

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

8

20 febbraio 2012

RISCOSSIONE

tutela cautelare e atti "impoesattivi"

IVA

rivalsa dell'imposta accertata

REDDITI D'IMPRESA

- società di comodo e beni in godimento ai soci
- riporto delle perdite
- trasformazione delle DTA in crediti d'imposta

ACCERTAMENTO

- "spesometro"
- limiti al contante e indagini finanziarie
- accertamento sintetico e studi di settore

TRIBUTI LOCALI

imposta municipale unica

PROCESSO TRIBUTARIO

- mediazione e accertamento con adesione
- contributo unificato e spese legali

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Deducibilità dell'IRAP dall'IRES
- Depositi IVA
- Sospensione dei rimborsi
- Revisione del Catasto
- Esterovestizione
- IRAP imprenditori agricoli
- Preclusioni processuali
- Rendite finanziarie



MANOVRA MONTI

LE NOVITÀ E GLI APPROFONDIMENTI
CON I COMMENTI E I CASI PRATICI
DEGLI AUTORI IPSOA

Dalla notizia...



IL QUOTIDIANO
IPSOA

BIG SUITE

EBOOK

RIVISTE

LIBRI

E-LEARNING

CONVEGNI

...all'approfondimento

www.shopwki.it/manovrafinanziaria



IPSOA
Gruppo Wolters Kluwer

Riscossione

Nuovi profili della tutela cautelare a fronte degli atti «impoesattivi» <i>di Cesare Glendi</i>	537
---	------------

IVA

Possibile la rivalsa dell'IVA accertata se l'imposta dovuta è versata all'Erario <i>di Paolo Centore</i>	542
--	------------

Redditi d'impresa

Società di comodo e beni in godimento ai soci: i chiarimenti di Agenzia e Istituto di Ricerca DCEC <i>di Gianfranco Ferranti</i>	546
--	------------

Le nuove limitazioni al riporto delle perdite secondo l'Agenzia delle entrate <i>di Claudio Carpentieri</i>	554
---	------------

Proposte di soluzione ai dubbi sulla disciplina di trasformazione delle DTA in crediti d'imposta <i>di Alberto Trabucchi e Giosuè Manguso</i>	558
---	------------

Accertamento

Lo spesometro e l'«overdose» di comunicazione <i>di Raffaele Rizzardi</i>	566
---	------------

Irrelevanza della causale nei limiti all'uso del contante e finalità selettive per i dati bancari <i>di Alessandro Mastromatteo e Benedetto Santacroce</i>	570
--	------------

Conferme e nuove interpretazioni su accertamento sintetico e studi di settore <i>di Dario Deotto</i>	574
--	------------

Tributi locali

L'applicazione dell'IMU tra novità e incertezze <i>di Luigi Lovecchio</i>	578
---	------------

Processo tributario

Mediazione tributaria e accertamento con adesione <i>di Saverio Capolupo</i>	584
--	------------

Il pagamento del contributo unificato e delle spese legali nel processo tributario <i>di Antonio Iorio e Laura Ambrosi</i>	593
--	------------

Lavoro dipendente

Aumento del carico fiscale sulle maxi-liquidazioni <i>di Francesco delli Falconi e Giuseppe Marianetti</i>	598
--	------------

Rendite finanziarie

Razionalizzata la disciplina fiscale dei pronti contro termine <i>di Giuseppe Molinaro</i>	604
--	------------

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

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

USPI Associato USPI
Unione Stampa
Periodica Italiana

Realizzazione grafica

Ipsosa

Fotocomposizione

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

Stampa

Geca Spa - via Magellano, 11 - 20090 Cesano Boscone (Mi)
Rivista licenziata per la stampa l'8 febbraio 2012.

Contributi redazionali

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

Ipsosa Redazione Corriere Tributario

Tel. 02 82476.890 - Fax 02 82476.600
e-mail: redazioni.fiscale.ipsoa@wki.it
Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione

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

Ipsosa Servizio Clienti

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

Abbonamenti

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

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

Italia Abbonamento annuale € 319,00

Estero Abbonamento annuale € 638,00

Prezzo copia € 15,00

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

Distribuzione

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

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

Nuovi profili della tutela cautelare a fronte degli atti «impoesattivi»

di Cesare Glendi

L'esperienza già avviata, in conseguenza della **notifica** di «**atti impoesattivi**» che molti Uffici dell'Agenzia delle entrate hanno iniziato ad effettuare, offre l'occasione per affrontare nuovi **profili problematici**, di notevole interesse teorico e pratico, in ordine ai diversi strumenti a disposizione del contribuente per una efficace tutela cautelare dalla esecutività degli atti «impoesattivi». In questo senso, si rileva che nel **ricorso** contro l'**atto «impoesattivo»** può certamente inserirsi la domanda cautelare, ma il fatto che ciò sia possibile e rituale non significa che sia indispensabile e che in difetto sorgano preclusioni per la **successiva proposizione di domande cautelari in pendenza di giudizio**. Maggiori criticità si segnalano in relazione alla tutela cautelare in caso di **inoperatività del termine dilatorio** di 180 giorni per l'**esecuzione forzata** in caso di sopravvenuta conoscenza da parte dell'agente della riscossione di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione, data l'infelice formulazione normativa.

In precedenti scritti (1) si sono già affrontati alcuni dei problemi ai quali dà luogo l'utilizzo da parte del contribuente di rimedi cautelari a fronte della nuova categoria degli atti «impoesattivi» (2), introdotta nel nostro ordinamento dall'art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, contenente «misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica».

L'esperienza concretamente già avviata, in conseguenza della notifica di siffatti atti che molti Uffici dell'Agenzia delle entrate hanno iniziato ad effettuare, offre l'occasione per affrontare nuovi profili problematici di notevole interesse teorico e pratico.

Istanza di sospensione anche dopo il ricorso contro l'atto «impoesattivo»

È diffusa l'opinione che nel ricorso contro l'atto «impoesattivo» debba ormai sempre contenersi l'istanza per la sospensione cautelare.

La ragione di ciò ha una sua specifica ragion d'essere.

Prima dell'avvento di questa nuova figura di atti, comunque destinati ad assumere valenza esecutiva con il solo decorrere del termine di sessanta giorni dalla loro notifica, si riteneva non fosse ammissi-

bile, nei ricorsi proposti contro i «vecchi» avvisi di accertamento, l'inserimento di istanza cautelare all'interno dei ricorsi stessi, mancando, in effetti, il presupposto essenziale dell'attualità del pregiudizio. Bisognava proporre il ricorso senza l'istanza cautelare, che veniva poi attivata a seguito dell'iscrizione a ruolo provvisoria nell'ambito del già pendente procedimento di impugnazione dell'avviso di accertamento, alla stregua di quanto specificamente previsto dall'art. 47, comma 1, ultima parte, del D.Lgs. n. 546/1992 (3).

La situazione è ora cambiata.

Nel ricorso contro l'atto «impoesattivo» può certa-

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

Note:

(1) Si ricorda in particolare C. Glendi, «Atti "impoesattivi" e tutela cautelare», in *Corr. Trib.* n. 33/2011, *Speciale riscossione*, pag. 41 ss. In più ampio contesto cfr., inoltre, C. Glendi, «Notifica degli atti "impoesattivi" e tutela cautelare ad essi correlata», in *Dir. prat. trib.* n. 3/2011, I, pag. 482 ss., pubblicato anche in C. Glendi - V. Uckmar, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, CEDAM, 2011, pag. 3 ss.

(2) Sull'eziologia e sul particolare significato del termine cfr. C. Glendi, *op. loc. ult. cit.*, pag. 4, ed *ivi*, in specie, nota 2.

(3) Sul punto generalmente si rinvia a C. Glendi, «Procedimenti cautelari (dir. trib.)», in *Enc. giur. Treccani, Appendice VIII*, Roma, par. 3-4.

mente inserirsi la domanda cautelare, posto che l'attualità del pregiudizio è per così dire *in re ipsa* (4).

Il fatto che ciò sia possibile e rituale, non significa, però, che sia pure assolutamente indispensabile, né, tanto meno, che, in difetto, sorgano preclusioni per la successiva proposizione di domande cautelari in pendenza di giudizio. Anche nei confronti degli atti «impoesattivi» è ben possibile che nel ricorso non venga proposta, allo stato, alcuna domanda cautelare, la quale, tuttavia, può, di certo, essere avanzata in un momento successivo, per l'appunto nelle forme previste dall'art. 47, comma 1, ultima parte, del D.Lgs. n. 546/1992.

Tutto ciò può essere addirittura reso necessario dalle particolarità del caso concreto, ma può, anche, derivare da scelte strategiche del tutto legittime e convenienti.

Può accadere, ad esempio, che al momento del ricorso contro l'atto «impoesattivo» difetti il requisito del *fumus boni iuris* o quello del *periculum in mora* e che l'uno e l'altro si manifestino in un momento successivo, così da legittimare solo a tal punto la fruibilità del rimedio cautelare.

La tutela cautelare è per definizione contingente (5). Non vi è quindi nulla di strano che la stessa possa essere diacronicamente differenziata.

A parte ciò, occorre ora tenere conto che, a seguito delle modifiche apportate all'art. 29 del decreto-legge cit. dal cd. decreto sviluppo, D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, «l'esecuzione forzata è sospesa per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione» degli atti «impoesattivi», primari o secondari (6).

Questo può consentire di «giocare» la carta della sospensione cautelare in un più articolato contesto difensivo.

Tenendo conto, in particolare, che, dopo la propo-

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Domanda cautelare separata dalla impugnazione dell'atto

– Nel ricorso contro l'atto «impoesattivo» può certamente inserirsi la domanda cautelare, ma può accadere che, al momento del ricorso contro l'atto «impoesattivo», difetti il requisito del «*fumus boni iuris*» o quello del «*periculum in mora*» e che l'uno e l'altro si manifestino in un momento successivo, così da legittimare solo a tal punto la fruibilità del rimedio cautelare.

– In questi casi occorrerà non proporre alcuna **domanda cautelare** in sede di ricorso degli atti «impoesattivi», che si potrà avanzare in un momento successivo, nelle forme previste per la proposizione dell'istanza di **sospensione dell'atto impugnato**.

sizione del ricorso contro l'atto «impoesattivo», senza richiesta di sospensione cautelare, detta richiesta potrà essere successivamente avviata, in perfetta legittimità, dal contribuente, avvalendosi dell'opportunità offerta, come già si è detto, dall'ultima parte del comma 1 dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, laddove specificamente si prevede che «la sospensione dell'esecuzione dell'atto» impugnato può essere chiesta «con atto separato notificato alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'articolo 22», cioè vi sia stata la rituale costituzione in giudizio del ricorrente.

In altri termini, il contribuente potrà scegliere il momento più opportuno per ricorrere alla tutela cautelare *ope iudicis*, «sfruttando», se così si può dire, anche quella strana sospensione dell'esecuzione forzata *ex lege* che è stata introdotta con il D.L. n. 70/2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 106/2011.

Tutela cautelare in caso di inoperatività del termine dilatorio di 180 giorni per l'esecuzione forzata

La modifica dell'art. 29 del D.L. n. 78/2010, convertito dalla legge n. 122/2010, effettuata con il

Note:

(4) Cfr. ancora C. Glendi, «Atti "impoesattivi" e tutela cautelare», cit., *loc. cit.*, pag. 41.

(5) Si ricordano sul punto i sempre illuminanti insegnamenti espressi al riguardo da P. Calamandrei, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936.

(6) Su questa distinzione, cfr., ancora, C. Glendi, «Notifica degli atti "impoesattivi" e tutela cautelare ad essi correlata», cit., *loc. ult. cit.*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, cit., in specie note 5, 9 e 27. Adde A. Carinci, «La concentrazione della riscossione nell'accertamento (ovvero un nuovo irrocervo tributario)», nel volume *supra* citato, pag. 45 ss. e, ancora, da ultimo, P. Coppola, «La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna», in *Rass. trib.* n. 6/2011, pag. 1421 ss.

SOLUZIONI OPERATIVE

Opposizione al pignoramento
 Contro il **pignoramento fatto prima** della scadenza del termine dilatorio di **180 giorni** previsto, in **difetto** del presupposto legittimante, costituito dalla sopravvenuta conoscenza da parte dell'agente della riscossione di **elementi idonei** a dimostrare il **fondato pericolo** di pregiudicare la riscossione, è da ritenere proponibile l'**opposizione agli atti esecutivi** prevista dal codice di rito civile, applicabile anche in materia tributaria. Nell'ambito di questa opposizione, che deve essere fatta davanti al **Tribunale** territorialmente competente entro il perentorio **termine di 20 giorni** dal pignoramento, potrà essere chiesta la **sospensione del procedimento esecutivo** secondo quanto previsto dal codice di procedura civile.

D.L. n. 70/2011, convertito dalla legge n. 106/2011, è quanto di peggio potesse essere fatto sul piano della tecnica legislativa.

Vi si dice che «l'esecuzione forzata è sospesa per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione degli atti» «impoesattivi», il che è, a dir poco, singolare, non riuscendosi a capire come possa essere sospesa un'esecuzione che non è neppure iniziata, essendo ben noto a tutti che l'inizio dell'esecuzione forzata, anche tributaria, ha luogo con il pignoramento, e che ovviamente, il pignoramento non può essere effettuato prima dell'affidamento in carico del titolo esecutivo agli agenti della riscossione (7).

A parte l'infelicissima *littera legis*, la norma è, nella sostanza, anche subdola. Sembrerebbe garantire *de plano* una sorta di immunità esecutiva *ex lege* di centottanta giorni dall'affidamento in carico, che, per la verità, appare financo eccessiva, non essendo facile comprendere perché mai gli agenti della riscossione debbano attendere 180 giorni per fare ciò che è loro compito fare. Nella stessa norma, peraltro, viene anche detto che la predetta «sospensione» (dell'esecuzione forzata *nondum nata*) «non opera» ove gli agenti della riscossione, «successivamente all'affidamento in carico» degli atti «impoesattivi», «vengano a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione». Ciò significa che il termine dilatorio di centottanta giorni può «non operare» e che gli agenti della riscossione, avuto l'affidamento in carico, possano dunque subito procedere al pignoramento. Il presupposto che legittima l'inoperatività del termine dilatorio è costituito dalla sopravvenuta conoscenza da parte dell'agente della riscossione di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione. Ma come siffatta conoscenza è manifestata? E, soprattutto, in qual modo ne può essere

sindacata l'effettiva esistenza? E ancora: di fronte ad un evento così repentino e traumatico come il pignoramento effettuato nonostante la sospensione *ex lege*, in quale modo può efficacemente trovar spazio un'adeguata possibilità di tutela cautelare?

Se nell'impugnare l'atto «impoesattivo» non è stata proposta l'istanza di sospensione cautelare (o, anche, se l'istanza è stata proposta, ma rigettata, ove si verifichi un mutamento delle circostanze *ex art. 47, comma 8, del D.Lgs. n. 546/1992*) (8), può essere opportunamente attivata un'istanza cautelare alla stregua di quanto previsto dal comma 1, ultima parte, del decreto legislativo cit.,

sempre che il giudizio di impugnazione dell'atto «impoesattivo» risulti ancora pendente in una fase tale da consentire l'intervento cautelare in via incidentale.

A parte ciò, su altro versante, è da ritenere proponibile contro il pignoramento fatto prima della scadenza del termine dilatorio normativamente previsto, in difetto del presupposto legittimante, costituito dalla sopravvenuta conoscenza da parte dell'agente della riscossione di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione, l'opposizione *ex art. 617 c.p.c.*, espressamente prevista anche in materia tributaria dall'art. 57, primo comma, lett. b), del D.P.R. n. 602/1973 (9).

Nell'ambito di questa opposizione, che deve esse-

Note:

(7) Cfr. gli artt. 491, 543 e 555 c.p.c. nonché gli artt. 49 ss. del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

(8) L'ipotesi è specificamente considerata dall'art. 47, comma 8, del D.Lgs. n. 546/1992, su cui cfr. M. Montanari, in C. Consolo - C. Glendi, *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, CEDAM, 2008, pag. 507 ss.

(9) In aggiunta cfr. ampiamente D. Longo, in C. Consolo - C. Glendi, *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, cit., loc. cit., pag. 912 ss.

re fatta davanti al Tribunale territorialmente competente entro il perentorio termine di 20 giorni dal pignoramento, potrà essere chiesta la sospensione del procedimento esecutivo secondo quanto previsto dal codice di procedura civile (10).

Tutela cautelare dopo il pignoramento senza previa notifica dell'atto «impoesattivo»

La necessità di un'adeguata protezione cautelare si avverte in modo particolare nei casi, già verificatisi (e che rischiano di lievitare, se l'Agenzia non presterà massima attenzione alla notifica degli atti «impoesattivi»), in cui la notifica di uno di tali atti non sia stata fatta come dovuto e il contribuente si trovi ad essere vittima di pignoramento

senza che gli sia mai stata validamente effettuata in precedenza la prescritta notifica dell'atto stesso.

Quid iuris, in siffatti casi?

Come già si è avuto modo di spiegare, più diffusamente, in altri scritti (11) sono state prospettate varie risposte all'interrogativo.

Due comunque sembrano le vie concretamente da privilegiare.

È anzitutto da ritenere si possa impugnare, come si suol dire, «al buio» davanti alla Commissione tributaria provinciale l'atto «impoesattivo» non notificato, di cui si è avuta notizia al momento del pignoramento, inserendo nel ricorso l'istanza cautelare (magari anche ex art. 47, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992, ove sussistano ragioni di eccezionale urgenza) (12).

È peraltro possibile proporre anche opposizione agli atti esecutivi, forzando anche un po' la lettera dell'art. 57, primo comma, lett. b), del D.P.R. n. 602/1973, che non ammette le opposizioni regolate dall'art. 617 c.p.c. relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo, per cui occorrerà sostenere che in ogni caso il divieto po-

SOLUZIONI OPERATIVE

Mancata notifica dell'atto «impoesattivo»

È da ritenere si possa **impugnare «al buio»** davanti alla **Commissione tributaria provinciale** l'atto «impoesattivo» non notificato, di cui si è avuta **notizia** al momento del **pignoramento**, inserendo nel ricorso **l'istanza cautelare**. È possibile **proporre anche l'opposizione agli atti esecutivi** prevista dal codice di rito civile, forzando il dato normativo che non ammette tali opposizioni se relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo e sostenendo che, in ogni caso, il divieto postula comunque l'esistenza della notificazione di siffatto **titolo**, così che, se lo stesso **non esiste**, neppure si configura la ragione limitativa prevista dalla norma stessa. Anche in questa sede potrà essere giocata la **domanda cautelare** chiedendo la **sospensione dell'esecuzione**.

stula comunque l'esistenza della notificazione di siffatto titolo, così che, se lo stesso non esiste, neppure si configura la ragione limitativa prevista dalla norma stessa. Anche in questa sede, naturalmente, potrà essere giocata la domanda cautelare chiedendo la sospensione dell'esecuzione (13).

I due rimedi sopra indicati non sono alternativi.

Possono essere cumulabili, avendo oggetti differenti.

Hanno però anche tempi diversi, per cui, stante il rischio di declinatoria di giurisdizione sull'uno o sull'altro versante (14), è fortemente consigliabile (15) venga rispettato il termine più breve, di venti giorni, anche per proporre ricorso alla Commissione tributaria provinciale, oltre che, naturalmen-

te, per proporre rituale opposizione agli atti esecutivi davanti al Tribunale civile ordinario (art. 617, secondo comma, c.p.c.).

Note:

(10) Cfr. gli artt. 618 ss. c.p.c.

(11) Cfr., ancora, C. Glendi, «Notifica degli atti "impoesattivi" e tutela cautelare», cit., *loc. cit.*, pag. 26 ss. Cfr., inoltre, R. Schiavolin, «Quale tutela per i soggetti passivi?», in C. Glendi - V. Uckmar, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, cit., pag. 127 ss.

(12) Anche per il commento di questa disposizione, che garantisce la tempestività della protezione cautelare in casi di eccezionale urgenza, cfr. M. Montanari, in C. Consolo - C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., pag. 496 ss.

(13) Cfr., ancora, gli artt. 618 ss. c.p.c.

(14) In quanto la sospensione ex art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 opera nell'ambito della giurisdizione tributaria, mentre l'opposizione agli atti esecutivi rientra nella giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria.

(15) Dato che, pur operando ormai la cd. traslazione intergiurisdizionale a sensi dell'art. 59 della legge n. 69/2009, anche il giudice *ad quem* deve comunque tenere conto delle decadenze maturate nel primo accesso presso il giudice *a quo* e in specie della tempestività dell'azione translata poi davanti altra giurisdizione. Sul punto cfr. *amplius* C. Glendi, «La circolarità dell'azione tra le diverse giurisdizioni dell'ordinamento nazionale», in *Corr. Trib.* n. 33/2009, pag. 2655 ss. e in specie pagg. 2662-2663.

Divagazioni teoriche

Dopo le suesposte considerazioni, intrise di praticità, non nuoce qualche divagazione teorica, suggerita dalla disciplina degli atti «impoesattivi» e riguardante specificamente la tutela cautelare.

L'atto «impoesattivo», dopo la sua notifica, a norma dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, diviene *ex lege* titolo esecutivo.

Trattasi chiaramente di un atto amministrativo, non certo di una sentenza.

Non solo.

L'art. 29 del D.L. n. 78/2010, convertito dalla legge n. 122/2010, considera titoli esecutivi, oltre agli atti «impoesattivi primari», quelli che possono chiamarsi gli atti «impoesattivi secondari», consistenti nelle riliquidazioni fatte dagli Uffici dell'Agenzia delle entrate «ai sensi dell'articolo 8, comma 3-bis, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 e dell'articolo 19 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472».

In questi ultimi casi si ha a che fare con atti giudiziari e in specie con sentenze.

Il titolo esecutivo è però individuato dalla legge

nell'atto «impoesattivo», non certo negli atti del giudice e in particolare nelle sentenze.

Se questo dice, in termini chiarissimi, la legge, come si può continuare a dire e sostenere da tante parti, da ultimo, Corte costituzionale compresa (16), che i titoli esecutivi e gli atti da sospendere in via cautelare, in specie nel giudizio d'appello o in pendenza del ricorso per cassazione, sono viceversa le sentenze e non gli atti amministrativi, come prima il ruolo, ed ora gli atti «impoesattivi», «primari» e «secondari»?

Nota:

(16) Cfr., infatti, Corte cost., 17 giugno 2010, n. 217, in *Corr. Trib.* n. 30/2010, pag. 2408 ss. ed *ivi* il commento di C. Glendi, «Verso la costituzionalizzazione della tutela oltre il primo grado». Nel senso, invece, correttamente, che il titolo esecutivo sia pur sempre costituito dall'atto amministrativo (nel caso: il ruolo), cfr. la precedente ordinanza della stessa Corte costituzionale, 5 aprile 2007, n. 119, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 10/2007, pag. 845, con commento di M.L. Serra, «Ancora sull'inammissibilità nel processo tributario della tutela cautelare dopo il primo grado di giudizio». Su tutto l'argomento, da ultimo, G. Corasaniti, «La tutela cautelare oltre il primo grado», in C. Glendi - V. Uckmar, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, cit., pag. 483 ss.

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**

Possibile la rivalsa dell'IVA accertata se l'imposta dovuta è versata all'Erario

di Paolo Centore

Il decreto «liberalizzazioni» ha riscritto la norma riguardante la preclusione della rivalsa dell'IVA nei casi di accertamento o rettifica dell'imposta dichiarata dal soggetto passivo, riconoscendo il **diritto di rivalsa** sotto la **condizione** che la **maggiore imposta** dovuta sia **corrisposta** all'**Erario**, unitamente alle **sanzioni** e agli **interessi**. Contestualmente, si ammette a favore del **cessionario-committente**, anch'esso soggetto passivo, il **diritto di detrazione**, da esercitarsi al più tardi con la **dichiarazione IVA** del **secondo anno successivo** a quello in cui ha **corrisposto l'imposta addebitata**.

Recependo le indicazioni della Norma di comportamento dell'AIDC di Milano n. 179 del dicembre 2010 (1), la modifica intervenuta con l'art. 93 del D.L. n. 1/2012 (cd. decreto «liberalizzazioni») (2) elimina finalmente uno dei «tabù» della gestione dell'IVA, considerata, a partire dalla sua introduzione nel 1973, alla stregua di una qualsiasi imposta indiretta che, se accertata, deve rimanere ad esclusivo carico dell'operatore, con una palese infrazione del principio di simmetria tra esigibilità e detrazione, sancito dalla norma comunitaria (3).

Le conseguenze pratiche della modifica sono evidenti e fortemente significative: nella strategia dei contenziosi IVA è ora possibile valutare con maggiore serenità l'acquiescenza all'accertamento, mediante pagamento della sanzione in misura ridotta, anche a seguito di procedura di adesione o conciliazione, addebitando la maggiore IVA, senza che essa divenga un costo, né per il fornitore né per il cliente.

Restano, ovviamente, al di fuori del perimetro normativo le vendite «in nero», nelle quali, per definizione, non è conosciuta la controparte economica, e l'IVA relativa a fatture «false», ove l'inesistenza dell'operazione si riverbera sull'inesistenza dell'imposta e, quindi, sulla sua indetraibilità da parte del cessionario-committente.

L'istituto della rivalsa nell'IVA

Per comprendere il senso e la portata della modifica normativa in commento, è opportuno ricordare in premessa che la rivalsa è lo strumento che attua

la traslazione dell'imposta e consente al contribuente, provvisoriamente inciso, di addebitare l'imposta ad un altro soggetto, e così di seguito, fino al consumatore finale che è il soggetto che corrisponde definitivamente il tributo.

L'art. 18 del D.P.R. n. 633/1972 dispone l'obbligatorietà della rivalsa e la nullità di patti contrari che escludano la rivalsa dell'imposta, in considerazione del collegamento che intercorre tra il versamento dell'imposta a monte e la detrazione a valle, riconosciuta, in linea di principio, al soggetto che acquista beni o servizi nell'esercizio di un'attività economica (d'impresa, o di arti o professioni).

Ha dunque senso l'obbligo di addebitare l'imposta, cioè, di esercitare il diritto di rivalsa nei confronti del cessionario o del committente, come espressione del coevo obbligo di versare l'IVA addebitata in via di rivalsa all'Erario, cui corrisponde, a favore del cessionario o committente, l'obbligo di corrispondere al cedente l'IVA addebitata in fattura ed il diritto di detrazione.

È, nella sostanza, una partita «a tre», fra il fornitore, il cliente e l'Erario, dove nessuno deve subire un danno dall'imposta, sino a quando essa sia finalmente ribaltata nei confronti del consumatore

Paolo Centore - Professore a contratto di diritto tributario presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova e Milano

Note:

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

(2) D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Al momento di andare in stampa in attesa di conversione in legge.

(3) Art. 167 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006.

finale e, di conseguenza, acquisita in via definitiva dall'Erario (4).

Il divieto di rivalsa

La norma contenuta nel settimo comma dell'art. 60, prima della modifica intervenuta, contiene un'eccezione al principio di obbligatorietà della rivalsa, sancito dall'art. 18 del D.P.R. n. 633/1972, giustificata, secondo la relazione ministeriale al decreto IVA, oltre che da intenti sanzionatori, da valutazioni di carattere pratico finalizzate ad evitare la riapertura dei termini onde consentire il recupero dell'imposta a suo tempo non addebitata.

Sul punto, l'Agenzia delle entrate (5) ha specificato che l'art. 60, settimo comma, dispone la perdita del diritto di rivalsa solo dopo l'emissione dell'atto di accertamento o di rettifica, con la conseguenza che non deve ritenersi preclusa al cedente o prestatore la possibilità di emettere la fattura esercitando la rivalsa, dopo l'esecuzione di una verifica, purché prima della notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica.

Tuttavia, il divieto di rivalsa della maggiore imposta «pagata» (6) a seguito di revisione della dichiarazione presentata, posto in deroga all'obbligo di traslazione a valle dell'IVA, stabilito, in via generale, a carico del contribuente che effettua l'operazione soggetta ad imposta, deve essere coordinato con la prescrizione di fatturazione integrativa delle operazioni, stabilita anche per le inesattezze compiute al momento della loro effettuazione e dell'originaria fatturazione, contenuta nell'art. 26, primo e quarto comma, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/1972, rispettivamente per l'omessa fatturazione originaria e per la correzione di errori materiali.

Un'interpretazione del divieto stabilito all'art. 60,

LA NOVITA' NORMATIVA

Diritto di rivalsa IVA

Il soggetto passivo IVA, a seguito del decreto «liberalizzazioni», ha diritto di rivalsa dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica. Dal dato normativo si desume che l'ipotesi non è limitata al caso della «maggiore» imposta, come si verifica se l'operazione sia stata fatturata originariamente ad un'aliquota inferiore a quella dovuta; ma involge anche l'imposta accertata, con riferimento, quindi, ai casi in cui «**ab origine**» l'IVA non sia stata **addebitata**, per esempio quelli in cui il soggetto ha emesso una **fattura esente o non imponibile**, che poi venga accertata imponibile. Si ritiene che il riferimento all'imposta accertata sia estendibile ad **ogni altro caso** in cui l'operazione sia stata **non assoggettata ad IVA** in quanto tassata con imposte alternative, come, ad esempio, nei trasferimenti di beni, soggetti ad imposta di registro come cessione di azienda, ritenuti, in sede accertativa, soggetti ad IVA.

settimo comma, che comporta la generalizzata applicazione del precetto a tutti i casi di operazioni soggette a rettifica o accertamento determinerebbe l'abrogazione implicita, in particolare, della disposizione contenuta nell'art. 26, primo comma, ove si prevede l'onere di fatturazione successiva al momento di originaria effettuazione dell'operazione, anche per cause imputabili ad errore del contribuente (7).

Il riferimento al requisito della fatturazione o della registrazione del documento ai fini IVA, richiamato in chia-

Note:

(4) Cfr. G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, CEDAM, 2010, pag. 743.

(5) Cfr. C.M. 11 luglio 1986, n. 43/3153, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, che, in relazione all'ambito di applicazione della disposizione di cui all'art. 60, ultimo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ha chiarito che: «- la fattura emessa entro i limiti temporali di cui all'art. 48, primo

comma, del D.P.R. n. 633/1972 e, comunque, prima dell'inizio di ispezioni e verifiche, consente l'attenuazione delle sanzioni nonché la possibilità di effettuare la rivalsa e la conseguente detrazione;

- la fattura emessa oltre i limiti temporali di cui sopra ma prima della emissione dell'avviso di rettifica o di accertamento induttivo comporta l'applicazione delle sanzioni nella misura edittale ma consente sempre la possibilità di effettuare la rivalsa e la conseguente detrazione.

Comunque viene deciso che le definitive determinazioni al riguardo saranno adottate in una prossima riunione degli ispettori compartimentali nel corso della quale verranno esaminati e vagliati anche i diversi orientamenti manifestati dal SECIT sul problema in argomento».

(6) Il termine è utilizzato dalla norma contenuta nell'art. 60, settimo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

(7) In senso conforme Cass., Sez. II civ., sent. 24 novembre 2005, n. 24794, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, ove si annota che, «in definitiva, l'art. 60 del D.P.R. n. 633/1972 (...) non è applicabile al caso di specie perché esso non riguarda il caso in cui la pretesa di maggiore imposta si realizzi in sede di rivalsa sul prezzo mediante l'emissione (...) di una nota di variazione ex D.P.R. n. 633/1972, comunemente ritenuta fatturazione integrativa, da parte dello stesso cedente».

ro dalla norma (8), va inteso non solo per le operazioni soggette ad imposta ma anche per le operazioni per le quali, pur in assenza di applicazione del tributo, il soggetto agente abbia emesso e rilevato contabilmente un documento idoneo alla identificazione della controparte (9).

È parimenti ammissibile, in ossequio al testo normativo (10), l'interpretazione che limiti l'emissione della fatturazione integrativa sino al momento in cui l'imposta non sia stata «pagata», cioè, corrisposta all'Erario direttamente in dipendenza degli atti di accertamento o rettifica (11).

In assenza di una disposizione comunitaria di riferimento (12), occorre dunque ritenere che l'IVA possa essere addebitata in via di rivalsa nei confronti del destinatario dell'operazione, sotto la condizione che essa sia stata oggetto di rilevazione contabile, ancorché non soggetta ad IVA, nel momento della sua effettuazione.

Gli effetti della nuova disposizione

L'esegesi della norma, come modificata dall'art. 93 del D.L. n. 1/2012, consente almeno due osservazioni operative, in attesa della sua conversione in legge e delle istruzioni che l'Agenzia delle entrate intenderà emanare sull'argomento.

In primo luogo va osservato che il soggetto passivo ha ora diritto di rivalsa «dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica». Dal dato normativo appare evidente che l'ipotesi non è limitata al caso della «maggiore» imposta, come si verifica, ad esempio, se l'operazione sia stata fatturata originariamente ad un'aliquota inferiore a quella dovuta; ma involge anche «l'imposta (...) accertata», con evidente riferimento, quindi, ai casi in cui *ab origine* l'IVA non sia stata addebitata.

LA NOVITA' NORMATIVA

Versamento dell'IVA

Il decreto «liberalizzazioni» ha previsto il diritto di rivalsa IVA soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. L'intento del legislatore è collegare non il debito d'imposta ma il suo effettivo versamento a favore dell'Erario all'esercizio della rivalsa, al fine di evitare «salti» di imposta non solo finanziari ma anche di cassa. Si ritiene che il richiamo al versamento si manifesti sia nel caso di **effettivo pagamento delle somme** derivanti dall'**accertamento**, cioè, in caso di acquiescenza all'atto impositivo, sia di **adesione** o di **conciliazione**, per i minori importi da esse derivanti, comprendendo il **versamento diretto** e l'**iscrizione a ruolo delle somme dovute**, da considerarsi, sin dalla data della sua formazione, come «modo» di pagamento del carico tributario e, quindi, di assolvimento della condizione voluta dalla norma.

I casi materiali possono essere quelli in cui il soggetto abbia emesso una fattura esente, ovvero non imponibile, che, poi, venga accertata imponibile. Ma si può ritenere che il riferimento all'imposta accertata sia estendibile ad ogni altro caso in cui l'operazione sia stata non assoggettata ad IVA in quanto tassata con imposte alternative, come, ad esempio, nei trasferimenti di beni soggetti ad imposta di registro come «cessione di azienda», ritenuti, in sede accertativa, soggetti ad IVA.

Dovrebbero, invece, restare al di fuori del perimetro, per quanto innanzi osservato, le vendite «in nero», cioè, senza fatturazione originaria, per le quali l'assenza di una rilevazione contabile, ancorché errata, impedisce geneticamente l'esercizio *ex post* della rivalsa.

L'altro aspetto su cui è opportuno meditare è rappresentato dalla prescrizione di rivalsa «soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi». L'intento del legislatore è, all'evidenza, di collegare non il debito d'imposta ma il suo effettivo versamento a favore dell'Erario all'esercizio della ri-

Note:

(8) Art. 26, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

(9) Come nel caso di emissione di fattura senza applicazione dell'IVA per carenza del requisito territoriale o del requisito oggettivo.

(10) Art. 60, settimo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

(11) In tal senso cfr. C.M. 12 settembre 1986, n. 131/12058 degli Ispettori compartimentali dirigenti, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Cfr. altresì la nota 31 gennaio 2006, n. 2006/17074 dell'Agenzia delle entrate, ove si ammette l'emissione tardiva della fattura, con la limitazione temporale riferita all'inizio di un'attività di controllo.

(12) Il divieto di rivalsa prescritto nell'art. 60, settimo comma, del D.P.R. n. 633/1972 non è assistito da alcuna disposizione della direttiva 2006/112/CE.

LA NOVITA' NORMATIVA

Detrazione

L'ammissibilità della rivalsa per l'IVA oggetto di accertamento o rettifica comporta il **riconoscimento della detrazione**, ferma restando la **valutazione della detraibilità** dell'imposta in capo al **cliente** in riferimento al **principio di inerenza** e alle **limitazioni soggettive ed oggettive** eventualmente applicabili, sempre che il **destinatario** del documento irregolare **non** abbia preventivamente **proceduto** alla sua **regolarizzazione** mediante **autofatturazione**, ipotesi che resta tutta da esplorare, specie riguardo alla debenza da parte del fornitore, in sede accertativa, di un'IVA che, in definitiva, l'Erario ha già incassato, proprio quale effetto della regolarizzazione compiuta dal cliente.

l'applicazione delle eventuali sanzioni ma non implica la perdita del diritto di detrazione, in quanto non specificamente previsto dalla norma (13).

L'ammissibilità della rivalsa per l'imposta oggetto di accertamento o rettifica comporta, dunque, il riconoscimento della detrazione, ferma restando la valutazione della detraibilità dell'imposta in capo al cliente in riferimento al principio di inerenza (14) e alle limitazioni soggettive ed oggettive eventualmente applicabili (15), sempre che il destinatario del documento irregolare non abbia preventivamente proceduto alla sua regolarizzazione mediante autofattura-

valsa, al fine di evitare «salti» di imposta non solo finanziari ma, semplicemente, di cassa.

Il richiamo al «versamento» dovrà essere chiarito dalle istruzioni dell'Agenzia: ma sin d'ora si può ritenere che esso si manifesti non solo nel caso di effettivo pagamento delle somme derivanti dall'accertamento, cioè, in caso di acquiescenza all'atto impositivo, ma anche nelle ipotesi di adesione o di conciliazione, ovviamente per i minori importi da esse derivanti, comprendendo, poi, non solo il versamento «diretto» ma anche l'iscrizione a ruolo delle somme dovute, da considerarsi, sin dalla data della sua formazione, come «mo-

do» di pagamento del carico tributario e, quindi, di assolvimento della condizione voluta dalla norma. Ed infine occorre considerare la posizione del cessionario-committente, al quale la norma riconosce «il diritto alla detrazione, [da esercitarsi] al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione».

È qui evidente che, in sede applicativa, dovrà tenersi conto dei suggerimenti della Norma di comportamento AIDC n. 179 del 2010, circa la posizione del cliente in riferimento all'obbligo di autofatturazione sancito dall'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997.

Precisamente, sul punto la Norma di comportamento ha osservato che, in caso di emissione di fattura con applicazione erronea delle disposizioni che regolano il tributo, il cessionario-committente deve procedere all'integrazione del documento entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, versando nel contempo la maggiore imposta, se dovuta, direttamente all'Erario. Tuttavia, l'omessa autofatturazione nel termine suindicato espone il cessionario-committente al-

zione ai sensi dell'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997.

Tale ipotesi, cioè, il caso in cui il cliente abbia in via autonoma regolarizzato l'operazione, procedendo al versamento dell'imposta e alla sua detrazione, resta tutta da esplorare, specie riguardo alla debenza da parte del fornitore, in sede accertativa, di un'IVA che, in definitiva, l'Erario ha già incassato, proprio quale effetto della regolarizzazione compiuta dal cliente.

Note:

(13) In senso conforme cfr. Agenzia delle entrate, nota n. 2006/17074, cit., ove si ammette l'emissione tardiva della fattura, con la limitazione temporale riferita all'inizio di un'attività di controllo.

(14) Ai sensi dell'art. 19, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

(15) Partitamente, in riferimento agli artt. 19-bis e 19-bis/ del D.P.R. n. 633/1972.

Società di comodo e beni in godimento ai soci: i chiarimenti di Agenzia e Istituto di Ricerca DCEC

di Gianfranco Ferranti

I primi chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate nel corso degli incontri con la stampa specializzata hanno risolto alcuni dubbi interpretativi sorti in merito alla nuova disciplina delle società di comodo e dell'assegnazione dei beni dell'impresa in godimento a soci o a familiari. L'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha, da parte sua, segnalato, nella **circolare n. 27/IR del 2012**, le ulteriori problematiche sorte in relazione ad alcune risposte dell'Agenzia che hanno **ampliato l'obbligo di comunicazione dei dati** relativi alla detta **assegnazione** rispetto a quanto stabilito nel D.L. n. 138/2011 e nel provvedimento direttoriale del 16 novembre 2011.

L'Agenzia delle entrate ha fornito (1) i primi chiarimenti in merito alla nuova disciplina delle società di comodo e dell'assegnazione dei beni dell'impresa in godimento ai soci o ai familiari.

In sede di risposta ai quesiti l'Agenzia ha, in particolare, chiarito che:

- l'applicazione della disciplina delle società di comodo a quelle in perdita «sistematica» presuppone l'esistenza di «un cd. "periodo di osservazione" di tre anni» e, di conseguenza, la stessa non riguarda le società «che non hanno almeno tre anni di vita»;
- se la società concede un autoveicolo in godimento ad un socio che riveste anche la qualifica di dipendente o di amministratore non costituisce reddito diverso la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo previsto per tale concessione, in quanto in tale ipotesi vige soltanto la specifica disciplina dei *fringe benefit* di cui all'art. 51 del T.U.I.R.;
- per «valore di mercato» deve intendersi «il valore normale determinato ai sensi del comma 3 dell'art. 9 del T.U.I.R.»;
- in presenza di una società fiduciaria socia di quella che concede un bene in godimento ad una «persona fisica riferibile alla quota societaria» ovvero di un trust socio di una società che concede il bene in godimento al disponente, «va comunicato come soggetto beneficiario il fiduciante ovvero il

disponente, trattandosi nella sostanza di detenzione indiretta di quote»;

– i finanziamenti ed i versamenti «effettuati o ricevuti dai soci» vanno comunicati per l'intero ammontare e «indipendentemente dal fatto che tali operazioni siano strumentali all'acquisizione dei beni poi concessi in godimento ai soci»;

– entro il 31 marzo 2012 vanno comunicati anche i dati totali dei finanziamenti e versamenti che, «pur realizzati in precedenti periodi d'imposta, risultino ancora in essere nel periodo d'imposta in corso al 17 settembre 2011».

È stata, inoltre, affrontata la problematica concernente il rapporto tra il limite alla riportabilità delle perdite dei soggetti IRES introdotto dal D.L. 6 luglio 2011, n. 98 (2) e quello previsto per le società non operative, che forma oggetto di esame in un altro articolo nella *Rivista* (3).

L'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e

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

Note:

(1) Nel corso di due incontri con la stampa specializzata tenutisi il 18 e il 25 gennaio 2012.

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

(3) Cfr. C. Carpentieri, «Le nuove limitazioni al riporto delle perdite secondo l'Agenzia delle entrate», in questo fascicolo.

IL PARERE DELL'AGENZIA

Società in perdita «sistemica»

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'applicazione della disciplina delle società di comodo a quelle in perdita «sistemica» **non** riguarda le **società «che non hanno almeno tre anni di vita»**. Sono, di conseguenza, **escluse** dall'applicazione di tale disciplina con riguardo al 2012 le società **costituite nel 2010 e nel 2011**. In tali casi potrebbe, tuttavia, trovare pur sempre applicazione la **disciplina «ordinaria»** delle **società di comodo**, in caso di mancato superamento del test di operatività.

degli Esperti Contabili ha, da parte sua, illustrato la disciplina dei beni concessi in godimento ai soci o familiari nella circolare 2 febbraio 2012, n. 27/IR (4), affrontando numerose questioni interpretative ancora aperte.

Le società in perdita «sistemica»

In sede di conversione in legge del D.L. 13 agosto 2011, n. 138 (5), sono state introdotte, nell'art. 2, commi da 36-*quinquies* a 36-*duodecies*, delle importanti modifiche alla disciplina delle società di comodo (6), che hanno stabilito:

- la maggiorazione di 10,5 punti percentuali dell'aliquota IRES dovuta dalle dette società;
- l'applicazione della normativa relativa alle società di comodo anche a quelle che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi ovvero per due periodi se nel terzo è dichiarato un reddito inferiore a quello minimo.

Non è stata, però, prevista, contrariamente a quanto avvenuto in passato, una disciplina per lo scioglimento agevolato delle società di comodo, nonostante che la finalità delle nuove disposizioni sia quella di scoraggiare l'utilizzo di tali società e ricondurre l'intestazione dei beni alle persone fisiche che li utilizzano. Un provvedimento in tal senso non è stato adottato perché si ritiene, evidentemente, che la penalizzazione consistente nell'incremento dell'aliquota IRES possa indurre allo scioglimento delle società anche in assenza di agevolazioni.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito, nel corso dell'incontro con la stampa specializzata del 25 gennaio 2012 (7), che la previsione normativa presuppone l'esistenza di «un cd. periodo di osservazione di tre anni» e che, di conseguenza, la stessa non è applicabile nei confronti delle società «che non hanno almeno tre anni di vita». Sono, di conseguenza, escluse dall'applicazione della normativa in esame con riguardo al periodo d'imposta 2012 le società costituite nel 2010 e nel 2011. In tali ca-

si potrebbe, tuttavia, trovare pur sempre applicazione la disciplina «ordinaria» delle società di comodo, in caso di mancato superamento del test di operatività. Nella risposta dell'Agenzia si fa riferimento ad un periodo di «tre anni», ma non rilevano gli anni solari bensì i periodi d'imposta, come chiaramente affermato nei commi 36-*decies* e 36-*undecies* dell'art. 2 del D.L. n. 138/2011.

Non è stata, invece, ancora risolta la questione, sollevata dall'IRDCEC nella circolare

31 ottobre 2011, n. 25/IR (8), se nel computo del triennio vadano considerati i periodi di imposta con cause di esclusione dall'applicazione della disciplina delle società di comodo: cioè se la presenza di una causa di esclusione o di disapplicazione interrompa o meno la successione di dichiarazioni in perdita che fanno scattare la presunzione di non operatività. A parere del detto Istituto, «se la risposta fosse affermativa, per una società in perdita fiscale che, ad esempio, non ha applicato per il 2010 la normativa sulle società di comodo in quanto sussisteva una causa di esclusione, il primo periodo potenzialmente interessato alla nuova disciplina sarebbe il 2014 (in presenza di un triennio 2011-2013 sempre in perdita o con due periodi in perdita ed uno con reddito effettivo inferiore a quello minimo). Al riguardo si ricorda che l'Agenzia delle entrate ha affermato, nella circolare 4 maggio 2007, n. 25/E (9) che nella determinazione dei ricavi presunti e di quelli effettivi occorre considerare i due periodi di imposta precedenti a quel-

Note:

(4) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. La nuova disciplina delle società di comodo era stata già illustrata dall'Istituto di Ricerca nella circolare 31 ottobre 2011, n. 25/IR (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA). Si veda, al riguardo, G. Ferranti, «Le modifiche alla disciplina delle società di comodo illustrate dall'Istituto di Ricerca DCEC», in *Corr. Trib.* n. 44/2011, pag. 3661.

(5) Con legge 14 settembre 2011, n. 148.

(6) Di cui all'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

(7) Cfr. nota 1.

(8) Cit. nota 4.

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

lo in osservazione, anche se interessati da cause di esclusione dall'applicazione della norma. Tale presa di posizione indurrebbe a ritenere che non assuma rilevanza la presenza di cause di esclusione neanche ai fini del triennio in esame». Sul punto, sono stati, comunque, auspicati chiarimenti da parte degli organi competenti.

Nel comma 36-*decies* dell'art. 2 del D.L. n. 138/2011 è stato precisato che restano ferme, anche per le società considerate di comodo perché in perdita, le «cause di non applicazione ... di cui al predetto art. 30 della legge n. 724/1994».

Al riguardo era stato osservato (10) che:

– tale riferimento normativo comprende anche le «situazioni oggettive», in presenza delle quali è consentito disapplicare la disciplina in esame senza fare ricorso all'interpello, menzionate nel comma 4-*ter* di tale articolo ed individuate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate;

– è prevedibile un rilevante aumento delle istanze di disapplicazione, che potrebbe essere, almeno in parte, evitato con l'individuazione, tramite il detto provvedimento, di nuove situazioni oggettive che consentono la disapplicazione automatica. Tale soluzione è allo studio dell'Agenzia delle entrate, che sta individuando le situazioni nelle quali le perdite «siano riconosciute come segnale di un problema reale e non di elusione fiscale», quali «il caso degli investimenti e quello del calo dei ricavi a parità di quantità vendute perché sono stati praticati prezzi più bassi per rimanere sul mercato» (11).

I beni «goduti» dai soci o familiari

Nel D.L. n. 138/2011 è stabilito che, qualora la società (anche se non di comodo) o l'impresa individuale conceda dei beni in godimento, rispettivamente, ai soci o ai familiari dell'imprenditore:

– la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo previsto per la detta concessione concorre alla formazione del reddito complessivo del socio o familiare quale reddito diverso;

– i costi relativi ai beni concessi ai soci o ai familiari per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento «non sono in ogni caso ammessi in deduzione dal reddito imponibile». Una norma analoga a quella in esame è prevista, ai fini IVA, nell'art. 4, quinto comma, del

D.P.R. n. 633/1972, in base al quale non è detraibile l'IVA pagata per l'acquisto di beni (immobili, unità da diporto, aeromobili e complessi sportivi o ricreativi) che vengono messi a disposizione dei soci gratuitamente o a fronte di un corrispettivo inferiore al valore normale. Si tratta di ipotesi diverse dall'autoconsumo familiare o dall'assegnazione dei beni ai soci, perché i beni stessi non fuoriescono dal regime d'impresa;

– l'impresa concedente ovvero il socio o il familiare dell'imprenditore devono comunicare all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai beni concessi in godimento, al fine di garantire l'attività di controllo. A tale riguardo è stato emanato il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 novembre 2011, n. 166485;

– l'Agenzia delle entrate procede a controllare sistematicamente le posizioni delle persone fisiche che hanno utilizzato i beni concessi in godimento. L'Istituto di Ricerca, al riguardo, osservato, nella circolare n. 27/IR del 2012, che la finalità dell'intervento normativo appare duplice: da un lato, disincentivare l'utilizzo di schermi societari per l'intestazione di beni che pur risultando formalmente dell'impresa sono, di fatto, concessi in godimento a fini privati a soci e familiari; dall'altro lato, potenziare l'applicazione dell'accertamento sintetico in capo all'utilizzatore di detti beni. È stato, peraltro, ritenuto che i beni intestati all'impresa e assegnati in godimento ai soci o ai familiari, con ogni probabilità, non assumeranno rilievo ai fini dell'accertamento sintetico «puro», basato sulle spese effettivamente sostenute, restando le stesse a carico dell'impresa concedente, bensì ai fini dell'applicazione del nuovo redditometro (12).

Nel corso dell'evento del 25 gennaio 2012 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che per «valore di mercato» del diritto di godimento deve intendersi il valore normale determinato ai sensi del comma 3 dell'art. 9 del T.U.I.R., cioè il prezzo o corrispet-

Note:

(10) Si veda G. Ferranti, «La "stretta" su società di comodo e beni utilizzati dai soci», in *Corr. Trib.* n. 37/2011, pag. 3052.

(11) Così A. Criscione, «Il calo dei ricavi taglia l'interpello», in *Il Sole - 24 Ore* del 20 gennaio 2012, pag. 30, che precisa che secondo le stime dell'Agenzia sarebbero circa 450.000 le imprese che hanno dichiarato perdite fiscali per il triennio 2009-2011.

(12) Cfr., in tal senso, anche D. Deotto, «Si accendono i fari del redditometro», in *Il Sole - 24 Ore* del 28 novembre 2011, pag. 9.

IL PARERE DELL'AGENZIA

Imposizione in capo al socio o familiare

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che se la società concede un **autoveicolo in godimento** ad un **socio** che riveste anche la qualifica di **dipendente** o di **amministratore non costituito** **reddito diverso** la differenza tra il **valore di mercato** e il **corrispettivo annuo** previsto per tale concessione, in quanto in tale ipotesi si applica la specifica disciplina dei «**fringe benefit**» di cui all'art. 51 del T.U.I.R. (nonché quella di cui all'art. 54, in caso di imposizione del reddito dell'amministratore nell'ambito di quello di lavoro autonomo).

tivo mediamente praticato per i beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquistati o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

I soggetti interessati

Le modifiche normative riguardano la generalità delle imprese, quindi sia le società di comodo che quelle pienamente operative nonché le imprese individuali. Le società non operative costituiscono, però, il principale strumento utilizzato per «occultare» i beni la cui disponibilità assume rilevanza ai fini dell'accertamento sintetico nei riguardi delle persone fisiche che ne traggono utilità.

Le norme fanno riferimento ai beni dell'«impresa». L'Istituto di Ricerca ha ritenuto, nella circolare n. 27/IR del 2012, che:

- la nozione di «impresa» vada assunta «nella sua valenza fiscale: deve, cioè, trattarsi di un soggetto la cui attività dà luogo alla produzione di un reddito d'impresa. Difatti, le “penalizzazioni” previste dalla norma esplicano effetto, con riguardo alla indeducibilità dei costi, proprio in sede di determinazione del detto reddito d'impresa»;
- l'esclusione delle società estere dall'ambito di applicazione della disciplina potrebbe generare disparità di trattamento tra i soci di queste ultime società e i soci di società residenti ovvero quelli di società non residenti che operano in Italia tramite una stabile organizzazione: i primi infatti, pur avendo ricevuto beni in godimento dalla società a fronte di corrispettivi inferiori al valore di mercato, resterebbero esclusi da tassazione a differenza dei secondi.

Il provvedimento ha stabilito, ai punti 1.1. e 1.4., che nella comunicazione vanno indicati, oltre ai dati dei soci e dei familiari delle società o delle imprese individuali che concedono in godimento i beni, anche quelli relativi:

- alle persone fisiche che direttamente o indirettamente detengono partecipazioni nell'impresa;
- ai soci di altra società appartenente al medesimo «gruppo»: si tratta di un concetto estremamente generico, che dovrà essere necessariamente «interpretato» in sede di chiarimenti ufficiali. Al riguardo è stato ritenuto (13) che debbano considerarsi ricomprese nel detto «gruppo» le società controllanti, controllate e sottoposte a comune controllo ai sensi dell'art. 2359 c.c. e non quelle semplicemente collegate;

- ai familiari dei soci, che sono, ai sensi dell'art. 5, ultimo comma, del T.U.I.R., il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

Nel corso dell'incontro con la stampa specializzata del 18 gennaio 2012 (14) l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, in presenza di una società fiduciaria socia di quella che concede un bene in godimento ad una «persona fisica riferibile alla quota societaria» ovvero di un trust socio di una società che concede il bene in godimento al disponente, «va comunicato come soggetto beneficiario il fiduciante ovvero il disponente, trattandosi nella sostanza di detenzione indiretta di quote». Ciò in quanto nel punto 1.1. del provvedimento direttoriale del 16 novembre 2011 è stato stabilito che devono essere comunicati anche i dati delle persone fisiche che detengono indirettamente partecipazioni nell'impresa concedente.

L'Istituto di Ricerca ha manifestato i propri dubbi in merito a tale orientamento interpretativo, in quanto il provvedimento direttoriale «non è relativo alla nuova disciplina sostanziale in materia di determinazione del reddito in capo al socio, ma at-

Note:

(13) Da L. Gaiani, «Società estere fuori elenco», in *Il Sole - 24 Ore* del 25 novembre 2011, pag. 33, e da S. Pellegrino e G. Valcarengi, «Subito l'inventario delle assegnazioni», *ivi* del 28 novembre 2011, pag. 7.

(14) Cfr. nota 1.

tiene all'obbligo di comunicazione dei dati dei beni concessi in godimento al quale ... è stato attribuito un ambito applicativo ben più ampio rispetto alla predetta disciplina».

Nel tracciato *record* di dettaglio allegato al provvedimento del 16 novembre 2011 sono stati richiesti anche i dati identificativi dei soci diversi dalle persone fisiche. Al riguardo è stata inserita una nota nella quale è precisato che «si ipotizza anche questo dato in quanto la norma sembra non escludere tale informazione, accentuando semplicemente che il controllo venga effettuato sistematicamente sulle persone fisiche» e che i dati sono richiesti «in alternativa ai dati del soggetto persona fisica».

Va, peraltro, tenuto presente che nel comma 36-*quaterdecies* la indeducibilità dei costi è stata prevista in relazione ai beni concessi in godimento ai «soci», senza limitarne l'applicazione alle sole persone fisiche.

Al riguardo l'Istituto di Ricerca ha osservato che occorre «chiarire quali siano i soci diversi dalle persone fisiche cui il provvedimento ha inteso fare riferimento. Laddove l'obiettivo sia stato quello di comprendere anche le società esercenti attività commerciale, non può non osservarsi che tale indicazione contrasterebbe con la *ratio* dell'intervento legislativo diretto a disincentivare l'utilizzo "privato" di beni aziendali da parte delle persone fisiche e non anche da parte di soggetti esercenti, a loro volta, attività d'impresa. Tale conclusione trova conferma nel fatto che il legislatore ha previsto la penalizzazione in capo al soggetto utilizzatore nella categoria dei redditi diversi di cui all'art. 67 del T.U.I.R., disciplina che, come noto, non si applica alle società esercenti attività commerciale e, più in generale, ai titolari di reddito d'impresa.

Una soluzione potrebbe essere quella di identificare i soci utilizzatori diversi dalle persone fisiche nelle società semplici e nelle associazioni professionali che sono socie della società concedente o a cui partecipano persone fisiche socie (o familiari dei soci) della medesima società concedente».

IL PARERE DELL'ISTITUTO DI RICERCA

Comunicazione dei dati

L'Istituto di Ricerca DCEC ha rilevato, nella circolare n. 27/IR del 2012, che l'Agenzia delle entrate ha **ampliato i dati** che le **imprese** ovvero i **soci** o i **familiari** devono comunicare in base a quanto stabilito nel provvedimento direttoriale del 16 novembre 2011, «**svincolandoli**» dal **rapporto** con i **beni** assegnati **in godimento**: in tali casi **non** sembrerebbero, però, **applicabili** le **sanzioni** previste per l'omissione o l'infedeltà della comunicazione.

La nuova disciplina riguarda anche i soci non residenti ai quali una società residente in Italia concede in godimento un bene quale, ad esempio, un immobile situato in Italia. In tal caso il soggetto non residente realizza in Italia redditi diversi assoggettati ad imposizione per effetto dell'art. 23 del T.U.I.R.

I finanziamenti e le capitalizzazioni

Nelle motivazioni del provvedimento direttoriale è stato

previsto che la comunicazione debba essere effettuata anche per qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione nei confronti della società concedente.

Al riguardo l'Istituto di Ricerca ha osservato che si tratta di «un ampliamento, ad opera del provvedimento, dei dati informativi richiesti mediante la comunicazione, di cui non sembra esservi "traccia" nella norma primaria».

Nel corso dell'incontro con la stampa specializzata del 25 gennaio 2012, l'Agenzia delle entrate ha precisato, ribadendo il chiarimento già fornito il 18 gennaio 2012, che i detti finanziamenti e versamenti:

- vanno comunicati per l'intero ammontare: non è stato, infatti, previsto un importo minimo, a differenza di quanto previsto, invece, per alcuni beni di modesto valore assegnati in godimento;
- indipendentemente dal fatto che tali operazioni siano strumentali all'acquisizione dei beni poi concessi in godimento ai soci. Poiché nel provvedimento direttoriale del 16 novembre 2011 (punto 1.1.) si parla di finanziamenti e capitalizzazioni posti in essere nei confronti della «società concedente», si ritiene che l'obbligo non si applichi se quest'ultima non assegna alcun bene in godimento a soci o familiari. L'Istituto di Ricerca ha rilevato che l'Agenzia, nel considerare obbligatoria la comunicazione di detti apporti anche nel caso in cui gli stessi siano effettuati nei confronti di società che non concedono in godimento beni a soci e familiari, «si pone in aperto contrasto con quanto stabilito dal punto 1.1. del provvedimento emanato

dalla stessa Agenzia delle entrate in cui si fa invece riferimento ai finanziamenti effettuati nei confronti della sola società concedente». Peraltro, tale risposta potrebbe essere interpretata nel senso che vanno comunicati anche i finanziamenti effettuati da soci diversi dalle persone che utilizzano i beni (come nel caso di un bene dato in uso al coniuge di un socio, con finanziamento effettuato, invece, da quest'ultimo ovvero da un altro socio) o comunque non direttamente riconducibili all'acquisto dei beni, che devono essere, però, pur sempre concessi in godimento perché sussista l'obbligo di comunicazione.

Si segnala, infine, che anche nelle risposte fornite il 18 gennaio 2012 si continua a fare riferimento ai finanziamenti e ai versamenti «ricevuti» dai soci, mentre nel punto 1.1. del provvedimento è stabilito che gli stessi devono essere effettuati «nei confronti della società concedente».

Al riguardo l'Istituto di Ricerca ha osservato che «l'ampliamento dell'oggetto della comunicazione anche a tali fattispecie suscita notevoli perplessità, avuto riguardo non solo alla formulazione letterale del provvedimento, ma anche in relazione alla stessa *ratio* ispiratrice dell'adempimento».

Era stato auspicato (15) che, nonostante l'ampio riferimento effettuato nelle motivazioni del provvedimento a «qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione», non venga richiesta la comunicazione di dati già in possesso dell'Amministrazione finanziaria, quali quelli relativi agli aumenti di capitale, che già affluiscono nell'anagrafe tributaria in seguito alla registrazione dei relativi atti.

L'Istituto di Ricerca ha condiviso tale auspicio, affermando che tali informazioni non dovrebbero essere trasmesse, «analogamente a quanto disposto ai fini del cd. spesometro, in relazione alle operazioni IVA d'importo superiore alle soglie di rilevanza già comunicate all'Anagrafe tributaria per altri fini (16). In caso contrario, la richiesta opererebbe in violazione dei principi dello Statuto del contribuente e dell'art. 7, comma 1, lett. f), del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, secondo il quale i contribuenti non devono fornire informazioni che siano già in possesso del Fisco e degli enti previdenziali o che questi possono direttamente acquisire da altre amministrazioni».

L'imposizione in capo al socio o familiare

Se la società o l'impresa individuale concede dei beni in godimento ai soci o ai familiari dell'imprenditore la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo previsto per la detta concessione concorre alla formazione del reddito complessivo di questi ultimi quale reddito diverso.

Qualora il socio rivesta anche la qualifica di dipendente o amministratore, vige il principio della tassazione convenzionale dei *fringe benefit* nell'ambito del reddito di lavoro dipendente o assimilato (o di lavoro autonomo). Era stato, pertanto, ritenuto (17) che non si applicasse la nuova previsione inserita nell'art. 67, comma 1, lett. h-ter), del T.U.I.R., che assoggetta a imposizione come reddito diverso la differenza tra il corrispettivo e il valore normale, perché lo stesso art. 67 stabilisce che le fattispecie contemplate rilevano soltanto se non rientrano in altre categorie reddituali.

A tale impostazione interpretativa ha aderito l'Agenzia delle entrate, la quale, nell'incontro con la stampa specializzata del 18 gennaio 2012, ha ritenuto che in tale ipotesi non operi la disposizione dell'art. 67, comma 1, lett. h-ter), del T.U.I.R., in base alla quale costituisce reddito diverso la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento dei beni dell'impresa ai detti soci o familiari, in quanto la stessa «trova applicazione solo nel caso in cui il T.U.I.R. non preveda specifiche norme che limitano la deducibilità dei costi relativi ai beni concessi in godimento in capo al concedente e che tassano il relativo reddito in capo al soggetto utilizzatore». Pertanto in tale ipotesi vige soltanto la specifica disciplina dei *fringe benefit* di cui all'art. 51 del T.U.I.R. (nonché quella di cui all'art. 54, in caso di imposizione del reddito dell'amministratore nell'ambito di quello di lavoro autonomo).

È stata in tal modo data soluzione anche alla questione relativa all'applicazione della norma che dispone la indeducibilità per la società dei costi nei casi in cui i beni concessi ai soci o ai familiari per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mer-

Note:

(15) Si veda G. Ferranti, *op. loc. ult. cit.*

(16) Cfr. il p. 2.4 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 22 dicembre 2010, prot. n. 184182.

(17) Si veda G. Ferranti, *op. loc. ult. cit.*

cato del diritto di godimento siano utilizzati «promiscuamente», cioè sia per l'attività commerciale che per uso personale dei detti soci o familiari. In tali casi trovano, infatti, già applicazione alcune norme che forfezzano l'inerenza (ad esempio l'art. 164 del T.U.I.R. per gli autoveicoli), che non sono state abrogate e che restano, quindi, applicabili, in luogo della indeducibilità integrale prevista in caso di corrispettivo inferiore al valore normale. L'Istituto di Ricerca ha osservato che, ai fini della determinazione del reddito diverso, va fatto riferimento al periodo di godimento del bene. La norma parla infatti di corrispettivo «annuo» e nel provvedimento è prevista la comunicazione delle date di inizio e fine della concessione in uso: l'importo tassato in capo al socio o familiare va, quindi, riportato al detto periodo di godimento del bene. Per quanto concerne il criterio di imputazione temporale del reddito, lo stesso Istituto ha correttamente ritenuto che il corrispettivo eventualmente previsto a carico dell'utilizzatore rileva indipendentemente dall'effettivo pagamento dello stesso nel corso del periodo d'imposta. Il detto corrispettivo, infatti, «pur non essendo pagato da parte dell'utilizzatore, concorre in ogni caso alla formazione del reddito dell'impresa concedente, in ossequio al principio di competenza. Ne consegue che quand'anche esso sia stato pattuito in misura pari al valore di mercato del diritto di godimento, lo stesso resta tassabile in capo al concedente, indipendentemente dalla sua effettiva percezione. Non considerare rilevante, in sede di determinazione del reddito in capo all'utilizzatore, il corrispettivo pattuito e non pagato, si trasformerebbe dunque in un'evidente duplicazione di tassazione a cui si aggiungerebbe la complessità della gestione dei "recuperi" d'imposta da riconoscere all'utilizzatore in tutti i casi in cui il corrispettivo sia pagato in un anno successivo a quello di competenza. L'impresa concedente, d'altra parte, oltre a tassare il corrispettivo pattuito e non pagato, subisce altresì, qualora detto corrispettivo sia inferiore al valore di mercato, l'indeducibilità dei costi relativi al bene concesso in godimento, a prescindere, si ribadisce, dall'effettivo incasso delle somme dovute dall'utilizzatore».

La indeducibilità dei costi

I costi relativi ai beni concessi ai soci o ai familia-

ri per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento «non sono in ogni caso ammessi in deduzione dal reddito imponibile».

In base alla lettera della norma sembrerebbe che la indeducibilità riguardi sempre l'intero ammontare dei costi, a prescindere dall'entità del corrispettivo previsto. Era stato, però, osservato (18) che sarebbe stato più logico che la stessa riguardasse soltanto la parte dei costi proporzionalmente corrispondente al valore normale «eccedente» rispetto al corrispettivo. Ciò in quanto il corrispettivo, anche se inferiore al valore di mercato, concorre a formare il reddito della società.

Anche l'Istituto di Ricerca ha ritenuto che la soluzione più coerente sia quella di «considerare indeducibile solo la parte dei costi proporzionalmente corrispondente al rapporto percentuale tra valore normale "eccedente" il corrispettivo e valore normale del diritto di godimento».

Per quanto concerne l'individuazione dei costi indeducibili, può trattarsi di quote di ammortamento, canoni di locazione, anche finanziaria, spese di manutenzione, tasse di possesso, ecc.

La norma stabilisce che i costi non sono «in ogni caso» ammessi in deduzione. Data l'ampiezza di tale locuzione, la loro deduzione potrebbe essere «sterilizzata» anche in sede di realizzo dei beni, non facendoli concorrere alla formazione del costo fiscalmente riconosciuto e facendo, di conseguenza, emergere una maggiore plusvalenza o una minore minusvalenza.

La comunicazione

L'impresa concedente ovvero il socio o il familiare dell'imprenditore devono comunicare all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai beni concessi in godimento, al fine di garantire l'attività di controllo.

Il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 novembre 2011, n. 166485, ha stabilito le modalità e i termini della comunicazione dei dati relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari prevista dall'art. 2, comma 36-*sexiesdecies*, del D.L. n. 138/2011. Tale comunicazione è stata richiesta anche in assenza dei presupposti per l'applicazione delle dette pe-

Nota:

(18) Si veda G. Ferranti, *op. loc. ult. cit.*

nalizzazioni, dovendo la stessa essere effettuata anche:

- se il corrispettivo previsto a carico del socio o familiare non è inferiore al valore di mercato del diritto di godimento;
- nei casi in cui è effettuata «qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione nei confronti della società concedente».

Il provvedimento stabilisce che la comunicazione va effettuata:

- entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta in cui i beni sono concessi in godimento;
- entro il 31 marzo 2012 (trattandosi di un sabato il termine scade, in realtà, il 2 aprile 2012) per i beni concessi in godimento nei periodi d'imposta precedenti a quello di prima applicazione delle disposizioni del provvedimento, cioè al 2012, in caso di periodo coincidente con l'anno solare (punto 3.5.). Nel punto 1.3. è, peraltro, stabilito che l'obbligo sussiste anche per «i beni per i quali il godimento permane nel periodo d'imposta in corso al 17 settembre 2011».

L'Agenzia ha chiarito, nel corso dell'incontro con la stampa specializzata del 25 gennaio 2012, che entro il 31 marzo 2012 non vanno comunicati i dati totali dei finanziamenti e versamenti effettuati fino al 2011 ma soltanto di quelli che, «pur realizzati in precedenti periodi d'imposta, risultino ancora in essere nel periodo d'imposta in corso al 17 settembre 2011». Si ritiene, pertanto, che, analogamente, non vadano comunicati i dati relativi ai beni per i quali la concessione in godimento è stata effettuata anteriormente al 2011 e non è proseguita in quest'ultimo anno.

La «estensione», operata dal provvedimento, ai beni concessi in godimento nel 2011 non ha effetto sulle penalizzazioni ai fini reddituali, che si applicano invece a partire dal 2012.

In caso di omissione o infedeltà della comunicazione è dovuta, in solido tra l'impresa e il beneficiario, una sanzione pari al 30% della differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo. Se, però, il costo non è stato dedotto dall'impresa e la detta differenza ha concorso a formare il reddito del socio o familiare, la sanzione è ridotta ad un importo tra 258 e 2.065 euro.

L'Istituto di Ricerca ha rilevato che la norma sanzionatoria non sembra prendere in considerazione

il caso dell'omessa o infedele comunicazione dei dati relativi ai beni concessi in godimento a fronte di un corrispettivo annuo pari o superiore al valore di mercato. Ciò in quanto la sanzione in misura fissa è applicabile soltanto qualora «i contribuenti si siano conformati alle disposizioni di cui ai commi 36-*quaterdecies* e 36-*quingiesdecies*», che presuppongono, invece, la pattuizione di un corrispettivo inferiore al valore di mercato (19).

Tale conclusione è peraltro coerente con il dettato del comma 36-*sexiesdecies* laddove stabilisce che la comunicazione sia dovuta «nelle ipotesi di cui al comma 36-*quaterdecies*», vale a dire nei casi in cui il corrispettivo annuo è inferiore al valore di mercato del diritto di godimento del bene.

Non sembra, inoltre, applicabile, sempre a parere dell'Istituto di Ricerca, alcuna sanzione in caso di violazione dell'obbligo di comunicazione dei finanziamenti o delle capitalizzazioni, essendo in tali ipotesi irrilevante la differenza tra il corrispettivo ed il valore di mercato nonché l'eventuale adeguamento alle relative previsioni normative.

Nota:

(19) Cfr. comma 36-*sexiesdecies* dell'art. 2 del D.L. n. 138/2011.

Le nuove limitazioni al riporto delle perdite secondo l'Agenzia delle entrate

di Claudio Carpentieri

La regola stabilita dell'art. 84 del T.U.I.R. per il **riporto** delle **perdite** dei **sogetti IRES**, secondo la quale le perdite sono riportabili nei limiti dell'**80%** del **reddito imponibile**, ha come riferimento il **reddito d'impresa al lordo** delle **perdite** prodotte nei **primi tre esercizi** ed è applicabile anche con riferimento alle **società non operative**. In questo caso, l'ammontare della **perdita utilizzabile** è, tuttavia, **scomputabile** dalla sola **parte di reddito d'impresa** che **eccede** quello **minimo**. Inoltre, l'utilizzo delle **perdite** prodotte nei **primi tre esercizi di attività**, riportabili senza alcun vincolo temporale, costituisce una **scelta discrezionale** del contribuente. Sono questi i chiarimenti che emergono dalle risposte fornite dall'**Agenzia delle entrate** nell'ambito di un incontro con la stampa specializzata, in merito a una modifica normativa che ha il principale obiettivo di **semplificare** il **sistema**, tagliando corto sulle operazioni di «refreshing» delle perdite che giungono a scadenza.

Prima di soffermarci sulla relazione tra la nuova regola del riporto delle perdite, stabilita dai nuovi commi 1 e 2 dell'art. 84 del T.U.I.R. (1) per i soggetti IRES, con le altre disposizioni del T.U.I.R., appare interessante sottolineare il disallineamento che si è creato con le analoghe regole previste dall'art. 8 del T.U.I.R. per le imprese personali (imprese individuali e società di persone e assimilati), rimaste ancorate ai vecchi criteri temporali di riporto delle perdite.

Dall'esercizio in corso al 6 luglio 2011 (data di entrata in vigore del D.L. n. 98/2011), infatti, per i soggetti IRES, esclusi gli enti non commerciali (2), il limite temporale quinquennale per il riporto delle perdite pregresse (3) è sostituito dal limite di utilizzabilità delle perdite prodotte, pari all'80% del reddito d'impresa imponibile. Vista da altra angolatura, secondo il nuovo principio generale, risulta che, in presenza di perdite pregresse diverse da quelle prodotte nei primi tre esercizi, occorre comunque tassare almeno il 20% del reddito prodotto.

La nuova regola ha lo scopo di contrastare le regole elusive che, nella sostanza, consentivano di superare il previgente limite temporale di riporto, permettendo, nei fatti, lo scomputo di qualsiasi perdita prodotta all'interno dei gruppi di imprese

(cd. *refreshing* delle perdite che giungono a scadenza) e, allo stesso tempo, di semplificare la vita amministrativa delle imprese, dal momento che non occorre più tenere memoria delle perdite scomputabili (4).

Claudio Carpentieri - Responsabile Ufficio politiche fiscali CNA

Note:

(1) Commi sostituiti dall'art. 23, 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.

(2) Restano, infatti, esclusi dalle nuove regole previste per il riporto in avanti delle perdite gli enti non commerciali che esercitano attività d'impresa, di cui alla lett. c) dell'art. 73 del T.U.I.R., dal momento che per essi si rendono applicabili le regole previste per le imprese individuali, società di persone ed assimilati di cui, all'art. 8 del T.U.I.R. (cfr. art. 143, comma 2, del T.U.I.R. e circolare Agenzia entrate 6 dicembre 2011, n. 54/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA).

(3) Più in particolare, le nuove regole si rendono applicabili con riferimento al periodo d'imposta 2011, prendendo in considerazione anche le perdite prodotte fino al 2010, ovviamente ancora riportabili secondo le regole in vigore precedentemente. Trattasi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, delle perdite realizzate negli esercizi 2006-2007-2008-2009-2010 (cfr. circolare n. 54/E del 2011, cit., par. 1.7).

(4) L'obiettivo principale che la norma intende perseguire, proprio per le ragioni che ne hanno ispirato l'introduzione, cioè il sostanziale scomputo di tutte le perdite d'impresa a dispetto del

(segue)

In particolare, per *refreshing* delle perdite, si intende quella pratica volta a spostare all'interno del gruppo la produzione di redditi d'impresa al fine di consentire l'utilizzo di perdite fiscali giunte a scadenza. Tale pratica, tipicamente, viene posta in essere tramite la cessione di beni plusvalenti ovvero anche di prestazioni di servizi, da parte delle società che evidenziano perdite in scadenza ad altre società del gruppo. Pratica che, nell'ambito dei gruppi societari che hanno optato per la tassazione consolidata, viene usata anche per scomputare dal «reddito consolidato» le perdite prodotte in periodi d'imposta precedenti all'entrata nel regime di tassazione consolidata, al fine di superare il vincolo previsto dall'art. 118, comma 2, del T.U.I.R. (5).

La questione della liceità o meno di queste pratiche era incentrata tutta sul ritenere tali espedienti come legittimi risparmi d'imposta ovvero se inquadrarli in una delle fattispecie di elusione fiscale di cui all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 (6). L'individuazione della natura elusiva di queste operazioni diventava un problema per le imprese stesse che, ogni volta che volevano effettuare delle operazioni infragruppo, dovevano premunirsi di tutta la documentazione comprovante le reali ragioni economiche sottostanti all'operazione, al fine di non vedersi disconosciuta l'operazione ai sensi dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973. Problematica che, nel rovescio della medaglia, interessava anche l'Amministrazione finanziaria che, dal canto suo, doveva impegnarsi a distinguere le operazioni di cessione o prestazioni di servizi infragruppo effettuate con soli fini elusivi.

La norma, quindi, elimina alla fonte la necessità di porre in essere tali pratiche spostando il criterio dal limite temporale al limite dell'importo della perdita riportabile determinata sulla base del reddito prodotto. In ballo, quindi, non è più la riportabilità in avanti della perdita, ma l'ammontare di questa deducibile dal reddito imponibile di periodo.

Sulla base di quanto indicato *supra*, è evidente, quindi, che l'obiettivo principale della norma è localizzabile esclusivamente tra i soggetti IRES ed, in particolare, tra quelli che si trovano all'interno di un gruppo, gli unici soggetti che potevano eludere la regola previgente prevista per il riporto temporale delle perdite. L'esclusione dall'ambito di applicazione della nuova norma delle imprese personali e i soggetti assimilati di cui all'art. 8 del T.U.I.R. si ritiene

abbia proprio questa origine. I motivi della esclusione sono resi ancora più evidenti dallo scarso numero delle imprese personali che ogni anno evidenziano una perdita rispetto alle società di capitali (7).

Definita, in estrema sintesi, la nuova regola generale per il riporto delle perdite d'impresa dei soggetti IRES, è importante analizzare in quale modo questa disposizione si colloca tra le altre del sistema delle norme riguardanti la tassazione dei soggetti IRES, in parte analizzate di recente dall'Agenzia delle entrate nell'ambito di un incontro con la stampa specializzata tenutosi il 25 gennaio 2012.

Perdite prodotte nei primi tre esercizi

Pur modificando i criteri fiscali per il riporto delle perdite nei soggetti IRES, è stata comunque garantita la piena deducibilità per le perdite prodotte nei primi tre esercizi di vita della società a partire da quello della sua costituzione (vedi *supra*). Si viene così a creare una doppia tipologia di perdite: perdite vincolate e perdite libere. La convivenza delle due tipologie di perdite non è una novità. Infatti, anche nell'ambito del previgente sistema di riporto delle perdite, le perdite prodotte nei primi tre esercizi si potevano riportare senza alcun vincolo temporale. Questa convivenza, tuttavia, non creava dei proble-

Note:

(segue nota 4)

precedente vincolo temporale, determina, conseguentemente, maggiori entrate per il bilancio dello Stato, stimate dalla relazione tecnica al provvedimento in circa 269 milioni di euro.

(5) Proprio per contrastare tale pratica nel 2004 è stata aggiunta la lett. f-bis all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, per includere tra le operazioni che possono astrattamente configurare operazioni elusive anche le «cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del Testo Unico delle imposte sui redditi» (cfr. art. 2, comma 1, lett. e, punto 2, del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, in vigore dal 1° gennaio 2004, e art. 18, comma 2, del D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247, in vigore dal 2 dicembre 2005).

(6) In proposito, per tutti, D. Stevanato, «Il riporto delle perdite e le relative tecniche di "ottimizzazione" nell'ambito del gruppo: leciti strumenti di pianificazione od espedienti elusivi?», in *La fiscalità delle operazioni straordinarie d'impresa*, Milano, 2002, pag. 633; cfr. anche M. Grazioli e M. Thione, in *il fisco* n. 26/2011, pag. 1-4172.

(7) Si consideri che per l'anno d'imposta 2009 di tutti i soggetti IRPEF (lavoratori autonomi, imprese individuali e società di persone) solo l'11% evidenziava una perdita. Per lo stesso anno, invece, risulta che il 37% delle società di capitali ha evidenziato una perdita (cfr. statistiche del Dipartimento delle politiche fiscali del Ministero dell'economia e delle finanze, *Analisi statistiche - Dichiarazioni 2010 - Anno d'imposta 2009*).

mi di coordinamento. Al contrario, il passaggio dalle limitazioni temporali alle limitazioni di ammontare, posto in essere dal D.L. n. 98/2011, ha creato diversi dubbi proprio in ragione della mancata previsione di regole poste al coordinamento tra le due tipologie di perdite. Nelle more della norma si pongono, infatti, due problemi:

- se esiste, un ordine di priorità per lo scomputo delle due tipologie di perdite;
- se il reddito imponibile, cui applicare l'aliquota dell'80% per stabilire la quota di perdite vincolate deducibile, è al netto o al lordo delle eventuali perdite libere, cioè quelle riferite al primo triennio di attività.

L'Agenzia delle entrate è intervenuta su entrambi i punti in occasione dell'incontro con la stampa specializzata del 25 gennaio 2012. In tale occasione l'Amministrazione finanziaria, in modo molto chiaro, ha indicato che, dal momento che la norma non indica alcun vincolo di priorità, risulta discrezione del contribuente se, con riferimento a ciascun anno d'imposta, intende utilizzare le ccdd. perdite libere (quelle prodotte nei primi tre anni) ovvero quelle vincolate, prodotte oltre il terzo anno di attività (8). Una volta operata la scelta, la perdita dovrà essere indicata fino a concorrenza del reddito imponibile, come peraltro indica espressamente lo stesso art. 84, comma 2, del T.U.I.R. In altri termini la norma non consente un utilizzo parziale delle due diverse tipologie di perdite.

Rispetto al reddito imponibile cui fa riferimento la norma come base di commisurazione per individuare la quota di perdite deducibile nell'anno, l'Agenzia delle entrate, anche in questo in modo diretto, ha chiarito che occorre assumere il reddito imponibile al lordo delle perdite ad utilizzo libero, cioè quelle generate nei primi tre esercizi.

Considerando insieme i due assunti dell'Agenzia delle entrate, si consideri il seguente esempio: perdite prodotte nei primi tre esercizi: 1.100; perdite sorte in esercizi successivi: 600; reddito d'impresa di periodo: 1.300. In questa ipotesi è possibile consumare interamente le perdite libere di euro 1.100 a cui aggiungere anche 200 euro di perdite limitate fino a concorrenza del reddito di periodo. Il limite teorico di utilizzo delle perdite, infatti, secondo le indicazioni dell'Agenzia delle entrate, sarebbe di euro 1.040 (80% di 1.300). In altre parole, in questo caso, l'applicazione congiunta delle

due regole consente all'impresa di azzerare comunque il reddito sottoposto a tassazione.

Nuova regola generale di riporto delle perdite e tassazione del reddito minimo per le società non operative

Altri problemi di coordinamento si pongono in ragione delle limitazioni poste con riferimento alle società non operative per l'utilizzo delle perdite (9). Per le società non operative, infatti, è previsto che le perdite possono essere scomputate solamente dal reddito che eccede quello minimo (10).

Secondo l'Agenzia delle entrate, le nuove regole previste per il riporto in avanti delle perdite pregresse e quelle previste per le società non operative sopra ricordate si rendono applicabili congiuntamente. L'Amministrazione finanziaria, in modo condivisibile, effettua una distinzione tra il *plafond* di perdite teoricamente utilizzabile secondo le regole previste dall'art. 84 del T.U.I.R., come riformulato dall'art. 23, comma 9, del D.L. n. 98/2011, e la parte di reddito d'impresa con riferimento alla quale possono essere utilizzate per le società ritenute non operative. Pertanto, sotto il profilo operativo si dovrà prima calcolare la perdita teoricamente utilizzabile, ammontare che, tuttavia, potrà essere utilizzato solamente fino a concorrenza del reddito d'impresa che eccede quello minimo. Utilizzando lo stesso esempio presentato nel quesito posto all'Agenzia delle entrate, nelle ipotesi di una perdita riportabile 100, reddito complessivo 70, reddito minimo 30, la perdita teoricamente utilizzabile sarà pari a euro 56 (ossia, l'80% di 70); perdita che, tuttavia, potrà essere utilizzata solamente per un ammontare di euro 40 (parte di reddito eccedente quello minimo). Conseguentemente, la perdita riportabile a nuovo sarà pari a 60 (ossia, 100 meno le perdite utilizzate di 40).

Proprio dall'esame di questo caso specifico è evi-

Note:

(8) Si tratta di una scelta che, evidentemente, sarà effettuata direttamente nella dichiarazione annuale, secondo le modalità che saranno stabilite.

(9) Cfr. art. 30, comma 3, lett. c), della legge n. 724/1994.

(10) Per maggiori approfondimenti riguardo alle nuove disposizioni introdotte per le società non operative dall'art. 2 del D.L. n. 138/2011, cfr. G. Ferranti, «Società di comodo e beni in godimento ai soci: i chiarimenti di Agenzia e Istituto di Ricerca DCEC», in questo fascicolo.

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Liquidazione di società di capitali

– Ci si chiede se il **limite** di utilizzo delle **perdite** nella misura dell'**80%** della base imponibile possa ritenersi applicabile anche nel **bilancio di conguaglio di liquidazione** delle società di capitali, cioè in sede di chiusura della liquidazione.

– Si ritiene che le **limitazioni** all'utilizzo delle **perdite** si renderanno applicabili per tutti i **periodi intermedi di liquidazione**, mentre **non** si renderanno applicabili con riferimento al «**conto economico fiscale**» di **conguaglio della liquidazione**.

dente che il passaggio dal limite temporale al limite di ammontare del riporto delle perdite determina un vantaggio indiretto proprio per le società non operative. Infatti, secondo le nuove regole, le perdite realizzate nei periodi in cui le società erano considerate operative resteranno «congelate», in attesa di utilizzarle nei periodi in cui ritorneranno ad essere «operative» senza alcun limite temporale, oltre, come si è visto, per annullare l'eventuale reddito imponibile che eccede quello minimo.

Liquidazione ordinaria delle società di capitali e nuovo limite di utilizzo delle perdite

L'Agenzia delle entrate, al contrario, non è ancora intervenuta con riferimento alle interrelazioni che possono sussistere tra i nuovi limiti all'utilizzo delle perdite e la liquidazione volontaria delle società di capitali disciplinata dall'art. 182 del T.U.I.R. In primo luogo occorre rilevare che proprio il passaggio dal limite temporale di riporto in avanti delle perdite al limite di ammontare di perdita utilizzabile ha eliminato la possibilità che il semplice protrarsi della liquidazione oltre il quinquennio, compreso quello di apertura, poteva causare la perdita integrale delle perdite formatesi in epoca antecedente a quella di apertura della fase di liquidazione (11).

A prescindere dal tempo nel quale perdura la liquidazione, infatti, le perdite saranno sempre utilizzabili, sebbene nel limite dell'80% del reddito d'impresa imponibile. Tuttavia rimane aperto il dubbio se tale limite di utilizzo possa ritenersi applicabile anche nel bilancio di conguaglio di liquidazione, cioè in sede di chiusura della liquidazione.

In proposito, nelle more di un intervento dell'Agenzia delle entrate, è da ritenersi che in tale occasione possano essere utilizzate tutte le perdite residue, per due ragioni. La prima di ordine sistematico. Il legislatore con la modifica normativa ha inteso proprio evitare che, con il solo decorso del tempo, si possa perdere il diritto a sottrarre dai redditi futuri le perdi-

te di patrimonio della società (le perdite), verificatesi in passato, limitandone, tuttavia, l'ammontare utilizzabile ogni anno.

Fermo restando questo principio generale, è evidente che, ponendosi nella situazione nella quale la società non può più produrre redditi in futuro dal momento che si trova nella fase finale della sua esistenza, tale limite non dovrebbe più valere. Quanto risulta sul piano dell'interpretazione sistematica appare confermato sotto il profilo

dell'interpretazione letterale dell'art. 182, comma 3, del T.U.I.R. Il comma da ultimo citato, infatti, non subendo modifiche, indica ancora che «le perdite di esercizio anteriori all'inizio della liquidazione, non compensate nel corso di questa ai sensi dell'articolo 84, sono ammesse in diminuzione in sede di conguaglio». È del tutto pacifico ritenere che, se il legislatore avesse ritenuto necessario mantenere fermo il limite di utilizzo anche nella fase di conguaglio a chiusura delle ipotesi di liquidazione ordinaria, avrebbe dovuto modificare la norma in modo coerente (cfr. circolare Assonime n. 33 del 22 dicembre 2011).

Secondo questa interpretazione, quindi, le limitazioni all'utilizzo delle perdite adesso previste dall'art. 84 del T.U.I.R. si renderanno applicabili per tutti i periodi intermedi di liquidazione, mentre non si renderanno applicabili con riferimento al «conto economico fiscale» di conguaglio della liquidazione.

Nota:

(11) È importante, infatti, ricordare che, se il periodo di liquidazione si protrae oltre l'esercizio di apertura ma resta entro il quarto successivo, tutto il periodo viene considerato come un unico periodo d'imposta. In tal caso, pertanto, tutte le perdite prodotte prima di entrare nella fase di liquidazione sono sempre utilizzabili nell'ambito dei periodi intermedi alla fase di liquidazione. Quando, invece, la fase di liquidazione va oltre il quinto esercizio, compreso quello di apertura, allora ogni periodo intermedio deve essere considerato a sé stante. In tal caso, quindi, tutte le perdite prodotte nella fase antecedente a quella di liquidazione andavano oltre il limite temporale di riporto in avanti delle perdite previsto secondo le disposizioni ora superate, provocandone la perdita totale.

Proposte di soluzione ai dubbi sulla disciplina di trasformazione delle DTA in crediti d'imposta

di Alberto Trabucchi e Giosuè Manguso

Il legislatore si è reso conto che la disciplina di **trasformazione** delle **DTA** in **crediti d'imposta**, nella versione varata dal D.L. n. 225/2010, **non** avrebbe potuto trovare **applicazione** in talune **situazioni particolari**, determinando **effetti negativi** soprattutto per gli **enti creditizi e finanziari** in termini di **deduzione** di tali «assets» in sede di calcolo del **patrimonio di vigilanza**. Con il «**decreto Monti**» sono state **eliminate** tali **cause «impeditive»**, introducendo **due nuove ipotesi di trasformazione** e definendo meglio le **condizioni di utilizzo del credito d'imposta**.

Anche se la disciplina della trasformazione in crediti d'imposta delle attività per imposte anticipate («DTA») riguarda la generalità delle imprese, la sua principale finalità è quella di «attenuare» per le banche i possibili effetti che potrebbero derivare dalle nuove regole di Basilea III, secondo cui le DTA, in quanto attività scarsamente liquide, non potranno più essere conteggiate ai fini del patrimonio di vigilanza.

A tal fine, l'art. 2, comma 55, del D.L. 29 dicembre 2010, n. 225 (1) prevede la trasformazione in crediti d'imposta delle DTA, iscritte in bilancio, relative alle «svalutazioni di crediti non ancora dedotte dal reddito imponibile ai sensi del comma 3 dell'articolo 106» del T.U.I.R. e al «valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali i cui componenti negativi sono deducibili in più periodi d'imposta ai fini delle imposte sui redditi»; detta trasformazione - ai sensi del successivo comma 56 - avviene soltanto in presenza di alcuni presupposti (*i.e.*, esercizio chiuso in perdita contabile) ed entro determinati limiti quantitativi (*i.e.*, il risultato del prodotto tra la perdita e il rapporto tra le DTA richiamate e la somma del capitale e delle riserve) e comporta, al fine di evitare la duplicazione di vantaggi, la «neutralizzazione» delle deduzioni future relativamente alla parte delle DTA trasformate.

Con l'art. 9 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201

(«decreto Monti») (2), si è tenuto conto di alcune situazioni che avrebbero potuto pregiudicare la trasformazione in crediti d'imposta delle DTA, quali la deduzione di componenti negativi - relativi alle citate DTA - in un periodo d'imposta chiuso in perdita fiscale e antecedente a quello di realizzazione della eventuale perdita contabile ovvero il manifestarsi di particolari operazioni straordinarie.

Modifiche del decreto Monti

Con il nuovo comma 56-*bis* dell'art. 2 del D.L. n. 225/2010, introdotto dall'art. 9 del decreto Monti, è stata disciplinata una nuova ipotesi di trasformazione che riguarda le DTA iscritte in bilancio a fronte di una perdita fiscale (riportabile ai sensi dell'art. 84 del T.U.I.R.) e relative all'ammontare di questa determinato dalla deduzione dei componenti negativi di reddito relativi alle svalutazioni

Alberto Trabucchi - Dottore commercialista in Roma e Milano, SCGT - Studio di Consulenza Giuridico-Tributaria

Giosuè Manguso - Dottore commercialista in Roma e Milano, SCGT - Studio di Consulenza Giuridico-Tributaria

Note:

(1) Convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2011, n. 10.

(2) Convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Si veda P. Dragone e R. Valacca, «Ambito applicativo ampliato per la conversione in crediti d'imposta delle imposte differite attive», in *Corr. Trib.* n. 1/2012, pag. 19.

LA NOVITA' NORMATIVA

Bilancio finale con patrimonio netto positivo

Il «decreto Monti» prevede una ipotesi di trasformazione di DTA qualora il bilancio finale per cessazione di attività, dovuta a **liquidazione volontaria, fallimento o liquidazione coatta amministrativa**, evidenzi un patrimonio netto positivo. In tali casi, l'intero ammontare delle **DTA** iscritte **in bilancio**, relative alle svalutazioni di crediti non ancora dedotte dal reddito imponibile e al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali i cui componenti negativi sono deducibili in più periodi d'imposta ai fini delle imposte sui redditi, anziché andare definitivamente perduto è **trasformato in credito d'imposta, senza** che sia necessario, a tal fine, dar luogo a un determinato **calcolo**. In questo caso la **disciplina di trasformazione** determina un **vantaggio patrimoniale permanente** e non meramente temporaneo.

crediti, all'avviamento e alle attività immateriali di cui al comma 55.

Si tratta di un'ipotesi di trasformazione del tutto autonoma rispetto a quella di cui al comma 56, potendo avvenire anche in assenza di perdite contabili o, comunque, prima che queste si verificano e, ancora, nello stesso esercizio in cui si riscontrino anche perdite contabili (con l'ovvio effetto, in questo ultimo caso, di «cumulare» le due ipotesi di trasformazione) (3).

Anche relativamente a questa nuova ipotesi di trasformazione, naturalmente, il legislatore ha inteso evitare effetti di duplicazione dei vantaggi; a tal fine è previsto che la perdita fiscale riportabile ai sensi dell'art. 84 del T.U.I.R. sia ridotta dell'ammontare dei citati componenti negativi di reddito che hanno determinato la quota di perdita fiscale su cui è stata rilevata la quota di DTA trasformata in crediti d'imposta.

Si pensi al seguente esempio: un dato periodo d'imposta si chiude con una perdita fiscale determinata anche dalle deduzioni relative a svalutazioni crediti, avviamento o altre attività immateriali; le relative DTA vengono «sostituite» da quelle contabilizzate a fronte della perdita fiscale riportabile ex art. 84 del T.U.I.R. e, in base a questa nuova disciplina, trasformate in crediti d'imposta. Ovviamente, laddove la perdita risultasse inferiore alle citate deduzioni, la trasformazione avverrebbe per l'intero importo delle DTA rilevate sulla perdita; importo che risulterà però inferiore a quello delle DTA «scaricate» a seguito delle citate deduzioni ed in parte già monetizzato attraverso il versamento di minori imposte.

Senza la previsione di questa nuova ipotesi, laddove l'esercizio successivo della società si fosse chiuso con una perdita civilistica, la trasformazione delle DTA non avrebbe più potuto realizzarsi,

avendo le stesse DTA mutato *medio tempore* «natura» (divenendo DTA su perdita fiscale, escluse, dunque, dalla disciplina di trasformazione *ante* decreto Monti). Vero è che le DTA sulla perdita fiscale avrebbero potuto comunque monetizzarsi in altro modo (ad esempio, utilizzo della perdita fiscale nei successivi esercizi ovvero cessazione della stessa al consolidato fiscale), tuttavia, detta monetizzazione sarebbe potuta avvenire anche successivamente agli esercizi in cui si manifestava l'esigenza di «coprire il patrimonio» (esercizio in perdita civilistica) ovvero risultare del tutto inibita, ad esempio, in presenza di limitazioni alla riportabilità della perdita fiscale per effetto di operazioni straordinarie.

La modifica normativa, dunque, esclude queste possibilità, riconoscendo la trasformazione delle DTA già in sede di realizzo della perdita fiscale, per la quota di questa determinata dalle citate deduzioni.

Sempre l'art. 9 del decreto Monti ha, poi, introdotto il comma 56-ter nell'art. 2 del D.L. n. 225/2010 per rendere applicabili le ipotesi di trasformazione da «perdita civilistica» (art. 2, comma 56) e da «perdita fiscale» (art. 2, comma 56-bis) anche a situazioni straordinarie dell'attività di impresa, relativamente, in particolare, ai bilanci di liquidazione volontaria ovvero relativi a società sottoposte a

Nota:

(3) Si tratta di un «cumulo» di discipline che, è appena il caso di precisare, non comporta alcuna duplicazione di effetti, considerato che la regola del comma 56-bis determinerà la trasformazione delle DTA iscritte sulla perdita fiscale e relative alla parte di essa originata dalle deduzioni avvenute nel periodo a titolo di svalutazione crediti e ammortamento avviamento/attività immateriali (*reversal*), mentre la regola del comma 56 determinerà la trasformazione (in tutto o in parte) delle DTA ancora iscritte in bilancio a fronte delle future deduzioni a titolo di svalutazione crediti e ammortamento avviamento o attività immateriali.

procedure concorsuali o di gestione delle crisi, ivi inclusi quelli riferiti all'amministrazione straordinaria e alla liquidazione coatta amministrativa di banche e altri intermediari finanziari vigilati dalla Banca d'Italia (4).

Viene anche prevista una vera e propria terza ipotesi di trasformazione di DTA qualora il bilancio finale per cessazione di attività, dovuta a liquidazione volontaria, fallimento o liquidazione coatta amministrativa, evidenzia un patrimonio netto positivo (5). In tali casi, l'intero ammontare delle DTA di cui al citato comma 55 - anziché andare definitivamente perduto - è trasformato in credito d'imposta, senza che sia necessario, a tal fine, dar luogo a un determinato calcolo. È evidente come in questo caso la disciplina di trasformazione determina un vantaggio patrimoniale permanente e non meramente temporaneo. Ben si comprende, dunque, il motivo per cui nel caso di liquidazione volontaria è espressamente ribadita dalla norma l'applicabilità delle disposizioni antielusive di cui all'art. 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Infine, l'art. 9 del decreto Monti ha confermato definitivamente la cedibilità del credito a soggetti del gruppo, sia pure richiedendo che la cessione avvenga al valore nominale, e introdotto la possibilità di richiedere a rimborso l'eventuale residuo. Tutte queste modifiche, consentendo anche la trasformazione delle DTA nei casi in cui queste non avrebbero potuto essere monetizzate sulla base della versione originaria del D.L. n. 225/2010, sono evidentemente mosse dalla finalità di aumentare il grado di liquidità delle DTA stesse, rendendole così computabili ai fini del patrimonio di vigilanza di Basilea III.

Ad oggi, peraltro, tale conclusione sembra essere confermata dal Comitato di Basilea, il quale ha affermato che non devono essere dedotte dal patrimonio di vigilanza le attività fiscali differite attive derivanti da differenze temporanee in regimi fiscali che prevedono la trasformazione automatica in crediti d'imposta nei casi in cui la banca registri perdite o sia sottoposta a procedure concorsuali o di gestione delle crisi, ivi inclusi quelli riferiti all'amministrazione straordinaria e alla liquidazione coatta amministrativa (6).

Sulla base di tali chiarimenti, dunque, è allo stato attuale possibile ritenere che le DTA di cui si discute potranno essere computate in sede di calcolo

del patrimonio di vigilanza *ex* Basilea III (7).

Trasformazione delle DTA: aree di particolare interesse

Si evidenziano di seguito i principali punti di interesse della disciplina unitamente a taluni aspetti ancora dubbi, sui quali, dunque, sarebbero auspicabili chiarimenti ufficiali.

Ambito soggettivo

Per quanto riguarda i soggetti destinatari della normativa, la norma non contiene una chiara identificazione degli stessi (8). L'Agenzia delle entrate tuttavia, specificando meglio il contenuto della risoluzione 24 maggio 2011, n. 57/E, con la successiva risoluzione 22 settembre 2011, n. 94/E (9), ha definitivamente chiarito che il regime in parola, limitatamente alle DTA relative all'avviamento e al-

Note:

(4) Al riguardo, merita segnalare che il decreto Monti, anche per tener conto dell'estensione della disciplina ai casi di provvedimenti di rigore adottati nei confronti di intermediari vigilati dalla Banca d'Italia - nei quali i bilanci di fine procedura sono approvati dalla Banca d'Italia stessa -, specifica che i bilanci in cui si registra una perdita danno luogo alla trasformazione delle DTA se approvati non solo dall'assemblea dei soci (come prevedeva la versione originaria del D.L. n. 225/2010), ma anche dai diversi organi competenti per legge.

(5) Sembra potersi ritenere che nei casi di cessazione di attività con patrimonio negativo il legislatore non abbia sentito l'esigenza di prevedere una disciplina particolare, posto che in presenza di perdite eccedenti il patrimonio netto l'integrale trasformazione delle DTA in crediti sarebbe già garantita dall'ordinario regime del comma 56.

(6) Vedi Soluzione IAS ABI 28 dicembre 2011, n. 127.

(7) Dovrebbe così trovare conferma l'orientamento che si stava delineando già sulla base della precedente versione della norma; sul punto, si veda R. Parisotto, «Trasformazione in crediti d'imposta delle imposte differite iscritte nei bilanci delle banche», in *Corr. Trib.* n. 13/2011, pag. 1052, e si rinvia ad A. Trabucchi, «La trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti tributari», in M. Leo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, ed. 2011, Milano. Questo orientamento, del resto, sembrava positivamente valutato anche dalla Banca d'Italia la quale, in sede di modifica dei «filtri prudenziali» per il calcolo del patrimonio di vigilanza (Boll. Vig. n. 3/11), aveva già preso atto, a seguito del D.L. n. 225/2010, del venir meno delle ragioni che a suo tempo avevano indotto la stessa Banca d'Italia (Boll. Vig. n. 3/09) a introdurre un particolare filtro sulle DTA iscritte dalle banche a seguito del «riallineamento» dell'avviamento effettuato utilizzando il criterio di contabilizzazione n. 2 previsto dall'Applicazione OIC n. 1/2009.

(8) Cfr. A. Trabucchi e G. Manguso, «Trasformazione in crediti d'imposta delle attività per imposte anticipate: soggetti e decorrenza», in *Corr. Trib.* n. 29/2011, pag. 2335.

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

SOLUZIONI OPERATIVE

Riallineamento dell'avviamento iscritto nel bilancio consolidato

Si ritiene che possa avvenire la **trasformazione** delle DTA a seguito della fruizione della particolare disciplina di riallineamento dell'**avviamento** iscritto nel **bilancio consolidato** e «**incorporato**» nel **maggior valore** delle **partecipazioni** rilevate nel **bilancio individuale** della **società avente causa** e acquisite nell'ambito di **operazioni** societarie **straordinarie** effettuate **entro il 31 dicembre 2011**. La fruizione di tale disciplina, infatti, fa emergere un disallineamento tra il valore contabile dell'avviamento iscritto nel bilancio individuale del soggetto acquirente e il relativo valore fiscalmente riconosciuto presso lo stesso che potrebbe dar luogo alla rilevazione di DTA trasformabili.

le altre attività immateriali, può essere utilizzato da tutti i contribuenti interessati, quindi anche da soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari.

In termini più generali, in virtù del riferimento letterale del comma 56 all'«approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci, o dei diversi organi competenti per legge», l'Agenzia delle entrate ha ritenuto applicabile la disciplina ai soli soggetti IRES costituiti in una forma giuridica che prevede l'approvazione del bilancio (10). Resta da chiarire se altri soggetti siano comunque ammessi a godere delle altre (e nuove) ipotesi di trasformazione delle DTA introdotte dal decreto Monti, fermo restando che per quanto riguarda il caso delle perdite fiscali deve comunque trattarsi di soggetti che applichino la disciplina di riporto dell'art. 84 del T.U.I.R.

Ambito oggettivo

Per ciò che concerne l'ambito oggettivo, la norma non offre spunti significativi per comprendere se la trasformazione operi soltanto per le imposte sui redditi ovvero includa anche l'IRAP. Il problema, ovviamente, si pone soltanto per le DTA relative all'avviamento e alle altre attività immateriali, posto che le svalutazioni dei crediti - salvo casi eccezionali (11) - non sono in via permanente ammesse in deduzione ai fini del tributo regionale.

Al riguardo, il comma 55 dell'art. 2 del D.L. n. 225/2010 statuisce che sono trasformate in crediti tributari le DTA relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali «i cui componenti negativi sono deducibili in più periodi d'imposta ai fini delle imposte sui redditi», lasciando forse presupporre l'esclusione dall'ambito oggettivo della trasformazione delle DTA rilevate ai fini IRAP su detti *asset*.

Invero, detto richiamo letterale potrebbe essere inteso come esclusivamente funzionale all'individuazione

degli *asset* le cui DTA sono trasformabili e non anche a restringere l'ambito della disciplina al solo comparto delle imposte sui redditi. Del resto, la disposizione che prevede la «neutralizzazione» dei *reversal* relativamente alle DTA trasformate (art. 2, comma 56, lett. b, ultimo periodo) si limita a prevedere la generica «indeducibilità» di detti *reversal*, senza specificare che questa opera solo in ambito IRES. In linea più generale, infine, va notato che l'eventuale esclusione delle DTA relative all'IRAP dal regime di trasformazione non sarebbe coerente con la *ratio* della norma che è finalizzata a evitare le conseguenze negative che taluni particolari regimi fiscali italiani avrebbero potuto determinare - in termini di non

computabilità delle DTA ai fini di vigilanza - in base alle nuove regole di Basilea III (12).

Note:

(10) Risoluzione n. 94/E del 2011, cit.

(11) Cfr. circolari 26 maggio 2009, n. 27/E e 16 luglio 2009, n. 36/E, dell'Agenzia delle entrate, entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(12) La questione comunque appare particolarmente delicata in relazione alla disciplina di conversione delle DTA in caso di perdita fiscale. Tale disciplina, difatti, mal si attaglia alle DTA IRAP, le quali, evidentemente, non potrebbero mai «tramutarsi» in DTA su perdite fiscali, non essendo queste ultime riportabili ai fini del tributo regionale. Tuttavia, occorre considerare che, di regola, anche in presenza di perdite fiscali ai fini IRES, sussiste comunque, in virtù delle differenti modalità di calcolo della base imponibile, un valore della produzione positivo soggetto a IRAP, sicché la monetizzazione delle DTA IRAP potrebbe comunque avvenire sotto forma di minore imposta dovuta e, dunque, la problematica in questione sembrerebbe rivestire un significato più teorico che pratico. Al riguardo, peraltro, non può sottacersi che sul piano teorico potrebbe pure sostenersi, in taluni casi, la possibilità di «scindere» il trattamento IRAP dei *reversal* da quello valevole ai fini IRES, sì da evitare la determinazione di un valore della produzione negativo e la conseguente perdita delle relative DTA IRAP (vedasi, al riguardo, la nota n. 217 della «Guida all'applicazione dell'IRES e dell'IRAP per le imprese IAS-adapter - Documento I - 2011» di Assonime e, con riferimento al trattamento futuro dei *reversal* non dedotti ai fini IRAP, A. Trabucchi, «Le novità in tema di IAS/IFRS: il decreto ministeriale 8 giugno 2011», in M. Leo, *op. cit.*, pagg. 175-178).

DTA suscettibili di trasformazione

Quanto alle specifiche tipologie di DTA suscettibili di trasformazione, si è già detto che esse sono rappresentate dalle attività per imposte anticipate rilevate sulle svalutazioni dei crediti *ex art.* 106, comma 3, del T.U.I.R., e sul valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali i cui componenti negativi sono deducibili in più periodi.

La limitazione della norma alle DTA sulle svalutazioni crediti *ex art.* 106, comma 3, applicabile agli enti creditizi e finanziari, nonché a quelli assicurativi in base al richiamo contenuto nell'art. 16, comma 9, del D.Lgs. n. 173/1997, esclude la trasformabilità delle analoghe DTA iscritte nei bilanci dei soggetti industriali e commerciali, per i quali, infatti, il regime fiscale delle svalutazioni è disciplinato dal comma 1 del medesimo art. 106.

Il tenore letterale della norma non disciplina espressamente la trasformazione delle DTA iscritte in bilancio a fronte delle svalutazioni di crediti operate - pur sempre dagli enti creditizi e finanziari - ai sensi dell'art. 106, comma 3-bis, del T.U.I.R. (cd. svalutazione dei crediti nuovi); tuttavia, sussistono i seguenti motivi di ordine logico-sistematico che fanno propendere per la trasformabilità in crediti d'imposta anche di tali ultime DTA:

- in primo luogo, il comma 3-bis non rappresenta una disposizione fiscale «autonoma», mutuando il relativo ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione dal comma 3, di cui rappresenta una deroga agevolativa;

- inoltre, le DTA iscritte a fronte di svalutazioni di crediti deducibili ai sensi del comma 3-bis presentano la stessa natura di quelle contabilizzate per effetto del comma 3, differenziandosi da queste ultime soltanto per il più breve «periodo di rientro» (nove anziché diciotto anni);

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Natura obbligatoria della trasformazione delle DTA

- Se attribuire natura obbligatoria alla trasformazione delle DTA sembrerebbe essere **più coerente** con la principale **finalità della disciplina**, attribuire **natura facoltativa** alla disciplina risulterebbe **più in linea** con il **contenuto agevolativo** del regime, presente per tutti i soggetti non coinvolti nelle problematiche di vigilanza.

- Sarebbe auspicabile che il problema venisse risolto a livello interpretativo facendo prevalere, per tutti i **soggetti non** interessati da **Basilea III**, il contenuto meramente fiscale/agevolativo della norma, consentendone così un'**applicazione facoltativa**; per tutti gli **altri soggetti**, invece, non vi sarebbe motivo per discostarsi dal tenore letterale della norma e, dunque, potrebbe essere sostenuta l'**obbligatorietà** della **disciplina**, con i conseguenti positivi effetti ai fini di vigilanza.

- infine, se la trasformazione delle DTA non fosse applicabile alle attività per imposte anticipate iscritte in base al regime dell'art. 106, comma 3-bis, si determinerebbe una illogica e ingiustificata disparità di trattamento ai fini del patrimonio di vigilanza proprio per quegli enti creditizi e finanziari che hanno aumentato le erogazioni alla clientela in un contesto di mercato non facile come quello attuale.

Per quanto riguarda l'identificazione delle DTA trasformabili iscritte sull'avviamento e sulle altre attività immateriali è chiaro che ai fini della disciplina di trasformazione in commento rilevano anzitutto le DTA originate:

- da un ammortamento contabile più «rapido» di quello fiscale,

- da una svalutazione contabile (ovvero *impairment* per i

soggetti *IAS-adopter*) non riconosciuta fiscalmente.

Con esclusivo riferimento all'avviamento rilevano anche le DTA iscritte dai soli soggetti *IAS-adopter* a seguito del «riallineamento» dell'avviamento effettuato ai sensi dell'art. 15, comma 10, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 (13), laddove gli stessi abbiano optato per l'iscrizione delle DTA seguendo il criterio n. 2 che l'Organismo italiano di contabilità (OIC) ha previsto nel citato documento Applicazione OIC n. 1/2009; tale criterio, in particolare, prevede l'immediata contabilizzazione a conto economico dell'imposta sostitutiva versata ai fini del riallineamento e del conseguente vantaggio fiscale connesso alla deducibilità del maggior valore dell'avviamento riallineato, nonché, a stato patrimoniale, delle DTA - relative all'importo del riallineamento e valorizzate in base all'aliquota fiscale «piena» - che

Nota:

(13) Convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

saranno decrementate in base all'ammortamento fiscale dell'avviamento «riallineato» (14).

Analogo effetto dovrebbe, a nostro avviso, realizzarsi per i soggetti *IAS-adopter* anche in relazione al riallineamento dell'avviamento secondo l'«ordinaria» disciplina contenuta nell'art. 176, comma 2-ter, del T.U.I.R.

Riterremo altresì che, per tali soggetti, la trasformazione delle DTA possa avvenire anche a seguito della fruizione della recente e particolare disciplina di riallineamento dell'avviamento iscritto nel bilancio consolidato e «incorporato» nel maggior valore delle partecipazioni:

i) rilevate nel bilancio individuale della società avente causa e

ii) acquisite nell'ambito di operazioni societarie straordinarie effettuate entro il 31 dicembre 2010 (termine prorogato al 31 dicembre 2011 dall'art. 20 del decreto Monti) (15).

La fruizione di tale regime, infatti, fa emergere un disallineamento - tra il valore contabile dell'avviamento iscritto nel bilancio individuale del soggetto acquirente (pari a zero, posto che esso avrà rilevato l'*intangible* come maggiore costo della partecipazione acquisita) e il relativo valore fiscalmente riconosciuto presso lo stesso - che potrebbe dar luogo, in base al citato criterio n. 2 dell'Applicazione OIC n. 1/2009, alla rilevazione di DTA trasformabili ai sensi della disciplina in commento (16).

Più problematica appare l'applicabilità della disciplina in commento laddove un soggetto (anche non *IAS-adopter*) (17) riallinei l'avviamento seguendo il terzo criterio di contabilizzazione previsto dall'Applicazione OIC n. 1/2009, secondo il quale l'imposta sostitutiva versata viene «sospesa» tra le attività fiscali e la relativa imputazione a conto economico avviene lungo lo stesso periodo in cui l'avviamento sarà riconosciuto ai fini fiscali. Sul piano letterale, infatti, la posta iscritta nell'attivo non sarebbe riconducibile a una vera e propria DTA; d'altra parte, però, i due criteri di contabilizzazione hanno l'analogia funzione di rappresentare in bilancio (immediatamente ovvero in via diluita nel tempo) il vantaggio derivante dallo scarto di aliquota dell'imposta sostitutiva rispetto a quella dell'imposta ordinaria. Vi sarebbero, dunque, motivi logici per comprendere anche le attività fiscali derivanti dalla sospensione dell'imposta sostitutiva tra quelle trasformabili (conclusione che dovrebbe risultare a maggior ragione vali-

da laddove le medesime attività fiscali dovessero rientrare tra quelle soggette ai nuovi filtri prudenziali di Basilea III). Anche accedendo alla tesi favorevole, tuttavia, come opportunamente notato dall'ANIA nella circolare prot. 0398 del 2011, ai fini del calcolo dei *reversal* futuri da neutralizzare, occorrerebbe porre in essere degli accorgimenti numerici, tenuto conto che l'importo delle attività fiscali derivanti dalla sospensione dell'imposta sostitutiva (ad aliquota agevolata) - ed eventualmente trasformabili - non sarebbe pari al vantaggio fiscale che sarebbe derivato dalla deduzione futura dei *reversal* (deducibili ad aliquota ordinaria).

Un'ulteriore ipotesi di iscrizione delle DTA su avviamento che teoricamente potrebbe dar luogo alla loro trasformazione riguarda le operazioni di cessione di azienda tra soggetti *IAS-adopter under common control* contabilizzate «in continuità contabile» (18) (19).

Natura obbligatoria della trasformazione delle DTA

Spostando ora l'attenzione sulla trasformazione delle DTA, il tenore letterale della norma sembrerebbe attribuire natura obbligatoria, e non facoltativa, a tale operazione. Se, peraltro, l'obbligatorietà della trasformazione sembrerebbe essere più coe-

Note:

(14) Merita precisare che secondo il citato documento OIC «l'affrancamento dell'avviamento comporta la creazione di una nuova differenza temporanea deducibile e non l'eliminazione di una precedente differenza temporanea imponibile».

(15) Cfr. art. 23, commi 12-15, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, e provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 22 novembre 2011, prot. n. 2011/168379.

(16) Ai fini in questione non sembra dirimente la circostanza che nel caso di specie non venga «tecnicamente» riallineato alcun avviamento (essendo questo contabilmente iscritto solo nel bilancio consolidato e non in quello individuale), bensì si venga a «creare» un'autonoma differenza temporanea deducibile; questa situazione, infatti, appare assolutamente omogenea a quella risultante dal riallineamento ex art. 15, comma 10 (vedi in particolare, la precedente nota 14).

(17) Vedi OIC, Documento interpretativo n. 3 del marzo 2009.

(18) Tale modalità di contabilizzazione è prevista dal documento Assirevi «Orientamenti preliminari Assirevi in tema di IFRS (OPI)», attualmente oggetto di approfondimenti (si veda il recente *discussion paper* dell'OIC-Efrag «Accounting for business combinations under common control» - ottobre 2011).

(19) Vedi, *amplius*, A. Trabucchi, «La trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti tributari», cit., loc. ult. cit.

rente con la principale finalità della disciplina - che, come confermato anche dalle modifiche a questa recate dal decreto Monti, consiste nel garantire in ogni momento la monetizzabilità delle DTA per una loro più favorevole valutazione ai fini di Basilea III - attribuire natura facoltativa alla disciplina risulterebbe più in linea con il contenuto agevolativo del regime in discorso, evidentemente presente per tutti i soggetti non coinvolti nelle problematiche di vigilanza. Sarebbe auspicabile che il problema venisse risolto a livello interpretativo facendo prevalere, per tutti i soggetti non interessati da Basilea III, il contenuto meramente fiscale/agevolativo della norma, consentendone così un'applicazione facoltativa; per tutti gli altri soggetti, invece, non vi sarebbe motivo per discostarsi dal tenore letterale della norma e, dunque, potrebbe essere sostenuta l'obbligatorietà della disciplina, con i conseguenti positivi effetti ai fini di vigilanza. Come opportunamente suggerito dall'ABI (20), nel caso in cui dovesse essere affermata la natura obbligatoria della trasformazione (per tutti o anche soltanto per alcuni soggetti), andrebbe fatto salvo il comportamento di quei contribuenti che, nel dubbio e in assenza degli opportuni chiarimenti, non abbiano *medio tempore* operato la trasformazione.

Calcolo delle DTA da trasformare

Quanto al calcolo delle DTA da trasformare si pongono talune questioni interpretative nell'ipotesi «perdita contabile» in quanto, in questo caso, la trasformazione delle DTA avviene in base al rapporto tra la perdita contabile e il «capitale e le riserve».

Al denominatore non va *tout court* considerato il patrimonio netto, bensì soltanto il capitale e le riserve. Ciò indurrebbe a escludere la rilevanza della perdita d'esercizio, posto che, peraltro, la *ratio* della norma, come confermato dalla relazione tecnica al D.L. n. 225/2010, è quella di rendere le DTA «smobilizzabili

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Perdita contabile

– L'ipotesi della trasformazione delle DTA in presenza di perdita contabile determina il problema di **definire**, nel caso di trasformazione parziale ed esistendo varie DTA trasformabili (ad es. svalutazione crediti e avviamento), **quale tipologia di DTA venga effettivamente trasformata in credito**.
– Si ritiene che non sussistano particolari motivi per inibire al contribuente la **libera scelta nell'individuare detta tipologia**, a condizione che la stessa sia **rappresentata coerentemente in bilancio**.

li facendole concorrere all'assorbimento delle perdite al pari del capitale e delle riserve». A differente soluzione potrebbe giungersi laddove si propendesse per considerare tra le «riserve» soltanto quelle «disponibili», nel qual caso le stesse andrebbero forse conteggiate al netto della perdita.

Sotto altro profilo, lo schema di stato patrimoniale adottato dagli enti creditizi e finanziari *IAS-adopter* non consente, in modo immediato, l'identificazione delle poste del patrimonio netto ricondu-

cibili al «capitale» e alle «riserve». Occorrerà chiarire al riguardo se dare preminenza a un'interpretazione letterale (escludendo così, ad esempio, la voce «150 - Strumenti di capitale» che, secondo le istruzioni della Banca d'Italia, comprende l'ammontare complessivo degli strumenti rappresentativi di patrimonio netto «diversi dal capitale e dalle riserve»), eventualmente rettificata per escludere poste meramente valutative e suscettibili di forte variabilità (quali la voce «130 - Riserve da valutazione»); in alternativa, si potrebbe adottare un approccio più sostanzialistico, valutando le voci del patrimonio netto da computare al denominatore in base alla rilevanza o meno delle stesse ai fini del patrimonio di vigilanza secondo le regole attuali ovvero, *de iure condendo*, in base a quelle di recepimento di Basilea III.

Le scelte del contribuente

L'ipotesi della trasformazione in presenza di perdita contabile determina anche l'ulteriore problema di definire, nel caso di trasformazione parziale ed esistendo varie DTA trasformabili (ad es. svalutazione crediti e avviamento), quale tipologia di DTA venga effettivamente trasformata in credito. A nostro avviso non sussistono particolari motivi per inibire al contribuente la libera scelta nell'in-

Nota:

(20) S. Anzini ed E. Bernardi, *Workshop ABI-ABI Formazione* «Le novità in tema di DTA» del 24 gennaio 2012.

dividuaire detta tipologia, a condizione che, ovviamente, la stessa sia rappresentata coerentemente in bilancio.

Per ciò che concerne le conseguenze derivanti dalla trasformazione, la norma non sembra specificare alcun criterio per individuare i *reversal* da «sterilizzare» per il futuro. Con riguardo alla trasformazione di parte delle DTA da «perdita civilistica», è chiaro che la stessa potrebbe riverberare differenti effetti relativamente ai diciottesimi (o noni) residui di svalutazioni da dedurre, dove la trasformazione non comporterebbe sicuramente alcuna conseguenza sul valore fiscalmente riconosciuto dei crediti, rispetto al valore dell'avviamento e della altre attività immateriali, dove, invece, la trasformazione potrebbe ritenersi che generi l'effetto, soprattutto nei casi di DTA registrate per ammortamenti o svalutazioni contabili più veloci delle deduzioni ammesse, di ridurre il valore fiscalmente riconosciuto dell'*asset*. Per semplicità, potrebbe riconoscersi la spettanza alle imprese della facoltà di scelta dei *reversal* da sterilizzare (21), purché la stessa sia effettuata in base a criteri predefiniti, documentabili e pur sempre coerenti alle risultanze contabili.

Le problematiche appena evidenziate non si pongono nel caso di trasformazione in presenza di perdita fiscale, in quanto la trasformazione riguarderà necessariamente le DTA relative ai *reversal* che hanno determinato la perdita fiscale; del pari non si pone alcun problema nel caso di trasformazione per cessazione dell'attività, considerato che in tale ipotesi viene trasformato in credito l'intero *stock* di DTA.

Trasformazione in presenza di «perdita fiscale» di società in regime di tassazione di gruppo

Un'ultima questione degna di nota riguarda l'ipotesi di trasformazione in presenza di «perdita fiscale» relativamente a una società aderente al regime di tassazione di gruppo di cui agli artt. 117 ss. del T.U.I.R.

Particolari problematiche non sembrano porsi per i casi in cui l'accordo di consolidamento prevede l'immediato pagamento del vantaggio fiscale connesso alla perdita attribuita al consolidato: in tal caso, infatti, la società che ha prodotto la perdita «monetizza» immediatamente le relative DTA, iscrivendo in bilancio il credito verso la consolidante e, dunque, non vi sarebbe, quantomeno presso la consolidata stessa, alcuna DTA da trasformare.

Viceversa, in presenza di accordi di consolidamento che prevedono la remunerazione delle perdite solo qualora le stesse sarebbero state utilizzate in diminuzione dei redditi imponibili prodotti dalla stessa società che le ha generate (ove questa non avesse aderito alla tassazione di gruppo), quest'ultima potrebbe iscrivere nel bilancio individuale le relative DTA laddove abbia la ragionevole certezza del loro recupero (Documento interpretativo n. 2 dell'OIC - 2006). In questo caso sembrerebbe che la società abbia pieno accesso al regime di trasformazione delle DTA (se e nei limiti in cui ovviamente queste siano state generate dai *reversal* su svalutazioni crediti e deduzioni per avviamento/altre attività immateriali), ma a tali fini si determinerebbe l'esigenza di adottare un'interpretazione «adeguata» della norma. Infatti:

– sul piano letterale la trasformazione dovrebbe riguardare le DTA su perdite riportabili *ex art.* 84 del T.U.I.R. (ed il riporto non interessa la società consolidata che ha apportato la perdita) e inoltre il comma 56-*bis* sancisce che «la trasformazione decorre dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui viene rilevata la perdita»;

– la trasformazione, anziché determinare, come dispone letteralmente il successivo periodo del citato comma 56-*bis*, la riduzione della perdita riportabile in futuro, dovrebbe comportare la riduzione della perdita trasferibile al consolidato.

È evidente che, laddove l'Amministrazione finanziaria volesse aderire a questa impostazione, si renderebbe necessario adeguare i modelli della dichiarazione dei redditi per consentire tale comportamento.

In alternativa, si potrebbe valutare l'opportunità di riferire la trasformazione delle DTA alle perdite indicate nella dichiarazione del consolidato (al netto dunque degli eventuali utilizzi per compensare redditi «coevi» delle altre società del gruppo); soluzione che, tuttavia, renderebbe la gestione del fenomeno particolarmente complessa, tenuto conto altresì che andrebbero specificati i criteri di attribuzione della perdita e di ripartizione delle variazioni in diminuzione fra le varie società del gruppo.

Nota:

(21) Tale criterio è stato sostenuto anche dall'ANIA nella citata circolare prot. n. 0398.

Lo spesometro e l'«overdose» di comunicazione

di Raffaele Rizzardi

Sempre più numerose sono le situazioni nelle quali vengono imposti **nuovi obblighi di comunicazione**, assistiti da **sanzioni** per omissione o incompletezza, e in cui si osserva la **non chiara definizione** degli **obiettivi** o la loro modifica in corso d'opera. Il caso è evidente nello «spesometro», che solleva rilevanti **incertezze** nella sua **predisposizione**, e che, nel corso del 2011, si è **incrociato** con altri elenchi: lo **spesometro** degli **operatori finanziari**, che gestiscono le carte di credito, debito o prepagate, l'**elenco dei beni** in «leasing», quello dei **beni messi a disposizione di soci e familiari**, quello dei **versamenti dei soci** a titolo di **finanziamento** o in **conto capitale**. A seguito degli incontri con le associazioni di categoria e con la stampa specializzata del gennaio 2012, l'**Agenzia delle entrate** ha fornito diverse risposte ai dubbi degli operatori, chiarendo i **collegamenti** tra questi **elenchi**.

L'Amministrazione finanziaria comunica pressoché giornalmente i brillanti risultati della lotta all'evasione, condotta con gli strumenti di cui da tempo dispone, e si sta ora dotando di ulteriori importanti acquisizioni di dati, che di sicuro comportano un rilevante onere amministrativo per i contribuenti, che non trova riscontro nelle procedure dei Paesi con i quali ci troviamo a competere.

Il primo confronto che viene alla mente riguarda i modelli Intrastat. Noi oggi abbiamo dieci modelli variopinti, di cui alcuni arrivano a quindici colonne. Francia e Germania si accontentano di «partita IVA» e «importo». E unicamente per le operazioni attive, in quanto la direttiva prescrive solo questi modelli, consentendo agli Stati membri di ricorrere anche all'Intrastat acquisti per i beni, ma non per i servizi (1). Nell'imporre nuovi obblighi di comunicazione, tutti assistiti da non trascurabili sanzioni per omissione o incompletezza, si osserva la non chiara definizione degli obiettivi oppure la loro modifica in corso d'opera.

Il caso è evidente negli elenchi *black list* e nel cd. «spesometro», di cui approfondiremo alcuni aspetti di criticità, che stanno portando ad una imminente evoluzione, speriamo non ulteriormente penalizzante in termini di adempimenti.

Gli elenchi «black list»

Il primo degli elenchi sopra indicati nasce dall'art.

1 del D.L. 25 marzo 2010, n. 40, convertito dalla legge 22 maggio 2010, n. 73. È la disposizione che contiene in rubrica un'esplicita dichiarazione delle finalità: contrastare le frodi fiscali e finanziarie internazionali e nazionali operate, tra l'altro, nella forma dei cosiddetti «caroselli» e «cartiere». Le frodi carosello o del venditore scomparso (*missing trader*) (2) si fanno all'interno dell'Unione europea e non con i Paesi *black list*, così come le «cartiere» sono soggetti italiani che emettono fatture per operazioni inesistenti o false soggettivamente. Ammesso che questo sia l'obiettivo, non si capisce perché l'Amministrazione finanziaria insista nel chiedere che venga messo nell'elenco il caffè bevuto a Lugano, sicuramente dal titolare, in quanto la circolare 28 gennaio 2011, n. 2/E (3) lo esclude

Raffaele Rizzardi - Dottore commercialista - Professore a contratto di Tecnica Professionale presso l'Università di Pavia - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

Note:

(1) Artt. 262 e 268 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006.

(2) Il carosello, nella sua forma più semplice, inizia con un soggetto che acquista senza materiale versamento IVA (acquisto intracomunitario, estrazione da deposito fiscale, dichiarazione di intento come esportatore abituale), vende con fattura imponibile, e poi scompare (da cui *missing*), senza versare l'IVA che nel frattempo sarà stata detratta dall'acquirente, di regola ignaro della frode.

(3) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

IL PARERE DELL'AGENZIA

Società di «leasing» e operatori finanziari

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che le società di «leasing» e i noleggiatori adempiono con l'elenco specifico e non devono quindi compilare anche lo «spesometro». Ma i loro clienti devono comunicare queste operazioni nell'elenco degli acquisti. Per l'elenco a carico degli operatori finanziari ha chiarito che la comunicazione va fatta solo per singole operazioni da 3.600 euro, non essendo possibile costruire un collegamento tra pagamenti eseguiti magari utilizzando più di uno strumento finanziario o lo stesso strumento, ma una volta a titolo di acconto ed un'altra a titolo di saldo.

se la spesa è stata sostenuta dal dipendente, ma di fatto includendo anche questo soggetto, ponendo la condizione che la nota spese a piè di lista venga contabilizzata nel costo del lavoro, collocazione corretta solo per le trasferte forfetarie, nelle quali non c'è alcun documento da contabilizzare. Altre incertezze, mai risolte, si riferiscono alle importazioni, per le quali non è tanto significativa la provenienza da un Paese *black list*, quanto il domicilio della controparte. E quando un adempimento ha ben poco a che fare con i suoi obiettivi, lo si è visto con la risoluzione 29 novembre 2010, n. 121/E (4),

che prescrive l'inclusione nell'elenco di quanto viene acquistato negli Emirati Arabi Uniti per il cantiere dell'impresa italiana in tale Stato, acquisti con i quali è inimmaginabile che si possano fare frodi carosello.

Ovvio che questa comunicazione ha sortito i suoi effetti, ma in un altro senso, scoraggiando le operazioni con questi Paesi, come San Marino, che erano stati oltre a tutto individuati per questo elenco in modo ben più ampio di quelli cui si applica la disciplina della sorveglianza dei costi sospetti nel modello UNICO, ai sensi del comma 10 dell'art. 110 del T.U.I.R.

L'incrocio tra lo «spesometro» e gli altri elenchi

Analoghe considerazioni vanno fatte per l'elenco delle operazioni da 3.000 euro in su (5) (e non «oltre» tale importo, come spesso si dice e si scrive). La norma di origine è l'art. 21 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, che parla dell'individuazione di modalità e termini, tali da limitare al massimo l'aggravio per i contribuenti per la comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini IVA, di importo non inferiore a euro 3.000.

Una norma così formulata appare subito come la rivisitazione degli elenchi clienti e fornitori, inse-

riti nel testo iniziale della legge IVA del 1972, poi aboliti, ripristinati ed ancora aboliti. Questo tipo di comunicazione presenta uno scopo evidente, quello di controllare che gli acquisti registrati da un soggetto d'imposta corrispondano alle operazioni attive dell'altro, e viceversa. Tanto più che, con le attuali sofisticate tecniche di scannerizzazione, si sta diffondendo il falso materiale nelle fatture, cioè la modifica dei dati all'insaputa della controparte, accanto allo storico falso ideologico, cioè l'accordo tra le due parti per rappresentare in modo difforme dal vero i dati relativi al

fornitore, al cliente, alla descrizione dell'operazione ed ai relativi elementi quantitativi.

Premesso che chi ha intenti fraudolenti cercherà di non farsi scoprire nella compilazione dell'elenco (ad esempio chi ha ricevuto una fattura da 2.000 euro e la «trasforma» in 20.000 non la indicherà con questo importo nell'elenco), il rimedio è un altro, e ne parleremo alla fine.

I non pochi mesi intercorsi tra la promulgazione della legge e il primo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate (6) sono stati vissuti con il *rebus* dell'ulteriore e ben più rilevante obiettivo

Note:

(4) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

(5) Limite, che, secondo quanto anticipato dalla stampa specializzata, potrebbe essere abolito per il vero e proprio elenco clienti e fornitori tra soggetti di imposta con l'imminente «decreto legge semplificazioni fiscali», al momento di andare in stampa non ancora presentato dal Consiglio dei Ministri. Questo o un altro limite deve essere però mantenuto per la rilevazione e comunicazione degli acquisti da parte dei privati, tenendo conto dell'attuale soglia di 1.000 euro, da cui decorre l'obbligo dei pagamenti tracciabili.

(6) Il primo provvedimento reca la data del 22 dicembre 2010, seguito da altri quattro provvedimenti, che hanno modificato il tracciato *record* o spostato la data della prima scadenza, sino al 31 gennaio 2012 (provvedimenti 14 aprile, 21 giugno, 16 settembre e 21 dicembre, tutti del 2011). Al riguardo osserviamo che questi atti, di rilevante importanza normativa, non sono pubblicati nella banca dati del Ministero dell'economia e delle finanze, e nel sito dell'Agenzia sono privi di un testo coordinato con le varie modifiche.

dell'elenco, che gli ha dato il nome ormai ufficiale di «spesometro». È peraltro singolare che nella pagina dello spesometro nel sito dell'Agenzia delle entrate vengano attribuite a questo strumento anche le finalità che la legge aveva invece indicato per la *black list*.

Ma proprio il nome sta ad indicare che lo scopo primario è quello di stanare, non tanto le controparti, soggetti passivi d'imposta, ma i «privati» ai fini della valutazione del loro «redditometro», altro strumento che è in fase di gestazione per la sua nuova versione.

Ci si accorge poi che i beni indicatori di un tenore di vita - da raffrontare al reddito dichiarato, o a quello legittimamente da non dichiarare in quanto originato da redditi soggetti a ritenuta secca, o tassazione sostitutiva o disin-

investimenti di somme accantonate in anni non più accertabili o comunque di provenienza fiscalmente corretta - non vengono di regola intestati a chi ne usufruisce, ma alle società di cui sono soci o che comunque fanno riferimento all'ambito familiare, oppure sono acquisiti in *leasing*. In tal modo si impedisce l'incrocio automatico con la posizione del contribuente potenzialmente indagabile.

E così nel corso del 2011 lo spesometro si incrocia con altri elenchi:

- lo spesometro degli operatori finanziari, che gestiscono le carte di credito, debito o prepagate, che esonera dalla rilevazione dei dati del cliente che esegue spese da 3.600 euro (maggiorazione idealmente riferibile all'onere dell'IVA, indipendentemente dalla sua entità);
- l'elenco dei beni in *leasing* - provvedimento 5 agosto 2011 adottato sulla base dei poteri generali di indagine dell'Agenzia - integrato da un ulteriore provvedimento 21 novembre 2011 per i noleggi;
- l'elenco dei beni messi a disposizione di soci e

IL PROBLEMA APERTO

«Spesometro» e contratti collegati

Il vero «rebus» dello spesometro è stato quello di **individuare i contratti collegati**, per **verificare** se la **soglia** oltre la quale sono obbligatorie le comunicazioni è stata o meno **raggiunta**. Un caso incontrovertibile è quello relativo agli **accordi quadro** per gli **sconti e premi di fine anno**. Qui l'**intesa promozionale** pone in evidenza il palese **legame** tra le singole **operazioni**. La situazione di **collegamento** è stata poi individuata nel rapporto tra il **cliente** e lo **studio professionale**, anche se ciascun contratto individua **distinti servizi**, come la tenuta della contabilità e delle paghe, nonché nei **rapporti continuativi** tra **imprese**, come avviene per i servizi di manutenzione. L'Agenzia delle entrate ha ribadito che le **prestazioni** devono essere **collegate** da un **contratto**. Ma l'esistenza di un contratto, che sembrerebbe unico, esula dalla nozione stessa di più contratti collegati.

familiari (7) - norma in sé giusta, anche se reca una plateale duplicazione d'imposta tra l'indeducibilità dei costi e la tassazione di chi utilizza il bene (solo per le società di capitali si potrebbe ipotizzare la legittimità di doppia tassazione del dividendo in natura, ma in tal caso dovrebbe esserlo non per intero, ma al 49,72%);

- l'elenco dei versamenti dei soci a titolo di finanziamento o in conto capitale (8), con la palese finalità del redditometro, e non solo per i versamenti finalizzati ad acquisire i beni messi a disposizione dei soci.

Tenendo conto delle risposte che l'Agenzia ha formalizzato a seguito degli incontri con le associazioni di categoria o con la stampa specializzata del gennaio 2012, sono stati chiariti i collegamenti tra questi elenchi. Ad esempio le

società di *leasing* e i noleggiatori adempiono con l'elenco specifico e non devono quindi compilare anche quello da 3.000 euro (25.000 con fattura per il 2010). Ma i loro clienti devono comunicare queste operazioni nell'elenco degli acquisti.

Per l'elenco a carico degli operatori finanziari, il più rilevante, quanto ovvio chiarimento, è stato che la comunicazione va fatta solo per singole operazioni da 3.600 euro, non essendo possibile costruire un collegamento tra pagamenti eseguiti magari utilizzando più di uno strumento finanziario o lo stesso strumento, ma una volta a titolo di acconto ed un'altra a titolo di saldo. Non vi è in questo comportamento nulla di artificioso, ma l'effetto di non segnalazione all'Amministrazione finanziaria è di tutta evidenza, rispetto all'onere che avrebbe fatto capo al cedente o prestatore del

Note:

(7) Art. 2, comma 36-*sexiesdecies*, del D.L. n. 138/2011.

(8) Art. 2, comma 36-*septiesdecies*, del D.L. n. 138/2011.

SOLUZIONI PRATICABILI

Alternative allo spesometro

Lo spesometro, come lo conosciamo ora, non dovrebbe durare a lungo, proprio per le **rilevanti incertezze** nella sua **predisposizione**. Una soluzione alternativa al **ritorno all'elenco clienti e fornitori**, pieno di operazioni bagatellari per la massa dei piccoli contribuenti, potrebbe essere quella, già sperimentata in altri Paesi, di utilizzare l'**Agenzia delle entrate** come «**hub**» al quale **trasmettere le fatture**, che poi le girerebbe al cliente, ponendo così in essere il **controllo dei dati in uscita e in entrata**.

però pieno di operazioni bagatellari. Ma forse la soluzione - già sperimentata in altri Paesi - potrà essere quella di utilizzare l'Agenzia delle entrate come *hub* al quale trasmettere le fatture, che poi le girerebbe al cliente, ponendo così in essere il controllo dei dati in uscita e in entrata.

Oltre a tutto la norma già esiste da tempo nei rapporti con la Pubblica amministrazione (9), anche se la decorrenza di queste disposizioni è al momento indefinita.

servizio di rilevare e segnalare i dati del cliente che avesse invece utilizzato l'assegno bancario, altro strumento finanziario tracciabile, ora obbligatorio con il limite dei contanti sotto 1.000 euro, ma non compreso tra quelli che esimono dalla rilevazione, dato che gli operatori finanziari non sono in grado di incrociare i dati dell'emittente dell'assegno con quelli dell'esercente.

Il «rebus» dei contratti collegati

Il vero *rebus* dello spesometro è stato quello di individuare i contratti collegati, allo scopo di verificare se la soglia di comunicazione è stata o meno raggiunta. Un caso incontrovertibile - che non è stato oggetto di chiarimento ufficiale - è quello relativo agli accordi quadro per gli sconti e premi di fine anno. Qui l'intesa promozionale pone in evidenza il palese legame tra le singole operazioni. Un chiarimento ufficiale ha riguardato le fatture riepilogative differite, che accomunano più consegne, e che sono «collegate» nell'unico documento. La situazione di collegamento è stata poi individuata nel rapporto tra il cliente e lo stesso studio professionale, anche se ciascun contratto individua distinti servizi, come la tenuta della contabilità e delle paghe, nonché nei rapporti continuativi tra imprese, come avviene per i servizi di manutenzione. Ma nelle risposte del 13 gennaio 2012, l'Agenzia torna su questo quesito, e ribadisce che le prestazioni devono essere collegate da un contratto. Ma l'esistenza di un contratto - che sembrerebbe unico - esula dalla nozione stessa di più contratti collegati.

Considerazioni conclusive

Per concludere queste riflessioni sui nuovi numerosi elenchi, l'impressione è che lo spesometro - così come lo conosciamo ora - non dovrebbe durare a lungo, proprio per le rilevanti incertezze nella sua predisposizione. Una soluzione potrebbe essere quella del ritorno all'elenco clienti e fornitori, che per la massa dei piccoli contribuenti sarebbe

Nota:

(9) D.M. 7 marzo 2008, di attuazione dell'art. 1, commi da 209 a 214, della legge Finanziaria 2008 (legge 24 dicembre 2007, n. 244).

Irrilevanza della causale nei limiti all'uso del contante e finalità selettive per i dati bancari

di Alessandro Mastromatteo e Benedetto Santacroce

Il D.L. n. 201/2011 ha modificato la disciplina degli **obblighi di comunicazione all'Anagrafe tributaria** posti in capo agli **operatori finanziari** e ha stabilito che, dal 6 dicembre 2011, non può essere utilizzato **denaro contante** per un importo pari o **superiore ad euro 1.000**, così come non possono essere emessi assegni, bancari o circolari, privi della clausola di non trasferibilità e senza l'indicazione del beneficiario per gli stessi importi. Le **risposte** fornite dall'**Amministrazione finanziaria** relativamente ai **limiti al contante** per importi pari o superiori a 1.000 euro sono fondate sia sul **divieto generale** posto dalla norma, che prescinde dalle **ragioni lecite o illecite del trasferimento**, sia sul fatto che il divieto si lega alla realizzazione di un **passaggio di denaro** e di altro titolo al portatore **tra soggetti diversi**. Destano, tuttavia, **perplexità** ancora una serie di **situazioni** che si realizzano frequentemente nella realtà quotidiana.

Maggiore tracciabilità dei movimenti finanziari e ampliamento delle informazioni da inviare all'Anagrafe dei conti da parte degli intermediari: la lotta all'evasione e al sommerso è stata potenziata dal legislatore (1), non solo attraverso la riduzione a 1.000 euro della soglia per l'utilizzo del contante, per l'emissione di assegni e per il mantenimento di libretti al portatore, ma anche con l'incremento del patrimonio informativo a disposizione dell'Anagrafe tributaria cui vengono ora comunicate tutte le movimentazioni relative ai rapporti finanziari, compresi gli importi delle stesse, e ogni altra notizia utile per i controlli fiscali.

Nel corso degli incontri con la stampa specializzata (2), l'Agenzia delle entrate ha fornito alcune, ma in alcuni casi alquanto sommarie, indicazioni agli operatori che si trovano a fronteggiare, in particolar modo per quanto attiene alla soglia per l'utilizzo del contante, articolate questioni per le quali permangono, al momento, numerosi dubbi operativi.

Alessandro Mastromatteo - Avvocato in Roma

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

Note:

(1) Si tratta delle misure contenute nella cd. manovra salva-Italia

di cui al D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, e nel dettaglio all'art. 12 per i limiti all'uso del contante e all'art. 11, commi da 2 a 5, con riguardo alle comunicazioni all'Anagrafe. Sull'argomento si vedano: M. Meoli, «Limiti all'utilizzo di contante, assegni "liberi" e libretti al portatore», in *il fisco* n. 3/2012, pag. 341; S. Capolupo, «Manovra Monti: l'utilizzo generalizzato dei movimenti bancari e finanziari», *ivi* n. 1/2012, pag. 30; F. Gagliardi, «Lotta all'evasione: tracciabilità dei pagamenti», in *Pratica Fiscale e Professionale* n. 1/2012, pag. 49; M. Dalmaggioni e V. Artina, «Nuove misure anti-evasione: comunicazioni obbligatorie all'Anagrafe tributaria e sanzioni penali», *ivi*, pag. 46; M. Basilavecchia, «Emersione (diretta o indiretta) degli imponibili», in *Corr. Trib.* n. 1/2012, pag. 40; N. Forte, «All'Agenzia delle entrate le segnalazioni dei professionisti sulle infrazioni per l'uso del contante», *ivi* n. 5/2012, pag. 347.

(2) Ci si riferisce, in particolare, alle risposte ai quesiti fornite dalla Direzione centrale accertamento negli incontri con la stampa specializzata del 18 e del 25 gennaio 2012. Per primi approfondimenti si rinvia a: S. Pellegrino e G. Valcarengi, «Per l'aumento delle entrate l'opzione è la tracciabilità», in *Guida normativa on line* n. 168/2011; R. Razzante, «Limiti ai contanti per prestiti e donazioni», in *Il Sole - 24 Ore* del 9 dicembre 2011, pag. 14; R. Razzante, «Limiti al contante, da febbraio le nuove sanzioni», *ivi* del 18 gennaio 2012, pag. 38; R. Razzante, «Prelievi e versamenti in banca senza tetto», *ivi* del 15 gennaio 2012, pag. 23; R. Razzante, «Uso eccessivo del contante senza sanzioni in agosto», *ivi* del 7 settembre 2011, pag. 13; B. Santacroce, «Per i contanti un tetto anti-evasione», *ivi* del 22 agosto 2011, pag. 4; B. Santacroce, «Si abbassa il limite all'uso del contante», *ivi*, *Le Guide del Professionista* del 19 agosto 2011, pag. 9; B. Santacroce, «Tracciabilità sopra i mille euro con limiti stretti», *ivi* del 27 gennaio 2012, pag. 33.

PROSPETTIVE FUTURE

Comunicazioni all'Anagrafe dei conti

Le rilevazioni, le evidenziazioni e le **comunicazioni obbligatorie** da parte degli **operatori finanziari** possono essere utilizzate dall'Amministrazione finanziaria per effettuare **indagini finanziarie**, ovvero per richiedere **informazioni** ad enti creditizi e finanziari e acquisire **elementi utili** a ricostruire l'effettiva **disponibilità reddituale** o, per l'IVA, l'effettivo **volume di operazioni imponibili** e di acquisti. La **conservazione** dei dati non potrà superare i **termini massimi di decadenza** previsti in materia di **accertamento** delle imposte sui redditi (**4 anni**).

elementi utili a ricostruire l'effettiva disponibilità reddituale o, per l'IVA, l'effettivo volume di operazioni imponibili e di acquisti (5). Non è

Note:

(3) Si tratta degli obblighi individuati dall'art. 7, sesto comma, del D.P.R. n. 605/1973, a mente del quale le banche, la società Poste italiane S.p.a., gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio, nonché ogni altro operatore finanziario sono tenuti a rilevare e a tenere in evidenza i dati identificativi, compreso il codice fiscale, di ogni soggetto che intrattenga con loro qualsiasi rapporto o effettui, per conto proprio ovvero per conto o a nome di terzi, qualsiasi operazione di natura finanziaria

ad esclusione di quelle effettuate tramite bollettino di conto corrente postale per un importo unitario inferiore a 1.500 euro; l'esistenza dei rapporti e l'esistenza di qualsiasi operazione di cui al precedente periodo, compiuta al di fuori di un rapporto continuativo, nonché la natura degli stessi sono comunicate all'Anagrafe tributaria ed archiviate in apposita sezione, con l'indicazione dei dati anagrafici dei titolari e dei soggetti che intrattengono con gli operatori finanziari qualsiasi rapporto o effettuano operazioni al di fuori di un rapporto continuativo per conto proprio ovvero per conto o a nome di terzi, compreso il codice fiscale.

(4) Per questa ragione, l'art. 11, comma 5, del D.L. n. 201/2011, ha abrogato espressamente l'art. 2, comma 36-undecies, del D.L. n. 138/2011, che aveva autorizzato l'Agenzia delle entrate a elaborare specifiche liste selettive di contribuenti da sottoporre a controllo, basate sulle informazioni relative ai rapporti e alle operazioni oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria da parte degli operatori finanziari, sentite le associazioni di categoria degli operatori finanziari in rapporto alle tipologie di informazioni da acquisire.

(5) Secondo quanto prevede l'art. 7, undicesimo comma, del D.P.R. n. 605/1973. In particolare, le rilevazioni e le comunicazioni obbligatorie degli operatori finanziari sono utilizzate nell'attività di richiesta (e relativa risposta per via telematica) di dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i clienti, nonché le garanzie prestate da terzi o dagli operatori finanziari stessi e le generalità dei soggetti per i quali gli operatori abbiano effettuato le suddette operazioni (ai sensi dell'art. 32, primo comma, n. 7, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in materia di imposte sui redditi e, con formulazione analoga, dell'art. 51, secondo comma, n. 7, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di IVA). Per l'attivazione di tale potere di richiesta, è necessario che gli Uffici chiedano una previa autorizzazione del Direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del Direttore regionale della stessa competente per territorio. Le informazioni di natura finanziaria sono utilizzabili anche per le attività connesse alla riscossione; per

(segue)

Prima di occuparci nel dettaglio delle risposte fornite dall'Amministrazione finanziaria e tentare altresì di individuare modalità operative per far fronte all'applicazione pratica delle disposizioni in commento, pare opportuno ricordare in breve e a grandi linee il contenuto delle stesse norme.

Comunicazioni all'Anagrafe dei conti

L'art. 11, commi da 2 a 5, del D.L. n. 201/2011, modifica la disciplina degli obblighi di comunicazione all'Anagrafe tributaria posti in capo agli operatori finanziari. I dati così comunicati sono archiviati nell'apposita sezione dell'Anagrafe dei conti.

A decorrere dallo scorso 1° gennaio 2012, gli operatori finanziari sono quindi chiamati a comunicare periodicamente tutte le movimentazioni relative ai rapporti finanziari intrattenuti con i contribuenti, già oggetto di specifici obblighi di evidenziazione (3). In altri termini, devono essere comunicate tutte le informazioni, relative ai predetti rapporti, necessarie ai fini dei controlli fiscali, nonché l'importo delle operazioni finanziarie.

Con un apposito provvedimento dell'Agenzia delle entrate, da adottarsi previa consultazione delle associazioni di categoria degli operatori finanziari e del Garante per la protezione dei dati personali, saranno stabilite le relative modalità attuative ai fini della trasmissione delle comunicazioni. Il tutto con la finalità di permettere all'Amministrazione finanziaria di usare i dati così ottenuti anche per l'elaborazione con procedure centralizzate di specifiche liste selettive di contribuenti a maggior rischio di evasione (4).

Verranno in altri termini individuati i contribuenti che presentano un profilo di rischio alto in merito all'evasione su cui attivare, di conseguenza, eventuali controlli. Le rilevazioni, le evidenziazioni e le comunicazioni obbligatorie da parte degli operatori finanziari possono infatti essere utilizzate dall'Amministrazione finanziaria per effettuare le cd. «indagini finanziarie», ovvero per richiedere informazioni ad enti creditizi e finanziari e così acquisire

un caso, quindi, che la conservazione dei dati comunicati non potrà in ogni caso superare i termini massimi di decadenza previsti in materia di accertamento delle imposte sui redditi (quattro anni).

Limiti al contante

L'art. 12 del D.L. n. 201/2011 stabilisce che, dallo scorso 6 dicembre 2011, non può essere utilizzato denaro contante per un importo pari o superiore ad euro 1.000, così come non possono essere emessi assegni, bancari o circolari, privi della clausola di non trasferibilità e senza l'indicazione del beneficiario per gli stessi importi. In sede di conversione in legge del decreto (legge n. 214/2011) è stata disposta una moratoria per le infrazioni commesse dal 6 dicembre 2011 al 31 gennaio 2012. La violazione delle limitazioni all'uso del contante e dei titoli al portatore previste dalla normativa antiriciclaggio (6) commessa nel periodo sopra indicato e riferite, però, al solo differenziale tra 2.500 e 1.000 euro, non costituisce infrazione punibile. Inoltre, entro il prossimo 31 marzo 2012 i libretti di deposito bancari o postali al portatore, con saldo superiore agli euro 999, dovranno essere estinti definitivamente ovvero il loro saldo dovrà essere ridotto al di sotto della soglia minima.

Sul piano antievasione, infine, i soggetti deputati ad irrogare le relative sanzioni (7), ed in particolare il Ministero dell'economia ovvero le Ragionerie territoriali, sono tenute ad effettuare immediata comunicazione dell'infrazione anche all'Agenzia delle entrate che attiva i conseguenti controlli di natura fiscale. Altra novità è la previsione che impone alle Pubbliche amministrazioni di effettuare le operazioni di pagamento delle loro spese, degli stipendi e delle pensioni per somme superiori a 1.000 euro mediante l'utilizzo di strumenti telematici.

Archivio dei rapporti

Con riguardo alle regole che consentono al Fisco, senza necessità di previa autorizzazione, l'accesso alla specifica sezione dell'Anagrafe tributaria per

IL PARERE DEL MINISTERO

Utilizzo del contante per anticipi trasferite

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che l'**anticipo** in **contanti** per una somma **superiore** a **1.000 euro** da parte del datore di lavoro ai **dipendenti** inviati in **missione all'estero** viola in ogni caso il divieto previsto dalla disciplina antiriciclaggio. Il **datore di lavoro** deve mettere a disposizione del dipendente le somme in **contante presso una banca** che provvederà a versare l'importo direttamente al beneficiario. Ciò in quanto l'**intervento** nella transazione di un **intermediario finanziario**, qual è appunto l'istituto bancario, non fa nascere la violazione perché viene **garantita la tracciabilità** del pagamento stesso.

scopi di selezione dei contribuenti, l'Amministrazione finanziaria si è limitata a richiamare l'emanando provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, e le relative istruzioni, come misura all'interno della quale si troveranno le necessarie indicazioni operative (8).

Sul punto, è stato comunque affermato (9) come i dati sulle movimentazioni finanziarie dei contribuenti serviranno solamente per selezionare i soggetti a rischio di evasione. Il relativo *screening* sarà effettuato a livello centrale e all'archivio avranno accesso non più di tre o quattro persone.

Utilizzo del contante

Le risposte fornite (10) dall'Amministrazione finanziaria relativamente ai limiti al contante per importi pari o superiori a 1.000 euro sono fondate sia sul divieto generale posto dalla norma, che prescindendo dalle ragioni lecite o illecite del trasferimento, sia sul fatto che il divieto si lega alla realizzazione di un passaggio di denaro e di altro titolo al portatore tra soggetti diversi.

Note:

(segue nota 5)

gli accertamenti finalizzati alla ricerca e all'acquisizione della prova e delle fonti di prova nel corso di un procedimento penale; per le indagini preliminari e per l'esercizio delle funzioni di coordinamento del procuratore nazionale antimafia e per le fasi processuali successive; per gli accertamenti di carattere patrimoniale con finalità di prevenzione previste da specifiche disposizioni di legge, nonché per l'applicazione delle misure di prevenzione.

(6) Art. 49, commi 1, 5, 8, 12 e 13, del D.Lgs. n. 231/2007.

(7) Si tratta delle sanzioni previste dall'art. 58 del D.Lgs. n. 231/2007.

(8) Si tratta del quesito formulato e della risposta resa con riguardo ai controlli bancari nel corso dell'incontro con la stampa specializzata del 25 gennaio 2012.

(9) Si tratta delle indicazioni rese dal Direttore dell'Agenzia delle entrate, dott. Attilio Befera, nel corso dell'incontro con la stampa specializzata del 18 gennaio 2012. Si veda a riguardo: V. Stroppa, «Dati finanziari a prova di privacy», in *Italia Oggi* del 19 gennaio 2012, pag. 23.

(10) Quesiti formulati nel corso dell'incontro con la stampa specializzata del 25 gennaio 2012.

Anticipi trasferte

È stato prospettato il caso frequente di dipendenti inviati in missione all'estero dal datore di lavoro, ai quali vengono erogate somme in contanti, a titolo di anticipo per la missione, in misura superiore al limite per l'utilizzo del contante. Il dubbio derivava dal fatto che il trasferimento delle somme non avvenisse al momento della partenza per la trasferta, ma solo al momento in cui la trasferta si concludeva. Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria l'anticipo in contanti per una somma superiore a 1.000 euro viola in ogni caso il divieto previsto dall'art. 49 del D.Lgs. n. 231/2007. Il datore di lavoro deve quindi mettere a disposizione del dipendente le somme in contante presso una banca che provvederà a versare l'importo direttamente al beneficiario. Ciò in quanto l'intervento nella transazione di un intermediario finanziario, quale è appunto l'istituto bancario, non fa nascere la violazione perché viene garantita la tracciabilità del pagamento stesso.

Passaggi tra padre e figlio

Ulteriore quesito ha riguardato il trasferimento dal genitore al figlio, minorenne e senza un'autonoma posizione fiscale, di una somma in contanti oltre soglia al fine di sostenere spese all'estero per frequentare un corso di lingua. Anche in questo caso, ragionando sul divieto assoluto di trasferimento in contanti posto dalla norma e a prescindere dalla ragione economica giustificativa, l'operazione in commento è stata qualificata come realizzata in violazione del divieto. Anche i passaggi di denaro all'interno della famiglia costituiscono quindi trasferimento tra soggetti diversi sottoposti al limite all'utilizzo del contante.

Applicazione delle sanzioni

Ultimo chiarimento fornito riguarda l'applicazione delle sanzioni. La responsabilità grava sia sul soggetto che trasferisce somme oltre soglia sia su chi le riceve, determinando di conseguenza la sanzionabilità di entrambi.

Altri casi operativi

Sarebbe interessante conoscere le indicazioni ministeriali anche con riguardo ad una serie di situazioni che si realizzano frequentemente nella realtà quotidiana. Si consideri il caso del pagamento di stipendi nel settore del commercio al dettaglio, nell'edilizia, in agricoltura o nel lavoro domestico ove è prassi

erogare, su richiesta dei dipendenti, acconti in contanti, anche con cadenza settimanale, con saldo a fine mese sulla base della busta paga elaborata. Sul punto si ritiene possibile il pagamento di acconti in contanti con saldo a fine mese a condizione che l'importo complessivo dovuto a titolo di stipendio per il mese considerato risulti complessivamente inferiore a 1.000 euro. Come chiarito dal Ministero dell'economia e delle finanze con la circolare 16 gennaio 2012, n. 2/RGS (11), l'importo di 1.000 euro è infatti riferito alla somma complessiva oggetto di trasferimento: se quindi lo stipendio è inferiore a 1.000 euro, sono ammessi pagamenti in acconto di valore inferiore alla soglia. Sarebbe in ogni caso opportuno che tale modalità di erogazione frazionata fosse in qualche modo disciplinata contrattualmente. Altro caso di scuola è quello del pagamento, ad esempio di una fattura, parte in contanti e parte con strumenti tracciabili. Sembrerebbe possibile l'utilizzo del contante entro la soglia ed il pagamento del rimanente con strumenti tracciabili. Ciò che rileva è che il contante utilizzato con riguardo alla singola operazione non risulti complessivamente superiore alla soglia di 999,99 euro. Analogamente, se è previsto contrattualmente un pagamento rateizzato, come chiarito dal Consiglio di Stato 12 dicembre 1995, la violazione al divieto non si configura perché non si tratta di un frazionamento artificioso. Infine, si consideri il caso del pagamento del conto di un ristorante: nei riguardi del ristoratore, se la causale della prestazione resa è unica (ad esempio un pranzo di nozze) sarebbe necessario che il pagamento avvenga con strumenti tracciabili da parte degli sposi. Non sembra legittima in questo caso l'emissione di tante ricevute per gruppi di invitati, e per importi sotto soglia di 1.000 euro, perché potrebbe essere contestato al ristoratore di avere eluso il divieto di ricevere pagamenti in contanti (trattandosi di più pagamenti frazionati in quanto riconducibili ad un'unica operazione, quella del pranzo di nozze). In caso di più committenti (ad esempio una cena conviviale di un gruppo di amici) dovrebbero invece emesse tante ricevute quanti sono i pagatori che utilizzano il contante sotto la soglia. Si resta in ogni caso in attesa di chiarimenti da parte del Ministero dell'Economia.

Nota:

(11) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

Conferme e nuove interpretazioni su accertamento sintetico e studi di settore

di Dario Deotto

L'Agenzia delle entrate rispondendo, in tema di **accertamento sintetico**, ad alcuni quesiti in relazione al fatto che molte volte il **reddito dichiarato non** si determina «**per cassa**» e che l'**acquisto** di un **immobile**, così come di un'**autovettura**, **non** può ritenersi sostenuto con il **reddito dell'anno**, ha confermato che si dovrà tenere conto della **reale capacità di spesa** del **contribuente**. In materia di **studi di settore**, l'Agenzia ha ritenuto che l'**ammissibilità** della **determinazione sintetica** del reddito complessivo, a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un terzo quello dichiarato, riguarda **solo le società personali** o «**trasparenti**».

Nel corso di alcuni incontri con la stampa specializzata, l'Agenzia delle entrate ha fornito una serie di chiarimenti in materia di accertamento sintetico e di studi di settore.

Anche se tali indicazioni vanno considerate per quel che sono, cioè delle «indicazioni» non certamente vincolanti per il contribuente, il quale è tenuto a rispettare la legge e non le risposte fornite nel corso di eventi organizzati dalla stampa specializzata, né tantomeno le circolari, vediamo di fare qualche considerazione su tali chiarimenti.

I «presupposti quantitativi» dell'accertamento sintetico

Uno degli aspetti su cui si discute da tempo è quello dei «presupposti quantitativi» che consentono l'effettuazione dell'accertamento sintetico.

Il sesto comma dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973 (1) stabilisce che la determinazione sintetica è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato.

In precedenza, la norma stabiliva che l'accertamento sintetico risultava possibile «se il reddito accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato». In relazione a tale locuzione, era stato posto il problema se lo scostamento di un quarto dovesse essere calcolato sul reddito presun-

to sinteticamente o su quello dichiarato. In sostanza, fatto pari a 100 il reddito determinato sinteticamente e a 75 quello dichiarato, il problema che si poneva era se l'«un quarto» dovesse essere calcolato su 100 o su 75. Secondo un passaggio delle istruzioni al Mod. 740/1993, l'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria poteva «procedere ad accertamento sintetico se il reddito dichiarato è inferiore al reddito accertabile diminuito di un importo pari ad un quarto di questo ultimo reddito». Secondo le istruzioni di quell'anno, quindi, lo scostamento di un quarto doveva essere calcolato sul reddito accertabile al contribuente. In tal senso sembrava opinare anche il SECIT, in una nota del 31 ottobre 1993, nella quale, comunque, si chiedeva all'Amministrazione finanziaria di pronunciarsi ufficialmente sulla vicenda.

Da quel momento, invece, non si è avuta alcuna «comunicazione ufficiale» sulla problematica, tant'è che alcuni Uffici periferici dell'Amministrazione applicavano «il quarto» sul reddito accertabile (la prevalenza degli Uffici), mentre altri determinavano tale scostamento sul reddito dichiarato dal contribuente.

Dario Deotto - Studio Deotto & Associati in Udine

Nota:

(1) Che trova applicazione dal periodo d'imposta 2009 in avanti.

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Ammissibilità

dell'accertamento sintetico

– L'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che la determinazione sintetica del reddito è ammessa a condizione che il **reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto** quello **dichiarato**. Ci si poneva il problema se lo scostamento dovesse essere calcolato sul **reddito presunto sinteticamente** o su quello **dichiarato**.

– L'Agenzia delle entrate ha risposto affermando che lo **scostamento di un quinto** (lo stesso principio deve valere per il passato, in relazione allo scostamento di un quarto previsto in precedenza) deve essere **calcolato sul reddito dichiarato**. Tale precisazione risulta così **favorevole** alla stessa **Amministrazione finanziaria** perché un conto è calcolare l'un quinto sul reddito accertabile (più alto) e altro farlo sul reddito dichiarato (più basso).

Con il D.L. n. 78/2010, la disciplina dell'accertamento sintetico è stata modificata, ma la nuova norma non sembra differenziarsi da quella precedente, salvo per la diversa entità che consente l'effettuazione dell'accertamento. Ora, come si è già rilevato, viene stabilito che l'accertamento sintetico è ammesso «a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato» (2). Vi sono delle piccole differenze terminologiche rispetto al testo precedente, ma la questione sostanziale non pare mutare rispetto a prima. Anzi, il nuovo testo normativo sembrerebbe volere confermare le indicazioni contenute nel Mod. 740/1993 sullo scostamento tra reddito accertato e quello dichiarato.

L'Agenzia delle entrate ha risposto ufficialmente sulla vicenda (3), utilizzando anche un esempio di calcolo, affermando, invece, che lo scostamento di un quinto (lo stesso principio deve valere per il passato, in relazione allo scostamento di un quarto) (4) deve essere calcolato sul reddito dichiarato. Tale precisazione risulta così favorevole alla stessa Amministrazione perché un conto è calcolare l'un quinto sul reddito accertabile (più alto) e altro farlo sul reddito dichiarato (più basso).

Il reddito finanziario disponibile: presunzioni e onere della prova

Se quello appena rappresentato risulta un chiarimento favorevole all'Agenzia, vanno probabilmente maggiormente apprezzate le conferme relative ai presupposti del «sintetico» in genere, per i risvolti che queste affermazioni hanno, soprattutto se si comprende il ragionamento sottostante. Due domande mettevano in luce le questioni più rilevanti: il fatto che molte volte il reddito dichiarato non si determina «per cassa» e che lo stesso tiene conto di tutta una serie di variazioni (generalmente

pro-Fisco). Inoltre, veniva rappresentato il fatto che l'acquisto di un immobile, così come di un'autovettura, non può certo ritenersi sostenuto con il reddito dell'anno. L'Agenzia conferma che, in tutti questi casi, si terrà conto di una sorta di «reddito finanziario disponibile», che è un concetto che giuridicamente (e non solo) non esiste. In sostanza, si dovrà tenere conto della reale capacità di spesa del contribuente.

Questo inevitabilmente porta ad una personalizzazione del dato di partenza (si pensi al caso dell'acquisto dell'immobile, che certamente non può essere imputato al reddito dell'anno di acquisto). Con la conseguenza che, per effetto di questa personalizzazione, l'eventuale accertamento non partirà da un dato noto stabilito dalla legge e, quindi, si baserà su una presunzione semplice.

Non è pensabile, né ragionevole, sostenere, infatti, che l'acquisto di un immobile possa risultare sostenuto con il reddito dell'anno, così come è evidente che si deve giungere ad un adeguamento del risultato per tutte quelle tipologie reddituali (come, ad esempio, i redditi d'impresa, quelli attribuiti per trasparenza, i redditi di lavoro autonomo) che non rappresentano la concreta capacità di spesa nell'anno del contribuente in quanto non vengono determinate «per cassa» (5) o che, comunque,

mento non partirà da un dato noto stabilito dalla legge e, quindi, si baserà su una presunzione semplice. Non è pensabile, né ragionevole, sostenere, infatti, che l'acquisto di un immobile possa risultare sostenuto con il reddito dell'anno, così come è evidente che si deve giungere ad un adeguamento del risultato per tutte quelle tipologie reddituali (come, ad esempio, i redditi d'impresa, quelli attribuiti per trasparenza, i redditi di lavoro autonomo) che non rappresentano la concreta capacità di spesa nell'anno del contribuente in quanto non vengono determinate «per cassa» (5) o che, comunque,

Note:

(2) Lo scostamento può risultare pari ad un terzo quando il contribuente risulta «congruo e coerente» rispetto ai risultati degli studi di settore. Questa previsione «straordinaria» si deve all'art. 10, comma 9, del D.L. n. 201/2011.

(3) Il 25 gennaio 2012.

(4) Così come per lo scostamento di un terzo di cui alla nota precedente.

(5) Va rilevato che nella determinazione del reddito di lavoro autonomo vi sono delle poste che vengono determinate «per competenza», come, ad esempio, gli ammortamenti.

tengono conto di tutta una serie di variazioni tributarie (quelle in aumento e in diminuzione nel reddito d'impresa e di lavoro autonomo), le quali, evidentemente, non identificano la reale capacità finanziaria di spesa del soggetto. Tale ragionamento deve ritenersi valido, ulteriormente, in tutte quelle ipotesi in cui il contribuente dichiara dei redditi figurativi, come, ad esempio, quelli agrari.

Questa necessaria personalizzazione comporta, inevitabilmente, che l'eventuale atto di accertamento successivo non potrà ritenersi fondato su una presunzione legale, mancando un fatto noto stabilito dalla legge, ma su una presunzione semplice, come d'altronde accade per tutti gli accertamenti di tipo standardizzato.

L'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria, quindi, dovrà rappresentare nell'atto, pena il difetto di prova, questo adeguamento del dato di partenza (le spese sostenute) alla concreta realtà del contribuente, al fine di individuare il reddito complessivo attribuibile allo stesso. Oppure, l'Ufficio dovrà rappresentare le ragioni per le quali ritiene che il dato di partenza si attaglia perfettamente, nonostante le giustificazioni fornite dal contribuente nel contraddittorio e, ancora prima, nella richiesta di chiarimenti, al caso concreto del singolo soggetto. Ovviamente, sarà poi il giudice a stabilire se questa personalizzazione può ritenersi fondata e, quindi, se gli elementi portati in giudizio determinano la presenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, necessari per stabilire se la presunzione semplice si è «formata». In buona sostanza, il percorso di adeguamento alla singola realtà del contribuente svolto dall'Ufficio dovrà dimostrare, con un buon grado di attendibilità, il reddito attri-

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Reddito finanziario disponibile

– È stato rappresentato all'Agenzia delle entrate che molte volte il **reddito dichiarato non** viene determinato «per cassa» e che lo stesso tiene conto di tutta una serie di **variazioni**, generalmente pro-Fisco; inoltre, è stato rappresentato il fatto che l'acquisto di un **immobile** o di un'**autovettura non** può ritenersi sostenuto con il **reddito dell'anno**.

– L'Agenzia conferma che, in tutti questi casi, si terrà conto di una sorta di «**reddito finanziario disponibile**», che è un concetto che giuridicamente non esiste. Questo inevitabilmente porta ad una **personalizzazione del dato di partenza**, con la conseguenza che l'eventuale **accertamento non** partirà da un dato noto stabilito dalla legge e, quindi, si baserà su una **presunzione semplice**. L'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria, quindi, dovrà rappresentare nell'**atto**, pena il difetto di prova, questo **adeguamento** del dato di partenza alla concreta **realtà del contribuente** o le **ragioni** per le quali ritiene che il dato di partenza si attaglia perfettamente al **caso concreto** del singolo soggetto.

buibile al contribuente.

Qualora ciò si realizzi, l'onere probatorio si trasferirà sul contribuente, il quale avrà ampia libertà di prova (a prescindere da quanto rappresentato nel corso del precedente contraddittorio obbligatorio) di fronte al giudice adito.

Ad esempio, il contribuente potrà dimostrare che le spese sono state sostenute con redditi degli anni precedenti (qualora l'Ufficio non abbia ritenute valide le giustificazioni offerte nella fase del contraddittorio), con redditi esenti (da intendersi, «indenni da tassazione»), con redditi assoggettati ad imposizione alla fonte a titolo d'imposta oppure con altri accadimenti, come le donazioni dirette ed indirette, estranei alla determinazione del reddito imponibile. Il contribuente potrà, inoltre, dare dimostrazione che determinate spese sono state sostenute con l'«apporto» di familiari, di terzi, di finanziamenti, di mutui, ecc. Ulteriormente, il

contribuente potrà dimostrare che le spese sono state sostenute in conseguenza di smobilizzi patrimoniali.

Evidentemente, tali «giustificazioni» potranno essere fornite anche prima dell'emanazione dell'atto di accertamento, cioè nei vari incontri «obbligatori» con l'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria. In questo caso si deve parlare di «giustificazioni» e non di «prove» perché il concetto di «prova» trova applicazione soltanto nella sede del processo tributario.

Studi di settore

Nel corso di queste manifestazioni, sono stati forniti chiarimenti anche in materia di studi di settore. In particolare, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto

che la norma del D.L. n. 138/2011, la quale ha modificato l'art. 10-*bis*, comma 4, della legge n. 146/1998, consentendo la copertura dagli accertamenti analitico-induttivi fino al 40% dei ricavi dichiarati, con il limite di 50.000 euro, se il contribuente risulta «congruo e coerente» nell'anno e «congruo» nell'anno precedente, ha natura procedimentale e, quindi, si applica per gli anni 2010 e precedenti (il D.L. n. 138/2011 ha richiesto, in sostanza, che la «congruità» rileva anche per l'anno precedente rispetto al quale trova applicazione la copertura «quantitativa» dagli accertamenti). Dal periodo d'imposta 2011, la norma è stata comunque abrogata, per effetto delle disposizioni del D.L. n. 201/2011. In base a tale ultimo dettato normativo, viene stabilito che, nei confronti dei soggetti che risultano «congrui e coerenti», non si applicano gli accertamenti analitico-induttivi, basati su presunzioni semplici, senza alcun tipo di limite

quantitativo. La norma trova applicazione a condizione che il contribuente assolva regolarmente gli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore.

Sempre in materia di studi di settore, l'art. 10 del D.L. n. 201/2011 prevede che la determinazione sintetica del reddito complessivo risulta ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un terzo quello dichiarato. Questo sempre a condizione che il soggetto risulti «congruo e coerente». L'Agenzia delle entrate, visto il chiaro dettato normativo, precisa che tale «copertura» non può trovare applicazione per i soci di società di persone o, comunque, di società «trasparenti», ma soltanto per i contribuenti soggetti al regime di accertamento basato sugli studi di settore che, evidentemente, vanno individuati, nel caso specifico, nella società personale o nella società «trasparente».

L'applicazione dell'IMU tra novità e incertezze

di Luigi Lovecchio

Il fatto che l'**IMU sperimentale** è la combinazione di **tre discipline** diverse - quella **speciale**, quella dell'**IMU a regime** e quella dell'**ICI** - rende necessario affrontare il rapporto tra questi tre articolati normativi, al fine di inquadrare correttamente l'imposta. Tra le tematiche più critiche vi è l'individuazione della **nozione di abitazione principale esclusa dall'applicazione** della quota riservata allo Stato, per la quale occorre valorizzare il richiamo all'**aliquota di base del 4 per mille**. Altro tema ancora in attesa di chiarimenti è quello dei criteri di **ripartizione della maggiorazione per figli conviventi**, in caso di **più aventi diritto**. Tra le novità apportate con il «decreto liberalizzazioni» vi è la possibilità dei Comuni di **ridurre l'aliquota di base per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita**.

Le questioni relative all'applicazione dell'IMU sono rimaste in ombra nelle risposte fornite dall'Amministrazione finanziaria negli incontri organizzati dalla stampa specializzata (1). Ciò è probabilmente da ascrivere alla circostanza che, trattandosi di un tributo locale, la competenza in materia è del Dipartimento delle politiche fiscali, piuttosto che dell'Agenzia delle entrate. Indubbiamente, l'impatto con i problemi operativi del nuovo tributo, per la generalità dei contribuenti, è differito al 18 giugno prossimo, data di scadenza del primo pagamento. Non vanno tuttavia trascurate le esigenze dei soggetti che fungono da intermediari con i contribuenti (2), i quali hanno la necessità di adottare per tempo le misure organizzative per far fronte alle novità apportate (3). Senza contare che dalla risoluzione di talune delle problematiche in discussione potrebbero dipendere le decisioni che le Amministrazioni comunali sono chiamate a prendere nei prossimi mesi in ordine alla manovra sulle aliquote e sulle detrazioni nonché alle previsioni di gettito da inserire nei bilanci preventivi 2012.

Alla luce di quanto sopra, si ricava quindi l'opportunità di procedere comunque senza eccessivi ritardi alla diramazione delle prime istruzioni ufficiali. Va detto peraltro che una delle ragioni che potrebbe indurre ad un ulteriore periodo di riflessione da parte degli organi competenti risiede nella circostanza che la normativa di riferimento non appare consolidata, essendo attesi a breve alcuni

interventi correttivi necessari (4), senza dimenticare la modifica già apportata dal «decreto liberalizzazioni» che consente ai Comuni di ridurre l'aliquota sino al 3,8 per mille per gli immobili inventurati delle imprese che ne abbiano curato, direttamente o indirettamente, la costruzione (5).

L'individuazione della disciplina di riferimento

Come già evidenziato in un precedente intervento (6), la principale difficoltà di inquadramento dell'IMU sperimentale risiede nella circostanza che questa è la combinazione di tre discipline diverse: quella speciale dell'art. 13 del D.L. n. 201/2011,

Luigi Lovecchio - Professore a contratto di diritto tributario internazionale presso la Facoltà di Economia di Chieti - Pescara e Dottore commercialista in Bari

Note:

- (1) Si tratta degli incontri del 18 e del 25 gennaio 2012.
- (2) Si pensi ai CAF, ai Comuni e ai soggetti che operano nel settore della consulenza.
- (3) Non è difficile prevedere, ad esempio, che con l'approssimarsi della scadenza di giugno occorrerà far fronte ad un affollamento di richieste di chiarimenti da parte dei cittadini, alle quali bisognerà dedicare personale adeguatamente preparato.
- (4) Contenuti, a quanto risulta dalla stampa specializzata, nel «decreto semplificazioni fiscali», al momento di andare in stampa non ancora presentato dal Consiglio dei Ministri.
- (5) Modifica all'art. 13 del D.L. n. 201/2011 da parte dell'art. 56 del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1.
- (6) Cfr. L. Lovecchio, «Disciplina sperimentale speciale tra "vecchia ICI" e "nuova IMU"», in *Corr. Trib.* n. 1/2012, pag. 52.

SOLUZIONI INTERPRETATIVE

Agevolazioni escluse nella «nuova» IMU

Le disposizioni riferite alla «vecchia ICI» dovrebbero intendersi applicabili alla «nuova IMU» solo se ed in quanto espressamente o implicitamente richiamate. In virtù di tale criterio interpretativo, **non trovano applicazione nella «nuova IMU»:**

- l'**agevolazione** relativa agli **immobili di interesse storico-artistico**;
- le **riduzioni di base imponibile** per i **terreni agricoli** posseduti da **imprenditori agricoli** a titolo principale;
- la **riduzione a metà** dell'imposta afferente **fabbricati** dichiarati **inagibili o inabitabili**.

quella dell'IMU a regime, di cui agli artt. 8 e 9 del D.Lgs. n. 23/2011, e quella dell'ICI (7).

La prima questione da affrontare riguarda dunque il rapporto tra questi tre articolati normativi. Malgrado gli evidenti segni di continuità esistenti tra l'IMU e l'ICI, la prima costituisce tuttavia un nuovo tributo, autonomamente regolato. L'impostazione preferibile sembra quindi quella secondo cui le disposizioni riferite al precedente tributo comunale siano applicabili solo se ed in quanto espressamente o implicitamente richiamate (8). D'altro canto, difetta nell'IMU una

disposizione di chiusura, che richiami tutte le previsioni ICI, ove non diversamente stabilito. In virtù di tale criterio interpretativo, potrà dunque concludersi che non trovano applicazione nel nuovo tributo comunale:

- a) l'agevolazione relativa agli immobili di interesse storico-artistico (9), anche in considerazione del fatto che la disciplina dell'IMU richiama unicamente l'art. 5 del D.Lgs. n. 504/1992, quale norma di riferimento per la determinazione della base imponibile;
- b) le riduzioni di base imponibile per i terreni agricoli posseduti da imprenditori agricoli a titolo principale, di cui all'art. 9 del D.Lgs. n. 504/1992, mancando qualsivoglia disposizione di rinvio;
- c) la riduzione a metà dell'imposta afferente a fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili, di cui all'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 504/1992.

Malgrado si tratti non di un'agevolazione vera e propria ma dell'apprezzamento della minore attitudine alla contribuzione di tali fattispecie, la totale assenza di richiami legislativi induce a preferire la soluzione interpretativa negativa. Nello stesso senso, peraltro, depone un duplice ordine di considerazioni. Da un lato, la circostanza che il medesimo art. 13 del D.L. n. 201/2011, ha abrogato la lett. h) dell'art. 59 del D.Lgs. n. 446/1997, che consentiva ai Comuni di regolamentare le condizioni di so-

pravvenuta fatiscenza del fabbricato, ai fini del riconoscimento del beneficio fiscale. Dall'altro, si rileva che la relazione di accompagnamento al D.L. n. 201/2011 evoca la facoltà dei Comuni di accordare agevolazioni per gli immobili inagibili e inabitabili, presupponendo quindi la scomparsa della disposizione di legge primaria. Continuerà invece ad essere applicabile la *fictio iuris* di cui all'art. 2, lett. b), del D.Lgs. n. 504/1992, a mente della quale sono tassate come terreni agricoli le aree fabbricabili possedute e condotte da imprenditori agricoli a titolo principale. Tanto, sia

in ragione dell'espresso richiamo all'art. 2 del citato D.Lgs. n. 504/1992, recato nell'art. 13 del D.L. n. 201/2011, sia in considerazione della non intervenuta abrogazione della lett. a) dell'art. 59 del D.Lgs. n. 446/1997 (10), che attribuisce ai Comuni il potere di stabilire condizioni ulteriori per l'applicazione di tale finzione legislativa.

Per quanto attiene invece ai rapporti tra l'IMU sperimentale e l'IMU a regime, la regola è quella sancita nell'art. 13, comma 1, del D.L. n. 201/2011, che prevede una mera condizione di compatibilità della disciplina della seconda rispetto alla prima. Ne deriva che tutte le disposizioni di cui agli artt. 8 e 9 del D.Lgs. n. 23/2011 troveranno applicazione già a partire da quest'anno, anche se non espressamente richiamate dalla manovra «salva Italia», in presenza del solo requisito della compatibilità con la normativa speciale.

Note:

(7) Artt. 1-17 del D.Lgs. n. 504/1992.

(8) Un esempio di richiamo implicito è costituito dall'abrogazione di talune previsioni dell'art. 59 del D.Lgs. n. 446/1997, riferito ai poteri regolamentari comunali in materia di ICI, di tal che si desume che le previsioni non abrogate, sebbene formalmente relative all'ICI, possono applicarsi anche all'IMU.

(9) Art. 2, comma 5, del D.L. n. 16/1993, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 75/1993.

(10) Da cui si desume implicitamente la vigenza in ambito IMU.

L'abitazione principale

A ben vedere, l'unica nozione di abitazione principale è quella recata nel comma 2 dell'art. 13 del D.L. n. 201/2011. Le pertinenze inoltre si ricavano dalla definizione di base di cui agli artt. 817 ss. c.c., combinata con le limitazioni tipologiche e quantitative precisate nel comma 2 dell'art. 13 (11).

Nel successivo comma 10, dedicato alle detrazioni per l'abitazione principale e ad alcuni casi di applicazione dell'aliquota ridotta, non si riscontrano invero delle assimilazioni in senso tecnico, ma delle mere estensioni di talune delle agevolazioni connesse alla fattispecie dell'abitazione principale. In

buona sostanza, la circostanza che agli immobili degli IACP e delle cooperative a proprietà indivisa si applichi la detrazione di 200 euro non ne comporta in alcun modo un'equiparazione, neppure parziale, al modello legale di riferimento.

Lo stesso dicasi per l'ex casa coniugale assegnata in ipotesi di separazione o divorzio e per l'unità immobiliare non locata, in proprietà di anziani o disabili residenti in istituti di ricovero, alla quale il Comune abbia deciso, con delibera regolamentare, di assegnare il medesimo trattamento dell'abitazione principale. Anche in tali situazioni, invero, si è in presenza di una estensione di tutti i benefici spettanti alla fattispecie principale, senza però che ciò venga mai qualificato in termini di assimilazione o equiparazione. Da ciò dovrebbero conseguire due effetti interpretativi:

- a) la maggiorazione della detrazione di base per ciascun figlio convivente, in presenza di genitori separati o divorziati, compete unicamente in favore del genitore assegnatario dell'ex casa coniugale, presso la quale dimorano i figli, posto che per il genitore non assegnatario tale immobile non può essere considerato abitazione principale;
- b) la quota di imposta erariale dovrebbe essere calcolata in tutti i casi sopra descritti, poiché essi

IL PROBLEMA APERTO

Detrazione per figli conviventi

Le detrazioni IMU per l'abitazione principale sono estese a specifiche ipotesi, tra le quali l'ex casa coniugale assegnata in ipotesi di separazione o divorzio. Non si tratta di vere e proprie assimilazioni all'abitazione principale, ma di mere estensioni di talune delle agevolazioni connesse alla fattispecie dell'abitazione principale. Da ciò consegue che la maggiorazione della detrazione di base per ciascun figlio convivente, in presenza di genitori separati o divorziati, compete unicamente in favore del genitore assegnatario dell'ex casa coniugale, presso la quale dimorano i figli, posto che per il genitore non assegnatario tale immobile non può essere considerato abitazione principale.

non possono essere considerati alla stregua dell'abitazione principale.

A quest'ultima considerazione, tuttavia, si oppone l'espresso richiamo contenuto nel comma 11 dell'art. 13 del D.L. n. 201/2011, a mente del quale l'imposta erariale si calcola sempre in misura pari alla metà dell'aliquota di base del 7,6 per mille. Nei casi relativi all'ex casa coniugale e alle unità immobiliari di anziani e disabili, invero, l'aliquota di riferimento è quella del 4 per mille. Ne consegue che, al fine precipuo di individuare la nozione di abitazione principale esclusa dall'applicazione della quota riservata allo Stato, occorrerà valorizzare il ri-

chiamo all'aliquota di base del 4 per mille, recato sempre nel suddetto comma 11 dell'art. 13. Ciò significa, in altri termini, che risulteranno sottratte alla quota erariale le fattispecie soggette all'aliquota base del 4 per mille, in virtù di una espressa previsione legislativa. Resta il dubbio degli immobili in possesso di anziani o disabili, per i quali l'applicazione del 4 per mille discende da una previsione regolamentare, seppure autorizzata da una norma di legge. Si ritiene che anche per tali ipotesi la quota riservata all'Erario dovrebbe essere esclusa, in conformità alla ratio della previsione agevolativa che, in caso contrario, potrebbe risultare del tutto frustrata.

L'imposta erariale

L'IMU sperimentale è in realtà una combinazione di due imposte patrimoniali, quella comunale e quella statale. Dalla lettura del decreto «salva - Italia» si scorge infatti l'intenzione del legislatore di istituire un'imposta patrimoniale statale sugli immobili, in coerenza con gli altri tributi patrimo-

Nota:

(11) Deve trattarsi infatti di una sola unità immobiliare per ciascuna categoria catastale C2, C6 e C7.

IL PROBLEMA APERTO

Imposta erariale

L'imposta erariale costituisce, con tutta evidenza, uno dei tratti più caratteristici della **natura sperimentale** dell'**IMU 2012-2014**, destinato in quanto tale ad essere abbandonato una volta terminata l'emergenza. L'imposta erariale è per l'appunto **versata dal contribuente**, unitamente al tributo comunale, verosimilmente con l'indicazione di un **apposito codice tributo nel modello F24**. Ciò comporterà l'effettuazione di una **doppia serie di conteggi da parte dei soggetti passivi**, che saranno tanto più complicati quanto più diversificate saranno le delibere comunali.

niali previsti dalla manovra. La scelta in favore del potenziamento dell'imposizione locale già esistente è stata probabilmente dettata, da un lato, da valutazioni di convenienza, poiché in questo modo si attribuisce ai Comuni il difficile compito di gestire l'applicazione del tributo nei confronti dei cittadini, dall'altro, da valutazioni di opportunità, poiché si evitano così le complicazioni inesorabilmente connesse con l'introduzione di un nuovo tributo, in termini di duplicazioni di adempimenti, di banche dati e di attività di gestione dell'entrata. Peraltro, proprio l'imposta erariale costituisce, con tutta evidenza, uno dei tratti più caratteristici della natura sperimentale dell'IMU 2012-2014, destinato in quanto tale ad essere abbandonato una volta terminata l'emergenza. Come tutti i tributi, anche l'imposta statale patrimoniale ha un soggetto attivo, lo Stato, e un soggetto passivo, il contribuente IMU. Ne deriva che i Comuni, in quanto ente impositore, non potranno mai essere chiamati a versare all'Erario tale quota, come attesta anche la previsione riferita alle modalità di pagamento della stessa (12). Un'ulteriore peculiarità di tale prelievo è costituita dalla disciplina dell'accertamento, che compete ai Comuni ai quali è peraltro interamente devoluto il relativo gettito. Su questo punto, si segnala peraltro che, mancando la fase della liquidazione nell'IMU, analogamente a quanto accadeva per l'ICI, qualunque omissione del contribuente anche se imputabile al solo pagamento dell'imposta, sembra consentire l'accesso alla piena acquisizione del relativo gettito a favore degli enti locali. Deve viceversa ritenersi sussistente il diritto dello Stato a ricevere la somma corrispondente all'imposta erariale in tutti i casi di versamento in sede di ravvedimento operoso.

In forza della disciplina recata nell'art. 13, comma 11, del D.L. n. 201/2011, inoltre, le detrazioni e le riduzioni di aliquote, sia deliberate dai Comuni sia previste dalla legge, non trovano applica-

zione ai fini dell'imposta erariale. Questo significa, da un lato, che sul tributo in questione i Comuni non possono esercitare alcun potere normativo o deliberativo, dall'altro, che le detrazioni base di 200 euro previste nei casi di estensione delle agevolazioni dell'abitazione principale agli immobili degli IACP e delle cooperative a proprietà indivisa incidono interamente sull'imposta comunale. Dovrebbe quindi ritenersi che i Comuni non possono in alcun modo deliberare aliquote inferiori al 3,8 per mille, poiché in tal caso inciderebbero sulla

quota erariale (13). Se ciò è vero per le agevolazioni che si traducono in un alleggerimento del carico tributario, lo stesso dovrebbe a maggior ragione valere per le esenzioni che i Comuni possono deliberare ai sensi della normativa vigente (14). Si pensi alla possibilità di estendere l'esenzione dall'imposta comunale a tutti gli immobili di proprietà degli enti pubblici, nominati nel previgente art. 7, lett. a), del D.Lgs. n. 504/1992, indipendentemente dalla destinazione degli stessi a compiti istituzionali, oppure alle esenzioni in favore delle ONLUS.

L'imposta erariale è per l'appunto versata dal contribuente, unitamente al tributo comunale, verosimilmente con l'indicazione di un apposito codice tributo nel modello F24. Ciò comporterà l'effettuazione di una doppia serie di conteggi da parte dei soggetti passivi, che saranno tanto più complicati quanto più diversificate saranno le delibere comunali.

Per comprendere come dovrebbe funzionare l'im-

Note:

(12) Che deve avvenire «contestualmente all'imposta municipale propria», e non entro gli stessi termini del tributo comunale, contestualità che per principio non può sussistere allorché il Comune agisce in veste di ente impositore.

(13) In questo senso, peraltro, depone anche la novella dell'art. 56 del D.L. n. 1/2012, *infra* commentata.

(14) Ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs. n. 460/1997.

posta erariale, può essere utile proporre un esempio numerico.

Esempio

Si ipotizzi che per un immobile dello IACP l'imposta complessivamente dovuta, calcolata all'aliquota base del 7,6 per mille (*), sia pari a 350 euro. La metà di tale importo, pari a 175 euro, dovrà essere versata a favore dello Stato. L'altra metà, invece, teoricamente spettante al comune competente, risulterà assorbita dalla detrazione di 200 euro e nulla sarà dunque pagato a tale titolo. Il versamento complessivo sarà quindi pari a 175 euro.

Nota:

(*) In ipotesi uguale a quella adottata dal Comune.

È evidente che, attraverso questo meccanismo operativo, non potrà mai accadere che i Comuni, nella loro qualità di enti impositori, si trovino in debito con l'Erario a titolo di imposta statale. Un problema che dovrà essere risolto a breve riguarda gli immobili in proprietà dei Comuni. Con una scrittura quantomeno originale, l'art. 9, comma 8, del D.Lgs. n. 23/2011, invece di richiamare la previsione di cui alla lett. a) dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992, ha limitato l'esenzione relativa agli immobili degli enti pubblici territoriali diversi dallo Stato alle unità destinate esclusivamente allo svolgimento dei compiti istituzionali, siti nel territorio dell'ente possessore. In forza di tale singolare formulazione, dunque, gli immobili dei Comuni, siti nel loro territorio e non adibiti a compiti istituzionali (15), dovrebbero in linea di principio essere soggetti ad IMU. Se la circostanza non rileva molto ai fini del tributo comunale, il problema si pone ai fini della quota di imposta erariale. Ci si interroga pertanto se tale quota debba ritenersi comunque applicabile ai beni in oggetto, in virtù di ciò che appare, per vero, un mero difetto di coordinamento tra norme. Per supportare la risposta negativa, verosimilmente più aderente alla *ratio* della normativa di riferimento, potrebbe forse valorizzarsi la modalità di pagamento del tributo erariale. Come sopra ricordato, è infatti prescritto che ciò debba avvenire «contestualmente» all'imposta municipale propria. Sembra quindi che se non vi è imposta municipale da pagare, non si paga neppure l'imposta statale. Ed allora, se si ritiene che, in assenza di un'alterità di soggetti, l'obbligazione tributaria si estingue a monte per confusione, potrebbe sostenersi che non dovendo pagare IMU sugli

immobili propri, il Comune non debba neppure versare l'imposta erariale.

La detrazione per figli

Un tema ancora in attesa di chiarimenti, come già anticipato nel precedente intervento (16), è quello dell'individuazione delle modalità di ripartizione della maggiorazione di 50 euro, per ciascun figlio convivente, in presenza di più aventi diritto. Sul punto, malgrado l'esigenza avvertita di evitare che le modalità di intestazione formale del bene soggetto ad IMU possano essere di ostacolo all'attribuzione della detrazione (17), è obiettivamente difficile individuare un criterio diverso di imputazione che impedisca l'estensione del beneficio a fattispecie che per loro natura non ne avrebbero diritto (18). Sembra dunque che si imponga la condizione della sussistenza del rapporto «genitoriale» tra almeno uno dei titolari dell'immobile e i figli che vi abitano.

Resta inoltre da accertare come determinare il periodo di spettanza della maggiore detrazione. Il figlio convivente potrebbe infatti andare via nel corso dell'anno o nascere alla fine del mese. Ragioni di semplificazione indurrebbero a confermare la regola già conosciuta con riferimento alle detrazioni IRPEF per i figli a carico, in virtù della quale si computa per intero il mese in cui inizia e termina la condizione di familiare che dà diritto alla detrazione.

Le novità legislative

La prima innovazione è già intervenuta con l'art. 56 del D.L. n. 1/2012. In forza di questa disposizione, i Comuni possono ridurre l'aliquota sino al 3,8 per mille per gli immobili invenduti delle imprese che ne abbiano curato, direttamente o indirettamente, la costruzione. Non sono pertanto am-

Note:

(15) Si pensi ad esempio alle case popolari, assegnate in locazione ai ceti meno abbienti.

(16) Cfr. nota 6.

(17) Nell'intervento precedente si era proposto il caso dell'immobile intestato ai figli, in cui vive l'intero nucleo familiare, composto da genitori e due figli.

(18) Ed invero se si segue un criterio diverso dalla titolarità e si guarda unicamente alla composizione del nucleo familiare convivente si potrebbe giungere a riconoscere la maggiore detrazione anche a intestatari conviventi che al limite potrebbero anche essere privi di qualsiasi grado di parentela con i figli.

LA NOVITA' NORMATIVA

Riduzione di aliquota per gli immobili invenduti

I Comuni possono **ridurre l'aliquota** sino al 3,8 per mille per gli **immobili invenduti** delle **imprese** che ne abbiano curato, direttamente o indirettamente, la **costruzione**. Occorre che l'**immobile** sia **destinato alla vendita**. A tale fine, rileverà la **contabilizzazione** del bene tra le **rimanenze** di merci. L'agevolazione viene meno sia se l'immobile perde la destinazione alla vendita sia se lo stesso viene **locato**, in attesa della vendita. **L'aliquota agevolata non può applicarsi per un periodo superiore a tre anni** dall'ultimazione dei lavori.

messi i beni delle immobiliari, imprese che si limitano ad acquistare le unità, e non le costruiscono. Non dovrebbe rilevare invece l'oggetto principale dell'attività, poiché l'agevolazione è riferita essenzialmente agli immobili, più che al soggetto che li possiede. La forma giuridica dell'impresa non rappresenta una discriminante, potendo trattarsi sia di imprese individuali che societarie. Occorre invece che l'immobile sia destinato alla vendita. A tale fine, rileverà la contabilizzazione del bene tra le rimanenze di merci. L'agevolazione viene meno, sia se l'immobile perde la destinazione alla vendita, sia se lo stesso viene locato, in attesa della vendita. L'aliquota agevolata non può comunque applicarsi per un periodo superiore a tre anni dall'ultimazione dei lavori. Ne deriva che il beneficio non potrà operare per tutti gli immobili che hanno un'«anzianità» superiore a tale limite. Il punto critico di questa, come delle altre riduzioni di aliquote, è che allo Stato occorre comunque versare il 3,8 per mille dell'imponibile, a titolo di quota di imposta erariale dell'IMU. Questo significa in pratica che se il Comune decide di deliberare il minimo dell'aliquota prevista, tutto il gettito riferito a tali tipologie immobiliari andrà all'Eraio. In tale ipotesi, dunque, la riduzione equivarrebbe ad un'esenzione totale dall'imposta municipale.

Le altre novità legislative «necessitate», peraltro già annunciate nel pacchetto «semplificazioni fiscali» che dovrebbe essere approvato a breve dal Governo (19), riguardano il termine della dichiarazione IMU e le modalità di calcolo del primo acconto. Malgrado sia evidente che nel nuovo tributo l'adempimento dichiarativo sussiste (20), manca del tutto l'individuazione del termine di presentazione. È peraltro verosimile che nel primo anno di applicazione dell'imposta la dichiarazione dovrà sempre essere presentata, anche al fine di consentire il controllo del pagamento dell'imposta erariale. Si auspica, al riguardo, che venga confermata

la regola, già valevole ai fini dell'ICI, in virtù della quale non vi è obbligo di dichiarare tutto ciò che risulta dal sistema di interscambio dei dati catastali (21).

La seconda modifica deriva dalla circostanza che nel 2012 il primo acconto scade il 18 giugno, mentre il termine per l'approvazione dei bilanci comunali e con essi delle delibere in materia di IMU è il 30 giugno. È evidente quindi che in occasione della prima scadenza i contribuenti potrebbero non conoscere ancora le decisioni dei Comuni di riferimento.

Per risolvere il problema, si prevede di stabilire che il pagamento del 18 giugno possa essere effettuato con le misure base delle aliquote e delle detrazioni (22), salvo conguaglio con il pagamento del saldo, al 16 dicembre prossimo.

Note:

(19) Cfr. nota 4.

(20) Ai sensi dell'art. 9, comma 6, del D.Lgs. n. 23/2011, infatti, le Finanze approvano il nuovo modello dichiarativo.

(21) Art. 37, comma 53, del D.L. n. 223/2006, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 248/2006.

(22) Cioè il 7,6 per mille nonché il 4 per mille e i 200 euro di detrazione base, per l'abitazione principale.

Mediazione tributaria e accertamento con adesione

di Saverio Capolupo

Con l'introduzione della **mediazione** nel **comparto tributario** va rivista la disciplina degli altri istituti premiali (in particolare l'**accertamento con adesione** e l'**autotutela**) onde definire, in modo preciso, il reciproco **rapporto**. **Escluso** qualsiasi profilo di **incostituzionalità**, pare incontestabile, che, anche in considerazione dell'entità della controversia, la loro **coesistenza**, come attualmente disciplinata, potrebbe **complicare** ulteriormente il **rapporto tributario** anziché semplificarlo come sarebbe auspicabile. In tale contesto, ad esempio, si è dell'avviso che si potrebbe **rendere obbligatorio**, in modo generalizzato, l'avvio del procedimento di **accertamento con adesione prima** dell'emissione dell'**atto impositivo**, escludendo che tale facoltà possa essere esercitata, dall'Ufficio o dal contribuente, successivamente alla relativa notifica.

Nonostante non sia ancora entrata in vigore la disciplina della mediazione in materia tributaria, già si registrano, da parte della dottrina, critiche, di differente natura, con conseguenti proposte di modifica.

Sul piano generale, è noto che, per effetto dell'art. 39, commi 9-12, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, è stato introdotto nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 l'art. 17-*bis*, avente per oggetto «Il reclamo e la mediazione» il quale entrerà in vigore il 1° aprile 2012.

L'indicata novella legislativa ha modificato il comparto processual-tributario, con particolare riferimento alla fase introduttiva del giudizio.

Invero, limitatamente alle controversie aventi valore non superiore a 20.000 euro, chiunque intenda proporre ricorso avverso gli atti emessi dall'Agenzia delle entrate «è tenuto preliminarmente a presentare reclamo ... ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48» (art. 17-*bis*, comma 1).

Sul piano strettamente strategico, l'istituto va collocato sulla scia tracciata dall'art. 39, comma 12, del D.L. n. 98/2011 con il quale è stata prevista la possibilità di definire le liti fiscali pendenti (1) - sempre limitata a controversie di importo non superiore a 20.000 euro - esistenti alla data del 1° maggio 2011.

Ora, se relativamente alla definizione delle liti fiscali pendenti la previsione normativa non presenta alcuna novità, trovando precisi precedenti nell'ordinamento tributario (2), ad opposte conclusioni occorre pervenire per la mediazione, fermo restando che l'istituto, limitatamente all'applicazione alle controversie di natura civilistica e commerciale, trova la sua disciplina nel D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28 (3).

Come considerazione di carattere generale sulla possibilità di definire le controversie mediante ricorso alla mediazione, il giudizio sull'iniziativa legislativa deve essere positivo poiché, da un lato, trattasi di liti di modesto valore quantitativo; dall'altro, l'elevato numero di controversie giacenti pregiudica fortemente il lavoro dei giudici tribu-

Saverio Capolupo - Professore a contratto di diritto tributario presso l'Università di Cassino - Facoltà di economia

Note:

(1) Sullo specifico tema si rinvia a *Corr. Trib.* n. 43/2011, fascicolo monografico con autorevoli contributi di approfondimento della dottrina.

(2) Si veda, ad esempio, la legge 27 dicembre 2002, n. 289.

(3) Si veda, sul punto, anche il D.M. 18 ottobre 2010, n. 180 - modificato dal D.M. 6 luglio 2011, n. 145 - nonché la circolare del Ministero della giustizia 20 dicembre 2011. Per una visione completa della disciplina fiscale della mediazione civile, si rinvia a C. Miccarelli - A. D'Alessandro, «Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo», in *Corr. Trib.* n. 10/2011, pag. 821.

tari a svantaggio delle controversie di importo superiore che, indubbiamente, meritano un maggiore approfondimento ed analisi, ancorché, in termini di diritto alla difesa, non sia possibile effettuare una graduatoria di merito.

Tuttavia, non sempre il giudizio della dottrina risulta favorevole, avendo questa ravvisato nell'iniziativa legislativa più una procedimentalizzazione della mediazione per cui il rimedio è stato valutato come una sorta di «spauracchio» per l'accesso alla giustizia civile che non come serio tentativo di incentivare la cultura dell'istituto (4).

In questa sede può essere sufficiente ricordare che la diversità di orientamenti emerge già con riferimento alla natura della mediazione. Taluni ritengono che trattasi di uno strumento volto a favorire la diffusione di forme alternative e deformalizzate della risoluzione delle controversie.

Altri, per contro, hanno intravisto uno strumento di privatizzazione della giustizia con conseguente rischio «della capitolazione delle garanzie e alla sostanziale negazione dell'accesso alla giustizia» (5). Con specifico riferimento al comparto tributario va considerata una particolare anomalia derivante dal fatto che, mentre nel settore civilistico la domanda di mediazione è presentata con un'istanza (avente determinati requisiti) ad un organismo abilitato terzo (enti pubblici e privati iscritti in apposito registro istituito presso il Ministero della giustizia), nel comparto tributario la stessa va inoltrata «alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili» (6).

Mediazione e indisponibilità dell'obbligazione tributaria

Fatta questa premessa, va, in via preliminare, verificato il rapporto intercorrente tra la mediazione e le altre misure deflative del contenzioso - con le quali, evidentemente, presenta un fine comune - ed, in particolare, con l'accertamento con adesione, sia nella forma ordinaria che con riferimento al verbale di constatazione.

Né, per escludere qualsiasi tipo di collegamento può essere sufficiente obiettare che la mediazione non precede l'atto impositivo ma ne presuppone l'esistenza giuridica. In realtà, nell'ambito della preannunciata riforma fiscale, per quanto concerne

l'accertamento, è davvero incontestabile l'esistenza di un'oggettiva e condivisa esigenza di riordino dell'intera materia che diventa sempre di più difficile gestione per gli stessi esperti.

Non è discutibile, invero, che se, da un lato, la pluralità di alternative offerte dal quadro giuridico di riferimento al contribuente costituisca una favorevole situazione per individuare la soluzione più conveniente, anche in termini di puro arbitraggio, dall'altro, vanno valutati gli effetti pratici dell'indicata pluralità nonché verificata, su di un piano più generale, l'opportunità o meno di prevedere precisi vincoli giuridici che non possono essere sostituiti dal contenuto della motivazione, notoriamente finalizzata ad assicurare un'adeguata tutela dei diritti difensivi.

Con riferimento a quest'ultimo aspetto, si pone l'interrogativo, già avanzato a suo tempo per l'accertamento con adesione, al fine, in particolare, di verificare l'avvenuto superamento o meno dello storico canone dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Questo è stato sempre rapportato ai principi di uguaglianza e capacità contributiva per evitare che, a fronte della medesima idoneità alla contribuzione, sotto i profili soggettivi ed oggettivi, si registrasse un differente carico fiscale o, al contrario, il medesimo prelievo tributario in presenza di diverse situazioni.

Se la cd. indisponibilità venisse intesa in senso tradizionale, parrebbe difficilmente sostenibile che, con l'introduzione dell'accertamento con adesione e delle altre forme premiali (quali la conciliazione, la transazione, ecc.), il problema possa essere prospettato nei termini originari.

Ad avviso di chi scrive, per contro, l'eventuale ap-

Note:

(4) Per un approfondimento delle caratteristiche principali dell'istituto si rinvia a E. Zucconi Galli Fonseca, «La nuova mediazione nelle prospettive europee: note a prima lettura», in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2010, pag. 665; R. Caponi, «La giustizia civile alla prova della mediazione. Quadro generale», in *Foro it.*, 2010, Vol. V, pag. 760; I. Pagni, «Mediazione e processo nelle controversie civili e commerciali: risoluzione negoziale delle liti e tutela giudiziale dei diritti», in *Le Società*, 2010, pag. 620; M. Fabiani, «Profili critici del rapporto fra mediazione e processo», *ivi* n. 9/2010, pag. 1142; M. Bove, «Mediazione civile: una disciplina poco liberale che richiede una visione legata agli interessi», in *Guida dir.*, 2010, 13, pag. 12.

(5) Cfr. in tal senso, G. Armone, «Nota a D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28», in *Le Società* n. 5/2010, pag. 626.

(6) Art. 17-bis, comma 5, del D.Lgs. n. 546/1992.

profondimento deve essere effettuato con una differente prospettiva onde accertare se, sul piano generale, sia davvero compatibile con i menzionati principi costituzionali l'attribuzione, con una legge ordinaria, della discrezionalità ad una parte del rapporto controverso, che trova un unico limite, peraltro indiretto, in quanto avente differenti finalità.

A ben vedere, allora, sia pure con qualche *distinquo*, le valutazioni, le considerazioni e le critiche formulate con l'emanazione del D.Lgs. n. 218/1997 possono essere ritenute tuttora valide anche in sede di analisi dell'art. 17-*bis* (7).

Sinteticamente, sia pure con sfumature diverse, la relativa disciplina è stata considerata metodologia di accertamento dell'imposta, per effetto dell'adesione dei contribuenti con una dichiarazione tassativa sottoscritta da entrambe le parti (8).

Non sono mancate, però, affermazioni di natura diversa, nel senso di considerare concluso detto accertamento con un atto amministrativo unilaterale emesso nei limiti ed alle condizioni previsti per legge e sulla base anche degli elementi forniti dal contribuente (9). In entrambi i casi, però, è stata esclusa, da sempre, la figura del rapporto negoziale tra Amministrazione e contribuente (10).

La natura contrattuale è stata considerata addirittura come causa di alterazione della funzione e degli effetti dell'azione amministrativa. Per contro, muovendosi lungo la corrente di pensiero che intravede nel diritto anche un profilo premiale, la giurisprudenza, già negli anni '30, considerava l'adesione come uno strumento finalizzato a porre il contribuente nelle condizioni di esporre e far valere le proprie ragioni nella fase del procedimento, ma prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento.

Alcune delle affermazioni, ovviamente, non trovano più conforto in quanto superate dall'evoluzione del pensiero giuridico, oltre che della normativa. In tale contesto, appare inaccettabile la visione di atto unilaterale promanante dagli Uffici cui competerebbe l'individuazione del soggetto passivo, dell'imposta, l'estimazione, ecc.

Se si deve necessariamente concordare sulla natura di atto di accertamento, va parimenti esclusa la mancata considerazione del ruolo del contribuente che non può essere relegato in una posizione di assoluta passività, identificato come spettatore iner-

me, privo di iniziativa, succube delle valutazioni dell'Amministrazione finanziaria.

È legislativamente sancita, d'altra parte, l'assoluta centralità del soggetto passivo d'imposta cui vengono riconosciuti poteri di iniziativa, una fattiva partecipazione all'accertamento attraverso il contraddittorio, ecc. (11).

Probabilmente, l'impostazione risente anche dell'atteggiamento assunto in passato dagli organi centrali del Ministero che, per evitare abusi, avevano previsto dei limiti percentuali massimi di riduzione dell'imponibile inizialmente accertato (12).

In dottrina, però, non erano mancate delle critiche avendo individuato nella limitazione dei poteri degli Uffici un serio ostacolo ai «bonari componimenti» ritenuti la via migliore per «una rapida e giusta composizione delle controversie» (13), pur avvertendo l'esigenza di evitare una concessione indiscriminata della riduzione.

In ogni caso, resta tuttora valido il nucleo essenziale degli orientamenti richiamati che escludono alle parti di transigere la pretesa tributaria ancorché le motivazioni, alla base della concreta applicazione, possano essere dettate da mere valutazioni di convenienza quali, ad esempio, un prevedibile rigetto del ricorso in sede giurisdizionale, i vantaggi dell'immediato incasso delle somme, l'esigenza di evitare ispezioni documentali che potrebbero portare all'accertamento di altri illeciti, la possibile cessione di azienda con conseguente necessità di evitare pendenze fiscali, ecc.

Anche i primi scritti successivi alla reintroduzione dell'istituto sembrano riprendere il discorso esattamente nel punto in cui era stato interrotto rimar-

Note:

(7) Sul punto si rinvia a S. Capolupo, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, IPSOA, 2011, pag. 1747 ss.

(8) Cass., SS.UU., 15 maggio 1939, in *Giur. imp. dir.*, 1939, n. 82.

(9) Cass., 17 marzo 1935, n. 115, in *Giur. imp. dir.*, 1936.

(10) Cass., 31 luglio 1939, n. 3018, in *Giur. imp. dir.*, 1939.

(11) Cfr. art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997.

(12) In materia di imposta di registro, ad esempio, con circolare 21 aprile 1938, n. 8478, tale percentuale fu fissata nella misura del 15% del valore accertato, successivamente elevata al 25% per effetto delle circolari 25 aprile 1950, n. 131556, sempre che il concordato fosse stato stipulato entro 30 giorni dalla notifica del maggior valore accertato. Ulteriori precisazioni e vincoli furono introdotti con circolare 1° aprile 1957, n. 120144.

(13) A. Berliri, *Le leggi di registro*, Milano, 1961, pag. 428.

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Profili di incostituzionalità della mediazione tributaria

– Nei confronti del nuovo istituto della «mediazione tributaria» si pone l'interrogativo di verificare se l'attribuzione, con legge ordinaria, di una certa **discrezionalità sul rapporto tributario** controverso sia **compatibile con i principi costituzionali**.

– Certamente **non è l'abbattimento parziale** dell'originaria pretesa a poter sostenere l'eventuale ipotesi di censura di incostituzionalità. È pure da escludere un'eventuale censura del **diritto di difesa**, in quanto con la mediazione si assiste a una **posticipazione dei diritti difensivi e non alla loro cancellazione**.

cando l'impossibilità di disporre dell'accertamento a causa «dell'immutato precetto costituzionale sulla indisponibilità e irrinunciabilità da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'obbligazione tributaria» (14).

La natura giuridica, per contro, è stata individuata nella volontà del legislatore di «spingere l'Amministrazione finanziaria, attraverso il contraddittorio con il contribuente, ad una maggiore ponderazione nella qualificazione e/o determinazione e/o quantificazione della pretesa tributaria».

In ogni caso, laddove si concordò sull'impossibilità di valutare l'indicata indisponibilità in via astratta, non dovrebbe essere difficile concludere che l'eventuale censura non possa essere affermata in modo oggettivo, pur dovendosi dare doverosamente atto della diversità di posizioni da parte della dottrina.

In questa sede può essere sufficiente ritenere, in via di prima approssimazione, che i dubbi nascono soprattutto dalla mancata definizione di uno schema giuridico che consenta di assicurare certezza, anche entro limiti quantitativi, delle ragioni che giustificano la conclusione di un procedimento che, come si vedrà, ha visto quasi sempre coinvolto, per vincolo giuridico o per l'avvio, ad iniziativa dell'Agenzia delle entrate, di un contraddittorio definitivo che ha portato alla valutazione di elementi probatori e di argomentazioni giuridiche di entrambe le parti del rapporto giuridico.

In conclusione, non è certamente l'abbattimento parziale, in quanto tale, dell'originaria pretesa a sostenere concretamente la discussione e, quindi, l'eventuale ipotesi di censura di incostituzionalità della mediazione.

Soprattutto nel comparto tributario, non sembra possa prescindere dal considerare gli effetti deflativi che l'istituto in esame determina con conseguenti benefici in termini soprattutto di certezza del diritto e di reale incremento del gettito.

Ovviamente, non possono essere ritenuti meritevoli di considerazione il riferimento alla modesta entità

delle liti oggetto di mediazione obbligatoria né l'elevato numero di procedimenti pendenti. Tali rilievi, al limite, possono costituire l'antefatto giuridico che ha alimentato l'iniziativa legislativa, ma giammai la giustificazione di eventuali deroghe ai canoni costituzionali.

Parimenti, è da escludere un'eventuale censura del diritto di difesa, conclusione certamente più agevole tenuto conto delle plurime sentenze della Corte costituzionale con riferimento ad istituti analoghi. In tutti questi casi, in sostanza, si assiste ad una vera e propria posticipazione dei

diritti difensivi e non alla loro cancellazione (15).

È, pacificamente, riconosciuto, in sostanza, che la tutela giurisdizionale non possa essere sempre invocata nello stesso modo e con i medesimi effetti, essendo stata individuata «l'inesistenza di limiti e modalità» nella legge ordinaria tali da «rendere impossibile o estremamente difficile l'esercizio del diritto di difesa o lo svolgimento dell'attività processuale».

È comunemente riconosciuta, d'altronde, la necessità, ogni qualvolta si valuti la costituzionalità o meno di una norma giuridica, di non considerare sempre e soltanto, in modo assoluto, l'interesse del singolo il quale, in presenza di interessi generali o collettivi, ben potrebbe subire «limitazioni o condizioni che, pur senza sacrificarli del tutto, consentono, nell'ottica di una doverosa conciliazione, di individuare una soluzione soddisfacente».

In sostanza, il principio di difesa esige certamente una tutela reale ed effettiva e non puramente for-

Note:

(14) D. Di Liberti, «Accertamento con adesione del contribuente ai fini delle imposte sul reddito e dell'IVA (Concordato a Regime)», Supplemento a *Summa* n. 115, Marzo, 1997, pag. 4.

(15) Cfr. Corte cost., 13 luglio 2000, n. 276; Id., 13 aprile 1997, n. 63. In dottrina, in senso conforme, si veda A. Russo, «Manovra correttiva (D.L. 6 luglio 2011, n. 98) - Legittimità costituzionale del reclamo e della mediazione nel processo tributario», in *il fisco* n. 30/2011, fasc. n. 1, pag. 4843.

male, ma non sarà certamente la mera dilatazione nel tempo a pregiudicare la citata effettività.

Mediazione e accertamento con adesione

Come già accennato, sebbene sul piano strettamente giuridico, mediazione ed accertamento con adesione siano istituti nettamente distinti ed autonomi, nella realtà si intrecciano in modo tale da poter configurare, non solo una loro possibile strumentalizzazione, ma anche problematiche di carattere più generale.

La prima attiene alla possibile coesistenza dei due istituti, rispettivamente, prima dell'emanazione dell'atto impositivo e successivamente.

Sotto il profilo strettamente processuale, occorre premettere che l'unico vincolo posto dall'art. 17-bis riguarda l'esclusione della conciliazione giudiziale ancorché il contribuente, una volta ricevuta la notifica dell'atto impositivo, non si trovi nella possibilità di optare per l'una o l'altra soluzione considerata l'obbligatorietà della mediazione.

In altri termini, capovolgendo il principio, per le controversie di importo fino a 20.000 euro la conciliazione giudiziale non trova più applicazione, a prescindere dall'esito della mediazione.

Ad opposte conclusioni deve pervenirsi con riferimento all'accertamento con adesione, sia che avvenga con riferimento al verbale di constatazione, sia che venga attivato d'iniziativa, dell'Ufficio finanziario o del contribuente.

Relativamente al primo aspetto, il contribuente può prestare adesione anche ai verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di IVA, sempre che sussistano i presupposti per l'emissione di accertamenti parziali. Ancorché l'adesione debba avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione, la sottoscrizione del relativo atto non esclude la successiva mediazione, sia perché non tutti i rilievi evidenziati nel verbale di constatazione possono essere definiti, sia perché la mediazione riguarda tutti gli atti emessi dall'Agenzia delle entrate e, quindi,

SOLUZIONI OPERATIVE

Definizione con adesione prima della mediazione

Nel caso in cui l'adesione sia definita prima della notifica dell'atto impositivo, tenuto conto che la sottoscrizione del verbale di adesione preclude da parte del contribuente qualsiasi successiva azione giurisdizionale, la successiva mediazione non può essere esclusa, ancorché solo nell'ipotesi in cui l'accertamento venga riaperto, sempre che anche le nuove contestazioni non vengano chiuse con la medesima procedura.

non incontra limiti derivanti dalla differente natura delle singole tipologie impositive. Con riferimento all'accertamento con adesione cd. ordinaria, è appena il caso di premettere che, ex art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997, l'Ufficio, sia pure con riferimento alle materie indicate dal medesimo provvedimento, deve inviare al contribuente un invito a comparire con la specificazione di taluni elementi (periodi d'imposta suscettibili di accertamento; maggiori imposte, ritenute, contributi,

sanzioni ed interessi dovuti in caso di definizione agevolata; motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi, ecc.).

Ma l'accertamento con adesione può essere chiesto dallo stesso contribuente, sia nell'ipotesi in cui nei suoi confronti siano stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche, sia nel caso in cui sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito all'adesione. In quest'ultimo caso, infatti, il contribuente può formulare, anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la Commissione tributaria provinciale, istanza di accertamento con adesione.

Fatta questa premessa, occorre considerare, distintamente, le differenti ipotesi che, per le modalità ed i tempi in cui potrebbero avvenire, non consentono una valutazione unitaria.

Nel caso in cui l'adesione sia definita prima della notifica dell'atto impositivo, tenuto conto che la sottoscrizione del relativo verbale preclude al contribuente qualsiasi successiva azione giurisdizionale (16), la successiva mediazione non può essere

Nota:

(16) Orientamento pacifico. Da ultimo, la giurisprudenza di legittimità ha ribadito che la preclusione dell'impugnazione non può che comportare anche la improponibilità di istanze di rimborso di quanto versato a perfezionamento dell'accordo, le quali non costituirebbero altro che una surrettizia forma di impugnazione di quest'ultimo, che deve ritenersi intangibile, in conformità alla ratio dell'istituto, connotata, a fronte dell'effetto premiale per il contribuente, dall'interesse pubblico alla immediata acquisizione (segue)

SOLUZIONI OPERATIVE

Mancata adesione e successiva mediazione

Nella ipotesi in cui l'invito dell'Amministrazione finanziaria alla **definizione dell'accertamento con adesione** non produca i risultati sperati a seguito dell'avvio del contraddittorio, con conseguente **emanazione dell'atto impositivo, il contribuente** che non ha inteso aderire alla pretesa dell'Amministrazione finanziaria deve produrre il **reclamo** che può contenere una **proposta di mediazione**, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

esclusa ancorché soltanto nell'ipotesi in cui l'accertamento venga riaperto al verificarsi di una delle ipotesi previste dall'art. 2, comma 4, del D.Lgs. n. 218/1997, sempre che, ovviamente, anche le nuove contestazioni non vengano chiuse con la medesima procedura.

Invero, l'ulteriore azione accertatrice degli Uffici, nei prescritti termini di decadenza, segue il criterio ordinario fermo restando che, per la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, è previsto un esplicito criterio quantitativo

costituito dalla coesistenza di due parametri: accertamento di un maggior reddito superiore di quello accertato nella misura del 50% che, comunque, non può essere mai inferiore a 77.468,53 euro.

Le difficoltà aumentano allorché l'invito dell'Amministrazione finanziaria non produca i risultati sperati a seguito dell'avvio del contraddittorio con conseguente emanazione dell'atto impositivo.

Considerato, come accennato, che non sussiste alcuna preclusione in ordine agli elementi probatori da produrre ed ai relativi tempi, certamente potrebbe verificarsi che il contribuente nella fase endoprocedimentale non produca tutte le prove disponibili a suo favore e non importa individuare, in questa fase, le relative motivazioni.

È certo, però, che laddove non intenda aderire alla pretesa dell'Amministrazione finanziaria deve produrre il reclamo che «può contenere una proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa».

In merito, pare doveroso formulare, dopo aver ricordato che la mediazione è esclusa per gli atti volti al recupero di aiuti di Stato di cui all'art. 47-bis del D.Lgs. n. 546/1992, alcune considerazioni.

Proposizione del reclamo

La prima riguarda il destinatario del reclamo, che non è stato individuato nel «mediatore», pur avendo mutuato dalla disciplina civilistica il carattere

di condizione di procedibilità per l'accesso alla giustizia tributaria.

A tal fine il legislatore si è limitato ad imporre la costituzione di strutture «diverse da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili». Ovviamente, la diversità di struttura implica anche la diversità di persone fisiche che gestiscono la fase pre-contenziosa, ferma restando la dipendenza gerarchica dal Direttore dell'Ufficio.

Potrebbe essere eccepito, però, che tale circostanza, da sola, non sia sufficiente ad

assicurare la terzietà e l'autonomia della struttura stessa, soprattutto con riferimento alla menzionata effettività del diritto alla difesa.

Senonché non sfugge che la soluzione accolta tiene conto della differente natura degli interessi fatti valere. Invero, le materie interessate dalla disciplina civilistica (17) attengono tutte a diritti disponibili. A differenti conclusioni, per contro, si perviene con riferimento all'obbligazione tributaria che, a prescindere dal superamento o meno del cd. principio di indisponibilità, non perde mai il suo carattere pubblicistico.

Inoltre, i punti di divergenza tra la disciplina dettata dal D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28 e dall'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 sono così numerosi da rendere oggettivamente improponibile una seria comparazione.

A ben vedere, sul versante tipicamente operativo, una valutazione della situazione secondo principi di imparzialità e terzietà rispetto alla valutazione operata dagli organi accertatori si pone come esi-

Note:

(segue nota 16)

delle somme risultanti dall'accordo, le quali, una volta versate, non possono più essere messe in discussione attraverso richieste di rimborso (Cass., Sez. trib., 6 ottobre 2010, n. 20732, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA).

(17) Trattasi delle seguenti materie: condominio, successioni ereditarie, patti di famiglia, diritti reali, affitto di azienda, comodato, risarcimento danni derivanti dalla circolazione di veicoli e natanti, responsabilità medica, diffamazione, contratti assicurativi, bancari e finanziari.

genza primaria della stessa Agenzia delle entrate per una diversità di profili, non ultimo quello delle conseguenze previste a carico della parte soccombente la quale è chiamata, non solo a sostenere le spese di giudizio, ma anche a rimborsare una quota pari al 50% delle stesse «a titolo di rimborso del spese del procedimento» di mediazione.

Certo, come alternativa, si sarebbe potuta anche ipotizzare la costituzione di una struttura *ad hoc* con la partecipazione anche di soggetti esterni esperti della materia. Concretamente, però, tale soluzione non sarebbe perseguibile, soprattutto per l'impegno che tale compito comporta per la struttura che, evidentemente, deve lavorare *full time* tenuto conto anche dei tempi ristretti disponibili

per esaurire l'*iter* legislativo dettato dall'art. 17-*bis*.

Sebbene, poi, il collegamento tra mediazione e conciliazione sia di tutta evidenza, è da escludere che il procedimento di cui all'art. 17-*bis* possa essere assimilato ad un vero e proprio momento processuale ancorché, sul piano applicativo, siano state richiamate alcune disposizioni del D.Lgs. n. 546/1992.

Nessun problema si pone, ovviamente, ai fini della qualificazione professionale del personale addetto alla struttura, tenuto conto che la conoscenza della materia oggetto del contendere è verificata, sia ai fini dell'immissione in servizio, sia per effetto dell'aggiornamento periodico nelle fasi successive.

Proposta di mediazione: parametri di valutazione

Il secondo profilo riguarda i parametri che devono essere utilizzati per la valutazione della proposta motivata di mediazione presentata dal contribuente completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

Se nessun problema si pone con riferimento alla

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Criteri di valutazione

della proposta di mediazione

– Occorre verificare se i parametri di valutazione del reclamo o della **proposta** inoltrata dal **contribuente**, per accoglierla o respingerla, siano gli **stessi** utilizzati dalla struttura dell'**Agenzia delle entrate** per la formulazione delle sue proposte di mediazione. Al riguardo, la normativa tace sul primo punto, limitandosi a indicare i tre parametri che l'Agenzia deve utilizzare nella formulazione delle sue proposte: **incertezza delle questioni controverse**; grado di **sostenibilità della pretesa**; principio di **economicità dell'azione amministrativa**.

– Nonostante la formulazione della norma, non dovrebbero esserci dubbi sul **carattere generale** dei parametri, il cui **utilizzo** trova la sua formale espressione nel **verbale** redatto a **conclusione del procedimento**.

determinazione del valore della lite - pari all'importo del tributo, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto notificato - occorre verificare se i parametri di valutazione del reclamo ovvero della proposta inoltrata dal contribuente, per accoglierla o respingerla, siano gli stessi utilizzati dalla struttura dell'Agenzia delle entrate per la formulazione delle sue proposte di mediazione.

Al riguardo, l'art. 17-*bis* tace sul primo punto per indicare, per il secondo, tre parametri: incertezza delle questioni controverse; grado di sostenibilità della pretesa; principio di economicità dell'azione amministrativa.

Nonostante la formulazione della norma giuridica, non dovrebbero esserci dubbi sul

carattere generale dei citati parametri, il cui utilizzo trova la sua formale espressione nel verbale redatto a conclusione del procedimento. Sarà quella la sede in cui dovranno essere specificati i criteri utilizzati, sia ai fini dell'accettazione del reclamo che della formulazione della proposta. Trattandosi di provvedimento amministrativo è soggetto, peraltro, agli ordinari controlli ed, eventualmente, rimedi giurisdizionali, sia pure soltanto per vizi propri.

È questo certamente un importante elemento distintivo rispetto alla disciplina dettata per l'accertamento con adesione per la quale, come evidenziato, il legislatore non ha inteso indicare, come pure sarebbe stato auspicabile, alcun criterio direttivo, circostanza che avrebbe certamente eliminato sul nascere qualsiasi dubbio in ordine al concreto rispetto dei principi di uguaglianza e capacità contributiva.

Esito del procedimento di mediazione

A seconda dell'esito del procedimento di mediazione è possibile avanzare ulteriori considerazioni.

IL PARERE DELL'AGENZIA

Finalità della mediazione

L'Agenzia delle entrate ha confermato che il **procedimento amministrativo** di mediazione:

- consente al contribuente e all'Agenzia di illustrarsi le **reciproche ragioni** prima di incardinare la lite;
- costituisce una parentesi di **90 giorni di ponderazione e riesame** per entrambe le parti;
- ha un **ambito di applicazione più ampio** dell'accertamento con adesione e degli altri **istituti deflativi** del contenzioso;
- allinea il nostro ordinamento giuridico a quello degli altri Paesi europei i quali demandano alla **valutazione della magistratura solo questioni effettivamente rilevanti**.

Laddove abbia esito positivo, in quanto l'organo destinatario ritenga di accogliere il reclamo con conseguente annullamento, totale o parziale, dell'atto impositivo, diventa inevitabile il confronto con l'istituto dell'autotutela fino a domandarsi se non fosse possibile pervenire allo stesso risultato con reciproci vantaggi.

In altri termini, è da ritenere che, rispetto all'infruttuoso contraddittorio che ha preceduto ovvero seguito l'emana-

zione dell'atto impositivo, il contribuente abbia prodotto elementi sostanzialmente nuovi. Pur dovendo riconoscere, invero, una discrezionalità in capo al funzionario procedente, che può assumere dimensioni diverse a seconda del caso di volta in volta trattato in funzione, ad esempio, della sua complessità, non può comunque essere condivisibile l'eventuale estensione in capo ai componenti della struttura del principio del libero convincimento, essendosi escluso che la procedura possa essere inserita all'interno del processo al pari, ad esempio, della conciliazione.

I dubbi acquistano una maggiore consistenza laddove il procedimento di mediazione venga confrontato con l'accertamento con adesione richiesto dal contribuente successivamente all'emana-

zione dell'avviso di accertamento. Dovendo ragionevolmente escludere che in tutti i casi considerati il contribuente intenda conseguire soltanto una dilatazione del processo, anche per le ragioni in precedenza evidenziate, potrebbe verificarsi che questi, *ex art. 6 del D.Lgs. n. 218/1997*, formuli, anteriormente alla presentazione del reclamo, istanza di accertamento con adesione.

Tale circostanza, oltre a produrre la sospensione del termine per la presentazione del ricorso alla Commissione provinciale per un periodo di novanta giorni, implica o l'avvio del relativo procedimento oppure la sua chiusura con il silenzio rifiuto qualora l'Agenzia delle entrate nei citati termini non fornisca una sua risposta.

In quest'ultimo caso, ovviamente, non si verifica alcun problema atteso che, scaduto l'arco temporale previsto per l'adesione, inizia a decorrere il termine per l'avvio della procedura contenziosa. Se, per contro, è avviato il procedimento di accertamento con adesione conclusosi infruttuosamente, le relative ragioni sono comunque indicate nel verbale di chiusura. Sul piano strettamente giuridico, nulla impedisce al contribuente di presentare reclamo e richiedere annullamento, totale o parziale, dell'atto impositivo, con la conseguenza, però, che questa volta cambiano i parametri di

valutazione.

Invero, se è pacifico che, *ex art. 97 Cost.*, l'azione della Pubblica amministrazione deve essere improntata al buon andamento ed alla imparzialità, pare di poter individuare nell'*art. 17-bis* criteri di valutazione che non sono espressamente riconosciuti ai funzionari dell'Agenzia in via generale.

Il punto è certamente delicato se non altro per evitare di incorrere in contestazioni in materia di responsabilità, anche contabile, sia per conclusioni ritenute eccessivamente benevole, sia per atteggiamenti di eccessiva rigidità che hanno portato alla soccombenza dell'Amministrazione finanziaria in sede contenziosa.

Dei menzionati parametri, l'incertezza delle questioni controverse assume un rilievo certamente particolare. Essa va rapportata, essenzialmente, all'esistenza del presupposto giuridico che si pone come momento genetico dell'obbligazione tributaria e gli elementi che possono essere considerati risultano i più svariati tra i quali si cita, a titolo di esempio, la contraddittorietà delle opinioni della dottrina, diversità di orientamenti della giurisprudenza, di merito e di legittimità, ecc.

Certamente meno agevole potrebbe risultare la valutazione del grado di sostenibilità della pretesa erariale, soprattutto in relazione all'orientamento della giurisprudenza su talune materie, da sempre

contraddittorio. D'altra parte, il medesimo parametro, ancorché non esplicitamente previsto, dovrebbe essere uno dei canoni guida del funzionario dell'Amministrazione finanziaria ogni qualvolta valuta la situazione del singolo contribuente, dovendosi escludere che possano essere effettuate contestazioni senza che la pretesa sia giuridicamente sostenibile con adeguati mezzi probatori.

Il tasso di sostenibilità, sarà, comunque, uno degli elementi fondamentali per valutare la convenienza o meno ad accettare la proposta fatta dal contribuente, anche nell'ottica dell'economicità dell'azione amministrativa, sia per formulare un'eventuale proposta di mediazione da parte dell'Ufficio.

Il tema, a testimonianza della sua rilevanza, ha costituito oggetto anche di una posizione ufficiale (18), coerente con la disciplina positiva, ma non risolutiva dell'interrogativo posto in precedenza.

In altri termini, resta confermato che il procedimento amministrativo di mediazione:

- consente al contribuente e all'Agenzia di illustrarsi le reciproche ragioni prima di incardinare la lite;
- costituisce una parentesi di 90 giorni di ponderazione e riesame per entrambe le parti;
- ha un ambito di applicazione più ampio dell'accertamento con adesione e degli altri istituti deflativi del contenzioso, per le ragioni in precedenza evidenziate;
- allinea il nostro ordinamento giuridico a quello degli altri Paesi europei i quali demandano alla valutazione della magistratura soltanto questioni effettivamente rilevanti.

In sostanza, le finalità perseguite dal legislatore saranno raggiunte «se nella fase di mediazione le aree legali dell'Agenzia e i difensori dei contribuenti si comporteranno applicando concretamente i principi di collaborazione, buona fede, correttezza e ragionevolezza».

SOLUZIONI PRATICABILI

Coordinamenti normativi

Sarebbe opportuno apportare alcune **modifiche alla disciplina della mediazione tributaria** per definirne compiutamente **natura giuridica ed uniforme applicazione** e per meglio inquadrare la costituenda struttura nell'ambito degli Uffici provinciali o della Direzione regionale.

Contestualmente andrebbero **modificate** anche la **disciplina dell'accertamento con adesione e dell'autotutela**, onde definire in modo preciso il loro rapporto con l'istituto della mediazione. Ad esempio, si potrebbe rendere **obbligatorio l'avvio del procedimento di accertamento con adesione prima dell'emissione dell'atto impositivo** escludendo che tale possibilità possa essere avviata, dall'Ufficio o dal contribuente, successivamente alla sua notifica.

Considerazioni conclusive

Al riguardo, però, pare spontaneo chiedersi se i richiamati principi non siano gli stessi che dovrebbero qualificare il comportamento delle parti nella fase endoprocedimentale che precede l'emanazione dell'atto impositivo.

Inoltre, non si chiarisce cosa dovrebbe diversificare la valutazione ed il comportamento delle parti nell'ambito dei due procedimenti, al di là della possibile differenza di oggetto.

In conclusione, si è dell'avviso che sia necessario apportare alcune modifiche all'art. 17-bis per definire compiutamente natura giuridica ed uniforme applicazione dell'istituto, anche al fine di meglio inquadrare la costi-

tuenda struttura nell'ambito degli Uffici provinciali ovvero della Direzione regionale che, stando alla citata risposta, parrebbe collocata nell'ambito dell'area legale.

Inoltre, va rivista anche la disciplina del D.Lgs. n. 218/1997 nonché dell'autotutela onde definire in modo preciso il loro rapporto con l'istituto della mediazione. Pare incontestabile, infatti, che, anche in considerazione dell'entità della controversia, coesistono differenti istituti premiali che potrebbero finire con il complicare ulteriormente il rapporto tributario anziché semplificarlo come sarebbe auspicabile proprio in considerazione della frequente comunanza dell'oggetto.

In tale contesto, ad esempio, si è dell'avviso che si potrebbe rendere obbligatorio l'avvio del procedimento di accertamento con adesione prima dell'emissione dell'atto impositivo escludendo che tale possibilità possa essere avviata, dall'Ufficio o dal contribuente, successivamente alla sua notifica.

Nota:

(18) Risposta fornita dall'Agenzia delle entrate nell'ambito dell'incontro organizzato dalla stampa specializzata, tenutosi il 18 gennaio 2012.

Il pagamento del contributo unificato e delle spese legali nel processo tributario

di Antonio Iorio e Laura Ambrosi

L'Agenzia delle entrate ed il Ministero dell'economia e delle finanze, in occasione degli incontri con la stampa specializzata, hanno chiarito alcuni aspetti controversi in materia di **contributo unificato**, **spese legali**, **definizione delle sanzioni** in caso di **accertamento con adesione** conclusosi negativamente e **reclamo**. Restano però alcuni **problemi** ancora **aperti** per i quali si auspica a breve una soluzione.

Nei consueti appuntamenti della stampa specializzata con l'Agenzia delle entrate per chiarire le novità fiscali più rilevanti, vi sono state alcune interessanti risposte relative a questioni, finora controverse, legate al contenzioso tributario (contributo unificato, spese legali, definizione agevolata delle sanzioni, istituto del reclamo).

Contributo unificato

L'impugnazione del fermo non sconta il contributo in misura fissa e l'appello incidentale paga «doppio» contributo. Sono questi i due importanti chiarimenti rilasciati dal Ministero dell'economia e delle finanze (Dipartimento del Ministero dell'economia e delle finanze).

Il D.L. 13 maggio 2011, n. 70 (1) ha introdotto nel processo tributario il contributo unificato in sostituzione dell'imposta di bollo, precedentemente prevista, ed in particolare è dovuto sul valore della lite (cioè il totale delle imposte, senza interessi e sanzioni) in base a scaglioni prestabiliti. Negli avvisi di accertamento, ovvero nelle cartelle di pagamento, ad esempio, l'imposta pretesa è (normalmente) facilmente rilevabile. Ci sono altri atti, però, quali ad esempio gli avvisi di fermo o di ipoteca, gli appelli sulle sentenze di primo grado, gli appelli incidentali, nei quali il valore di lite non è di così immediato riscontro.

Avvisi di fermo o di ipoteca

Per quanto riguarda gli avvisi di fermo o di ipoteca, il Dipartimento, interpellato in merito, ha preliminarmente ricordato che si tratta di atti prodromici alla riscossione coattiva delle somme già iscritte a

ruolo e sono impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 (2). Ha chiarito, poi, che al fine della quantificazione del contributo unificato la base imponibile è costituita dal valore complessivo dei soli crediti tributari elencati nella comunicazione del fermo o dell'ipoteca, escludendo i crediti di altra natura, quali, ad esempio, quelli previdenziali e quelli derivanti dalle violazioni del codice della strada, ancorché detti crediti concorrano a formare il valore complessivo posto a base della misura cautelare. È stato anche precisato che, qualora il fermo e l'ipoteca siano stati iscritti con riguardo a più cartelle di pagamento, ma sia impugnato per presunti vizi afferenti solo ad alcune di esse, il valore della controversia sarà quello correlato ai «crediti tributari» elencati nelle sole cartelle di pagamento che il ricorrente ritiene viziate. Il contributo, dunque, dovrà essere versato considerando solo ed esclusivamente i crediti tributari ritenuti illegittimi o viziosi, tralasciando le eventuali altre pretese riportate ed elencate nel medesimo atto di fermo.

Appello incidentale

Il secondo importante chiarimento fornito dal Ministero dell'economia e delle finanze riguarda l'appello incidentale.

Note:

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

(2) Precisamente, infatti, al comma I, lett. e-bis ed e-ter), sono riportati l'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo di beni mobili registrati di cui, rispettivamente, agli artt. 77 ed 86 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Nel caso di proposizione di appello, il contributo deve essere determinato sulle imposte della sentenza di primo grado oggetto di impugnativa. Già in questa prima fase, molto spesso iniziano le prime difficoltà. Accade sovente che le sentenze delle Commissioni provinciali non riducano le imposte, ma l'imponibile dell'accertamento, costringendo così il contribuente a calcolare le nuove imposte al fine di poter adempiere al corretto versamento del contributo dovuto. Superato questo, il dubbio posto all'analisi del Dipartimento riguardava l'appello incidentale. Si è ipotizzato il caso di una controversia del valore di 200.000 euro, per la quale quindi, il contributo unificato è pari a 500 euro (rientrando nello scaglione da 75.000 euro a 200.000 euro). Nell'esempio proposto, era l'Amministrazione ad appellare la sentenza di primo grado per un valore di 120.000 euro «prenotando» a debito 500 euro di contributo unificato. Se il contribuente presentasse appello incidentale per 80.000 euro, non era chiaro se fosse, comunque, dovuto un ulteriore contributo di 500 euro (rientrando nel medesimo scaglione) per la sua parte. Il Ministero dell'economia e delle finanze ha precisato che in un caso simile, sull'appello incidentale è dovuto comunque il contributo unificato, calcolato sul valore della sentenza di primo grado oggetto dell'impugnativa (80.000 euro). A parere del Dipartimento, la soluzione descritta è conforme alla *ratio* della norma che obbliga anche l'appellante incidentale al pagamento del contributo unificato, in quanto risulta ampliato il *thema decidendum* della controversia. Di fatto, però, con questa interpretazione vi è una duplicazione del contributo versato. Infatti, il valore complessivo della causa è di 200.000 euro ed il contributo dovrebbe essere di 500 euro. Presentando, invece, due atti distinti, l'appello principale (120.000 euro che sconta un contributo di 500 euro) e l'appello incidentale (80.000 euro che sconta un ulteriore contributo di 500 euro), l'Erario incassa esattamente il doppio del contributo.

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Contributo unificato nell'appello incidentale

– Anche dopo le risposte dell'Agenzia delle entrate negli incontri con la stampa specializzata, resta da chiedersi se sia **obbligatorio** il **contributo unificato** sull'**appello incidentale** solo sulla **condanna alle spese** dell'Amministrazione.
– È verosimile credere che in questa circostanza il contributo **non sia dovuto, non essendo ampliato** il «*thema decidendum*» e **non trattandosi di un tributo**.

Purtroppo resta ancora senza soluzione l'obbligatorietà del contributo unificato sull'appello incidentale solo sulla condanna alle spese dell'Amministrazione.

È tuttavia verosimile ritenere che il contributo in questo caso non sia dovuto, per due ragioni. La prima in quanto le spese di lite non ampliano il *thema decidendum*, in secondo luogo, in quanto non si tratta di tributi.

Spese legali a carico della parte soccombente

Se previsto nella procura, sarà il difensore ad incassare dall'Agenzia delle entrate il valore delle spese di lite.

Nel processo tributario l'art. 15 del D.Lgs. n. 546/1992 dispone che la parte soccombente sia condannata a rimborsare le spese del giudizio liquidate con la sentenza. Ciò nonostante, è prassi frequente dei giudici tributari concludere con la compensazione delle spese, soprattutto nel caso in cui la parte sconfitta è l'Amministrazione. Tuttavia, quando questa «regola» non era seguita, il contribuente vittorioso non aveva strumenti chiari ed univoci su come ottenere il rimborso delle spese di lite liquidate in sentenza. L'Agenzia delle entrate ha preliminarmente chiarito che le spese del giudizio (3) sono esigibili dall'ente impositore o dall'agente della riscossione solo dopo il passaggio in giudicato della sentenza che le ha liquidate. La norma, quindi, dispone quando è possibile procedere alla richiesta, ma non precisa se il destinatario del pagamento debba essere la parte vittoriosa ovvero il suo difensore. Il decreto legislativo sul processo tributario rinvia per quanto non espressamente disposto alle norme del codice di procedura civile compatibili (4).

La Corte di cassazione (5) ha riconosciuto, impli-

Note:

(3) Ai sensi dell'art. 69 del D.Lgs. n. 546/1992.

(4) L'art. 1 del D.Lgs. n. 546/1992 prevede al comma 2 che i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile.

(5) Sentenze 3 novembre 2011, n. 22787 e SS.UU., 7 luglio 2010, n. 16037, entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

citamente, l'applicabilità dell'art. 93 c.p.c. al processo tributario, prevedendo che nel caso di omessa pronuncia del giudice tributario sulla domanda del difensore di distrazione delle spese a suo favore, la sentenza può essere sottoposta al procedimento di correzione materiale degli errori ex artt. 287 e 288 c.p.c.

Rinviando, dunque, al codice di procedura civile, l'art. 93, rubricato «distrazione delle spese», dispone, al primo comma, che «il difensore con procura può chiedere che il giudice, nella stessa sentenza in cui condanna alle spese, distraga in favore suo e degli altri difensori gli onorari non riscossi e le spese che dichiara di avere anticipate»; al secondo comma, aggiunge che «finché il difensore non abbia conseguito il rimborso che gli è stato attribuito, la parte può chiedere al giudice, con le forme stabilite per la correzione delle sentenze, la revoca del provvedimento, qualora dimostri di aver soddisfatto il credito del difensore per gli onorari e le spese». L'Agenzia delle entrate ha poi continuato il suo intervento, con opportuni chiarimenti relativamente agli aspetti fiscali della questione. Ha richiamato, sia la C.M. 6 dicembre 1994, n. 203/E/III-VII-1260, sia la R.M. 24 luglio 1998, n. 91/E (6), contenenti specifiche ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA delle spese di giudizio a favore del legale distrattario della parte vittoriosa. In particolare per gli effetti dell'IRPEF, il soggetto soccombente condannato al pagamento degli oneri e delle spese, assume lo *status* di sostituto d'imposta, ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973. Agli effetti dell'IVA è diverso il trattamento se la parte vittoriosa è soggetto privato o soggetto passivo di imposta (impresa ovvero professionista). Nel primo caso, quando il contribuente è privato, il soggetto soccombente è tenuto anche al pagamento dell'IVA relativa alle spese liquidate. L'avvocato, pertanto, è obbligato ad emettere fattura nei confronti del proprio cliente ed evidenziare che il pagamento avviene (sia per ciò che riguarda l'onorario sia per ciò che concerne l'imposta) con denaro fornito dal soccombente.

Se il soggetto vincitore è impresa o professionista, avendo titolo di detrazione dell'imposta, di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, il soccombente deve versare solo l'importo relativo all'onorario del difensore ed alle spese processuali, e non anche quello relativo all'IVA, essendo questo ultimo dovuto per

rivalsa del proprio cliente. Tale indirizzo è confermato anche dalla R.M. n. 91/E del 1998. In estrema sintesi, dunque, il difensore potrà richiedere direttamente all'Amministrazione il pagamento delle spese di lite liquidate solo se previsto dalla procura e quindi dalla sentenza. Ciò premesso, procederà con fattura intestata al proprio cliente evidenziando che il pagamento è avvenuto direttamente dalla parte soccombente. Otterrà gli onorari liquidati oltre l'IVA, nel caso il contribuente sia soggetto privato; otterrà solo gli onorari liquidati, nel caso in cui il contribuente sia impresa o professionista, potendo quest'ultimo detrarre l'IVA della fattura del difensore.

Reclamo e mediazione tributaria

In merito al nuovo istituto in vigore da aprile 2012 l'Agenzia delle entrate, a seguito di specifica richiesta, ha chiarito i rapporti tra il reclamo e l'accertamento con adesione (7).

L'art. 39, comma 9, del D.L. n. 98/2011, ha introdotto nel processo tributario l'istituto del «reclamo», aggiungendo l'art. 17-*bis* al D.Lgs. n. 546/1992. In buona sostanza, è previsto un obbligatorio tentativo di mediazione, prima di procedere con il ricorso al giudice tributario, per tutte le controversie di valore inferiore a 20.000 euro, relative agli atti dell'Agenzia delle entrate. Tanti dubbi, oltre che operativi, investono tale istituto, primo fra tutti l'effettiva utilità, almeno relativamente agli avvisi di accertamento. Nel caso, infatti, il soggetto (Agenzia delle entrate) che ha emesso l'atto sarà, dapprima, interpellato per la riduzione dell'imponibile durante il tentativo di adesione e poi sarà obbligato, dal 1° aprile 2012, a valutare nuovamente la possibilità di ridurre la pretesa durante il «reclamo». Due istituti che prevedono entrambi l'eventuale diminuzione della maggiore imposta a discrezione dello stesso soggetto che ha, originariamente, emesso la pretesa stessa. L'Agenzia, in risposta al quesito, rileva preliminarmente come la *ratio* del nuovo istituto sia quella di prevedere sistematicamente un contraddittorio col contribuente prima dell'instaurazione del contenzioso, al fine di verificare sempre in via preventiva la possibilità di defi-

Note:

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

(7) Per un approfondimento sul tema cfr. S. Capolupo, «Mediazione tributaria e accertamento con adesione», in questo fascicolo.

nire la lite potenziale senza le lungaggini e gli oneri del contenzioso giurisdizionale.

L'Agenzia è tenuta ad esaminare l'istanza del contribuente e ad assumere una motivata decisione di accoglimento o rigetto ovvero a formulare una proposta di mediazione. Conclude quindi, sostenendo in estrema sintesi, che la mediazione è una parentesi di 90 giorni di riesame e ponderazione per entrambe le parti, parentesi che si dispiega fra due termini processuali, quello di 60 giorni per notificare il ricorso all'Agenzia e quello successivo di 30 giorni che ha il ricorrente per depositare in Commissione tributaria il medesimo ricorso. Infatti, il tentativo di mediazione, si svilup-

perà con la presentazione da parte del contribuente di un'istanza contenente i motivi di diritto e merito, costituendo questo stesso atto il ricorso vero e proprio da depositare successivamente in Commissione tributaria, laddove il reclamo si fosse concluso negativamente.

Nel prosieguo della risposta fornita, è rimarcato che l'ambito di applicazione, rispetto all'accertamento con adesione, è più ampio, in considerazione che deve riguardare tutti gli atti impugnabili, emessi dall'Agenzia - e nel chiarimento precisa - anche i dinieghi di rimborso.

Ribadisce poi, che è obbligata ad esaminare e rispondere sistematicamente alle contestazioni del contribuente prima che lo stesso si rivolga al giudice e la decisione che l'Agenzia deve adottare si fonda, per espressa previsione normativa, sul grado di sostenibilità della pretesa, sull'incertezza della questione controversa e sul principio di economicità dell'azione amministrativa.

Emerge anche che se le ragioni di una delle parti sono fondate e non vengono ragionevolmente accolte dall'altra, è prevedibile ed auspicabile che il giudice tributario la condanni sempre alla rifusione sia delle spese di lite sia delle spese del procedimento di mediazione, forfettizzate dal legislatore

SOLUZIONI OPERATIVE

Pagamento delle spese legali

Nel caso di condanna al pagamento delle spese legali a carico dell'Amministrazione finanziaria soccombente, il **difensore** potrà **richiedere** direttamente all'**Amministrazione** il **pagamento delle spese di lite liquidate** solo se previsto dalla **procura** e quindi dalla sentenza. Procederà poi con **fattura intestata** al proprio **cliente** evidenziando che il pagamento è avvenuto direttamente dalla parte soccombente. Otterrà gli **onorari liquidati oltre l'IVA**, nel caso il **contribuente** sia **soggetto privato**; otterrà **solo gli onorari liquidati**, nel caso in cui il contribuente sia **impresa o professionista**, potendo quest'ultimo detrarre l'IVA della fattura del difensore.

nel 50% delle spese di lite, oltre ovviamente alle altre possibili conseguenze negative della soccombente in una lite temeraria.

All'atto pratico, ed in considerazione della corposa risposta intervenuta, è possibile delineare le differenze tra i due istituti in due profili:

- limite di 20.000 euro: la procedura di reclamo è obbligatoria. L'accertamento con adesione non ha alcun limite in tal senso;
- atti impugnabili: il reclamo, posto il limite di lite, è obbligatorio per tutti gli atti impugnabili emessi dall'Agenzia delle entrate, compresi i dinieghi ai rimborsi, mentre l'accertamento con adesione è possibile solo per

gli avvisi di accertamento e di liquidazione.

Restano, invece, alcune perplessità. Tra queste si segnala:

- cartelle di pagamento: è il caso dei ruoli emessi in seguito ad atti dell'Agenzia. Si pensi, ad esempio, ai ruoli conseguenti i ccdd. avvisi bonari. Le cartelle, decorsi 60 giorni sono esecutive e l'agente della riscossione potrebbe procedere, in caso di mancato pagamento da parte del contribuente, a misure cautelari, quali il fermo amministrativo o l'ipoteca. La procedura di reclamo è obbligatoria, se il valore è inferiore ai 20.000 euro, ma allo stato attuale non esiste una «sospensione» in attesa che l'Agenzia decida;

- accertamento con adesione con esito negativo: è prassi che il contribuente, prima di procedere al contenzioso tenti un'adesione proponendo eccezioni affinché l'Amministrazione riduca l'imponibile. Ipotizzando un rigetto di tali argomentazioni, è difficile poter credere che le stesse argomentazioni proposte nella successiva fase di reclamo potranno essere accolte.

Un aspetto positivo, che potrebbe riscontrarsi sta nel fatto che questo istituto, indurrà (forse) più giudici a condannare anche l'Amministrazione alle spese di lite.

Definizione delle sole sanzioni in caso di mancato accordo in adesione

Le sanzioni sono comunque definibili, nel caso di proposizione del ricorso, anche quando il tentativo di accertamento con adesione si è concluso negativamente.

Il contribuente raggiunto da un avviso di accertamento, può decidere di:

- prestare acquiescenza allo stesso, pagando le somme richieste e beneficiando di un abbattimento delle sanzioni;
- presentare istanza di accertamento con adesione. In questo caso, c'è una sospensione di 90 giorni degli ordinari termini per impugnare al fine di consentire alle parti (contribuente e Fisco) di raggiungere un accordo su un nuovo imponibile e chiudere così ogni vertenza. Nell'ipotesi non si raggiungesse alcun accordo, il contribuente può decidere di impugnare l'atto ovvero pagare le somme pretese, senza però beneficiare della riduzione delle sanzioni;
- ricorrere dinanzi alla Commissione tributaria. Il termine per impugnare l'atto è di 60 giorni dalla notifica ovvero di 150 giorni (60 + 90) nel caso di presentazione dell'istanza di accertamento con adesione. In caso di soccombenza al termine della causa, le sanzioni sono dovute in misura piena (art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997) (8), oltre, ovviamente le imposte e i relativi interessi accertati;
- definire le sole sanzioni. Nel caso di proposizione del ricorso, è possibile «escludere» dalla causa le sole sanzioni, definendole in via agevolata. In questa ipotesi, le somme delle sanzioni sono da versarsi entro la presentazione del ricorso ed, in quest'ultimo, dovranno essere eccepiti profili di illegittimità solo delle imposte pretese nell'avviso di accertamento.

Quest'ultima possibilità è prevista dal comma 2 del suddetto art. 17 e, in buona sostanza, evita al contribuente di dover versare le sanzioni in misura piena nel caso di soccombenza all'esito della causa tributaria.

Nella prassi quotidiana, invece si poteva, non di ra-

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Definizione delle sanzioni

– Nella prassi quotidiana, si registrano interpretazioni differenti dei vari Uffici locali, circa la possibilità di definizione delle sanzioni quando si sia concluso **negativamente il tentativo di adesione**.

– L'Agenzia delle entrate ha chiarito che **non sussiste alcuna preclusione alla definizione agevolata** delle sanzioni nel caso di formulazione dell'istanza di adesione. Pertanto, entro 60 giorni, in via ordinaria, o 150, quando sia stata presentata istanza di accertamento con adesione, è possibile **definire le sole sanzioni**.

do, riscontrare interpretazioni differenti dei vari uffici locali, circa la possibilità di definizione quando si fosse concluso negativamente il tentativo di adesione. In particolare, alcuni ritenevano esclusa tale possibilità, costringendo il contribuente/ricorrente ad impugnare anche il provvedimento sanzionatorio, perché non definibile.

L'Agenzia delle entrate, interpellata proprio sull'interpretazione di questa disposizione, ha ora definitivamente chiarito la questione.

Preliminarmente ha evidenziato che a seguito delle modifiche introdotte (9), l'irrogazione immediata delle sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, deve essere contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, ai sensi del comma 1 dell'art. 17 del D.Lgs. n. 472/1997. In quest'ottica, quindi, il termine di proposizione del ricorso è riferito sia all'avviso di accertamento del tributo sia all'irrogazione delle relative sanzioni. L'art. 17 in commento non dispone alcuna preclusione alla definizione agevolata nel caso di formulazione dell'istanza di adesione, ma anzi, dal tenore letterale si evince solo un mero rinvio ai termini di proposizione del ricorso. Pertanto, in altre parole, entro i 60 giorni, in via ordinaria, ovvero entro i 150 giorni, quando sia stata presentata istanza di accertamento con adesione, è possibile definire le sole sanzioni.

Note:

(8) Il comma 1 prevede espressamente che le sanzioni irrogate sono ridotte a un terzo se il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione.

(9) Lett. b) del comma 29 dell'art. 23 del D.L. n. 98/2011.

Aumento del carico fiscale sulle maxi-liquidazioni

di Francesco delli Falconi e Giuseppe Marianetti

L'inasprimento della tassazione sulle indennità di fine rapporto di notevole ammontare suscita molteplici difficoltà applicative e alcuni dubbi interpretativi probabilmente generati dalla **rapidità** con cui è stata **formulata la disposizione**, che non tiene sufficientemente conto di tutti i possibili **impatti**, sia con riferimento al **percettore della somma**, sia relativamente ai **soggetti tenuti** ad adempiere agli obblighi di **sostituzione d'imposta**.

Il D.L. n. 201/2011 («decreto Monti») (1) ha introdotto una specifica disposizione volta ad aumentare il carico fiscale delle indennità di fine rapporto di consistente entità. Nello specifico, tale inasprimento è stato realizzato escludendo dall'assoggettamento a tassazione separata le quote di indennità eccedenti un milione di euro, rendendo in tal modo ad esse applicabili i criteri propri della tassazione ordinaria.

Dai dati contenuti nella relazione tecnica al provvedimento si può evincere come l'incremento di gettito atteso a seguito dell'emanazione di tale provvedimento sia comunque di lieve entità trattandosi di un importo che, tenendo conto dell'IRPEF e delle relative addizionali, sembra essere contenuto in 4,6 milioni di euro per ciascun anno. Considerazione, questa, che porta probabilmente ad inquadrare la disposizione in commento nell'alveo di quelle misure (2) volte a rispondere all'esigenza di equità e solidarietà sociale, manifestata negli ultimi tempi con sempre maggior forza, e non è forse un caso che la norma in parola sia contenuta proprio in un decreto che dedica il proprio titolo al concetto di equità.

L'intervento normativo, tuttavia, solleva alcune delicate questioni interpretative, sia per quanto riguarda l'ambito applicativo, sia in merito agli adempimenti ad esso connessi, soprattutto con riferimento agli obblighi di sostituzione di imposta. Di tali problematiche si cercherà di dare evidenza dopo aver condotto una breve sintesi del quadro normativo di riferimento.

Quadro normativo

L'art. 24 del D.L. n. 201/2011, relativo alle mo-

difiche dei trattamenti pensionistici, al comma 31 prevede che «alla quota delle indennità di fine rapporto di cui all'articolo 17, comma 1, lettere a) e c), del testo unico delle imposte sui redditi (T.U.I.R.), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, erogate in denaro e in natura, di importo complessivamente eccedente euro 1.000.000 non si applica il regime di tassazione separata di cui all'articolo 19 (3) del medesimo T.U.I.R. Tale importo concorre alla formazione del reddito complessivo».

Alla luce di tale previsione, pertanto, così come anticipato *supra*, la parte di corresponsione che eccede la predetta soglia di un milione di euro non

Francesco delli Falconi - Dottore commercialista - SCGT - Studio di Consulenza Giuridico-Tributaria

Giuseppe Marianetti - Avvocato - SCGT - Studio di Consulenza Giuridico-Tributaria

Note:

(1) D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, intitolato «Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici».

(2) Ci si riferisce all'introduzione di un contributo di solidarietà che trova applicazione sui redditi eccedenti l'ammontare di 300 mila euro, nonché all'incremento della tassazione sui *bonus* e *stock option* corrisposti al *management* di imprese operanti nel settore finanziario, previsti, rispettivamente, dal D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, e dal D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

(3) Si segnala una imprecisione nel testo della norma, posto che l'art. 19 disciplina le modalità di tassazione solo con riferimento alle indennità e somme di cui all'art. 17, comma 1, lett. a), mentre la tassazione delle indennità di cui all'art. 17, comma 1, lett. c), è regolamentata dall'art. 21 del T.U.I.R.

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Amministratori di società di capitali

– Con riferimento all'applicazione della disposizione che **esclude**

dall'assoggettamento a **tassazione**

separata le quote di **indennità**

eccedenti un milione di euro alle

somme corrisposte agli amministratori

di società di capitali, sorge il dubbio se

si deve ritenere che per tali soggetti

non possa operare **del tutto** il regime

della **tassazione separata** o se tale

inibizione trovi applicazione, su quanto

complessivamente corrisposto, ma

soltanto **se tale importo complessivo**

superi la soglia di **un milione** di euro.

– Ragioni logico-sistematiche

porterebbero a preferire

l'**inapplicabilità**, sempre e comunque,

del regime di **tassazione separata**

alle **indennità** e somme legate alla

cessazione del rapporto di mandato

di **amministratori** di società di

capitale.

potrà essere assoggettata ad imposizione secondo i criteri propri della tassazione separata, ma dovrà scontare l'imposta personale sui redditi e le relative addizionali regionale e comunale in base alle ordinarie regole.

Inoltre, il citato comma 31 stabilisce che «le disposizioni del presente comma si applicano in ogni caso a tutti i compensi e indennità a qualsiasi titolo erogati agli amministratori delle società di capitali».

La norma, per espressa previsione normativa emanata in deroga allo Statuto del contribuente, si applica retroattivamente a tutte le indennità in parola il cui diritto alla percezione è sorto a decorrere dal 1° gennaio 2011.

Ambito oggettivo di applicazione

Innanzitutto, devono essere individuate le somme nei confronti delle quali trova applicazione la previsione in commento.

Nel dettaglio, la lett. a) dell'art. 17 del T.U.I.R., riservata al reddito di lavoro dipendente, fa riferimento: (i) al TFR e alle indennità equipollenti, (ii) alle altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei predetti rapporti, compresa l'indennità di preavviso, (iii) alle somme risultanti dalla capitalizzazione di pensioni e a quelle attribuite a fronte dell'obbligo di non concorrenza, nonché (iv) alle somme e ai valori comunque percepiti al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'Autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro.

La lettera c) del medesimo articolo disciplina, invece, i redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e, in particolare: (i) le indennità percepite per la cessazione di tali rapporti purché il diritto alla loro percezione risulti da atto di data certa anteriore all'inizio del rap-

porto e (ii) le somme e i valori comunque percepiti al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'Autorità giudiziaria o di transazioni sulla risoluzione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Distinzione tra indennità e somme

Ciò posto, un primo dubbio sorge in merito alla sussumibilità di tutte le fattispecie appena menzionate nell'ambito dell'art. 24, comma 31, del D.L. n. 201/2011, considerato che il prelievo ordinario sembra essere destinato, per espressa previsione normativa, alle sole «indennità di fine rapporto». È evidente

quindi, come una interpretazione strettamente letterale della previsione in commento potrebbe portare ad escludere tutte quelle erogazioni che, nel dettato dell'art. 17 del T.U.I.R., vengono definite come «somme» e non come «indennità». Ci si riferisce, ad esempio, all'incentivo all'esodo, al patto di non concorrenza, alle somme corrisposte a seguito di transazioni. Nell'ambito della citata lett. a) dell'art. 17 sarebbe, infatti, possibile enucleare due distinte fattispecie: le «indennità», da un lato, e le «somme» dall'altro lato. Che si tratti di due fattispecie diverse è ben evidenziato dallo stesso art. 17, comma 1, lett. a), del T.U.I.R. il quale dispone l'assoggettamento a tassazione separata per «le altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei predetti rapporti, comprese l'indennità di preavviso, le somme risultanti dalla capitalizzazione delle pensioni e quelle attribuite a fronte dell'obbligo di non concorrenza ai sensi dell'art. 2125 del codice civile» nonché per «le somme e i valori comunque percepiti ... a seguito di provvedimenti dell'Autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro».

Ma anche altre disposizioni del Testo Unico depongono in tal senso. Ci si riferisce, in particolare, all'art. 19, comma 2 del T.U.I.R., il quale, relativamente alle concrete modalità di tassazione, fa riferimento alle «altre indennità e somme indicate alla lettera a) del comma 1 dell'art. 17» ed all'art. 19, comma 4-bis, abrogato, che disponeva una tassazione agevolata per «le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori che abbiano superato l'età di 50 anni se donne e di 55 anni se uomini, di cui all'articolo 17, comma 1, lettera a)».

Se, dunque, si sposasse una interpretazione meramente testuale del dato normativo vi potrebbero essere dei dubbi circa l'ambito oggettivo di applicazione della norma in commento seppur non si può trascurare come, in merito ad una problematica di ugual tenore, l'Amministrazione finanziaria abbia accolto un'interpretazione estensiva ricomprendendo nelle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17, comma 1, lett. a) del T.U.I.R., anche le altre somme, quali, ad esempio, il patto di non concorrenza e l'incentivo all'esodo (4).

Amministratori di società di capitali

Un ulteriore aspetto problematico riguarda l'applicazione della tassazione ordinaria con riferimento alle somme corrisposte agli amministratori di società di capitali. Come visto, la previsione normativa espressamente stabilisce che le disposizioni di cui art. 24, comma 31 si applicano in ogni caso a tutti i compensi e indennità a qualsiasi titolo erogati agli amministratori delle società di capitali. In assenza di ulteriori chiarimenti, sorge dunque il

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Indennità di fine rapporto corrisposte prima del «decreto Monti»

– Ci si chiede se per le indennità di fine rapporto corrisposte prima della data di emanazione del «decreto Monti» (6 dicembre 2011) e per le quali i **sostituti** d'imposta hanno già versato le relative **ritenute** applicando la disciplina propria della **tassazione separata** sia necessaria o meno una **rideterminazione** delle **imposte** trattenute da parte del datore di lavoro, applicando la **tassazione ordinaria** per la **parte eccedente** la soglia di **un milione** di euro.

– Tale attività **non** sembrerebbe **praticabile** posto che il **datore** di lavoro sarebbe chiamato, non solo ad operare il **ricalcolo** di quanto versato all'Erario, ma anche a dover richiedere ai propri **ex-dipendenti** la **provvista** per le **maggiori imposte** da versare con le evidenti difficoltà, se non impossibilità, del caso. È auspicabile un intervento normativo o di prassi amministrativa che consenta la riscossione dei maggiori tributi in fase di **riliquidazione** delle **imposte** sui **redditi** soggetti a **tassazione separata** da parte dell'Amministrazione finanziaria.

dubbio se per tali soggetti lo speciale regime della tassazione separata previsto dall'art. 17, comma 1, lett. c), del T.U.I.R. non operi del tutto ovvero se tale inibizione trovi applicazione, su quanto complessivamente corrisposto, ma soltanto nell'eventualità in cui tale importo complessivo superi la soglia di un milione di euro. Ad avviso di chi scrive, posto che sarebbe auspicabile un intervento chiarificatore al riguardo, ragioni logico-sistematiche porterebbero a preferire quella lettura della norma che considera inapplicabile, sempre e comunque, il regime di tassazione separata alle indennità e somme legate alla cessazione del rapporto di mandato di amministratori di società di capitale.

Indennità corrisposte nel corso del 2011

Come evidenziato nella sintesi del quadro normativo, le previsioni contenute nell'art. 24, comma 31, del D.L. n.

201/2011 trovano applicazione a far data dal 1° gennaio 2011 e, come risulta di tutta evidenza, ciò fa sorgere alcune perplessità sul regime da adottare con riferimento alle indennità di fine rapporto corrisposte prima dell'entrata in vigore del decreto e per le quali i sostituti d'imposta hanno già provveduto a versare le relative ritenute applicando la disciplina propria della tassazione separata.

In particolare, ci si chiede se, in tale evenienza, sia

Nota:

(4) Ci si riferisce, ad esempio, alla problematica relativa alla corresponsione di patti di non concorrenza a soggetti non residenti in Italia, affrontata dall'Amministrazione finanziaria con la risoluzione 10 giugno 2008, n. 234/E, in *Corr. Trib.* n. 29/2008, pag. 2390, con commento di F. delli Falconi e G. Marianetti, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Anticipazione del trattamento di fine rapporto

– Nel corso del rapporto di lavoro il dipendente può, in determinate condizioni, richiedere una anticipazione del trattamento di fine rapporto. Ci si chiede se l'**esclusione** dalla **tassazione separata** prevista dal «**decreto Monti**» operi anche su tali corrisposizioni.

– Nell'impianto del T.U.I.R., le **anticipazioni non** rappresentano una **fattispecie** dotata di una **propria autonomia** e, quindi, sono **soggette** anch'esse al precetto del «**decreto Monti**». All'atto dell'erogazione di un'**anticipazione** di ammontare **superiore ad un milione di euro**, pertanto, il **sostituto d'imposta**, sulla **parte che eccede** tale soglia, sarà tenuto ad operare le **ritenute fiscali ordinariamente dovute**.

chiede se l'esclusione dalla tassazione separata operi anche su tali corrisposizioni.

L'art. 19, comma 4, del T.U.I.R. accorda alle anticipazioni il medesimo trattamento fiscale previsto per il TFR disponendo che, «salvo conguaglio all'atto della liquidazione definitiva, sulle anticipazioni e sugli acconti relativi al trattamento di fine rapporto e alle indennità equipollenti, nonché sulle anticipazioni relative alle altre indennità e somme, si applica l'aliquota determinata, rispettivamente, a norma dei commi 1, 2 e 2-bis».

Nell'impianto del T.U.I.R., dunque, le anticipazioni non rappresentano una fattispecie dotata di una propria autonomia, ma devono essere in-

quadrate nell'ambito dell'art. 17, comma 1, lett. a)

necessaria o meno una ride-terminazione delle imposte trattenute da parte del datore di lavoro, applicando la tassazione ordinaria per la parte eccedente la soglia di un milione di euro.

Ad avviso di chi scrive tale attività non sembrerebbe praticabile posto che il datore di lavoro, in tale evenienza, sarebbe chiamato, non solo ad operare il ricalcolo di quanto versato all'Erario, ma anche a dover richiedere ai propri ex-dipendenti la provvista per le maggiori imposte da versare con le evidenti difficoltà, se non impossibilità, del caso. Logica conseguenza, dunque, è che in tali ipotesi sarà il lavoratore a dover provvedere alla autoliquidazione delle maggiori imposte

eventualmente scomputando le ritenute già operate dal sostituto d'imposta. Ma anche tale soluzione solleva alcune perplessità, alla luce del fatto che, sulla quota destinata ad essere assoggettata a tassazione ordinaria, il sostituto di imposta ha già operato un prelievo fiscale (determinato con le regole stabilite dall'art. 19 del T.U.I.R.) di cui, al momento dell'autoliquidazione, non potrebbe non esser tenuto conto.

Alternativamente, la riscossione dei maggiori tributi conseguenti all'applicazione delle previsioni dell'art. 24, comma 31, del D.L. n. 201/2011 potrebbe avvenire in fase di riliquidazione delle imposte sui redditi soggetti a tassazione separata da parte dell'Amministrazione finanziaria e, con estrema probabilità, tale soluzione sarebbe da preferire ma, naturalmente, anche questa opzione potrebbe operare esclusivamente a seguito di un intervento normativo ovvero di prassi amministrativa in tal senso (5).

Regime applicabile alle anticipazioni

Nel corso del rapporto di lavoro il dipendente può, in determinate condizioni, richiedere una anticipazione del trattamento di fine rapporto (6). Ci si

Note:

(5) Le istruzioni al Modello CUD/2012 si limitano a prevedere che al punto I della Parte B debba essere indicato l'importo complessivo delle indennità di cui all'art. 17, comma 1, lettere a) e c) del T.U.I.R. eccedente il milione di euro da assoggettare a tassazione ordinaria. Nelle annotazioni (cod. BZ) si stabilisce che deve essere indicato l'ammontare complessivo eccedente il milione di euro e nella medesima annotazione deve essere inoltre evidenziato l'ammontare delle singole indennità corrisposte.

(6) Senza entrare nella complessa materia della previdenza complementare, quando alimentata con quote o con l'intero trattamento di fine rapporto, si ricorda che, secondo il disposto dell'art. 2120, commi da 6 a 9 c.c., il prestatore di lavoro, con almeno otto anni di servizio presso lo stesso datore di lavoro, può chiedere, in costanza di rapporto di lavoro, una anticipazione non superiore al 70% sul trattamento cui avrebbe diritto nel caso di cessazione del rapporto alla data della richiesta. Le richieste sono soddisfatte annualmente entro i limiti del 10% degli aventi titolo, di cui al precedente comma, e comunque del 4% del numero totale dei dipendenti.

La richiesta deve essere giustificata dalla necessità di:

- eventuali spese sanitarie per terapie e interventi straordinari riconosciuti dalle competenti strutture pubbliche;
- acquisto della prima casa di abitazione per sé o per i figli, documentato con atto notarile.

L'anticipazione può essere ottenuta una sola volta nel corso del rapporto di lavoro e viene detratta a tutti gli effetti dal trattamento di fine rapporto.

del medesimo Testo Unico e, come tali, soggette anch'esse al precetto dell'art. 24, comma 31 del D.L. n. 201/2011. All'atto dell'erogazione di un'anticipazione di ammontare superiore ad un milione di euro, pertanto, il sostituto d'imposta, sulla parte che eccede tale soglia, sarà tenuto ad operare le ritenute fiscali ordinariamente dovute. Ciò, d'altra parte, in coerenza con la simmetria introdotta dal legislatore tra la tassazione del TFR e quella delle relative anticipazioni.

Interferenze con il «contributo di solidarietà»

Un altro aspetto di incertezza connesso alla normativa di cui si discute attiene all'eventuale applicabilità del contributo di solidarietà di cui al D.L. 13 agosto 2011, n. 138, alle indennità di fine rapporto eccedenti la soglia di un milione di euro. Anche in tal caso, in assenza di indicazioni specifiche, l'interprete deve prendere le mosse dal dato testuale delle disposizioni rilevanti.

L'art. 2, comma 2 del citato decreto stabilisce che «sul reddito complessivo di cui all'articolo 8 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, di importo superiore a 300.000 euro lordi annui, è dovuto un contributo di solidarietà del 3 per cento sulla parte eccedente il predetto importo». Orbene, l'art. 24, comma 31 del D.L. n. 201/2011 esclude l'applicabilità delle previsioni di cui all'art. 19 del T.U.I.R. alla quota di indennità di fine rapporto che eccede la soglia di un milione di euro, sancendo espressamente la concorrenza alla formazione del reddito complessivo, base imponibile del richiamato contributo di solidarietà.

D'altro canto, lo stesso D.L. n. 138/2011 dispone, quale unica eccezione, che il contributo di solidarietà non si applica sui redditi di cui all'art. 9,

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Contributo di solidarietà

– Si riscontra un aspetto di incertezza sull'eventuale applicabilità del contributo di solidarietà alle **indennità di fine rapporto eccedenti** la soglia di **un milione di euro**, per le quali il «decreto Monti» ha escluso l'assoggettamento a tassazione separata.

– Si ritiene che la disposizione istitutiva del **contributo di solidarietà** sembrerebbe connotare tale prelievo del requisito della generale **applicabilità a tutti i redditi** concorrenti a **tassazione ordinaria**, fatte salve alcune specifiche e tassative eccezioni. **Non** essendo prevista una **esclusione «ad hoc»** nel «decreto Monti» in tal senso, si deve ritenere che le **indennità di fine rapporto eccedenti un milione di euro** debbano concorrere alla formazione della **base imponibile** ai fini della applicazione del **contributo di solidarietà**.

comma 2, del D.L. n. 78/2010 (7) e di cui all'art. 18, comma 22-bis, del D.L. n. 98/2011 (8).

Pertanto, è lecito concludere che la disposizione istitutiva del contributo di solidarietà sembrerebbe connotare tale prelievo del requisito della generale applicabilità a tutti i redditi concorrenti a tassazione ordinaria, fatte salve alcune specifiche (e tassative) eccezioni. Non essendo prevista una esclusione *ad hoc* nell'art. 24, comma 31, del D.L. n. 201/2011 in tal senso, si deve ritenere che le indennità di fine rapporto eccedenti un milione di euro debbano concorrere alla formazione della base imponibile ai fini della applicazione del contributo di solidarietà.

Considerazioni conclusive

Da quanto innanzi esposto emerge come la norma in commento presenti sicuramente alcuni aspetti ancora da chiarire e l'impressione che si ha è che l'urgenza con cui il legislatore si è trovato ad operare non abbia probabilmente consentito una approfondita valutazione delle conseguenze e delle problematiche operative dalla stessa prodotte; basti pensare, come sopra evidenziato, agli enormi problemi applicativi generati dalla scelta di dare valenza retroattiva al prelievo ordinario, probabilmente dettata da motivi di gettito immediato. Ma le difficoltà gestionali sopra descritte rendono tale obiettivo complesso da raggiungere anche considerando che, tra le possibili opzioni, c'è quella, peraltro preferibile, di rinviare la riscossione degli eventuali maggiori tributi al momento in cui l'Amministrazione finan-

Note:

(7) D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

(8) Tali disposizioni fanno riferimento agli emolumenti dei dipendenti pubblici, e ai trattamenti pensionistici corrisposti da enti gestori di forme di previdenza obbligatorie.

ziaria riliquiderà le imposte dovute sulle indennità di fine rapporto, evenienza, questa, che porterebbe a posporre di alcuni anni gli incassi di competenza del 2011.

D'altra parte, ad avviso di chi scrive, la stessa urgenza ha probabilmente determinato anche valutazioni non corrette in tema di previsioni di gettito. Come indicato nelle premesse, infatti, nella relazione tecnica si stima un aumento della base imponibile di 100 milioni di euro e conseguenti maggiori entrate IRPEF di 3 milioni di euro l'anno (cui si aggiungono 1,6 milioni di addizionali). In realtà, in virtù del fatto che, come innanzi evidenziato, la quota di indennità di fine rapporto che concorre alla formazione del reddito complessivo

incrementerà la base imponibile ai fini del calcolo del contributo di solidarietà ed altresì che è lecito presumere che a fronte di un'indennità di fine rapporto così elevata corrisponda un reddito complessivo comunque superiore a 300.000 euro, molto probabilmente l'eccedenza di un milione di euro non solo sconterà le ordinarie aliquote di imposta e relative addizionali, ma anche il contributo di solidarietà del 3% (9).

Nota:

(9) Nella relazione tecnica non si fa cenno all'eventuale impatto del contributo di solidarietà; si assume dunque che nella individuazione della maggiore IRPEF non si sia tenuto conto di tale prelievo aggiuntivo.

Razionalizzata la disciplina fiscale dei pronti contro termine

di Giuseppe Molinaro

Dopo la Manovra di stabilizzazione dell'agosto 2011 ed il decreto «Milleproroghe», anche il **decreto «liberalizzazioni»** interviene sul **regime impositivo delle rendite finanziarie**, con alcune previsioni di **razionalizzazione** della relativa **disciplina**. In particolare, la novella normativa **modifica l'aliquota** impositiva dei **proventi** derivanti da operazioni di **«pronti contro termine»** con **peculiari «sottostanti»** e contempla alcune disposizioni che **eliminano** dei **difetti di coordinamento** sorti a seguito delle recenti modifiche normative.

Con il decreto «liberalizzazioni» (1), per la terza volta nel giro di pochi mesi, il legislatore è intervenuto sulla disciplina impositiva dei redditi finanziari già oggetto di un recente riordino, realizzato con il D.L. 13 agosto 2011, n. 138 (2), volto principalmente all'unificazione delle aliquote applicabili, e di un primo intervento modificativo, realizzato con il D.L. 29 dicembre 2011, n. 216 (cd. decreto «Milleproroghe») (3), finalizzato a definire alcune regole del regime transitorio per talune tipologie di proventi finanziari (interessi sui conti correnti bancari e sui depositi bancari e postali, soppressione del prelievo del 20% sui depositi a garanzia, maggiorazione del 20% sugli interessi dei titoli rimborsati anticipatamente, ecc.).

Questo terzo intervento (4) non reca sostanziali modifiche al regime fiscale dei redditi di capitale e diversi ma si limita ad alcune «correzioni», per assicurare il coordinamento tra norme ed una coerenza del regime impositivo dei diversi prodotti finanziari.

Modifiche per i pronti contro termine

La modifica più rilevante è certamente quella che riguarda il regime dei pronti contro termine e del prestito titoli. Si ricorda che i pronti contro termine sono operazioni mediante le quali vengono ceduti ad un acquirente (l'investitore) dei titoli che il venditore (l'intermediario finanziario) si impegna a riacquistare ad una data scadenza dal soggetto a cui li ha venduti. Il prezzo complessivo fissato per il riacquisto è ovviamente più alto di quello della vendita originaria. Si tratta di una specie di presti-

to di titoli la cui remunerazione è sostanzialmente rappresentata dal differenziale tra i prezzi complessivi di vendita e di riacquisto.

In tali operazioni, il differenziale - determinato quale differenza tra prezzo di riacquisto a termine e prezzo di vendita a pronti, al netto degli interessi maturati sul titolo sottostante nell'arco temporale di durata dell'operazione - se positivo, è ordinariamente assoggettato ad imposizione, come reddito di capitale, in capo alle persone fisiche non imprenditori, società semplici ed enti non commerciali residenti - con applicazione di una ritenuta alla fonte con aliquota del 20%.

Tuttavia, in base alla disposizione in oggetto, qualora il contratto abbia ad oggetto dei titoli pubblici italiani o ad essi equiparati, nonché titoli pubblici emessi da Stati esteri, che abbiano firmato con l'Italia accordi di cooperazione fiscale e di scambio di informazioni inclusi nel D.M. 4 settembre 1996 (cd. *white list*), tale differenziale po-

Giuseppe Molinaro - Dottore commercialista e Revisore legale - Dottore di ricerca in diritto tributario e dell'impresa presso l'Università di Roma «Tor Vergata» - Professore a contratto di diritto tributario comparato presso la Facoltà di Economia della LUSPIO di Roma - Responsabile fiscale Federcasse

Note:

- (1) D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, al momento di andare in stampa in attesa di conversione in legge.
- (2) Convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148.
- (3) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Al momento di andare in stampa in attesa di conversione in legge.
- (4) Contenuto nell'art. 95 del D.L. n. 1/2012, che apporta modifiche proprio al D.L. n. 138/2011.

sitivo è invece assoggettato a tassazione con aliquota del 12,50%.

In ogni caso, per le persone fisiche non imprenditori, le società semplici, gli enti non commerciali residenti e soggetti a questi equiparati, l'eventuale differenziale negativo è indeducibile ai fini impositivi. Il legislatore ha quindi voluto ripristinare una coerenza tra il trattamento fiscale degli interessi ed altri proventi derivanti da titoli che continuano soggiacere ad un prelievo con l'aliquota del 12,50% ed il trattamento fiscale delle operazioni di pronti contro termine che abbiano come «sottostante» i titoli della medesima specie, in base ad un condivisibile principio di «accessorietà» della ritenuta sul differenziale di prezzo rispetto all'imposta sostitutiva applicabile sui proventi derivanti dai titoli sottostanti.

L'aliquota del 12,50% trova quindi applicazione sull'intero differenziale dell'operazione, senza necessità di distinguere tra il rateo della cedola del titolo sottostante e lo scarto prezzo positivo, come invece si sarebbe dovuto fare in assenza dell'aggiustamento normativo in commento.

Per meglio esplicitare la portata applicativa della disposizione in commento, si ipotizzi un'operazione di «pronti contro termine» con i seguenti elementi:

a) valore nominale	euro 100.000,00
b) tasso annuale	2%
c) cedola	semestrale (30/6 - 31/12)
d) durata dell'operazione di PCT	6 mesi (dal 1/7 al 31/12)
e) interessi lordi del periodo	euro 1.000,00
f) ritenuta su interessi del periodo (12,50%)	euro 125,00
g) interessi netti del periodo	euro 875,00
h) prezzo di vendita a pronti pagato dal cliente	euro 100.000,00
i) prezzo di riacquisto a termine pagato al cliente	euro 102.428,57
l) differenziale lordo	euro 2.428,57
m) ritenuta su differenziale (12,50%)	euro 303,57
n) differenziale netto	euro 2.125,00

L'addebito iniziale al cliente è dato quindi dal prezzo di vendita a pronti pari ad euro 100.000,00; alla sca-

denza gli sarà accreditato l'importo di euro 102.428,57, al netto della ritenuta di 303,57 euro, incrementato del dietimo di interessi maturato nei 6 mesi di durata dell'operazione pari a euro 1.000, al netto della ritenuta di 125,00 euro, per un totale di euro 103.000,00. Il provento complessivo lordo per l'investitore è complessivamente pari ad euro 3.428,57 (102.428,57 - 100.000,00 + 1.000,00) ed un provento complessivo netto di euro 3.000 (rendimento annuo netto complessivo per l'investitore pari al 6%).

In assenza della norma in esame, ai fini fiscali, il provento si sarebbe dovuto scindere in due componenti:

- la componente «differenziale», pari a euro 2.428,57 (102.428,57 - 100.000,00) da assoggettare ad imposizione con aliquota del 20%;
- la componente «interessi», pari ad euro 1.000,00, da assoggettare invece ad imposizione con aliquota del 12,50%.

Con l'applicazione della disposizione in esame, invece, il complessivo provento (euro 3.428,57) soggiace al prelievo con aliquota del 12,50%.

Entrata in vigore della disposizione

Un aspetto critico è rappresentato dal momento di entrata in vigore della disposizione in esame. Il legislatore non si è preoccupato di inserire una previsione puntuale in tal senso; pertanto, in carenza di un'esplicita indicazione, si può ritenere che la nuova disposizione trovi applicazione per tutti i proventi realizzati, a seguito del termine dell'operazione di pronti contro termine, su contratti stipulati dal 1° gennaio 2012, divenuti esigibili a partire dalla data di entrata in vigore del decreto-legge (*i.e.* il 24 gennaio 2012).

Fondi pensione esteri

La norma in commento contempla anche una correzione formale per garantire anche ai fondi pensione esteri istituiti in Paesi dell'UE e negli Stati aderenti allo «Spazio economico europeo» inclusi nella *white list*, al pari di quelli italiani, l'imposizione degli utili percepiti con l'aliquota dell'11% (5) e non del 20%, come si ricavava a seguito delle previsioni contenute nel D.L. n. 138/2011. In sostanza,

Nota:

(5) Prevista dall'art. 27, terzo comma, terzo periodo, del D.P.R. n. 600/1973.

con la novella disposizione si è tentato di ripristinare l'imposizione agevolata dell'11%, introdotta con la legge n. 88/2009, anche per i dividendi percepiti dai menzionati fondi pensione esteri; in caso contrario si sarebbe potuto correre il rischio di una nuova procedura di infrazione da parte della UE sulla stessa materia (una prima procedura era stata infatti avviata dalla UE nel 2004, per contestare la disomogeneità di trattamento tra fondi pensione italiani ed esteri; situazione poi sanata con la menzionata legge n. 88/2009). Si ritiene che la norma abbia sostanziale carattere interpretativo e, pertanto, dopo la modifica normativa in esame si può concludere che il D.L. n. 138/2011 non abbia in alcun modo aumentato la ritenuta dall'11 al 20% sui proventi dei fondi pensione esteri.

Abrogata maggiorazione

in caso di rimborso anticipato delle obbligazioni

A far data dal 1° gennaio 2012, il legislatore ha voluto eliminare dal panorama impositivo il «prelievo aggiuntivo» pari al 20% degli interessi maturati su titoli con scadenza pari o superiore a 18 mesi, rimborsati anticipatamente. A tale fine, il D.L. n. 138/2011 aveva abrogato le disposizioni contenute nell'ultimo periodo dei commi primo e terzo dell'art. 26 del D.P.R. n. 600/1973 che contenevano la norma procedurale per l'applicazione del prelievo, mentre era rimasto vigente il comma 9 dell'art. 7 del D.L. n. 323/1996 (6) che aveva natura istitutiva del prelievo stesso ma, peraltro, senza nessuna effettiva valenza applicativa. Con l'abrogazione di tale ultima disposizione, si completa anche formalmente l'eliminazione dall'ordinamento dell'istituto *de quo*.

Definizione ulteriore dei titoli

a cui si applica il prelievo del 12,50%

Tra le fattispecie reddituali alle quali non risulta

LA NOVITA' NORMATIVA

Pronti contro termine

Nelle operazioni di pronti contro termine il **differenziale** tra prezzo di riacquisto a termine e prezzo di vendita a pronti, se positivo, è **ordinariamente assoggettato** ad imposizione con applicazione di una ritenuta alla fonte con **aliquota del 20%**. In base al **decreto «liberalizzazioni»**, qualora il contratto abbia ad oggetto dei **titoli pubblici italiani** o ad essi **equiparati**, nonché titoli pubblici emessi da **Stati esteri «white list»**, tale differenziale è assoggettato a tassazione con aliquota del **12,50%**. Tale aliquota trova applicazione sull'**intero differenziale** dell'operazione, senza necessità di distinguere tra il rateo della cedola del titolo sottostante e lo scarto prezzo positivo.

applicabile il prelievo nella misura del 20%, rimanendo applicabile la misura del 12,50%, si annoverano:

a) i redditi di capitale su titoli di Stato italiani ed esteri ed altre fattispecie residuali (*Trem bond* e piani di risparmio a lungo termine).

b) i redditi diversi *ex art. 67 comma 1, lett. c-ter*), del T.U.I.R., cioè quelli derivanti dalla cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di titoli non rappresentativi di merci, di certificati di massa, di valute estere, oggetto di cessione a termine o rivenienti da depositi o conti correnti, di metalli preziosi, sempreché siano allo stato grezzo o monetato, e di quote di partecipazione ad OICR.

Il decreto in commento interviene per eliminare una locuzione contenuta nel comma 7 dell'art. 2 del D.L. n. 138/2011, che poteva lasciare intendere che l'aliquota del 12,50% si applicasse anche ad altre fattispecie di redditi di capitale o diversi di natura finanziaria, come ad esempio i proventi scaturenti da contratti derivati, aventi come «sottostante» un titolo annoverabile nelle citate categorie «agevolate».

Effetti sul gettito erariale

La relazione tecnica spiega che «queste norme sono suscettibili di produrre un effetto negativo di gettito, in quanto le operazioni di pronti contro termine su titoli pubblici erano state considerate nell'ambito delle attività i cui proventi sono tassati con aliquota del 20% dal 1° gennaio 2012». La perdita di gettito erariale è stimata in circa 5,5 milioni di euro annui, alla cui copertura si provvede con le maggiori entrate scaturenti dagli incrementi delle accise sull'energia elettrica.

Nota:

(6) D.L. 20 giugno 1996, n. 323, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1996, n. 425.

3° FORUM ANNUALE

BILANCIO DELLE SOCIETÀ ITALIANE

ACCREDITATO PER DOTTORI COMMERCIALISTI E ESPERTI CONTABILI

Milano, 21 febbraio 2012

Centro Congressi BPM, Via Massaua 6

Platinum Sponsor



Con il patrocinio di

Gold Sponsor



Uffici Arredati e Uffici Virtuali

Silver Sponsor



In collaborazione con



ASSIREVI

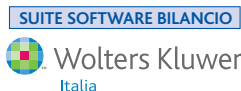


Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili



Media Partner

software



quotidiano on-line



rivista



Si ringrazia



per il sostegno alla Ricerca sui Bilanci delle Società italiane

PROGRAMMA

ORE 9.15 – Apertura dei lavori

Paolo Balice, Presidente AIAF

Mario Boella, Presidente ASSIREVI

Fausto Cosi, Presidente ANDAF

Ugo Pollice, Segretario dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano

Claudio Siciliotti, Presidente del Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Silvia Ghielmetti, Director di CRIF Decision Solutions

Ore 10.00 - Presentazione ricerca Università di Pisa/ANDAF/PwC sui bilanci delle società italiane "Impairment test e analisi del cash fair delle società quotate italiane"

Marco Allegrini, Professore Ordinario di Economia aziendale, Università di Pisa

Alberto Tron, Presidente Comitato Tecnico Financial Reporting Standards ANDAF

Ore 11,00 Coffee break

Ore 11.30 – L'evoluzione dei Principi Contabili Nazionali ed Internazionali: Principi OIC e IFRS - aggiornamento del quadro normativo, novità, opportunità

Antonella Portalupi, Responsabile Ufficio Studi e Ricerche di PricewaterhouseCoopers per gli IFRS

Massimo Tezzon, Segretario Generale OIC

Ore 12.30 – Gli indici di bilancio, uno strumento tecnico di "lettura" dei numeri delle aziende da "rivalutare" ?

Marco Fazzini, Professore Associato di Economia aziendale, Università Parthenope di Napoli

Ore 13.00 Lunch a buffet

Ore 14.00 TAVOLA ROTONDA - KPIs, Intangibles e Sostenibilità: verso il Bilancio Integrato?

Coordina: **Stefano Zambon**, Professore Ordinario di Economia aziendale, Università di Ferrara e Chairman WICI Europe

Paolo Bertoli, Presidente del Comitato Tecnico Corporate Governance & Compliance ANDAF

Roberto Mannozi, Vice Presidente ANDAF

Marina Migliorato, Head of Corporate Social Responsibility and Relations with Stakeholders Enel S.p.A.

Ore 15.00 TAVOLA ROTONDA – Fiscalità d'impresa e governance

Coordina: **Piergiorgio Valente**, Dottore Commercialista, Presidente Comitato Tecnico Fiscale ANDAF

Piermauro Carabellese, Dottore Commercialista, Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano

Antonella D'Andrea, Responsabile Fiscale Gruppo Ferrovie dello Stato

Fabio Ghiselli, Responsabile Servizio Fiscale Italmobiliare S.p.A.

Guido Vasapoli, Dottore Commercialista

Ore 16.00 – Risposte a quesiti

Ore 16.30 – Chiusura lavori

PARTECIPAZIONE GRATUITA

PER ISCRIZIONI: WWW.IPSOA.IT/FORUMBILANCIO - TEL. 02/82476.1

FINANZIAMENTI ALLE IMPRESE PER LA SICUREZZA DEI LAVORATORI

CON GLI INCENTIVI INAIL COSTRUISCI IL FUTURO DELLA TUA IMPRESA.

INAIL
A LAVORO CON TE

L'Inail mette a disposizione **205 milioni** di euro per aiutare le imprese a realizzare ambienti di lavoro sempre più sicuri. Su www.inail.it trovi il **nuovo bando** e hai tempo **fino al 7 marzo** per inserire online il tuo progetto: se ha le caratteristiche previste puoi partecipare alla **fase successiva** di invio telematico della domanda. I **finanziamenti**, a fondo perduto, vengono assegnati secondo l'**ordine cronologico** di invio e **fino ad esaurimento**. Il contributo, per il **50%** dell'investimento per un massimo di **100 mila euro**, viene erogato dopo la **verifica tecnica** dei progetti presentati e la relativa realizzazione.

Per saperne di più vai su www.inail.it



ASSICURAZIONE E PROTEZIONE

RIABILITAZIONE E REINSERIMENTO

PREVENZIONE E SICUREZZA