmente residenti in Stati compresi nella cd. *white list* (27), oltre che da «investitori istituzionali» ivi costituiti anche se privi di soggettività fiscale.
Le modifiche recate dal D.L. n. 78/2010, come già precisato nella circolare n. 11/E del 2011, hanno abolito il generalizzato regime di non imponibilità per i suddetti soggetti, mantenendolo soltanto per

Note:
(23) Analogamente, circolare n. 23/E del 2002, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(24) Circolare in commento, par. 4.1.
(25) Art. 44, lett. g), del T.U.I.R.
(26) Art. 7, comma 3, del D.L. n. 351/2001.
(27) D.M. 4 settembre 1996.

gli enti e organismi internazionali costituiti in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia e banche centrali (od organismi che gestiscono anche le riserve ufficiali dello Stato), ed estendendolo ai fondi pensione e OICR esteri istituiti in Stati e territori *white list*.
La circolare n. 11/E del 2011 ha precisato che i fondi pensione e gli OICR godranno dell'esenzione soltanto se, in base alla normativa vigente nello Stato estero, ed indipendentemente dalla loro forma giuridica, presentano le stesse finalità di investimento dei fondi pensione e degli OICR italiani, mentre la circolare in commento aggiunge l'ulteriore requisito (peraltro non previsto dalla legge) secondo cui è comunque necessario che sussista una forma di vigilanza sul fondo o sull'organismo ovvero sul soggetto incaricato della gestione.
In capo agli altri soggetti non residenti («istituzionali» e non) (28), sui redditi di capitale derivanti dalla partecipazione al fondo sono soggetti alla ritenuta a titolo d'imposta del 20% di cui all'art. 7, comma 1, del D.L. n. 351/2001 ovvero l'eventuale minore aliquota prevista dalle convenzioni contro le doppie imposizioni.
Entrambe le circolari confermano che, in mancanza di un'apposita disposizione che regoli i redditi derivanti da fondi immobiliari, i redditi in questione rientrano nella categoria degli «interessi» disciplinati dall'art. 11 delle convenzioni conformi al modello OCSE, normalmente del 10% (29).
Si ricorda che, in base alla circolare n. 11/E del 2011, i proventi distribuiti dal 1° giugno 2010, riferiti a periodi di attività dei fondi chiusi prima del 31 dicembre 2009, sottostanno invece al previgente regime, con l'effetto che i soggetti non residenti e gli investitori istituzionali diversi da OICR e fondi pensione *white list* continueranno a beneficiare del regime di esenzione sui proventi maturati fino al 31 dicembre 2009, indipendentemente dalla data di distribuzione (30). A tal fine, il sostituto d'imposta deve verificare che l'investitore non residente deteneva le quote al 31 dicembre 2009.
Analogamente a quanto previsto in materia di dividendi, la circolare contiene l'importante precisazione secondo cui si considerano prioritariamente distribuiti i proventi riferibili a periodi di attività antecedenti il 1° gennaio 2010.
Infine, viene confermato che i proventi percepiti da soggetti non residenti, riferiti a periodi di attività chiusi al 31 dicembre 2003, non sono imponibili a prescindere dallo Stato di residenza (31).
Per quanto riguarda il regime delle plus-minusvalenze derivanti dalla negoziazione delle quote in fondi immobiliari, nei confronti dei soggetti non residenti si rendono applicabili le ordinarie disposizioni in materia di *capital gain* e quindi l'art. 23, comma 1, lett. f), del T.U.I.R. e l'art. 5, comma 5, del D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461 prevede un apposito regime di non imponibilità per le plusvalenze realizzate da soggetti che risiedono in Paesi *white list* (32).

Prelievo del 5%

I partecipanti residenti e non residenti (non «istituzionali») che, alla data del 31 dicembre 2010 (anche se acquistata o sottoscritta in corso d'anno o ceduta successivamente), detenevano una quota di partecipazione al fondo superiore al 5% sono tenuti a corrispondere un'imposta sostitutiva pari al

Note:
(28) La circolare in commento precisa che in capo ai soggetti non residenti, sui redditi percepiti da investitori non istituzionali che possiedono una quota di partecipazione superiore al 5% si applica una ritenuta a titolo d'imposta del 20% al momento della loro corresponsione con le modalità di cui all'art. 7 del D.L. n. 351/2001.
(29) Particolari formalità sono richieste ai fini dell'applicazione delle riduzioni di aliquota previste dalle convenzioni. In proposito, viene richiesta la presentazione al sostituto d'imposta di una dichiarazione dalla quale risultino i dati e le condizioni ai fini dell'applicazione del regime convenzionale, oltre che un certificato di residenza fiscale rilasciato dell'Autorità fiscale competente dello Stato estero ove l'effettivo beneficiario dei proventi ha la residenza, valida fino al 31 marzo dell'anno successivo a quello di presentazione.
(30) I proventi che possono fruire del regime di esenzione non possono eccedere il «delta NAV» pro-quota rilevato tra il 31 dicembre 2009 e quello alla data di costituzione del fondo (aumentato dei rimborsi e diminuito delle sottoscrizioni e dei proventi corrisposti entro il 1° giugno 2010) (cd. *plafond*). Sul punto, per le modalità operative e di calcolo delle eccedenze, si veda la circolare n. 11/E del 2011, cit., e Assogestioni, circolare n. 24/11/C.
(31) Cfr. circolari n. 47/E del 2003, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, e n. 38/E del 2004, cit.
(32) La circolare in commento conferma inoltre che le plusvalenze da cessione di quote di fondi immobiliari chiusi rientrano nella fattispecie prevista dall'art. 13, par. 4, delle convenzioni redatte in conformità al mod. OCSE: «Sono altresì applicabili le disposizioni contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni che riservano allo Stato di residenza del cedente l'imposizione esclusiva delle plusvalenze realizzate sulle partecipazioni cedute».

5% del valore medio delle quote (33) risultante dai prospetti periodici relativi al periodo d'imposta 2010.
L'imposta non è dovuta in caso di liquidazione agevolata del fondo (si veda *infra*).
La circolare in commento contiene un'importante indicazione quanto al presupposto imponibile: infatti, per i fondi di nuova istituzione e non operativi alla data del 31 dicembre 2010, in assenza di investimenti immobiliari secondo quanto previsto dall'art. 12 del D.M. 24 maggio 1999, n. 228, l'imposta sostitutiva non è dovuta in quanto in tale periodo non sono maturati redditi immobiliari tassabili.

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Liquidazione agevolata
I **fondi «non istituzionali»**, nei quali almeno **un partecipante «non istituzionale»** al 31 dicembre 2010 deteneva una **quota superiore** al **5%** del patrimonio del **fondo**, potevano essere posti in **liquidazione** entro il 31 dicembre 2011, mediante apposita **delibera** dell'**organo amministrativo** della **SGR**. La **circolare n. 2/E** del **2012** circoscrive l'ambito temporale alle **sole liquidazioni** deliberate nel corso del **2011**, con l'effetto che alle liquidazioni deliberate successivamente (ma anche a quelle deliberate anteriormente) al 2011 si applicano le ordinarie disposizioni in materia di imposte dirette ed indirette, a seconda della natura e qualificazione fiscale del fondo.

Emerge quindi che l'imposta del 5% - ancorché dovuta dai soli partecipanti «qualificati» e «non istituzionali» - ha la funzione di assoggettare a un prelievo forfetario i redditi immobiliari «figurativi» conseguiti dai fondi con assetto partecipativo non totalmente «istituzionale».
Se il valore che ha concorso alla formazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva è maggiore del costo fiscalmente riconosciuto delle stesse, il pagamento dell'imposta sostitutiva produce l'effetto di adeguare il costo o valore di acquisto o sottoscrizione delle quote. L'adeguamento rileva in tutti i casi in cui il costo di acquisto o sottoscrizione rappresenta un parametro ai fini della determinazione della base imponibile e quindi agli effetti della determinazione delle plusvalenze da realizzo e dell'applicazione della ritenuta in occasione della liquidazione definitiva delle quote alla scadenza del fondo o nel caso di annullamento totale delle stesse. Desta perplessità invece il mancato riferimento della circolare al caso del riscatto e del rimborso parziale pro-quota, che parimenti può produrre redditi determinati secondo la medesima regola, fermo restando che i proventi maturati al 31 dicembre 2010 e corrisposti nei periodi d'imposta successivi non sono assoggettabili a tassazione fino a concorrenza della «franchigia» costituita dall'ammontare che ha concorso alla determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva del 5%.
Eventuali minusvalenze derivanti dalla cessione delle quote sono comunque fiscalmente irrilevanti. Gli esempi proposti nella circolare in commento fanno intendere che le minusvalenze fiscalmente rilevanti sono soltanto quelle che derivano da incrementi del costo fiscalmente riconosciuto, diversi dall'effetto di adeguamento prodotto dall'imposta sostitutiva.

Liquidazione agevolata

I fondi «non istituzionali», nei quali almeno un partecipante «non istituzionale» al 31 dicembre 2010 deteneva una quota superiore al 5% del patrimonio del fondo, potevano essere posti in liquidazione entro lo scorso 31 dicembre, mediante apposita delibera dell'organo amministrativo della SGR.
La circolare, inaspettatamente, circoscrive l'ambito temporale alle sole liquidazioni deliberate nel corso del 2011, con l'effetto che alle liquidazioni deliberate successivamente (ma anche a quelle deliberate anteriormente) al 2011 si applicano le ordinarie disposizioni in materia di imposte dirette ed indirette, a seconda della natura e qualificazione fiscale del fondo. Mentre la preclusione opera senz'altro per le delibere «tardive», escludere dalla possibilità di liquidazione agevolata i fondi posti in liquidazione in epoca anteriore al 2011 non sembra del tutto aderente al tenore letterale della norma, che fa riferimento solo al termine di scadenza, ma non a quello iniziale (indirettamente, cfr. Provv. 22 novembre 2011 in materia di affrancamento delle partecipazioni di controllo). È pe-

Nota:
(33) La circolare in oggetto precisa sul punto che occorre calcolare la media del valore delle quote risultante dalla relazione semestrale e del valore delle stesse risultante dal rendiconto annuale, tenendo conto anche di eventuali rendiconti intermedi (ad esempio, in caso di rimborsi parziali pro-quota).

raltro ragionevole che la preclusione sul *dies a quo* derivi dal fatto che l'assetto partecipativo (almeno un «non istituzionale» con più del 5%) doveva essere verificato alla data del 31 dicembre 2010, e non in epoca anteriore.
Una volta adottata la delibera, il Provv. 16 dicembre 2011 prevede che «in ogni caso», e quindi a prescindere da ogni altra circostanza, la SGR è tenuta a prelevare un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi pari al 7% del valore netto del fondo risultante dal prospetto relativo al 31 dicembre 2010, ad eccezione dei fondi di nuova istituzione non ancora operativi alla data del 31 dicembre 2010 (la cui prima rata del 40% è da versare entro il 31 marzo 2010, con il codice tributo 1834, compensabile nel Mod. F24).
La circolare in esame pare poi prevedere un trattamento fiscale diverso rispetto a quello previsto «a regime» sulla tassazione per trasparenza dei risultati conseguiti dal 1° gennaio 2011. In caso di liquidazione agevolata, l'imposta sostitutiva del 7% sui risultati di gestione (che per il 2011 va determinata al lordo dell'imposta sostitutiva «patrimoniale») - ancorché il Provv. 16 dicembre facesse riferimento ai soli risultati «realizzati» - parrebbe includere anche le componenti di reddito da valutazione. La circolare fa infatti riferimento ai risultati «rilevabili dai prospetti» e non richiama le istruzioni in materia di tassazione per trasparenza (par. 4.1.1.). Tale aspetto, per la sua rilevanza, meriterebbe un'espressa conferma da parte dei competenti organi.

Imposte indirette

La circolare conferma che i conferimenti in società di pluralità di immobili, effettuati nella fase di liquidazione, sono considerati conferimenti di azienda o rami di azienda, e quindi sono esclusi da IVA e dai connessi obblighi formali. Ai fini del calcolo del *pro-rata* di detrazione e delle conseguenti rettifiche non si tiene inoltre conto delle cessioni e assegnazioni di azioni o quote effettuate nella fase di liquidazione. Infine, è confermato che gli atti di liquidazione «agevolata» del patrimonio immobiliare sono soggetti alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, a prescindere dalla natura del bene (terreni e fabbricati di natura sia strumentale sia abitativa).

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***

Liquidazioni trimestrali IVA e contabilità semplificata, uniformate solo le soglie monetarie

di Franco Ricca

L'**allineamento** dei **limiti** per le **liquidazioni** ed i **versamenti trimestrali** dell'**IVA** con quelli per l'ammissione al regime di **contabilità semplificata**, disposto dalla legge n. 183/2011 con effetto **dal 2012**, riguarda soltanto le **soglie monetarie** e **non** il **parametro** di **riferimento**, che per l'IVA continua ad essere costituito dal **volume d'affari**. I contribuenti **trimestrali** secondo i nuovi limiti, inoltre, versano l'eventuale **saldo IVA a debito** dell'anno **entro** il **16 marzo** dell'anno successivo. Queste le precisazioni fornite dall'Agenzia delle entrate con la **risoluzione n. 15/E** del **2012**, emanata per porre fine all'incertezza causata da una singolare lettura della disposizione uniformatrice.

La risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 15/E del 2012 (1) risolve un dubbio che non avrebbe dovuto neppure sorgere, ma che era comunque sorto, causando incertezza tra i contribuenti e gli operatori professionali.
La questione riguardava la portata della disposizione dell'art. 14, comma 11, della legge 12 novembre 2011, n. 183 (cd. legge di stabilità 2012), secondo la quale, con effetto dal 2012, «i limiti per la liquidazione trimestrale dell'IVA sono i medesimi di quelli fissati per il regime di contabilità semplificata».

Obiettivo di identità delle soglie monetarie

La disposizione mirava, con tutta evidenza, a riallineare le soglie monetarie previste per la «misurazione» dei contribuenti minori ai fini dell'accesso al regime di contabilità semplificata (2) e ai fini delle liquidazioni e dei versamenti trimestrali dell'IVA (3).
L'identità delle soglie monetarie nei due settori impositivi - 309.874,14 per i contribuenti esercenti attività di servizi, 516.456,90 euro per gli altri contribuenti, riferite all'ammontare dei ricavi dell'anno per quanto riguarda il regime di contabilità semplificata e al volume d'affari dell'anno per quanto riguarda la «trimestralizzazione» dell'IVA - era infatti venuta meno in seguito all'art. 7 del D.L. 13 maggio 2011, n. 70 (4), che aveva modificato (solo) i limiti per l'accesso al regime di contabilità semplificata, elevandoli rispettivamente a 400.000 e 700.000 euro.
Opportunamente, dunque, il legislatore, sia per ragioni di semplificazione che di coerenza sistematica, ha ripristinato l'identità delle soglie monetarie, scegliendo però, anziché l'intervento diretto sull'art. 7 del D.P.R. n. 542/1999, concernente le semplificazioni IVA per i contribuenti minori relative alle liquidazioni ed ai versamenti periodici, di emanare la disposizione autonoma sopra riportata, probabilmente allo scopo di agganciare permanentemente le soglie nei due settori.

Un'errata interpretazione della norma

Sennonché la disposizione è stata interpretata da taluni non come il semplice allineamento delle soglie monetarie (tale è il senso dell'uniformazione

Franco Ricca - *Funzionario dell'Agenzia delle entrate (*)*

Note:
(*) L'articolo è svolto a titolo personale e non coinvolge la posizione dell'Amministrazione di appartenenza.
(1) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
(2) Art. 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.
(3) Art. 7 del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542.
(4) Convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106.

dei «limiti»), ma come l'omogeneizzazione dei parametri, con la conseguenza che anche nel comparto dell'IVA, dal 2012, si sarebbe dovuto fare riferimento non più al volume d'affari, bensì ai ricavi. Si è addirittura sostenuto, che, essendo rimasto invariato l'art. 7 del D.P.R. n. 542/1999, i contribuenti trimestrali secondo le nuove soglie (400.000 e 700.000 euro di ricavi), che tuttavia superassero le vecchie soglie (309.874,14 e 516.456,90 euro di volume d'affari), non potessero versare il saldo IVA dell'anno precedente entro il 16 marzo, ma dovessero provvedervi entro il 16 febbraio.

Questa interpretazione, invero, non trovava grande conforto sul piano letterale, ma soprattutto era palesemente incongrua sul piano logico, come poteva agevolmente desumersi soltanto considerando gli effetti manifestamente irrazionali che si sarebbero prodotti applicando la stessa unità di misura (il ricavo, nozione estranea al mondo dell'IVA), per valutare i «contribuenti minori» ai fini dei due settori: un'impresa immobiliare con un fatturato di milioni di euro nell'anno, costituito interamente da acconti su future vendite, non avendo alcun ricavo, avrebbe potuto versare l'IVA trimestralmente, in quanto «contribuente minore», qualifica non spettante però al fruttivendolo con 750.000 euro di corrispettivi e ricavi nell'anno, tenuto a versare mensilmente. Un'interpretazione, per così dire, «avulsa», che però ha avuto ampio seguito nella stampa specializzata (sovente senza neppure il beneficio del dubbio), è stata somministrata ai partecipanti ai convegni di aggiornamento ed è stata «rilanciata» sul *web* da numerosissimi siti professionali che l'hanno accreditata come una delle novità del 2012. Il che sta forse ad indicare quanto poco tempo abbiano gli operatori, gravati dalle incombenze quotidiane, per fermarsi a riflettere sui contenuti dell'incessante produzione delle varie fonti del diritto tributario, prima fra tutte, ovviamente, quella legislativa, e debbano quindi affidarsi acriticamente alle soluzioni preconfezionate.

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Limiti per la liquidazione trimestrale IVA e per la contabilità semplificata

– La disposizione della legge di stabilità 2012 secondo cui i limiti per la **liquidazione trimestrale** IVA sono i **medesimi** di quelli fissati per il regime di **contabilità semplificata** è stata interpretata da **taluni** non come il semplice allineamento delle soglie monetarie, ma come l'**omogeneizzazione** dei **parametri**, con la conseguenza che anche nel comparto dell'IVA, dal 2012, si sarebbe dovuto fare riferimento non più al **volume** d'**affari**, bensì ai **ricavi**.

– La **risoluzione n. 15/E** del **2012** ha precisato che, per rinvenire il parametro al quale i nuovi valori monetari devono essere ricollegati, continua a rilevare esclusivamente il **volume** d'**affari**. Pertanto, possono eseguire le **liquidazioni trimestrali IVA** i **contribuenti** che nell'anno solare precedente hanno realizzato un **volume** d'**affari non superiore** a **400.000 euro** per le imprese aventi per oggetto **prestazioni** di **servizi** e per gli **esercenti arti** o **professioni**, ovvero a **700.000** euro per le **imprese** aventi per oggetto **altre attività**.

Chiarimenti dell'Agenzia delle entrate

In questo contesto, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto opportuno intervenire per fare chiarezza, come si legge nella risoluzione, sui «dubbi espressi dagli operatori del settore e dalla stampa specializzata circa il corretto ambito di applicazione del medesimo art. 14, comma 11, della legge n. 183 del 2011» (5).

Tanto premesso, l'Agenzia osserva che, sebbene la modifica dei limiti monetari per la periodicità degli adempimenti IVA operata con l'art. 14, comma 11, della legge n. 183/2011 sia stata introdotta con disposizione autonoma, senza intervenire direttamente nell'art. 7 del D.P.R. n. 542/1999, «è a quest'ultimo che si deve fare esclusivo riferimento al fine di rinvenire il parametro al quale i nuovi valori monetari devono essere ricollegati», per cui «continua a rilevare esclusivamente il volume d'affari, costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi poste in essere nell'anno», ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 633/1972.

Nota:

(5) In effetti, l'intervento risolutore dell'Agenzia era stato auspicato anche da chi scrive, pur nel convincimento che la tesi della modifica del parametro di riferimento fosse palesemente errata (F. Ricca, «IVA trimestrale, conta il fatturato», in *Italia Oggi* del 31 gennaio 2012, pag. 29).

Pertanto, «possono eseguire le liquidazioni trimestrali IVA i contribuenti che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi e per gli esercenti arti o professioni, ovvero a 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività. Nei confronti dei contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività, senza distinta annotazione dei corrispettivi, il limite di riferimento di cui al comma 2 del medesimo art. 7 è elevato a 700.000 euro relativamente a tutte le attività esercitate».

Per le stesse ragioni, la risoluzione disattende l'ulteriore conclusione dell'interpretazione «avulsa», confermando che i contribuenti che non superano le nuove soglie ed optano per la periodicità trimestrale, qualora evidenzino un saldo finale a debito, devono effettuare il versamento del conguaglio:

– entro il 16 marzo dell'anno successivo, maggiorando l'importo dovuto della percentuale dell'1% (maggiorazione che, si ricorda, va applicata anche ai saldi debitori delle tre liquidazioni periodiche dell'anno), oppure

– entro il termine di pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione annuale unificata, se presentano tale tipo di dichiarazione, applicando l'ulteriore maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo.

IL PROBLEMA APERTO

Contribuenti minori nel sistema IVA
All'interno del sistema IVA si rinvengono **due** diverse **definizioni quantitative** di «contribuenti minori», **una** ai fini della **periodicità trimestrale** delle **liquidazioni** e dei **versamenti**, dove valgono le nuove soglie «armonizzate» (400.000 e 700.000 euro), **l'altra** ai fini delle **semplificazioni** relative alla **fatturazione** e alla **registrazione**, dove permangono le meno elevate soglie di 309.874,14 e 516.456,90 euro.

Questioni aperte

A margine della questione oggetto della risoluzione qui segnalata, pare utile annotare due reali questioni aperte sull'argomento.

La prima, collegata alla disposizione di allineamento delle soglie monetarie della legge n. 183/2011, è la sopravvenuta discrasia all'interno del sistema dell'IVA, dove, essendo rimaste invariate le soglie monetarie dell'art. 32 del D.P.R. n. 633/1972, si rinvengono ora due diverse definizioni quantitative di «contribuenti minori»:

– una ai fini della periodicità trimestrale delle liquidazioni e dei versamenti, dove valgono le nuove soglie «armonizzate» (400.000 e 700.000 euro),

– l'altra ai fini delle semplificazioni relative alla fatturazione e alla registrazione previste dall'art. 32 del D.P.R. n. 633/1972, dove permangono le meno elevate soglie di 309.874,14 e 516.456,90 euro (con applicazione del limite più basso nei confronti dei contribuenti che esercitano attività di servizi ed altre attività e non provvedono alla distinta annotazione dei corrispettivi).

A prescindere dal fatto che queste semplificazioni abbiano oppure no, tuttora, una platea interessata ad avvalersene, occorrerebbe, per ragioni di coerenza sistematica, che i requisiti dimensionali venissero allineati con quelli stabiliti per la periodicità trimestrale.

La seconda questione è invece un'incongruenza antica. Riguarda la disposizione dell'ultimo comma dell'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, il quale stabilisce - in antitesi con l'interpretazione «avulsa» che pretendeva di far derivare dall'art. 14 della legge n. 183/2011 l'adozione del parametro dei ricavi anche ai fini della periodicità trimestrale IVA - che, ai fini dell'accesso al regime di contabilità semplificata, «si assumono come ricavi conseguiti nel periodo di imposta i corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione nel periodo stesso agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto».

Secondo quella che è dunque una disposizione di legge formalmente in vigore (e non una mera interpretazione), sarebbero i corrispettivi IVA il parametro di riferimento dei limiti monetari previsti per il regime di contabilità semplificata.

La disposizione è stata tuttavia ridimensionata e sostanzialmente caduca, in via interpretativa, dalla R.M. 12 maggio 1984, n. 9/2069 (6), che ha osservato che «la determinazione del reddito d'im-

Nota:
(6) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

presa viene effettuata anche nei confronti delle imprese minori in base al principio della competenza economica di ricavi e costi sancito dall'art. 74 del D.P.R. n. 597/1973; ne consegue che, agli effetti della determinazione del limite previsto per l'ammissione alla tenuta della contabilità semplificata, deve aversi riguardo ai ricavi realizzati e determinati secondo le disposizioni previste dall'art. 53 del D.P.R. n. 597/1973 e non già secondo quelle contenute nel D.P.R. n. 633/1972 riguardanti l'IVA» (esattamente lo stesso ragionamento in forza del quale, a termini invertiti, l'Agenzia delle entrate ha ora escluso, giustamente, l'adozione del ricavo quale parametro per la misurazione dei contribuenti minori ai fini dell'IVA). Nondimeno, non si comprende perché l'inutile disposizione dell'art. 18, ultimo comma, del D.P.R. n. 600/1973 non venga rimossa dall'ordinamento; si eviterebbe anche il rischio che qualcuno, ignorando la «risoluzione abrogativa», vi faccia affidamento!

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***

La definizione di «transfer pricing» ai fini del regime premiale

di Luca Marraffa

Sulla scorta dell'affermazione dell'Agenzia delle entrate secondo cui il **regime premiale** in materia di «transfer pricing» **non** trova applicazione nel caso di **violazioni** aventi ad oggetto la **deduzione** di **costi** affetti dal **difetto** di **inerenza**, appare fondamentale definire il **perimetro** all'interno del quale è possibile parlare di violazioni in materia di «transfer pricing» e quali siano invece le **violazioni** che devono ritenersi **estranee** a detta disciplina. La questione assume particolare rilievo nelle circostanze in cui non si pone tanto un tema di quantificazione di un ricavo/provento o di un costo/onere in conseguenza di una transazione «intercompany», quanto di **identificazione** delle **transazioni** che una **parte indipendente** avrebbe accettato di **concludere**.

L'Agenzia delle entrate ha affermato (1) che il regime premiale introdotto nel 2010 in materia di *transfer pricing* all'interno del nostro ordinamento tributario (2) non possa trovare applicazione nel caso di violazioni aventi ad oggetto la deduzione di costi affetti dal difetto di inerenza.

Tale conclusione sarebbe giustificata dalla circostanza che l'esonero sanzionatorio conseguente a detto regime risulta strettamente correlato alle violazioni delle disposizioni domestiche relative al *transfer pricing* (3) e non possa quindi ritenersi esteso a violazioni di altri principi e disposizioni.

L'Agenzia delle entrate si è soffermata quindi sul difetto di inerenza, ma tale impostazione dovrebbe ritenersi valida anche per tutte le altre disposizioni e principi che non rientrano all'interno della disciplina del *transfer pricing* quali, ad esempio, l'economicità delle scelte imprenditoriali, le disposizioni antielusive e l'abuso del diritto (4).

Sulla base di quanto appena affermato, appare fondamentale comprendere quale sia il perimetro all'interno del quale è possibile parlare di violazioni in materia di *transfer pricing* e quali siano invece le violazioni che devono ritenersi estranee a detta disciplina.

Tale questione assume particolare rilievo in tutte quelle circostanze in cui non si pone tanto un tema di quantificazione di un ricavo/provento o di un costo/onere in conseguenza di una transazione *intercompany*, quanto un tema di identificazione delle transazioni che una parte indipendente avrebbe accettato di concludere.

La possibilità di inquadrare simili fattispecie nell'ambito della disciplina sul *transfer pricing* deve obbligatoriamente muovere dalla definizione di tale concetto, così come concepita dal legislatore interno a seguito dell'introduzione del suddetto regime premiale.

Definizione di «transfer pricing» e oneri documentali relativi al regime premiale

Le disposizioni domestiche in materia di *transfer pricing* prevedono, in estrema sintesi, che i componenti positivi e negativi di reddito derivanti dal-

Luca Marraffa - *Dottore commercialista ed esperto contabile in Milano*

Note:

(1) Circolare 21 giugno 2011, n. 28/E, par. 4.5, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(2) Art. 1, comma 2-*ter*, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, introdotto dall'art. 26 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

(3) Le disposizioni domestiche in materia di *transfer pricing* sono contenute nell'art. 110, comma 7, del T.U.I.R.

(4) Considerata la frequenza con la quale, pur in assenza di riferimenti normativi definiti o di un orientamento giurisprudenziale univoco, l'Amministrazione finanziaria applica le sanzioni alle violazioni in materia di elusione fiscale ed abuso del diritto, appare utile soffermarsi in questa sede anche sulle possibili aree di sovrapposizione tra dette disposizioni/principi e quelle in materia di *transfer pricing*.

le transazioni *intercompany* debbano essere valutati sulla base del loro valore normale.
Dette disposizioni devono essere coordinate con le norme secondo cui le sanzioni per infedele dichiarazione conseguenti a violazioni in materia di *transfer pricing* non risultano applicabili nel caso in cui il contribuente adempia determinati oneri documentali, consistenti nella predisposizione della documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati, nella comunicazione del possesso di tale documentazione all'Agenzia delle entrate e nella consegna della stessa agli organi di controllo, ove specificamente richiesta (5).
Sulla base di quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate, in caso di incertezze in merito ai contenuti sostanziali da indicare all'interno della suddetta documentazione, occorre fare riferimento alle interpretazioni fornite in ambito OCSE (6).
Per questioni di coerenza sistematica, non dovrebbero sorgere dubbi in merito al fatto che, se la definizione di *transfer pricing* da assumere ai fini della predisposizione di tale documentazione è quella fatta propria in sede OCSE, la stessa definizione deve essere assunta anche al fine di identificare il perimetro all'interno del quale opera l'esonero sanzionatorio.
Preme a tal fine rilevare come le interpretazioni fornite in sede OCSE contengano un'approfondita analisi di tutti gli aspetti che possono assumere rilievo ai fini della ripartizione dei profitti e delle perdite fiscali tra le singole società all'interno di un gruppo in conseguenza di transazioni *intercompany* aventi carattere internazionale.
In particolare, l'analisi del *transfer pricing* proposta in sede OCSE non è unicamente volta alla quantificazione dei corrispettivi relativi ad una determinata transazione, ma investe ulteriori tematiche quali, ad esempio, il *benefit test* nelle prestazioni di servizi (7) e nei *cost contribution arrangement* (8), il riconoscimento delle forme giuridiche delle transazioni (9) e l'identificazione di transazioni sottese ad un *business restructuring* (10).

Impossibilità di escludere l'identificazione e il disconoscimento delle transazioni dall'ambito applicativo del «transfer pricing»

L'analisi del *transfer pricing*, condotta nell'ottica OCSE, non si limiterà quindi ad evidenziare la congruità o meno dei corrispettivi praticati nelle transazioni *intercompany* che sarebbero state concluse anche tra parti indipendenti, ma potrà altresì rilevare che:
(i) il contribuente ha dedotto un componente negativo di reddito a fronte di una transazione che una parte indipendente non avrebbe posto in essere (11);
(ii) il contribuente non ha tassato un componente positivo di reddito a fronte di una transazione che una parte indipendente avrebbe posto in essere (12).
In tali circostanze, non si porrebbe tanto un tema di quantificazione del corrispettivo a fronte di una transazione *intercompany* fiscalmente riconosciu-

Note:
(5) Il necessario coordinamento tra dette disposizioni rende quindi superflua la circostanza che in passato, prima dell'introduzione del regime premiale, la giurisprudenza di legittimità abbia talvolta fatto riferimento al concetto di inerenza, anziché a quello di *transfer pricing*, al fine di valutare la rilevanza reddituale di determinate transazioni (si vedano, *ex multis*, le sentenze della Suprema Corte di cassazione 14 dicembre 1999, n. 14016, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, e 1° agosto 2000, n. 10062, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 8/2001, pag. 1033, con commento di A. Panizzolo, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA).
(6) Il contenuto della documentazione è stato precisato nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 29 settembre 2010, prot. 2010/137654 e, successivamente, nella circolare 15 dicembre 2010, n. 58/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. In tale circolare, al par. 4, viene affermato esplicitamente che, in caso di incertezze in merito ai profili sostanziali circa i contenuti da indicare nel *Master File* e nel *Country File*, occorre fare riferimento alle *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, aggiornate al 22 luglio 2010 (Linee Guida OCSE). L'importanza rivestita dalle interpretazioni fornite in sede OCSE ai fini della predisposizione di tale documentazione risulta altresì evidente dalla circostanza che l'art. 26 del D.L. n. 78/2010, che ha introdotto il regime premiale in oggetto, è rubricato «Adeguamento alle direttive OCSE in materia di documentazione dei prezzi di trasferimento».
(7) Linee Guida OCSE, cap. VII, par. 7.6 - 7.18.
(8) Linee Guida OCSE, cap. VIII, par. 8.10 - 8.12.
(9) Linee Guida OCSE, cap. I, par. 1.64 - 1.69.
(10) Linee Guida OCSE, cap. IX.
(11) Si pensi, ad esempio, ad un soggetto che si è visto addebitare una quota parte di spese sostenute dalla casa madre nell'espletamento di una *shareholder activity* o un interesse passivo a fronte di un finanziamento che, nella sostanza economica, si configura come un apporto di capitale da parte del socio.
(12) Si pensi, ad esempio, ad un soggetto che non ha addebitato alcun corrispettivo nei confronti delle altre società del gruppo pur avendo prestato loro un servizio centralizzato o avendo trasferito loro, a seguito di un *business restructuring*, un'attività immateriale.

ta, quanto un tema di identificazione delle transazioni che una parte indipendente avrebbe effettivamente posto in essere.

Si potrebbe, quindi, essere indotti a ritenere che tali fattispecie debbano essere ricondotte, ad esempio, nell'ambito delle violazioni in materia di inerenza (13), di economicità dei comportamenti imprenditoriali, di elusione fiscale o di abuso del diritto più che a violazioni in materia di *transfer pricing*, con conseguente inapplicabilità dell'esonero sanzionatorio sopra discusso.

Una simile impostazione porterebbe quindi a ritenere, in sostanza, che le violazioni in materia di *transfer pricing* non possano concettualmente sfociare nel disconoscimento totale di un costo o nell'identificazione *ex novo* di un provento in quanto un simile effetto sarebbe il frutto più di un giudizio qualitativo in merito all'esistenza di una transazione che non di un giudizio quantitativo in merito alla congruità del corrispettivo.

Si ritiene tuttavia che tale conclusione non possa essere condivisa, essenzialmente, per tre ordini di ragioni:

(i) in primo luogo, ignorerebbe la circostanza che le interpretazioni fornite in sede OCSE non si limitano a definire le modalità di quantificazione dei corrispettivi nelle transazioni *intercompany*, ma, come sopra evidenziato, forniscono anche una serie di dettagliate indicazioni volte a consentire l'identificazione delle stesse. La riconducibilità di tali fattispecie al concetto di *transfer pricing*, nell'ottica OCSE, trova espressa conferma, oltre che nell'ampio spazio ad esse dedicato all'interno delle Linee Guida OCSE (14), anche nell'esigenza di coordinare tale concetto con le disposizioni in materia di *corresponding adjustment* contenute nel Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni (15) ed espressamente recepite nel nostro ordinamento (16). Tali disposizioni prevedono che, in linea di principio, nell'applicazione dell'*arm's length principle*, ad un eventuale incremento della tassazione in uno Stato contraente debba corrispondere una riduzione della tassazione nell'altro Stato contraente. Senza voler entrare in questa sede nei meccanismi operativi del suddetto aggiustamento, basti solo qui evidenziare come lo stesso risulti espressamente finalizzato a limitare i fenomeni di doppia imposizione derivanti dall'applicazione delle disposizioni in materia di *transfer pricing* ai rapporti commerciali e finanziari intrattenuti tra soggetti appartenenti allo stesso gruppo e conclusi a condizioni differenti rispetto a quelle che avrebbero pattuito parti indipendenti. Le finalità perseguite dal *corresponding adjustment* fanno sì che lo stesso si renda applica-

SOLUZIONI OPERATIVE

Transazioni «intercompany»

Le interpretazioni fornite in sede OCSE non si limitano a definire le **modalità** di **quantificazione** dei corrispettivi nelle transazioni «intercompany», ma forniscono anche una serie di dettagliate indicazioni volte a consentire l'**identificazione** delle stesse. La **riconducibilità** di tali fattispecie al concetto di «**transfer pricing**», nell'ottica OCSE, trova espressa conferma, oltre che all'interno delle Linee Guida OCSE, anche nell'esigenza di **coordinare** tale concetto con le disposizioni in materia di «**corresponding adjustment**» contenute nel Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni e recepite nel nostro ordinamento. Tali disposizioni prevedono che, in linea di principio, nell'applicazione dell'«**arm's length principle**», ad un eventuale **incremento** della **tassazione** in uno **Stato** contraente debba corrispondere una **riduzione** della tassazione nell'**altro Stato contraente**.

Note:

(13) In questo senso, si vedano, in particolare, P. Ceppellini e R. Lugano, «Transfer price. Dalle comunicazioni derivano garanzie ma anche rischi di accertamento - Documenti a doppio taglio - I dati possono portare gli uffici a fare contestazioni sull'inerenza», in *Il Sole - 24 Ore* del 24 febbraio 2011 e G. Palumbo, «Riaddebiti intercompany: tra inerenza e transfer pricing», in *QBT Quadrimestre di Business and Tax* n. 2/2011.

(14) Le Linee Guida OCSE, nella prefazione, par. 19, affermano espressamente di far riferimento alle questioni di principio attinenti l'area del *transfer pricing*. Ne discende che tutti gli argomenti trattati all'interno delle Linee Guida OCSE in maniera non incidentale, come, appunto, l'identificazione delle transazioni che sarebbero state effettuate tra parti indipendenti, cui le stesse dedicano ampio spazio, devono intendersi ricompresi nella disciplina del *transfer pricing*.

(15) Art. 9, par. 2, dell'*OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*, aggiornato al 22 luglio 2010 (Modello di Convenzione OCSE).

(16) Il richiamo al concetto di *corresponding adjustment* è contenuto all'interno delle disposizioni in materia di *transfer pricing* di cui all'art. 110, comma 7, del T.U.I.R.

bile in tutti i casi in cui si incorra nel rischio di doppia imposizione internazionale e, quindi, non soltanto nei casi in cui i prezzi di trasferimento risultino superiori o inferiori rispetto a quelli di libero mercato, ma anche nei casi in cui siano state concluse transazioni differenti da quelle che sarebbero state concluse tra parti indipendenti. Considerato che il concetto di *corresponding adjustment* risulta strettamente correlato a quello di *transfer pricing* (17), ne discende che l'ambito applicativo degli stessi dovrà necessariamente coincidere, con la conseguenza che anche la disciplina del *transfer pricing* risulterà applicabile tanto nel caso di transazioni *intercompany* nelle quali siano stati fissati corrispettivi differenti da quelli di libero mercato, quanto nel caso in cui siano state concluse transazioni *intercompany* diverse da quelle che sarebbero state concluse tra parti indipendenti;

(ii) in secondo luogo, condurrebbe a conclusioni irragionevoli ai fini dell'esonero sanzionatorio sopra discusso, in quanto escluderebbe dal regime premiale una serie di operazioni per le quali esiste comunque l'obbligo di indicazione all'interno del *Country File* e del *Master File*. Seguendo un simile ragionamento, si arriverebbe all'assurda conclusione di avere due differenti definizioni di *transfer pricing*. La prima, di matrice OCSE, obbligherebbe il contribuente a predisporre il *Country File* ed il *Master File* indicando tutte le operazioni avvenute con società del gruppo e riportando tutte le informazioni (quali, ad esempio, la descrizione delle operazioni, l'analisi funzionale, i termini contrattuali, le condizioni di mercato e le strategie) utili all'Amministrazione finanziaria al fine di comprendere, sia se le transazioni *intercompany* sarebbero state concluse tra parti indipendenti (18), sia se le stesse sono state adeguatamente remunerate. La seconda definizione, di matrice nazionale, condurrebbe invece alla disapplicazione delle sanzioni per le sole violazioni relative alla quantificazione del corrispettivo delle transazioni che parti indipendenti avrebbero concluso e non anche per quelle relative al disconoscimento o alla riqualificazione delle transazioni stesse. In altri termini, si chiederebbe al contribuente di fornire tutta una serie di informazioni che l'Agenzia delle entrate potrà usare al fine di effettuare contestazioni nei due sensi salvo poi riconoscere l'esonero sanzionatorio solo nel caso di violazioni relative alla congruità dei corrispettivi. È evidente come una simile impostazione, oltre che irragionevole, risulterebbe in aperto contrasto con la tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, cui il regime premiale dovrebbe ispirarsi (19);

(iii) in terzo luogo, svuoterebbe di significato le disposizioni in materia di *transfer pricing* in quanto equivarrebbe ad affermare che le stesse possono trovare applicazione solo in assenza di ulteriori disposizioni o principi. Ne discenderebbe che, ad esempio, il principio dell'inerenza potrebbe essere invocato in caso di assenza di benefici, il principio dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto nei casi di disconoscimento o riqualificazione delle transazioni e il principio dell'economicità dei comportamenti imprenditoriali nei casi di operazioni concluse a valori difformi da quelli di mercato, anche nel caso in cui tali transazioni fossero avvenute tra società del gruppo residenti in Stati differenti. Non si comprenderebbe, quindi, in quali casi risulterebbe applicabile la disciplina del *transfer pricing*.

SOLUZIONI OPERATIVE

Ambito applicativo del «transfer pricing»

L'ambito applicativo delle disposizioni in materia di «transfer pricing» deve risultare esteso a tutte le **transazioni «intercompany» transnazionali** nelle quali siano state definite **condizioni differenti** rispetto a quelle che sarebbero state pattuite tra **parti indipendenti**, **a prescindere**, quindi, dalla circostanza che tali **differenze** riguardino il **corrispettivo** o la **natura** stessa della transazione.

Note:

(17) Sulla necessaria correlazione tra i due concetti si veda, in particolare, il cap. I, par. 1.6 - 1.13 delle Linee Guida OCSE, che richiama espressamente l'art. 9 del Modello di Convenzione OCSE, all'interno del quale, come anticipato, viene disciplinato il *corresponding adjustment*.

(18) Si evidenzia come, nella C.M. 22 settembre 1980, n. 32/9/2267, cap. VI, par. 4, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, con specifico riferimento alle prestazioni di servizi *intercompany*, sia stata espressamente affermata l'importanza dell'analisi funzionale ai fini dell'identificazione dei benefici degli stessi.

(19) Tali principi, contenuti all'interno della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente), sono espressamente richiamati all'interno della circolare n. 58/E del 2010, cit., par. 3.

È evidente come una simile interpretazione, oltre che illogica, renderebbe del tutto inutile il regime premiale.

Identificazione del perimetro all'interno del quale opera il regime premiale

Si ritiene che, al fine di ricondurre una violazione nell'ambito delle disposizioni in materia di *transfer pricing*, occorra avere riguardo alle finalità da queste ultime perseguite più che alla misura, totale o parziale, con cui un componente di reddito viene disconosciuto o riconosciuto.

Le finalità perseguite da tali disposizioni sono quelle di ripartire la potestà impositiva dei singoli Stati, in conseguenza di transazioni *intercompany*, in maniera equa, evitando così che i gruppi societari possano arbitrariamente spostare materia imponibile da uno Stato all'altro.

Tale considerazione porta quindi ad affermare che l'ambito applicativo delle disposizioni in materia di *transfer pricing* debba risultare esteso a tutte le transazioni *intercompany* transnazionali nelle quali siano state definite condizioni differenti rispetto a quelle che sarebbero state pattuite tra parti indipendenti, a prescindere, quindi, dalla circostanza che tali differenze riguardino il corrispettivo o la natura stessa della transazione (20).

In quest'ottica non vi è dubbio che violazioni quali la deduzione di componenti negativi di reddito a fronte di transazioni che una parte indipendente non avrebbe posto in essere, così come l'omessa tassazione di componenti positivi di reddito a fronte di transazioni che una parte indipendente avrebbe posto in essere, debbano farsi rientrare nella definizione di *transfer pricing*, in quanto fattispecie idonee a spostare reddito imponibile da uno Stato all'altro.

Per ragioni di coerenza sistematica, si ritiene che le stesse considerazioni debbano valere anche con riferimento agli *internal dealing* tra casa madre e stabile organizzazione (21). In altri termini, come un eventuale disconoscimento fiscale/riqualificazione di una transazione *intercompany* transnazionale deve rilevare ai fini del *transfer pricing* come fenomeno di ripartizione del reddito di gruppo tra i singoli Stati, allo stesso modo un eventuale disconoscimento fiscale/riqualificazione di un *internal dealing* transnazionale tra casa madre e stabile organizzazione deve rilevare ai fini del *transfer pricing* come fenomeno di ripartizione del reddito di una singola società tra i singoli Stati.

Questo non significa, ovviamente, che tali transazioni non possano astrattamente risultare in conflitto anche con ulteriori disposizioni o principi dell'ordinamento tributario, ma semplicemente che, per il principio di specialità, le norme sul *transfer pricing*, ove applicabili, debbano prevalere (22) con la conseguenza che l'esonero sanzionatorio si renderà applicabile.

Ne discende che disposizioni e principi quali, ad esempio, l'inerenza dei componenti di reddito, l'economicità dei comportamenti imprenditoriali, il

SOLUZIONI OPERATIVE

Esonero sanzionatorio

Solo nel caso in cui, a fronte di una singola transazione, si configuri una **violazione** delle disposizioni in materia di «**transfer pricing**» ed una violazione di **altre disposizioni** o **principi** astrattamente idonei a produrre **rettifiche** reddituali integralmente **sovrapponibili**, l'**esonero sanzionatorio** potrà considerarsi **esteso** all'**intera transazione**. Viceversa, nel caso in cui, a fronte di una singola transazione, si configuri una **violazione** delle disposizioni in materia di «**transfer pricing**» ed una violazione di altre **disposizioni** o principi astrattamente idonei a produrre **rettifiche** reddituali **non** integralmente **sovrapponibili**, l'esonero sanzionatorio si considererà valido **solo** ai fini delle violazioni in materia di «**transfer pricing**».

Note:

(20) Depone chiaramente in questo senso il cap. I, par. 1.7 delle Linee Guida OCSE che, nel richiamare l'art. 9 del Modello di Convenzione OCSE, sottolinea come il confronto tra le condizioni pattuite in una transazione *intercompany* e quelle che avrebbero pattuito parti indipendenti non riguardi soltanto i corrispettivi.

(21) Si ricorda che il regime premiale in materia di *transfer pricing* risulta applicabile anche alle stabili organizzazioni italiane di soggetti esteri. Per un'analisi completa circa i criteri di attribuzione dei profitti e delle perdite alle stabili organizzazioni, si veda l'*OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, aggiornato al 22 luglio 2010 (Rapporto OCSE).

(22) In questo senso, si veda anche An. Musselli e Al. Musselli, «Non inerenza dei servizi e disapplicazione delle sanzioni nel transfer pricing», in *il fisco* n. 25/2011, pag. 4020.

divieto di elusione fiscale e di abuso del diritto (23) potranno trovare applicazione solo nel caso in cui ci si trovi di fronte a violazioni che esulino dall'ambito applicativo del *transfer pricing* e quindi di violazioni che non si limitino a comportare uno spostamento di materia imponibile da uno Stato ad un altro, ma producano anche effetti ulteriori che tale disposizione non può contrastare (24).

Occorre tuttavia sottolineare come l'applicabilità dell'esonero sanzionatorio debba comunque essere valutata per singola violazione e non per singola transazione.

In altri termini, si ritiene che solo nel caso in cui, a fronte di una singola transazione, si configuri una violazione delle disposizioni in materia di *transfer pricing* ed una violazione di altre disposizioni o principi astrattamente idonei a produrre rettifiche reddituali integralmente sovrapponibili, l'esonero sanzionatorio potrà considerarsi esteso all'intera transazione (25).

Viceversa, nel caso in cui, a fronte di una singola transazione, si configuri una violazione delle disposizioni in materia di *transfer pricing* ed una violazione di altre disposizioni o principi astrattamente idonei a produrre rettifiche reddituali non integralmente sovrapponibili, l'esonero sanzionatorio si considererà valido solo ai fini delle violazioni in materia di *transfer pricing* (26).

Tale impostazione è, ad avviso di chi scrive, l'unica che permette di attribuire alla disciplina del *transfer pricing* un significato coerente con le sue finalità, con la definizione di *transfer pricing* ricavabile dalle Linee Guida OCSE, con gli strumenti previsti in ambito convenzionale al fine di evitare le doppie imposizioni internazionali derivanti da rettifiche del *transfer pricing* e con le disposizioni previste in materia di oneri documentali al fine di ottenere l'esonero sanzionatorio.

Note:

(23) A tale riguardo, si evidenzia che le Linee Guida OCSE, cap. I, par. 1.2, affermano come le considerazioni svolte ai fini del *transfer pricing* non devono essere confuse con quelle relative alle problematiche della frode fiscale o dell'elusione fiscale, sebbene le *policy* definite ai fini del *transfer pricing* possano essere utilizzate anche a tali fini. Con specifico riferimento alle operazioni straordinarie viene inoltre affermato, al cap. IX, par. 9.8, che la trattazione dei *business restructuring* ai fini del *transfer pricing* non riguarda le disposizioni domestiche in tema di CFC e le clausole antiabuso, lasciando quindi intendere che le stesse risultano comunque applicabili. Sembrerebbe tuttavia corretto affermare che il carattere abusivo di una riorganizzazione societaria internazionale non possa farsi discendere unicamente dalla circostanza che il passaggio di funzioni, rischi ed *assets* materiali e/o immateriali da una società ad un'altra non sia stato remunerato adeguatamente, ma dovrà trovare fondamento nella ricerca di indebiti vantaggi fiscali che prescindono dal movimento reddituale da uno Stato ad un altro in dipendenza di una transazione *intercompany* avvenuta a condizioni differenti da quelle che sarebbero state pattuite tra parti indipendenti.

(24) Si pensi, ad esempio, al caso in cui un'impresa abbia dedotto il costo derivante da un servizio *intercompany* che, ancorché effettivamente reso e correttamente valutato ai fini del *transfer pricing*, sia integralmente correlato a ricavi esenti. In tal caso, l'indeducibilità del componente negativo di reddito non deriverebbe da una violazione delle disposizioni in materia di *transfer pricing*, dato che il *benefit test* risulterebbe rispettato ed il corrispettivo sarebbe in linea con il prezzo di libero mercato, bensì da una violazione delle disposizioni di cui all'art. 109, comma 5, del T.U.I.R., secondo cui, in sostanza, le spese e gli altri componenti negativi riferiti ad attività o beni da cui derivano ricavi esenti non si considerano deducibili.

(25) Si pensi, ad esempio, al caso in cui un'impresa abbia dedotto il costo derivante da un riaddebito *intercompany* relativo ad una *shareholder activity*. In tal caso, l'indeducibilità integrale del costo potrebbe astrattamente essere contestata sia sulla base delle disposizioni in materia di *transfer pricing*, sia sulla base del principio di inerenza. Considerato che la rettifica reddituale risulterebbe identica nelle due ipotesi (indeducibilità integrale del componente negativo di reddito) e che, per il principio di specialità, le norme sul *transfer pricing* devono essere preferite, l'esonero sanzionatorio si estenderà all'intera transazione.

(26) Si pensi, ad esempio, al caso in cui un'impresa abbia dedotto il costo derivante da un servizio *intercompany* acquistato per un corrispettivo superiore rispetto al prezzo di libero mercato e parzialmente correlato a ricavi esenti. In tal caso, occorrerà considerare due distinte violazioni: la prima, ai sensi dell'art. 110, comma 7, del T.U.I.R., comporterà un incremento del reddito imponibile in conseguenza della riduzione del corrispettivo, che verrà così ad allinearsi al prezzo di libero mercato; la seconda, ai sensi dell'art. 109, comma 5, del T.U.I.R., comporterà un incremento del reddito imponibile in conseguenza dell'indeducibilità della quota parte del costo riferita al ricavo esente. Il regime premiale potrà quindi trovare applicazione con esclusivo riferimento alle sanzioni associate all'incremento del reddito riconducibile alla violazione dell'art. 110, comma 7, del T.U.I.R., in materia di *transfer pricing* e non anche a quelle associate all'ulteriore incremento del reddito riconducibile alla violazione dell'art. 109, comma 5, del T.U.I.R.

db Consulting s.r.l.

EVENTS & ADVERTISING

www.db-consult.it

- Readership qualificata
- Lead generation
- Target mirati

IPSOA
Gruppo Wolters Kluwer

Leggi d'Italia Professionale
Gruppo Wolters Kluwer

ARTESTAMPA, Galliate Lombardo (VA)

LET THE WORLD KNOW YOU

5 X 1000
Aiuta chi non può più guarire

Incidere sulla qualità della singola giornata è l'arte più degna

Lenire la sofferenza e accompagnare nell'ultima fase della vita chi non può più guarire.
Da oltre vent'anni, è il proposito di VARESE CON TE, tramite l'assistenza domiciliare gratuita altamente specializzata nelle cure palliative.

Rispetto della dignità del Paziente: perché il valore della vita umana non deve e non può essere cancellato dalla malattia.

Ascolto e aiuto psicologico: perché anche chi è vicino al Paziente ha bisogno di attenzione e di supporto.

redazionale a cura della db Consulting s.r.l.
EVENTS & ADVERTISING
www.db-consult.it

Varese Con Te

Associazione di volontariato senza scopo di lucro per l'assistenza domiciliare integrata gratuita ai malati di tumore in fase avanzata

Varese con Te
Sede legale e operativa
via S. Michele del Carso, 161
21100 Varese
Per informazioni
tel. 0332 81 00 55
info@vareseconte.org
www.vareseconte.org

Date il nostro codice fiscale al commercialista

95020260121

ARTESTAMPA, Galliate Lombardo (VA)