

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

7

13 febbraio 2012

LAVORO AUTONOMO

spese di manutenzione degli immobili

ACCERTAMENTO

- redditometro e studi di settore
- omessa collaborazione del contribuente
- notifiche degli atti tributari

IVA

trasferimento del "plafond" nell'affitto d'azienda



ISTITUTO PER IL GOVERNO SOCIETARIO

poteri del collegio sindacale nelle imprese in crisi

RENDITE FINANZIARIE

redditi da polizze assicurative

AGEVOLAZIONI

- imposta sostitutiva sui finanziamenti bancari
- credito d'imposta per la ricerca scientifica

Allegato - Testo Unico imposte sui redditi

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Atti imposablei
- IMU
- Riporto delle perdite
- Mediazione fiscale
- Rivalsa dell'IVA accertata
- Società di comodo



IPSOA

Gruppo Wolters Kluwer



Sistema
CORRIERE
TRIBUTARIO

In collaborazione con

Organizza

Master Universitario di II livello

**Introduzione al Diritto
Tributario Professionale**

ROMA 23 marzo – 14 dicembre 2012
(formula part – time)

Direzione Scientifica

Raffaello Lupi

Docente di Diritto tributario,
Facoltà di Giurisprudenza,
Università di Roma "Tor Vergata"

Coordinamento didattico

Il coordinamento didattico sarà affidato ad un gruppo di **docenti** che conoscono le metodologie, le priorità e il materiale didattico del Master e saranno affiancati da **professionisti, rappresentanti della P.A. e giudici**.

Obiettivi

- Fornire una specifica preparazione sui concetti economici e sulle procedure del diritto tributario;
- Preparare i partecipanti alla redazione di istanze, memorie, pareri, ricorsi.

Destinatari

- Laureati in Giurisprudenza o Economia Commercio
- Professionisti
- Funzionari e dirigenti di pubbliche amministrazioni, associazioni di categoria, uffici fiscali di medie e grandi imprese

CF Crediti formativi


- Il master prevede l'attribuzione di **60 crediti formativi Universitari**

Sede amministrativa

Università degli Studi di Roma Tor Vergata –
Facoltà di Giurisprudenza – Via O. Raimondo

Quote di partecipazione

– € 5.000,00 (listino)

 – € 3.500,00 quota riservata ai dipendenti delle Pubbliche Amministrazioni e iscritti all'Ordine degli Avvocati e dei Dottori Commercialisti di Roma

Per informazioni

Scuola di formazione Ipsoa
- Tel. 02/82476.409
- Fax. 02/82476.037
- E-mail: masterfiscale.ipsoa@wki.it
www.ipsoa.it/master

Lavoro autonomo

Immobili dei professionisti: la disciplina delle spese di manutenzione secondo il Notariato <i>di Gianfranco Ferranti</i>	461
---	------------

Accertamento

Tutti i nodi da sciogliere sul nuovo redditometro <i>di Claudio Carpentieri</i>	468
Preclusioni e sanzioni tributarie per contribuente e commercialista che non collaborano con il Fisco <i>di Alberto Marcheselli</i>	474
La mera consegna dell'atto al «messo comunale» anticipa gli effetti della notifica? <i>di Mariagrazia Bruzzone</i>	482

IVA

Le condizioni per il trasferimento del «plafond» nell'affitto d'azienda <i>di Paolo Massari</i>	488
---	------------

Rendite finanziarie

Determinazione e tassazione dei redditi da polizze assicurative a contenuto finanziario <i>di Carlo Galli</i>	494
---	------------

Agevolazioni

Finanziamenti di scopo e imposta sostitutiva: la (ragionevole) fine di un grande equivoco <i>di Marco Di Siena</i>	500
Credito d'imposta per le imprese che finanziano progetti di ricerca in Università o enti pubblici <i>di Fabio Russo</i>	506

Reati tributari

Documentazione del «transfer pricing» come causa di non punibilità <i>di Guido Doneddu e Ignazio La Candia</i>	513
--	------------

Società

Finanziamenti soci e comunicazioni sociali nelle imprese in crisi: poteri e responsabilità del collegio sindacale <i>di Andrea Bonelli</i>	517
--	------------

Lavoro dipendente

Obblighi di sostituzione d'imposta per le società non residenti <i>di Francesco delli Falconi e Giuseppe Marianetti</i>	525
---	------------

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica

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

Coordinamento scientifico

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

Comitato scientifico

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

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

Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova

Angelo Busani - Notaio in Milano

Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano

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

Gabriella D'Alessio - Responsabile Fisco - ANIA

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

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

Paolo Moretti - Consigliere Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili

Carlo Pino - Dottore commercialista in Savona

Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma

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

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

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

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

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Marcello Gervasio, Valeria Ruggiero

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

Pubblicità



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



Associato USPI
Unione Stampa
Periodica Italiana

Realizzazione grafica

Ipsosa

Fotocomposizione

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

Stampa

Geca Spa - via Magellano, 11 - 20090 Cesano Boscone (Mi)
Rivista licenziata per la stampa il 1° 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.

Immobili dei professionisti: la disciplina delle spese di manutenzione secondo il Notariato

di Gianfranco Ferranti

Il Consiglio nazionale del Notariato ha illustrato, nello studio n. 88 del 2011, la disciplina delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione degli immobili strumentali degli esercenti arti e professioni. Sono state, in particolare, affrontate le problematiche riguardanti: la nozione di **spese incrementative**; i criteri di **determinazione del «plafond» del 5%**; le **spese** sostenute a partire **dal 2007** su immobili acquistati precedentemente e quelle relative ad immobili acquisiti a **titolo gratuito** o **locati**; le spese relative ad immobili **acquistati** a partire **dal 2010**.

La disciplina delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione sostenute con riguardo agli immobili strumentali degli esercenti arti e professioni è stata attentamente esaminata dalla Commissione studi tributari del Consiglio nazionale del Notariato nello studio 25 maggio 2011, n. 88-2011/T, nel quale sono stati evidenziati i dubbi interpretativi esistenti al riguardo.

Con il detto studio è stato completato l'esame delle problematiche riguardanti la disciplina degli immobili dei professionisti, iniziato nel precedente studio 7 aprile 2011, n. 64-2011/T (1).

Con riguardo alle numerose novità normative introdotte negli ultimi anni in materia di reddito di lavoro autonomo, nello studio in esame è stato giustamente evidenziato che si è trattato di interventi normativi spesso mal coordinati e che sarebbe stato, invece, necessario un approccio maggiormente sistematico che, oltre ad uniformare, sia pure parzialmente, i criteri di determinazione del reddito a quelli applicabili alle imprese avesse, contestualmente, esteso ai lavoratori autonomi anche i benefici previsti per le dette imprese (quale la possibilità di rateizzare la tassazione delle plusvalenze). È stata, inoltre, auspicata (2) una riscrittura integrale dell'art. 54 del T.U.I.R., con l'aggiunta di una serie di norme che disciplinino i criteri di deducibilità dei singoli componenti negativi e di tassazione di quelli positivi.

L'applicazione parziale di un sistema normativo concepito per i redditi d'impresa non può che alimentare le incertezze degli operatori. Un esempio significativo è rappresentato proprio dalla norma sul *plafond* del 5% previsto per la deducibilità delle spese in esame di natura non incrementativa, avendo il legislatore omissivo di disciplinare le modalità di determinazione del *plafond* stesso nel caso di nuove attività di lavoro autonomo e di cessione o acquisto dei beni nel corso dell'anno, a differenza di quanto avviene nell'ambito del reddito d'impresa.

Ulteriori carenze normative sono state individuate in ordine ai criteri di deducibilità delle spese di manutenzione sostenute su beni di terzi.

Le spese incrementative

L'art. 1, comma 334, lett. c) e d), della legge n. 296/2006 ha riformulato il disposto dell'art. 54, comma 2, ultimo periodo, e comma 3, terzo periodo, del T.U.I.R., abolendo la distinzione tra le spese di manutenzione ordinaria e straordinaria e so-

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

Note:

(1) Si veda, al riguardo, G. Ferranti, «La disciplina degli immobili dei professionisti: i chiarimenti del Consiglio nazionale del Notariato», in *Corr. Trib.* n. 48/2011, pag. 3965.

(2) Nella nota 10 dello studio in esame.

stituendola con quella tra spese di natura incrementativa e non.

È, infatti, stabilito che le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione degli immobili strumentali utilizzati nell'esercizio dell'arte o della professione sono:

– imputate in aumento del costo del bene, se di natura incrementativa;

– deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta, all'inizio del periodo d'imposta, dal registro di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 600/1973, se di natura non incrementativa; l'eventuale eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi.

La norma afferma, quindi, la necessità di trattare distintamente le spese che per le loro caratteristiche «sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono», le quali concorrono a formare il costo ammortizzabile, e quelle che non possiedono tali caratteristiche.

Le istruzioni per la compilazione del quadro RE relative agli anni precedenti all'ultima riforma della disciplina del reddito di lavoro autonomo contenevano già tale affermazione, pur in assenza di un'esplicita previsione normativa.

Al riguardo era stato ritenuto in dottrina (3), all'evidente fine di distinguere tra le spese di manutenzione straordinaria e quelle incrementative, che queste ultime fossero quelle la cui utilità aumenta il valore intrinseco dell'immobile e mantiene i propri effetti anche in caso di mutamento della destinazione dello stesso (4).

L'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili aveva, invece, affermato, nella circolare 12 maggio 2008, n. 1/IR (5), che avrebbe dovuto essere privilegiato «un criterio di tipo oggettivo considerato che, al fine di stabilire l'imputabilità o meno delle spese al costo dei beni cui ineriscono, la norma espressamente obbliga a riferirsi alle loro stesse caratteristiche». La qualificazione di dette spese non potrebbe, dunque, essere asservita a soluzioni di opportunità o convenienza fiscale, ma dovrebbe rispondere a coerenti principi di classificazione contabile. A tal fine, l'unico riferimento utile è rinvenibile nel principio contabile OIC 16 del 2005 in materia di immobilizzazioni materiali (6), nel quale si afferma che «i

costi rivolti all'ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali di un'immobilizzazione, incluse, quindi, le modifiche e le ristrutturazioni effettuate in modo da aumentarne la rispondenza agli scopi per cui essa era stata acquisita, sono capitalizzabili se essi si traducono in un aumento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza o di vita utile» (7). Tale impostazione interpretativa è stata ribadita nella circolare 4 giugno 2010, n. 19/IR (8).

Devono ritenersi, dunque, di natura incrementativa le spese che incidono sugli elementi strutturali del cespite e che contestualmente comportano un aumento significativo e tangibile della capacità produttività o della vita utile del cespite stesso. Tali spese, imputate ad incremento del costo del bene, verrebbero quindi dedotte come maggiori quote di ammortamento.

Non sarebbero, invece, imputabili ad incremento del costo del bene le spese codd. ordinarie, relative cioè agli interventi di manutenzione diretti a mantenere in efficienza gli immobili, al fine di salvaguardarne la capacità e la produttività originarie o porre riparo a guasti e rotture. Si tratta, ad esempio, di spese di pulizia, verniciatura, riparazione e sostituzione di parti deteriorate.

Nello studio n. 88 del 2011 in esame è stato evidenziato che la natura delle spese deve essere desunta dalle caratteristiche delle stesse e sono stati riportati gli orientamenti interpretativi sopra illustrati.

È stato, però, ritenuto più utile fare riferimento alle disposizioni civilistiche in materia di usufrutto. In particolare, l'art. 1004 c.c. stabilisce che «le

Note:

(3) Da F. Randazzo, «Le spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria degli immobili nella disciplina dei redditi di lavoro autonomo», in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, pag. 243.

(4) Come nel caso, ad esempio, del rifacimento dell'intero impianto elettrico. Non avrebbero, invece, natura incrementativa le spese che, in caso di cambiamento di destinazione dell'unità immobiliare, perderebbero la propria utilità (come nel caso, ad esempio, dell'installazione di un impianto idraulico in uno studio dentistico). Si veda, al riguardo, l'ampia casistica prospettata da N. Forte, *La tassazione dei professionisti*, Milano, 2004, pag. 197 ss.

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

(6) Documento OIC 16 del 13 luglio 2005, par. D.III, pag. 17.

(7) Il Documento prosegue avvertendo che «il valore risultante del cespite ... non può eccedere il valore recuperabile tramite l'uso (D.XIII), come definito per le imprese in funzionamento».

(8) Nota 20, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

IL PARERE DEL NOTARIATO

Spese incrementative

Nello **studio** del Consiglio nazionale del Notariato n. 88 del 2011 è stato affermato che, per distinguere tra **spese di natura incrementativa e non**, può farsi riferimento alle disposizioni in materia di **usufrutto** contenute negli artt. 1004 e 1005 c.c., che fanno riferimento alle **spese di manutenzione ordinaria e straordinaria**.

Le **riparazioni ordinarie** sarebbero caratterizzate dalla sussistenza di tre elementi:

- la **normalità**, tenendo conto della comune esperienza;
- l'**entità materiale ed economica**;
- il **costo**, rapportato al reddito della cosa.

spese e, in genere, gli oneri relativi alla custodia, amministrazione e manutenzione ordinaria della cosa sono a carico dell'usufruttuario». Invece il successivo art. 1005 prevede che sono a carico del proprietario le riparazioni straordinarie, cioè quelle necessarie ad assicurare la stabilità dei muri maestri e delle volte, la sostituzione delle travi, il rinnovamento per intero o per una parte notevole, dei tetti, solai, scale, argini, acquedotti, muri di sostegno o di cinta. Al riguardo una parte della dottrina (9) ha osservato che la manutenzione ordinaria è quella «relativa alla conservazione della cosa

e delle sue qualità non oltre la durata della vita umana». La manutenzione straordinaria, invece, sarebbe «rivolta a conservare per un tempo indefinito il reddito della cosa». Secondo tale orientamento di dottrina le spese ordinarie sarebbero costituite da quelle destinate a ripetersi nel tempo.

Un altro criterio proposto (10) è quello fondato sulla prevedibilità e normalità delle manutenzioni entro un determinato periodo di tempo. Conseguentemente le riparazioni ordinarie sono quelle necessarie in rapporto al normale godimento della cosa. Invece hanno natura straordinaria le riparazioni che possono essere immaginate, ma non precisamente previste in un determinato periodo di tempo.

Tale criterio deve essere completato facendo riferimento anche all'ulteriore elemento dell'entità della spesa. Sono, quindi, riparazioni straordinarie quelle di notevole entità, alle cui relative spese non è prevedibile si possa far fronte con il reddito normale, ma con un investimento di capitale.

In pratica, le riparazioni ordinarie sarebbero caratterizzate dalla sussistenza di tre elementi:

- la normalità, tenendo conto della comune esperienza;
- l'entità materiale ed economica;
- il costo, rapportato al reddito della cosa.

Al riguardo nello studio in esame è stato eviden-

ziato che uno dei costi che più frequentemente devono essere sostenuti quando un immobile viene destinato allo svolgimento di un'attività professionale riguarda il rifacimento dell'impianto elettrico, anche al fine di rispettare la normativa in materia di sicurezza sui luoghi di lavoro. Se, ad esempio, l'impianto elettrico dell'immobile è già conforme alle previsioni di cui al D.Lgs. n. 626/1994, presumibilmente l'operazione non renderà necessaria la sostituzione o il ripristino di parti essenziali. L'intervento sull'impianto già esistente era facilmente prevedibile e rappresenta la normale con-

seguenza dell'uso dell'impianto stesso. Questa spesa dovrà essere considerata come una riparazione di tipo ordinario.

Diversamente, se l'immobile da utilizzare quale sede strumentale dello studio non è già dotato di un impianto avente i requisiti previsti dalla legge, non sarà sufficiente una semplice opera di manutenzione ma il professionista dovrà effettuare il rifacimento integrale dell'impianto, con la sostituzione ed il ripristino di parti essenziali dello stesso. Inoltre è evidente come questa necessità non scaturisca normalmente dall'uso o dal godimento dell'impianto stesso.

Nel caso di specie deve essere altresì considerata la notevole entità della riparazione e ciò non solo da un punto di vista materiale, ma anche in relazione all'aspetto economico. Questa spesa non potrà che essere considerata come onere avente natura straordinaria e quindi dovrà essere imputata ad incremento del costo dell'immobile a cui si riferisce.

Dall'applicazione di tali criteri sarebbe possibile

Note:

(9) Si veda F. De Martino, «Usufrutto», in *Commentario del codice civile*, a cura di A. Scialoja e G. Branca, libro III, pag. 273.

(10) Da G. Pugliese, «Usufrutto, uso e abitazione», in *Trattato di diritto civile*, diretto da Vassalli, II ed., pag. 512.

desumere la natura di spese ordinarie per quelle relative a:

- riparazione dell'intonaco;
- imbiancatura delle pareti;
- riverniciatura di porte e finestre;
- riparazione e sostituzione dei vetri;
- pulitura della canna fumaria.

Sarebbero, invece, riconducibili tra gli oneri straordinari le spese che comportano la sostituzione o il ripristino di un elemento della struttura essenziale della cosa (ai sensi dell'art. 1005 c.c.) come:

- i muri maestri;
- le volte;
- il tetto;
- le scale di un edificio;
- il rifacimento integrale di un impianto elettrico o idrico;
- il rinnovamento dell'ascensore;
- la spicconatura ed il rifacimento degli intonaci della facciata, ecc.

I criteri di determinazione del «plafond» del 5%

L'art. 54, comma 2, del T.U.I.R. non contiene un principio analogo a quello previsto in materia di reddito d'impresa, in base al quale, per i beni ceduti nonché per quelli acquisiti nel corso dell'esercizio (compresi quelli costruiti o fatti costruire), la deduzione delle spese in esame spetta in proporzione alla durata del possesso ed è commisurata, per il cessionario, al costo di acquisizione (11).

Al riguardo il Consiglio nazionale del Notariato ha affermato che «secondo una prima rigorosa interpretazione il plafond di riferimento assumerebbe, nel caso di specie, un valore pari a zero». Conseguentemente tutti gli oneri relativi agli immobili sostenuti nel primo esercizio dovrebbero essere dedotti solo in cinque quote costanti a partire dal periodo d'imposta successivo.

Invece con una diversa lettura della disposizione potrebbe sostenersi che la mancata previsione del riferimento all'ammontare dei beni materiali ammortizzabili esistenti alla fine del periodo d'imposta, anziché all'inizio, sia piuttosto il frutto di una dimenticanza. Pertanto sulla base di un'interpretazione di tipo sistematico, nel tentativo di ricostruire la volontà del legislatore risulterebbe probabilmente più corretto fare riferimento, nel primo an-

no di esercizio dell'attività, al costo complessivo dei beni ammortizzabili risultanti dai registri contabili alla fine del periodo d'imposta. Peraltro, in senso contrario a tale soluzione si potrebbe osservare che le disposizioni applicabili ai fini della determinazione del reddito d'impresa non possono essere automaticamente estese nell'ambito del reddito di lavoro autonomo.

Nello studio si evidenzia, pertanto, che il professionista che inizia l'attività e sostiene nel primo anno ingenti oneri di manutenzione e ammodernamento non potrà mai beneficiare della deduzione integrale dei predetti oneri «ordinari» in un unico esercizio.

Viene poi esaminato il problema dei beni oggetto di cessione nel corso dell'esercizio. Coerentemente alla soluzione indicata in ordine alla precedente questione, gli esercenti arti e professioni non dovrebbero tenere in considerazione le cessioni effettuate nel corso dell'anno e, pertanto, il costo dei cespiti risultanti all'inizio del periodo d'imposta non dovrà essere in tali casi «riproporzionato». Analogamente risulteranno irrilevanti ai fini del calcolo gli acquisti effettuati nel corso dell'anno.

A proposito dei registri contabili da prendere quale riferimento per individuare il costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili all'inizio del periodo d'imposta, l'art. 54, comma 2, del T.U.I.R. fa esclusivamente riferimento all'art. 19 del D.P.R. n. 600/1973. Nello studio in esame sono stati, però, correttamente ritenuti rilevanti a tali fini anche il libro dei beni ammortizzabili di cui all'art. 16 del D.P.R. n. 600/1973 tenuto dai professionisti che hanno optato per la tenuta della contabilità ordinaria e il registro IVA acquisti nel quale sono effettuate le stesse annotazioni (12).

In materia di reddito d'impresa, l'Amministrazione finanziaria ha precisato (13) che, in caso di cessione (o dismissione) del bene, la parte delle spese

Note:

(11) Cfr., al riguardo, l'art. 102, comma 6, del T.U.I.R. e le CC.MM. 21 marzo 1980, n. 9/9/252, e 29 luglio 1985, n. 27/9/1079, entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(12) Il costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili può anche essere desunto da un apposito prospetto di dettaglio, nel quale sono esposti i medesimi dati che avrebbero dovuto essere indicati nei registri.

(13) Cfr. le RR.MM. 20 settembre 1980, n. 9/826, e 10 giugno 1981, n. 9/806, entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

che eccede il 5% continua a risultare deducibile negli esercizi successivi, in quanto tali costi sono svincolati dai singoli beni cui si riferiscono. Tale regola parrebbe applicabile anche con riferimento al reddito di lavoro autonomo.

Le spese sostenute a partire dal 2007 su immobili acquistati precedentemente

Alle spese sostenute nel 2007 e negli anni successivi ma relative ad immobili acquistati entro il 31 dicembre 2006 non risulta applicabile la disciplina transitoria contenuta nel comma 335 dell'art. 1 della legge Finanziaria per il 2007, atteso che la stessa ri-

guarda, per espressa previsione normativa, soltanto la «deduzione dell'ammortamento o dei canoni di locazione finanziaria».

L'Agenzia delle entrate ha affermato, nella circolare 18 giugno 2008, n. 47/E (14), che per tali immobili resta applicabile la disciplina normativa precedente, in base alla quale «le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione straordinaria di immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni sono deducibili in quote costanti nel periodo di imposta in cui sono sostenute e nei quattro successivi».

L'Istituto di ricerca dei dottori commercialisti ed esperti contabili aveva, al riguardo, osservato, nella circolare n. 19/IR del 2010, che l'Agenzia non ha chiarito «in base a quale principio la decorrenza della nuova disciplina relativa alle spese in oggetto risulti limitata ai soli immobili acquistati a decorrere dal 1° gennaio 2007. Sembra che, nella specie, l'Agenzia delle entrate intenda privilegiare un'interpretazione analoga a quella già adottata in merito alla decorrenza delle norme che hanno introdotto la rilevanza delle plusvalenze e delle minusvalenze nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo, in cui la limitazione della nuova disciplina ai soli beni acquistati a partire dalla data di entrata in vigore della disciplina medesima è stata giusti-

IL PARERE DEL NOTARIATO

Spese relative ad immobili acquistati a partire dal 2010

Nello studio del Consiglio nazionale del Notariato n. 88 del 2011 è stato ritenuto che, trattandosi di immobili il cui costo non è ammortizzabile, le **spese** relative ad immobili acquistati a partire dal 2010 siano **deducibili** nel **limite del 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili**, secondo le regole stabilite dall'art. 54, comma 2, del T.U.I.R. per le spese di natura non incrementativa, così come già affermato dall'Agenzia delle entrate con riguardo ai casi degli **immobili di proprietà di terzi o acquisiti in donazione**. Ciò al fine di **evitare disparità** di trattamento rispetto agli analoghi oneri sostenuti nel triennio 2007-2009.

ficata dall'esigenza di valorizzare i principi di tutela dell'affidamento dei contribuenti e di certezza dei rapporti giuridici».

Nello studio in esame è stato, quindi, osservato che tutte le volte che un professionista sosterrà una spesa di ristrutturazione o di manutenzione incrementativa i criteri di deducibilità dovranno essere distinti a seconda della data di acquisto dell'immobile. In particolare:

- per gli immobili acquistati entro il 14 giugno 1990: poiché è possibile dedurre le quote di ammortamento del costo del fabbricato, le spese in esame sono portate ad incremento diretto della base

di calcolo di dette quote (15);

- per gli immobili acquistati dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006: gli oneri straordinari sono deducibili in cinque quote costanti con decorrenza dall'esercizio stesso in cui la spesa è sostenuta (anche dopo il 1° gennaio 2007).

Gli immobili acquisiti a titolo gratuito o locati

L'Agenzia delle entrate ha affermato, nella risoluzione 8 aprile 2009, n. 99/E (16), che:

- in caso di assenza di quote di ammortamento a causa del fatto che l'immobile è stato acquisito per donazione «dopo il 1° gennaio 2007» non è appli-

Note:

(14) Par. 3.1, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Tale orientamento è stato ribadito nella risoluzione 8 aprile 2009, n. 99/E, *ivi*.

(15) In questo caso, in considerazione della deducibilità del costo, non vale eccepire che l'intervento straordinario è relativo ad un immobile acquistato anteriormente all'entrata in vigore della nuova disciplina. La soluzione proposta dall'Agenzia delle entrate per gli immobili acquistati nel periodo 14 giugno 1990 - 31 dicembre 2006 sembra in effetti finalizzata a rendere possibile la deducibilità che altrimenti risulterebbe negata. Invece laddove l'ammortamento del cespite è consentito l'incremento della base imponibile degli ammortamenti risulta la soluzione più coerente con il quadro normativo di riferimento.

(16) Cit. nota 14.

cabile il criterio stabilito nella circolare n. 47/E del 2008, ma le spese di natura incrementativa sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili, come stabilito dall'art. 54, comma 2, del T.U.I.R. per le spese di natura non incrementativa. Ciò in quanto non è rinvenibile nell'ambito della disciplina del reddito di lavoro autonomo un altro criterio di imputazione per le spese di natura pluriennale;

– lo stesso criterio di deduzione (*plafond* del 5%) si applica nel caso in cui l'immobile cui afferiscono i lavori di ristrutturazione sia di proprietà di terzi e, quindi, non ammortizzabile, a condizione che le spese siano effettivamente rimaste a carico del conduttore e siano inerenti all'attività artistica o professionale esercitata.

Il Consiglio nazionale del Notariato ha, al riguardo, osservato che, anche se l'Agenzia delle entrate non ha fornito ulteriori indicazioni, va ricordato che «gli oneri aventi natura straordinaria devono gravare, in base alle disposizioni di cui al codice civile, sul proprietario dell'immobile. La previsione è certamente derogabile, ma la volontà delle parti dovrà risultare, ai fini della prova, da un atto avente data certa. Solo in questo caso il locatario, cioè il professionista che utilizza l'immobile in base ad un contratto di locazione, potrà beneficiare della deduzione secondo i criteri indicati dall'Agenzia delle entrate».

Le spese relative ad immobili acquistati a partire dal 2010

In merito al trattamento da riservare agli immobili acquistati a partire dal 1° gennaio 2010, è stato ritenuto (17) che, trattandosi di immobili il cui costo non è ammortizzabile, le spese in esame siano deducibili nel limite del 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili, secondo le regole stabilite dall'art. 54, comma 2, del T.U.I.R. per le spese di natura non incrementativa, così come già affermato dall'Agenzia delle entrate con riguardo ai casi degli immobili di proprietà di terzi o acquistati in donazione.

L'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili aveva condiviso, nella circolare n. 19/IR del 2010, tale impostazione interpretativa, affermando che «è da escludere che nella fattispecie in oggetto possa trovare applicazione il criterio di deduzione previsto nella disciplina

previgente per le spese di manutenzione straordinaria, come peraltro sostenuto dall'Agenzia delle entrate per le spese incrementative relative ad immobili acquistati nel periodo 15 giugno 1990-31 dicembre 2006, trattandosi nella specie di immobili che, all'epoca in cui è stata abrogata la disciplina in tema di manutenzioni straordinarie, non erano stati ancora neppure acquistati».

L'Istituto ha, altresì, osservato che, «qualora si ritenesse di non condividere l'interpretazione secondo cui gli immobili acquistati a partire dal 2010 non rilevano ai fini delle plusvalenze e minusvalenze, rimarrebbe da stabilire se anche le spese incrementative sostenute sugli stessi, così come il relativo costo di acquisto, trovino riconoscimento fiscale soltanto in sede di realizzo dell'immobile o di sua destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'attività (sotto forma di minore plusvalenza imponibile o, semmai, di maggiore minusvalenza deducibile) ovvero se le stesse risultino deducibili in base ad un diverso criterio. Ed invero, sarebbe difficilmente giustificabile una disciplina che riconoscesse in deduzione tali spese in un massimo di sei anni, se sostenute in relazione ad un immobile condotto in locazione, e soltanto in sede di realizzo, se sostenute su un immobile in proprietà acquistato a partire dal 2010. Andrebbe dunque ricercato un criterio di deducibilità più coerente con la disciplina applicabile a fattispecie non dissimili, ma tale criterio non potrebbe coincidere con quello previsto per le spese non incrementative, in quanto, nella denegata ipotesi in cui l'immobile sia ritenuto suscettibile di produrre plusvalenze o minusvalenze, non ci troveremmo al cospetto di immobili il cui costo non è fiscalmente riconosciuto, ma soltanto di immobili il cui costo non è ammortizzabile, per cui le spese incrementative giammai potrebbero essere considerate come «non imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono». Per tali motivi, onde garantire le predette esigenze di coerenza sistematica, non rimarrebbe che riconoscere l'integrale deducibilità per cassa delle spese in oggetto nell'anno di sostenimento, in applicazione dell'ordinario criterio di imputazione temporale

Nota:

(17) Si veda G. Ferranti, «Il nuovo regime degli immobili degli esercenti arti e professioni», in *Corr. Trib.* n. 14/2010, pag. 1081.

dei componenti di reddito sancito dal comma 1 dell'art. 54 del T.U.I.R.».

Anche nello studio in esame è stata ritenuta applicabile in tali casi la soluzione formulata nella risoluzione n. 99/E del 2009, alla quale può farsi riferimento non soltanto nei casi di mancanza assoluta del costo ma anche laddove, pur essendo stato sostenuto un costo, lo stesso risulti irrilevante sotto il profilo fiscale. Secondo il Consiglio nazionale del Notariato «una diversa soluzione darebbe luogo ad un'ineducibilità assoluta della spesa ogniqualvolta che il costo di acquisto dell'immobile

non risulti ammortizzabile e quindi per ogni acquisto effettuato con decorrenza dal 1° gennaio 2010. Ne deriverebbe, quale conseguenza, una disparità di trattamento rispetto agli analoghi oneri sostenuti nel triennio 2007-2009 e la soluzione non può essere condivisa». È stato, di conseguenza, ritenuto che le spese in esame siano deducibili in un'unica soluzione in base al principio di cassa entro il limite massimo del *plafond* del 5% e, per l'eccedenza, in cinque quote costanti a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento della spesa.

RIVISTE

GT – Rivista di giurisprudenza tributaria

La più completa raccolta di giurisprudenza tributaria commentata dai maggiori esperti

Direzione scientifica: Cesare Glendi

GT – Rivista di giurisprudenza tributaria offre con periodicità mensile:

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

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

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

RIGORE SCIENTIFICO E OPERATIVITÀ, un autorevole supporto interpretativo ed una

guida che accompagna il professionista nell'esercizio dell'attività contenziosa.

L'abbonamento alla rivista comprende il servizio **dottrina on-line** che offre direttamente dalla home-page:

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

www.ipsoa.it/gtonline

Periodicità: mensile

Abbonamento annuale: € 219,00

Ipsosa, pagg. 88

Per informazioni:

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



Tutti i nodi da sciogliere sul nuovo redditometro

di Claudio Carpentieri

Il nuovo redditometro **non** deve essere visto quale **strumento** di **accertamento** del **reddito** delle **persone fisiche**, ma come uno strumento che si pone l'**obiettivo** di spingere i contribuenti all'**adempimento spontaneo**, cioè uno strumento di «**compliance**». Sebbene da questo punto di vista il redditometro appaia vicino agli studi di settore, da molti altri ne diverge profondamente. Il **redditometro**, infatti, oltre ad essere riferito al reddito complessivo delle persone fisiche, viene usato quale cartina di tornasole utile a **selezionare** le **posizioni** più a **rischio evasione** e si discosta dal meccanismo di accertamento dei ricavi d'impresa e di lavoro autonomo utilizzato dagli studi di settore. Oltre a questa profonda diversità applicativa può rilevarsi anche una altrettanto profonda **diversità** sotto il **profilo tecnico statistico** e per il fatto che si tratta di uno strumento **non condiviso** con il mondo dei **contribuenti IRPEF** verso cui si applica.

Si avvicina la scadenza data ai rappresentanti delle imprese, degli autonomi e dei contribuenti in generale, per l'invio degli esempi concreti di spese e risparmi (incrementi patrimoniali) afferenti a famiglie italiane, finalizzati a testare l'efficienza ed efficacia del nuovo redditometro. Il termine della sperimentazione, previsto per fine febbraio 2012, dovrebbe così chiudere la fase sperimentale dello strumento previsto per la selezione delle posizioni familiari a rischio evasione.

Appare, quindi, opportuno porre sotto la lente di ingrandimento lo strumento al fine di metterne a fuoco i pregi, ma anche i tanti difetti e lacune. Infatti, anche a prescindere da quanto emergerà alla conclusione della fase sperimentale, tante sono le questioni di carattere normativo che dovrà risolvere il previsto decreto di attuazione (1).

Il redditometro dal punto di vista degli obiettivi perseguiti

Prima di soffermarsi sugli aspetti propriamente normativi del redditometro, appare importante analizzare lo strumento, sulla base della strategia complessiva di lotta all'evasione fiscale che identifica. Il nuovo redditometro, infatti, deve essere visto, non già quale strumento di accertamento del reddito delle persone fisiche, o meglio, non in via prioritaria. Si tratta, infatti, di uno strumento che

si pone l'obiettivo di spingere i contribuenti all'adempimento spontaneo, cioè è inteso come uno strumento di *compliance*. Sebbene da questo punto di vista il redditometro appaia vicino agli studi di settore, da molti altri ne diverge profondamente.

Lo strumento non arriva, infatti, ad identificare un reddito *ad personam*, ma rappresenta solamente un indice di coerenza tra le entrate della famiglia in termini di reddito e lo stile di vita della medesima, proprio allo scopo di selezionare le posizioni più a rischio evasione. L'Agenzia delle entrate, in occasione della presentazione dello strumento alle associazioni di categoria di imprese, di dipendenti e pensionati, e agli ordini professionali (2), ha spiegato che, a seconda dell'ampiezza della distanza tra reddito dichiarato dalla famiglia e reddito di coerenza che emerge dall'applicazione del *software*, si potrebbero presentare tre diverse tipologie di rischio. Rischio alto, in considerazione di scostamenti molto elevati e della presenza di altri indicatori di rischio di conferma. In questo caso si andrà

Claudio Carpentieri - Responsabile Ufficio politiche fiscali CNA

Note:

(1) Al momento di andare in stampa non ancora emanato.

(2) La presentazione dello strumento di selezione dei contribuenti è avvenuta presso la sede dell'Agenzia delle entrate il 25 ottobre 2011.

IL PROBLEMA APERTO

Franchigia di applicazione

La logica della franchigia, fissata dalla norma nel **20%** del **reddito** dichiarato, va bene con riferimento all'applicazione dell'**accertamento sintetico** di cui all'art. 38, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973. In questo caso, infatti, non esistendo un'indagine statistica, l'unico **parametro** utile per testare il grado di **affidabilità** della **stima** è la **distanza** tra il **reddito presunto** e quello **dichiarato**. Quando, invece, come nel caso del **redditometro**, la **stima** emerge da un'**inferenza statistica**, il **grado di attendibilità**, in termini di percentuale di successo della stima, risulta essere un dato **esogeno**, cioè un dato assegnato aprioristicamente.

incontro a controlli ordinari più approfonditi. Nelle ipotesi di rischio medio, presente con uno scostamento elevato e altri indicatori di conferma, si verrà selezionati per metodi di accertamento induttivi. Nelle ipotesi, invece, di rischio basso, presente nelle ipotesi di scostamenti di lieve entità, non si verrà comunque selezionati per l'accertamento (3).

Proprio all'esclusivo fine di spingere i contribuenti all'adempimento spontaneo, il *software* usato dall'Agenzia delle entrate per selezionare le posizioni a rischio verrà reso disponibile a tutti i contribuenti. Questo consentirà alle circa 22 milioni di famiglie italiane di testare il loro grado di esposizione al rischio di subire un controllo.

Perché non si deve arrivare a un redditometro quale misura di accertamento automatico

Il redditometro, quindi, viene usato quale cartina di tornasole utile a selezionare le posizioni più a rischio evasione, in questo discostandosi profondamente dal meccanismo di accertamento dei ricavi d'impresa e di lavoro autonomo utilizzato dagli studi di settore (4). Questa profonda diversità nell'applicazione dello strumento emerge dalla altrettanto profonda diversità dello strumento sia sotto il profilo tecnico statistico, ma soprattutto dal fatto che si tratta di uno strumento non condiviso con il mondo dei contribuenti IRPEF verso cui si applica. Nei sistemi di accertamento di *compliance*, la condivisione sia dei metodi di costruzione che delle caratteristiche dello strumento con le categorie interessate, come ci insegna la storia recente, appare fondamentale per la tenuta dello strumento. E la necessità di una condivisione è tanto più indispensabile, quanto più lo strumento si presenta debole sul piano tecnico. Gli studi di settore sono frutto di due protocolli con l'Amministrazione finanziaria (5), nei quali si sono gettate le basi per la costruzione dello stru-

mento nel metodo e nei criteri, su una platea di circa 3,5-3,7 milioni di contribuenti. Questo ha portato alla costruzione di uno strumento solido sia sotto il profilo tecnico-statistico sia sotto il profilo politico di riconoscimento delle stime delle associazioni dell'impresa e delle professioni. Riconoscimento che è arrivato a diventare una sorta di CUD delle imprese e del lavoro autonomo al quale il proprio consulente fiscale chiede di adeguarsi o meno. In buona sostanza si è trovato uno strumento per chiedere le imposte alle imprese ed al lavoro autonomo. Tutte que-

ste caratteristiche sono lontane dal redditometro. Lo strumento che sarà applicato a partire dal 2009 è privo di queste solide basi di natura più propriamente politica e possiede ancora molte lacune di carattere tecnico-statistico.

Del redditometro, infatti:

- non state rese ancora note le procedure statistiche utilizzate per la costruzione;
- non sono note le modalità di estrazione dei dati e la tipologia dei dati estratti dalle famiglie campione, per poter costruire lo strumento;
- non sono noti gli indicatori di coerenza nelle varie tipologie di spesa che, negli studi di settore, so-

Note:

(3) Sebbene l'impostazione del pensiero sia ormai nota, manca ancora l'indicazione dei criteri che saranno utilizzati per decidere quando uno scostamento è giudicato «molto elevato» o «elevato»; per gli scostamenti di lieve entità molto probabilmente si intende entro il limite di applicazione del redditometro, cioè entro il 20% del reddito dichiarato.

(4) È utile ricordare che il meccanismo degli studi di settore prevede la compilazione di un allegato alla dichiarazione annuale nel quale sono indicati i dati strutturali e contabili dell'impresa o del professionista, utilizzati poi dallo strumento di accertamento per arrivare all'indicazione della stima dei ricavi o dei compensi, puntuale. Stima a cui il contribuente ha la possibilità di adeguarsi nella dichiarazione annuale.

(5) Il primo protocollo è stato firmato nel settembre del 1996 ed il secondo protocollo nel dicembre del 2006, in primo luogo finalizzato all'introduzione degli indicatori di normalità economica.

no endogeni rispetto ai dati comunicati dalle imprese;

– non sono noti i criteri utilizzati per eliminare e pulire i dati da situazioni estreme: la cd. pulizia delle code della curva normale nella quale vengono distribuiti i contribuenti;

– non è noto il grado di attendibilità della stima e l'intervallo di confidenza: la cd. forchetta.

Elementi questi che si spera che saranno indicati nel decreto di attuazione di cui si attende l'emanazione.

Per ora il tutto è affidato alla sperimentazione dello strumento, in grado di testare solamente in alcuni e limitati casi gli effetti dello strumento in termini di coerenza della stima.

Tutte queste indeterminazioni che investono la costruzione dello strumento già sono sufficienti per giustificare la scelta dell'Agenzia delle entrate di applicare lo strumento solo quale metodo di selezione (vedi *supra*).

Peraltro, qualora lo strumento di accertamento si fosse applicato alla stessa stregua degli studi di settore, cioè attribuendo a ciascuno dei 41 milioni di contribuenti un reddito, sulla base di un'elaborazione statistica, anche sofisticata, ma sicuramente di per sé mai precisa, avrebbe potuto destare forti motivi di preoccupazione a milioni di contribuenti. È vero, infatti, che, su una platea così vasta di soggetti, un'indagine campionaria costruita dividendo l'universo in soli 55 gruppi omogenei (*cluster*) difficilmente potrebbe restituire dei dati fortemente attendibili.

Solo al fine di dare una misura del problema, se la percentuale di soggetti non congrui alla nuova misura, fosse anche in linea con quella mediamente emergente dagli studi di settore, dal 20 al 25%, ci dovremmo trovare da circa 8,2 milioni a circa 10,2 milioni di contribuenti a cui viene attribuito un reddito non in linea con quello dichiarato. L'esperien-

PROSPETTIVE FUTURE

Reddito d'impresa e reddito disponibile

Con riferimento al reddito d'impresa, si assiste ad una **scissione** tra il **reddito d'impresa** soggetto a tassazione, determinato secondo la competenza economica, ed il **reddito disponibile**. Infatti, il **reddito d'impresa** può risultare anche di molto **inferiore** a quello **disponibile**, per effetto della **deduzione** degli **oneri figurativi**, cioè elementi negativi del reddito d'impresa a cui non corrisponde alcuna uscita finanziaria. In questi casi il **redditometro**, essendo basato sul reddito disponibile, **non** potrebbe trovare **giustificazione** nel **reddito d'impresa** dichiarato dall'imprenditore. La differenza potrebbe essere spiegata dai costi figurativi, prova (contraria) che nell'attuale sistema di accertamenti sintetici il contribuente non può fornire. In questo senso si è espressa l'Agenzia delle entrate.

za degli studi di settore ci ha insegnato che negli strumenti di *compliance*, al fine di valutare l'effetto dello strumento sul tessuto sociale in termini di impatto emotivo sui contribuenti, ciò che rileva è l'ammontare di reddito attribuito e non tanto il numero dei soggetti che si adegua alle risultanze della stima ovvero i contribuenti che, considerando le limitate risorse a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, saranno selezionati per l'accertamento. Anzi più alto è il reddito attribuito, più alta è la tensione che si crea nei soggetti non congrui, più alta è la probabilità che non ci si adegui alle sue risultanze. Il risultato è il fallimento dello strumento di *compliance*.

Il redditometro può essere uno strumento valido per

contrastare il fenomeno degli evasori totali, prima fonte di concorrenza sleale alla parte sana dell'economia, come anche va evidenziato che il collegamento tra la spesa sostenuta, il risparmio ed il reddito dichiarato è sicuramente un indice diretto, intuitivo e, a volte, incontestabile. Tuttavia, un'applicazione in *compliance* propriamente detta su una platea così vasta di contribuenti potrebbe destare più di qualche tensione all'intero sistema. In questo senso, la scelta di assegnare allo strumento la natura di mero criterio di selezione delle posizioni a rischio appare più che opportuna.

La franchigia dall'applicazione del 20% dovrebbe essere sostituita dall'intervallo di confidenza

Le perplessità che si possono riscontrare nella fase di costruzione del redditometro si estendono anche nella fase di applicazione dello strumento. Perplessità che emergono sempre facendo un'analisi comparata con i criteri di applicazione degli studi di settore. In primo luogo, la logica della franchigia di applicazione, fissata dalla norma nel

PROSPETTIVE FUTURE

Sperimentazione del redditometro

Sul sito internet dell'Agenzia delle entrate è pubblicato il «software» che consente di raccogliere i dati per portare a termine la sperimentazione del redditometro. **Non** si tratta, quindi, del «software» definitivo, ma di un **programma** atto alla **raccolta di informazioni** necessarie per l'**applicazione dello strumento a fini sperimentali** da parte delle **associazioni di categoria** e degli **ordini professionali**. Queste informazioni sono inviate alla **SOSE** per l'**elaborazione delle posizioni** per poi essere restituite alle **associazioni** per l'effettuazione delle loro **valutazioni**. La fase sperimentale, nella sostanza, mira a limitare gli errori dello strumento legati a situazioni particolari non considerate dal «software».

20% del reddito dichiarato, andava bene e va bene con riferimento all'applicazione dell'accertamento sintetico di cui all'art. 38, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973 (6). In questo caso, infatti, non esistendo un'indagine statistica, l'unico parametro utile per testare il grado di affidabilità della stima è la distanza tra il reddito presunto e quello dichiarato (7). Quando, invece, come nel caso del redditometro, la stima emerge da un'inferenza statistica, il grado di attendibilità, in termini di percentuale di successo della stima, risulta essere un dato esogeno, cioè è un dato assegnato aprioristicamente. A seconda dal grado di attendibilità della stima che si attribuisce, l'inferenza restituisce un cd. intervallo di confidenza di valori possibili: quella che nel linguaggio comune viene spesso definita «forchetta». Ad esempio, con riferimento agli studi di settore, viene assegnata una probabilità del 99% che il valore di ricavi prodotta, dall'impresa sia uno dei valori indicati dall'intervallo di confidenza. Proprio per questo motivo negli studi di settore ormai è assodato che situarsi all'interno dell'intervallo di confidenza significa una sostanziale congruità. L'intervallo di confidenza risulta, quindi, essere più o meno ampio a seconda dalla probabilità di successo della stima assegnata (più è alta la probabilità, più è ampio l'intervallo) ovvero a seconda del grado di attendibilità della stima, influenzata in primo luogo dalla numerosità del campione utilizzato per la costruzione, rispetto all'universo (più ampio l'universo rispetto al campione, più è ampio l'intervallo di confidenza).

Sarebbe, pertanto, importante con riferimento anche solo al redditometro di cui all'art. 38, quinto comma, del D.P.R. n. 600/1973, sostituire la franchigia del 20% all'intervallo di confidenza, rendendo nota la percentuale di attendibilità della stima.

La distinzione tra reddito d'impresa e reddito complessivo risolta dall'Agenzia delle entrate

Oltre a ciò occorre rilevare che, proprio con riferimento al reddito d'impresa, si assiste ad una scissione tra il reddito d'impresa soggetto a tassazione, determinato secondo la convenzione della competenza economica, ed il reddito disponibile. Infatti, il reddito d'impresa può risultare anche di molto inferiore al reddito disponibile, per effetto della deduzione dei ccdd. oneri figurativi, cioè elementi negativi del reddito d'impresa a cui non corrisponde alcuna uscita finanziaria.

Nella determinazione del reddito d'impresa, infatti, esistono molti elementi che

abbattono il reddito a fronte dei quali, tuttavia, non emerge tuttavia una uscita finanziaria. Si pensi, ad esempio, a:

- ammortamenti dei beni strumentali;
- accantonamenti al TFR;
- accantonamenti ai fondi rischi d'impresa, a cominciare dall'accantonamento rischi su crediti;
- ratei passivi relativi ad affitti o canoni che saranno pagati nell'anno successivo;
- risconti attivi ripostati nell'anno successivo a fronte di pagamenti ad esempio di affitti o canoni pagati in via anticipata l'anno precedente.

Si tratta di fattori che possono incidere anche pesantemente nella determinazione del reddito d'impresa. Allo stesso modo, dal lato dei componenti positivi di reddito, esistono delle norme nel T.U.I.R. che consentono di frazionarne la tassazione. L'esempio di scuola in questo senso è la possi-

Note:

(6) Si tratta dell'accertamento effettuato a livello individuale che mette in relazione le spese effettive e gli incrementi di patrimonio rilevati nell'anno oggetto di accertamento e il reddito dichiarato.

(7) In tal senso si è espressa l'Agenzia delle entrate durante l'incontro con la stampa specializzata del 25 gennaio 2012.

bilità di scegliere di frazionare la tassazione delle plusvalenze in cinque esercizi, quello di maturazione e nei quattro successivi. In questo caso, a fronte di una entrata finanziaria complessiva attribuibile alla plusvalenza, ad esempio di 10.000 euro, per la vendita del bene strumentale sono sottoposti a tassazione solamente 2.000 euro. In questo caso esistono ben 8.000 euro di reddito finanziario in più che possono giustificare l'eccedenza di spesa.

Appare anche evidente che in tutti i casi sopra citati deve anche essere considerato il rovescio della medaglia. In effetti le distinzioni tra reddito disponibile e reddito d'impresa dichiarato per competenza viste *supra* non attengono alla misura del reddito complessivo, ma solo al criterio di ripartizione nei diversi esercizi dello stesso. Pertanto, quello che in un esercizio non diventa reddito finanziario dell'imprenditore, lo diventerà in futuro ovvero lo è già diventato in passato. Si pensi al caso dell'ammortamento del bene strumentale. Sebbene come si è detto, per effetto della deduzione della quota di ammortamento, in ogni periodo d'imposta esiste un reddito d'impresa inferiore rispetto a quello disponibile per la spesa di pari ammontare, è altrettanto vero che, nell'esercizio nel quale si acquista il bene, l'uscita finanziaria relativa all'acquisto è anche di molto superiore alla frazione di costo che viene portata a riduzione del reddito dichiarato. Per tale anno, quindi, si assiste ad una situazione diametralmente opposta a quella che avviene nel perdurare del periodo di ammortamento. Per tale anno, infatti, il reddito dichiarato appare anche di molto superiore del reddito disponibile per effettuare la spesa. Anche nel caso delle plusvalenze per le quali si è optato per il frazionamento della tassazione, infatti, sebbene nel primo anno si abbia una dotazione finanziaria superiore rispetto a quella che emerge come reddito d'impresa, per i quattro anni successivi il reddito dichiarato, per tale componente, risulta essere superiore a quello disponibile per la spesa. In questo senso si è espressa da ultimo l'Agenzia delle entrate (8).

L'Agenzia delle entrate, quindi, dovrà, insieme al contribuente, nella fase precontenziosa, adeguare per ogni anno il reddito spendibile oggetto dell'accertamento al reddito d'impresa dichiarato dall'imprenditore individuale ovvero dai soci di società di persone, considerando, insieme, la somma

algebraica di tutti questi elementi.

Se la necessità che si è palesata è quella di adeguare il reddito spendibile al reddito d'impresa dichiarato per competenza, identificando, quindi, in questo una situazione di fatto da prendere in considerazione al fine di evitare la tassazione di un reddito che non è stato prodotto, stupisce l'opinione dell'Agenzia delle entrate (9) di lasciare alla discrezionalità degli Uffici di considerare tali differenze in sede emissione dell'atto di accertamento, qualora non si giungesse all'adesione.

La sperimentazione del redditometro

Per ora sul sito internet dell'Agenzia delle entrate è stato pubblicato il *software* che consente di raccogliere i dati per portare a termine la sperimentazione. Non si tratta, quindi, del *software* definitivo che consentirà, in futuro, a tutte le 22 milioni di famiglie italiane di verificare la loro esposizione al rischio di subire un controllo, ma di un programma atto alla raccolta di informazioni necessarie per l'applicazione dello strumento a fini sperimentali da parte delle associazioni di categoria e degli ordini professionali. Queste informazioni sono inviate alla SOSE (società per gli studi di settore) per l'elaborazione delle posizioni per poi restituirle alle associazioni per l'effettuazione delle loro valutazioni. La fase sperimentale, nella sostanza, mira a limitare gli errori dello strumento legati a situazioni particolari non considerate dal *software*. Ad esempio, per quanto concerne le imprese personali, potrà essere valutato l'impatto sulla stima del reddito familiare, il diverso criterio con il quale si determina il reddito d'impresa ovvero la rilevanza del consumo dei risparmi per effettuare le spese o altri investimenti mobiliari o immobiliari, ovvero, ancora, di qualsiasi altra causa che può giustificare la differenza tra lo stile di vita della famiglia e il reddito familiare dichiarato.

È evidente che, con una platea così vasta di posizioni, si parla, infatti, di circa 22 milioni di famiglie, anche una sperimentazione portata avanti seriamente non potrà rappresentare da subito il gra-

Note:

(8) Si tratta di una risposta fornita durante l'incontro con la stampa specializzata il 25 gennaio 2012.

(9) Anch'essa riportata nelle risposte all'incontro del 25 gennaio 2012.

do affidabilità dello strumento. Peraltro, si tenga conto che la fase sperimentale dovrebbe chiudersi nel mese di febbraio 2012. L'affidabilità dello strumento sarà, quindi, legata essenzialmente alle due fasi fondamentali del momento di applicazione del redditometro:

- 1) la fase della selezione da parte dell'Agenzia delle entrate delle posizioni giudicate a rischio evasione;
- 2) la fase successiva del contraddittorio.

La delicata fase di selezione

Per evitare di entrare nella selezione delle posizioni da accertare, risultano, quindi, essere fondamentali le scelte che verranno adottate nelle tre diverse categorie di rischio definite: alto, medio e basso, sia in termini di ampiezza dello scostamento che di altri indizi di evasione che dovranno essere presenti. In questo quadro, per un'efficace applicazione in *compliance* dello strumento, tutti questi dati ed elementi dovranno essere condivisi, come sono condivisi negli studi di settore, altrimenti tutta l'operazione risulterà poco più di un'iniziativa puramente mediatica. In altre parole, oltre allo strumento utile a controllare la propria esposizione a rischio, al contribuente devono essere resi noti tutti i criteri di applicazione e di selezione che saranno adottati dall'Agenzia delle entrate. Il contribuente sarà portato all'adempimento spontaneo, quando ha la relativa certezza che il suo comportamento lo esclude dalle liste di controllo.

I dubbi sull'efficacia del contraddittorio, guardando al passato

La fase successiva del contraddittorio potrebbe diventare proprio l'anello debole dello strumento per due ragioni. In primo luogo l'esperienza sugli studi di settore, dove le possibilità di difesa sono le più ampie possibili, a distanza di 13 anni dalla prima applicazione non ha ancora formato un retaggio storico positivo in termini di efficacia e di effi-

IL PROBLEMA APERTO

Contraddittorio

La fase del contraddittorio potrebbe diventare l'anello debole del redditometro. Se l'esperienza sugli studi di settore, dove le possibilità di difesa sono le più ampie possibili, non ha ancora formato un retaggio storico positivo in termini di efficacia e di efficienza, perché il contraddittorio dovrebbe decollare con un nuovo sistema di induzione applicato su una platea molto più vasta e, peraltro, con prova contraria limitata? Inoltre, il «range» di tolleranza tra il reddito dichiarato dal contribuente e quello che emerge dall'applicazione del redditometro è più ristretto rispetto al passato (dal 25% da verificarsi per due anni consecutivi al 20% su un solo anno).

cienza. Perché allora il contraddittorio dovrebbe decollare con un nuovo sistema di induzione applicato su una platea molto più vasta e, peraltro, con prova contraria limitata? La norma, infatti, consente solamente di indicare quale sia stata la fonte che ha permesso di finanziare la spesa o l'investimento (risparmi di anni precedenti ovvero redditi esenti o redditi tassati alla fonte o l'intervento di terze economie), senza conferire al contribuente la possibilità di dimostrare che è riuscito a sostenere la famiglia con il reddito realizzato. In tutto questo, il range di tolleranza tra il reddito dichiarato dal contribuente e quello che emerge dall'applicazione del redditometro è più ristretto rispetto al passato (dal 25% da verificarsi per due anni consecutivi al 20% su un solo anno), con tutti i problemi di carattere tecnico visti *supra*.

Preclusioni e sanzioni tributarie per contribuente e commercialista che non collaborano con il Fisco

di Alberto Marcheselli

Come sembrerebbe, a una prima lettura delle disposizioni interessate e delle sentenze della Corte di cassazione n. 263 del 2012 e della Commissione tributaria provinciale di Firenze n. 133 del 2011, le conseguenze dell'omessa collaborazione del contribuente (e dei suoi ausiliari) nella fase dell'accertamento sono **difformi** a seconda che l'accertamento si riferisca a **imposte sui redditi** o all'**IVA**. Ma, a ben vedere, le differenze sono più apparenti che reali, non solo con riferimento agli **effetti sanzionatori amministrativi**, ma anche agli **effetti penali**.

Le due sentenze di seguito pubblicate (1) concernono profili in parte comuni, circa le conseguenze della omessa collaborazione del contribuente (e dei suoi ausiliari) nella fase dell'accertamento, nonché l'applicazione di sanzioni.

La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Firenze n. 133 del 2011 concerne un caso in cui non venivano esibiti i registri IVA del contribuente, pur debitamente richiesti. Per vero, la descrizione dei fatti nella motivazione è un po' ellittica e, se è certo il fatto che tali registri erano stati richiesti e non esibiti e che, almeno apparentemente, tale mancata esibizione era imputabile al professionista di fiducia del contribuente, resta incerto se:

- a) fossero stati richiesti anche altri documenti (la sentenza in alcuni passaggi parla, genericamente, di «documentazione»);
- b) in caso positivo, se essi fossero stati richiesti al contribuente o al suo professionista.

In effetti, tali profili incerti non appaiono del tutto privi di rilevanza, almeno a tutta prima, quanto all'inquadramento della fattispecie nel suo complesso.

La soluzione adottata dalla Commissione tributaria provinciale di Firenze è, comunque, che in tali circostanze il contribuente non potrebbe provare, producendo in giudizio i documenti non esibiti durante la fase amministrativa, né i costi inerenti de-

ducibili a fini imposte sui redditi, né detrarre l'IVA a monte (2).

Altrettanto sintetica, e non meno interessante, è la sentenza della Corte di cassazione n. 263 del 2012. Essa concerne la sola materia delle imposte sui redditi. Nello svolgimento del processo si dà atto che il giudice d'appello avrebbe ritenuto insussistente in fatto la circostanza dell'omessa risposta ai questionari e, più genericamente, che il diritto alla difesa e al contraddittorio non potrebbe negarsi in giudizio anche in caso di mancata risposta o esibizione di documentazione, a differenza che in materia di IVA.

Nella motivazione si osserva che la preclusione scatta per l'omessa risposta al questionario e non per l'infedele compilazione del medesimo. La motivazione prosegue poi rilevando che nel caso di richiesta di informazioni e documenti, ove il contribuente abbia risposto alla richiesta, è onere

Alberto Marcheselli - Professore associato di diritto tributario presso la Facoltà di Giurisprudenza di Torino

Note:

(1) Cass., Sez. trib., 12 gennaio 2012, n. 263; Comm. trib. prov. di Firenze, Sez. XI, 4 novembre 2011, n. 133. Per il testo delle sentenze cfr. da pag. 479.

(2) E ciò in forza dei disposti sulle preclusioni probatorie discendenti, per le imposte dirette, dall'art. 32, commi quarto e quinto, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e, per l'IVA, dall'art. 52, quinto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

dell'Amministrazione dimostrare l'incompletezza (oltre che l'infedeltà e l'inidoneità probatoria).

La decisione sembra allora doversi scindere in due profili.

Quanto alle informazioni richieste, la Cassazione interpreta la preclusione di legge, riferita a «notizie ed i dati non adottati» (3) in modo letterale e restrittivo: il contribuente che risponde alle domande contenute nei questionari mentendo non si vedrebbe preclusa la possibilità di dichiarare (e provare) la verità in sede giudiziale (4).

Quanto agli atti e documenti, invece, la soluzione appare più aperta. Per quanto la sentenza non si pronuncia espressamente sulla preclusione in proposito (5) il riferimento al fatto che è onere dell'Ufficio contestare la «completezza» della risposta alla richiesta, induce a pensare che, se la contestazione non avviene, nessuna preclusione scatta. Se la contestazione avviene il contribuente deve dimostrare la completezza della risposta alla richiesta di trasmissione, altrimenti, per gli atti e documenti non trasmessi, può scattare la preclusione.

Responsabilità del contribuente per l'omessa collaborazione

Tali pronunce stimolano una riflessione più generale sulle norme applicabili all'omessa collaborazione del contribuente.

A prima lettura, le disposizioni vigenti a fini IVA e delle imposte sui redditi appaiono difformi (e tale difformità risulta valorizzata dal giudice di appello nella controversia di cui alla sentenza della Cassazione, che rileva come le preclusioni opererebbero più rigorosamente in materia di IVA).

Tale affermazione va attentamente verificata.

A fini IVA, si rendono applicabili, innanzitutto, le disposizioni di cui ai commi quinto e decimo dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972. Ai sensi del quinto comma, «I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione» (6). Ai sensi del decimo

nella mancata esibizione o trasmissione di quanto richiesto dall'Amministrazione, ma non prende in considerazione l'ipotesi del mero mendacio. Simmetricamente viene sancita l'irrilevanza dell'elemento soggettivo, per cui l'effetto preclusivo discenderebbe anche dalla mera colpa, a differenza di quanto stabilito dal quinto comma dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972.

(5) Richiamando la sentenza della Corte di cassazione n. 9892 del 2011 (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA), relativa a problemi afferenti l'onere della prova di circostanze e non l'intervenuta preclusione dalla facoltà di produrre documenti.

(6) Affinché il rifiuto produca l'effetto preclusivo, è sempre necessaria una precisa richiesta da parte dell'Amministrazione. Considerazione condivisibile sia per le preclusioni discendenti dalle richieste effettuate a seguito di inviti e questionari che per quelle effettuate durante accessi, ispezioni e verifiche. Confronta Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. I, Parte prima, Milano, 2011, pag. 371; Id., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, pag. 164; Id., «La prova nel processo tributario», in *Riv. dir. fin.*, 2000, I, pag. 81; Albertini, «Produzione dei documenti e integrazione dei motivi», in *Codice commentato del processo tributario*, a cura di Tesaurò, Milano, 2011, pagg. 370-371; Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, pag. 54; Vanz, *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta, Fantozzi, Marongiu, Moschetti, Tomo II, Padova, pag. 184.

In giurisprudenza il pensiero è ben sintetizzato da Cass., Sez. trib., 28 ottobre 2009, n. 22765, in *Corr. Trib.* n. 1/2010, pag. 53, con commento di Marcheselli, «Il principio di buona fede e le preclusioni per i documenti sottratti alla verifica», ove la Suprema Corte ha sancito che «il divieto di utilizzo in sede giudiziaria di documenti non esibiti in sede amministrativa (art. 52 del D.P.R. n. 633/1972) costituisce un limite all'esercizio dei diritti di difesa e dunque si giustifica solo in quanto costituiscono il rifiuto di una documentazione specificamente richiesta dagli agenti accertatori». Nello stesso senso, Cass., Sez. trib., 14 ottobre 2009, n. 21768, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

Il termine rifiuto presuppone poi un comportamento consapevole e volontario da parte del soggetto che evidenzia un'intenzione di non voler produrre i documenti che sa di avere. Si veda Cass., SS.UU., 25 febbraio 2000, n. 45, *ivi*, nonché Cass., Sez. trib., 30 dicembre 2009, n. 28049, *ivi*, la quale, nell'analizzare la differente preclusione di cui all'art. 32, si è pronunciata di riflesso in merito: «Il riferimento all'art. 52, quinto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (legge sull'IVA) non è pertinente, poiché tale norma - richiamata, in materia di tributi diretti, dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973 - contempla il «rifiuto» di esibire (cui sono parificate la dichiarazione di non possedere o la sottrazione all'ispezione) libri, registri, scritture e documenti nel corso di accessi, ispezioni e verifiche; sicché essa è giustamente ritenuta applicabile, quanto alle conseguenze del rifiuto, soltanto in presenza di una specifica richiesta o ricerca da parte dell'Amministrazione, nel corso delle suddette operazioni, e di un rifiuto o di un occultamento intenzionali da parte del contribuente, non essendo sufficiente il fatto puro e semplice della mancata esibizione (Cass. n. 9127 del 2006, *ivi*)».

Per questo la dottrina ha escluso le ipotesi di mera colpa, riconducendo l'elemento soggettivo alla necessaria forma del dolo. Sull'elemento soggettivo, Giaretta, «Le preclusioni derivanti dal «rifiuto» di esibire libri, registri e documenti. Una lettura del dato normativo «costituzionalmente orientata»», in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, pag. 654; Tosi, «Riflessi amministrativi e penali del «rifiuto di esibizione» di cui all'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972», *ivi*, 1991, II, pag. 479.

Note:

(3) Art. 32, penultimo comma, del D.P.R. n. 600/1973.

(4) Difatti la condotta oggetto della disposizione si estrinseca

SOLUZIONI OPERATIVE

Omissioni del professionista

In tutte le ipotesi in cui **non vi sia concorso doloso del contribuente** nelle omissioni del professionista, e nei limiti di un eventuale **concorso di colpa**, il **cliente** avrebbe **diritto al risarcimento del danno**. Tale risarcimento potrebbe certamente comprendere anche il **tributo pagato**, quando questo sia «ingiustamente» pagato per effetto della **perdita del diritto a detrazioni o deduzioni spettanti, o decadenze e preclusioni imputabili al professionista**.

comma, «se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso. Se l'attestazione non è esibita e se il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso o non esibisce in tutto o in parte le scritture si applicano le disposizioni del quinto comma».

Se i registri IVA erano presso il professionista, in effetti, sia che il contribuente non avesse esibito l'attestazione, sia che, esibitala, il commercialista non avesse esibito i registri, essi paiono effettivamente inutilizzabili in giudizio (7).

Possibile responsabilità per fatto degli ausiliari

Si può discutere sull'individuazione del fondamento razionale della norma, ma la conclusione pare netta, a livello giuridico formale. Il fondamento, in effetti, pare doversi riportare a una sorta di estensione al livello della collaborazione in sede amministrativa del principio della responsabilità per fatto degli ausiliari, costituente un principio generale del diritto civile, quanto all'adempimento delle obbligazioni (art. 1228 c.c.) (8). Tale conclusione può parere severa, ogni qual volta il fatto dell'ausiliario non sia riportabile nemmeno a colpa del contribuente, quando cioè egli abbia diligentemente scelto e diligentemente vigilato il professionista, ma, in effetti, non muovendosi la questione nell'ambito sanzionatorio, la soluzione sarebbe giuridicamente proporzionata. Ovviamente, in tutte le ipotesi in cui non vi sia concorso doloso del contribuente nelle omissioni del professionista, e nei limiti di un eventuale concorso di colpa, il cliente avrebbe diritto al risarcimento del danno. Tale risarcimento potrebbe certamente comprendere anche il tributo pagato, quando questo sia «ingiustamente» pagato, per effetto della perdita del diritto a detrazioni o deduzioni, spettanti, per decadenze o preclusioni imputabili al professionista. Questa riflessione conduce però immediatamente

ad altre due considerazioni che ne costituiscono il logico corollario.

Esportabilità nel campo delle sanzioni

La prima è che ciò che è giustificato per la debenza del tributo e le preclusioni procedurali non è esportabile al campo delle sanzioni per omessa presentazione della dichiarazione.

È del tutto evidente che, se si può incorrere nelle sanzioni improprie rappresenta

dalle preclusioni per un fatto del terzo, non è ammissibile incorrere in sanzioni, salva la colpevolezza del contribuente. Appare quindi controvertibile l'ulteriore affermazione della sentenza della Commissione di Firenze, circa il fatto che il contribuente risponderebbe dell'omessa presentazione della dichiarazione da parte del commercialista. La sentenza desume dal fatto che sia prevista la consegna di una ricevuta di presentazione della dichiarazione il fatto che il cliente risponderebbe addirittura per dolo eventuale del fatto del suo ausiliario. Il riferimento al dolo eventuale (che significa che è provato che il cliente aveva agito accettando il rischio che il commercialista non presentasse la dichiarazione) appare irrilevante quando si tratti di violazioni colpose e, comunque, probabilmente fuori luogo: ragionevolmente chi si rivolge a un commercialista, salvo l'intento fraudolento (da provarsi specificamente), non accetta certamente il rischio che egli gli cagioni dei danni.

Note:

(7) I casi ipotizzati e risolti in modo espresso dalla disposizione sono tre:

- a) il contribuente non esibisce l'attestazione;
- b) il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso;
- c) il soggetto che l'ha rilasciata non esibisce in tutto o in parte le scritture.

(8) Si tratta di terzi estranei al rapporto tributario e non di terzi, interni al rapporto ma estranei alla condotta, come i coobbligati per le imposte o concorrenti per le sanzioni, i quali, detto per inciso, non subirebbero gli effetti delle preclusioni derivanti dalle condotte altrui. In tema si rinvia a Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, cit., pag. 146.

SOLUZIONI OPERATIVE

Preclusioni procedurali per inadempimento

In materia di **imposte sui redditi** la **responsabilità del contribuente** per le **condotte dell'ausiliario**, a differenza che a fini IVA, **non** appare espressamente **prevista**. Il **contribuente** deve essere espressamente **avvisato** che, in difetto di esibizione degli atti, documenti, libri e registri richiesti dagli Uffici, scatterà l'**inutilizzabilità** degli atti richiesti e può **liberarsi** dalla **preclusione depositando gli atti all'inizio del giudizio** e dichiarando di essere stato nell'impossibilità di provvedervi prima.

La questione andava, a nostro modestissimo avviso, semmai impostata nei termini della colpa, così come ipotizzato dalle difese.

In effetti, e ancor prima di evocare l'art. 6, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997 (che concerne l'omesso versamento per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi), una riflessione va fatta, come spunto di analisi dell'operato del giudicante, sull'elemento soggettivo della violazione.

Non ci pare così sicuro che, in generale, il contribuente abbia sempre e comunque l'onere di controllare la condotta del professionista cui si rivolge, altrimenti rispondendo sempre e comunque delle violazioni a titolo di colpa (o, stando alla sentenza, addirittura di dolo eventuale). A nostro modestissimo avviso, questa soluzione rigoristica appare da meditare, quantomeno se affermata in via assoluta, qualsiasi sia la condizione del contribuente e qualunque sia l'assetto dei rapporti. La condizione della contribuente ultraottantenne, casalinga, pensionata, ad esempio, che si affidi al commercialista pare molto diversa da quella del giovane professionista che deleghi al terzo gli adempimenti fiscali. Almeno entro certi limiti, affermare che la delega a un professionista non libera dal controllo del corretto adempimento degli obblighi non convince del tutto.

Inoltre, considerato che gli adempimenti fiscali si concentrano tutti in prossimità della scadenza, appare abbastanza inesigibile l'ipotetica condotta diligente del contribuente (della cui omissione egli risponderebbe): egli, per evitare sanzioni per omissioni del commercialista, dovrebbe pretendere il rilascio delle attestazioni di presentazione delle dichiarazioni (o versamenti) in tempo utile per poter eventualmente rimediare all'omissione personalmente o rivolgendosi ad altro professionista? È automaticamente responsabile chi non pretenda l'adempimento e la relativa documentazione abbastanza tempo prima delle scadenze?

È ben vero che il professionista è civilisticamente

responsabile nei confronti del cliente per le sanzioni, ma si tratta di un rimedio *ex post* che non convince del tutto, non in tutti i casi, comunque.

Le sanzioni devono colpire solo condotte negligenti, rispetto a uno *standard* ottimale. Sarebbe quindi interessante interrogarsi su quale sia la condotta mediamente diligente da richiedersi al contribuente, pena l'applicazione di sanzioni. Il confine tra la responsabilità per colpa propria e la responsabilità oggettiva per colpa altrui è, in ef-

fetti, labile e indicazioni precise dovrebbero forse essere fornite. Se l'obiettivo avuto di mira è la diligenza nell'adempimento dei suoi obblighi da parte del professionista, la via della responsabilità del contribuente e successiva rivalsa per il risarcimento del danno non appare quella corretta. Indubbiamente, escludere la responsabilità del contribuente apre la porta a tutta una serie di questioni e, in particolare, il venir meno di un effetto di deterrenza, fino a quando non siano previste specifiche sanzioni a carico del professionista, ma non pare dubbio che la generale affermazione della responsabilità del contribuente, rispetto alle sanzioni, per fatto altrui, strida con i principi generali del diritto. Il profilo ha un notevole interesse e merita probabilmente anche una certa attenzione *de jure condendo*.

Preclusioni procedurali per fatto del terzo nelle imposte sui redditi

Il secondo aspetto da considerare è se la conclusione descritta sopra (inutilizzabilità di atti e documenti per fatto dell'ausiliario) regga anche quanto alle imposte sui redditi.

In effetti, la prima norma di riferimento in proposito si ritrova negli ultimi due commi dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973, secondo cui «le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'Ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

SOLUZIONI OPERATIVE

Effetti sanzionatori

La mancata restituzione dei questionari inviati al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento in materia di imposte dirette e di IVA o la loro restituzione con risposte incomplete o non veritiere è punita con la sanzione amministrativa.

L'adempimento di tali obblighi è ora presidiato anche da sanzioni penali, sia per le imposte sui redditi sia per l'IVA.

Di ciò l'Ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta.

Le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che deposita in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli Uffici per causa a lui non imputabile» (9).

Riferite all'inadempimento del professionista tali norme presentano tre profili di interesse:

- la responsabilità del contribuente per le condotte dell'ausiliario, a differenza che a fini IVA, non appare espressamente prevista;
- il contribuente deve essere espressamente avvisato che, in difetto di esibizione, scatterà l'inutilizzabilità;
- il contribuente può liberarsi dalla preclusione depositando gli atti all'inizio del giudizio e dichiarando di essere stato nell'impossibilità di provvedervi prima.

Quanto al primo aspetto, se esso fosse valorizzabile in modo rigido, semplicemente escluderebbe che preclusioni possano intervenire per fatto del terzo.

Quanto al secondo, ammesso che preclusioni possano scattare per fatto del terzo, esse sono certamente da escludersi se il contribuente non è avvisato (e posto nelle condizioni di rimediare). È interessante osservare che questa seconda garanzia appare tutto sommato proporzionata: è giusto che si risponda del fatto altrui se si è messi diligentemente e tempestivamente nelle condizioni di rimediare. È poi, per altro verso, interessante osservare che se la norma sulle imposte sui redditi prevede questa garanzia e non, alla lettera, la responsabilità per l'inadempimento del terzo, quella in materia di IVA, al contrario e sempre a tutta prima, contempla la responsabilità per inadempimento dei terzi, ma non le garanzie per il contribuente. Una asimmetria che lascerebbe assai perplessi e richiederebbe interpretazioni correttive.

Quanto al terzo, è interessante osservare che, alla lettera, al contribuente, ai fini delle imposte dirette sembrerebbe bastare la mera dichiarazione di sussistenza di una causa di non imputabilità. Tale formulazione letterale, pacifica, è abbastanza curiosa: la preclusione sarebbe aggirabile anche semplicemente millantando una causa di giustificazione insussistente. A tutta prima, tale disciplina parrebbe applicabile in materia di

imposte sui redditi, ma non in materia di IVA.

Considerazioni conclusive

In realtà, le differenze tra i regimi accertativi delle due tipologie di imposta sono, a ben vedere, più apparenti che reali.

L'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 regola, è vero, le richieste e le conseguenze degli inadempimenti degli Uffici in materia di imposte dirette. Le preclusioni di questa norma, tuttavia, sono espressamente richiamate (10), per l'IVA, dall'art. 51, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972, per le richieste di dati e notizie tramite questionari (art. 51, n. 3) e per le richieste di atti e documenti (art. 51, n. 4). L'informativa del contribuente e la dichiarazione liberatoria paiono quindi applicabili anche in materia di IVA.

L'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 regola, è vero, gli accessi, ispezioni e verifiche a fini IVA, ma è richiamato, per le imposte sui redditi, dall'art. 33, primo comma, del D.P.R. n. 600/1973. Le disposizioni sulla rilevanza delle omissioni del terzo ausiliario appaiono quindi esportabili anche al campo delle imposte sui redditi.

L'affermazione contraria, contenuta nella sentenza di appello del giudizio chiusosi con la sentenza

Note:

(9) Sulla non operatività della preclusione in caso di mancato avvertimento si rinvia a Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, pag. 340.

(10) Deve solo tenersi conto del fatto che l'originario richiamo ai commi terzo e quarto dell'art. 32 non tiene conto dell'inserimento in tale ultima norma di un nuovo terzo comma ad opera dell'art. 1, comma 402, lett. c), della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

della Corte di cassazione n. 263 del 2012 è, pertanto, alquanto dubbia.

Il sistema si completa, infine, con la previsione di sanzioni vere e proprie.

Sul piano amministrativo, si rende applicabile l'art. 11, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 471/1997, che punisce la mancata restituzione dei questionari inviati al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento in materia di imposte dirette e di IVA o la loro restituzione con risposte incomplete o non veritiere con la sanzione amministrativa da 258 a 2.065 euro.

L'adempimento di tali obblighi è ora presidiato anche da sanzioni penali, atteso che l'art. 11, comma 1, del D.L. n. 201/2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 214/2011 prevede che «chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 51 e 52 del decreto del

Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 (11). La disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74».

Nota:

(11) Norma che prevede che «chiunque rilascia dichiarazioni mendaci, forma atti falsi o ne fa uso nei casi previsti dal presente testo unico è punito ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia. L'esibizione di un atto contenente dati non più rispondenti a verità equivale ad uso di atto falso. Le dichiarazioni sostitutive rese ai sensi degli articoli 46 e 47 e le dichiarazioni rese per conto delle persone indicate nell'articolo 4, comma 2, sono considerate come fatte a pubblico ufficiale».

LA SENTENZA

• Onere di contestazione delle risposte inesatte

Cassazione, Sez. trib., Sent. 12 gennaio 2012 (17 novembre 2011), n. 263 - Pres. Adamo - Rel. Bognanni

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nella procedura improntata al principio del **contraddittorio**, quale quella prefigurata con la **richiesta di informazioni e documenti** mediante **questionari**, una volta che il contribuente abbia ottemperato alla richiesta di chiarimenti, grava sull'**Amministrazione finanziaria** l'**onere di contestarne** in modo specifico la **completezza**, la **veridicità**, l'**idoneità probatoria**, la qualificazione giuridica del fatto rappresentato e, più in generale, la **correttezza** in termini di **effettiva deducibilità dei costi documentati**. Solo dopo l'adempimento di tale onere di contestazione, può sorgere, in capo al **contribuente**, l'**onere** di provare le circostanze di fatto rilevanti per **smentire le contestazioni** dell'Ufficio.

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 64/41/06, depositata l'11 giugno 2006, con la quale, accolto l'appello di D.L. avverso quella della Commissione tributaria provinciale, l'opposizione di lei contro due avvisi di accertamento relativi all'IRPEF ed accessori per gli anni 1999 e 2000, veniva ritenuta fondata. In particolare il giudice di appello affermava che la contribuente aveva risposto al questionario inviatole, e che comunque il diritto alla difesa ed al contraddittorio non poteva essere disconosciuto nella sede contenziosa, anche in mancanza di una risposta al medesimo o di esibizione di documentazione, come invece previsto per l'IVA.

La contribuente resiste con controricorso.

Motivi della decisione

2. Con il primo motivo la ricorrente deduce violazione di norme di legge, in quanto la Commissione tributaria regionale non considerava che a seguito dell'innovazione legislativa di cui alla legge n. 28/1999, non era consentito a D. produrre alcuna documentazione, che invece non aveva esibito nel procedimento amministrativo pre-accertamento, e non aveva risposto al questionario trasmessole.

Il motivo è infondato, dal momento che la Commissione tributaria regionale osservava che l'appellante aveva restituito il questionario in argomento, e tanto basta per ritenere che il presupposto dell'invocata preclusione non sussistesse, dal momento che le singole indicazioni alle varie note-quesito non dovevano necessariamente essere esatte. Si tratta di accertamento di fatto, che non può essere perciò messo in discussione in questa sede. D'altronde, com'è noto, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nella procedura improntata al principio del contraddittorio, quale quella prefigurata con la richiesta di informazioni e documenti mediante questionari, ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, una volta che il contribuente abbia ottemperato alla richiesta di chiarimenti, grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di contestarne in modo specifico la completezza, la veridicità, l'idoneità probatoria, la qualificazione giuridica del fatto rappresentato e, più in generale, la correttezza in termini di effettiva deducibilità dei costi documentati. Solo dopo l'adempimento di tale onere di contestazione può sorgere, in capo al contribuente, l'onere di provare le circostanze di fatto rilevanti per smentire le contestazioni dell'Ufficio (cfr. anche Cass., sent. 5 maggio 2011, n. 9892, n. 28049 del

2009) (1). Del resto D. aveva fornito la prova documentale del proprio assunto, secondo cui gli investimenti effettuati scaturivano dallo smobilizzo di titoli bancari e dagli incrementi di carattere ereditario per successione al marito.

3. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia vizio di motivazione, circa la data, la natura dei precedenti disinvestimenti e l'epoca degli acquisti immobiliari.

Si tratta all'evidenza di censura che rimane assorbita dal motivo come prima esaminato.

4. Ne deriva che il ricorso va rigettato.

Quanto alle spese del giudizio, esse seguono la soccombenza, e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso, e condanna la ricorrente al rimborso delle spese a favore della controricorrente, che liquida in euro 100,00 per esborsi ed euro 3.500,00 (tre milacinquecento/00) per onorario, oltre a quelle generali ed agli accessori di legge.

Nota:

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

LA SENTENZA

• Mancata esibizione della documentazione richiesta

Commissione tributaria provinciale di Firenze, Sez. XI, Sent. 4 novembre 2011 (21 ottobre 2011), n. 133 - Pres. Ognibene - Rel. Calussi

■ È inutilizzabile in sede giudiziaria la **documentazione non esibita** dal contribuente all'Ufficio che ne aveva fatto richiesta. Ciò comporta altresì che **non** possano essere **considerati** nella ricostruzione induttiva del reddito i **componenti negativi** perché **non documentati**, né può essere riconosciuta la **detrazione IVA** sulle operazioni di acquisto.

■ In caso di **omessa presentazione** della **dichiarazione** da parte del professionista incaricato della trasmissione, la **denuncia** della omissione da parte del contribuente alla autorità giudiziaria **non** è **sufficiente** per **escludere** la **responsabilità** del **contribuente**, essendo a tal fine anche necessaria la **conservazione** da parte di quest'ultimo della **ricevuta di presentazione** della **dichiarazione**.

Fatto - Diritto

PO.GR. s.r.l. con due distinti ricorsi impugnano l'avvi-

so di accertamento IRPEG e IRAP ed IVA ed accessori per gli anni 2002 e 2003.

I ricorsi sono riuniti per identità di *petitum* e *causa petendi*.

La ricorrente ha omesso di presentare la dichiarazione dei redditi per l'anno 2002 e 2003.

1) Sostiene l'illegittimità dell'avviso per difetto di motivazione;

2) Per violazione degli artt. 41 del D.P.R. n. 600/1973, 55, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972 e del principio dell'onere probatorio.

Richiama la sent. Cass. n. 223 del 1997 che stabilisce che la ricostruzione del reddito deve prendere le mosse da dati certi e significativi e deve condurre all'acclarimento dell'effettiva capacità contributiva del soggetto secondo ragionevoli criteri di logicità e verosimiglianza. Nel caso di cui si discute l'Ufficio non ha acquisito alcun elemento certo.

L'Ufficio colloca la società in un settore di appartenenza, ma non individua il codice di attività.

La società nel 2002 era in perdita e dal settembre aveva affittato un ramo d'azienda.

Peraltro in tale anno la ricorrente vendeva un immobile per euro ...; poiché tale immobile aveva natura di bene ammortizzabile, i proventi non rilevano come ricavi; ma come plusvalenze e tale cessione non concorre alla determinazione del volume d'affari *ex art.* 20 del D.P.R. n. 633/1972.

Se dai ricavi accertati in euro ... si scompota il valore di euro ..., residua un ammontare di ricavi di euro ...

Per l'anno 2003 la società ha conseguito una perdita civilistica di euro ...

3) L'illegittimità del mancato riconoscimento della detrazione IVA per violazione dell'art. 55 del D.P.R. n. 633/1972.

L'Ufficio ha disconosciuto il diritto della ricorrente alla detrazione dell'IVA assolta su tutte le operazioni di acquisto, per la mancata esibizione dei registri IVA.

La responsabilità della mancata esibizione è dovuta alla condotta di un commercialista.

La ricorrente ha depositato in sede contenziosa la documentazione richiesta nella fase amministrativa.

Le sanzioni sono inapplicabili *ex art.* 6 del D.Lgs. n. 472/1997, perché la condotta contestata è dovuta alla commercialista, contro la quale la società ha depositato una querela.

Con memoria aggiunta richiama sent. Cass., SS.UU., n. 45 del 2000 (1) che afferma che la condotta del contribuente deve presentare una connotazione dolosa e non è sufficiente una condotta colposa.

L'indice di reddito non è corretto, infatti la media dei ricavi per gli anni 2002/2005 è di euro ..., ben lontana dall'importo di euro ...

In relazione allo scomputo dall'ammontare dei ricavi dell'importo di euro ... relativo alla vendita di un bene strumentale non è corretta la tesi dell'Ufficio che debba applicarsi il principio dell'onnicomprendività perché la cessione di un bene strumentale genera plusvalenza.

Insiste perché non siano applicate le sanzioni.

L'Ufficio costituito in giudizio rileva che la ricorrente ha omesso di presentare la dichiarazione ed in sede di contraddittorio per accertamento non ha prodotto la documentazione richiestale dall'Ufficio.

In caso di omessa dichiarazione l'Ufficio determina il reddito con facoltà di ricorso a presunzioni c.d. supersemplici che comportano l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente.

Insiste anche con articolate considerazioni per la comminazione delle sanzioni.

La società per gli anni in contestazione non ha presentato la dichiarazione dei redditi.

Tale omissione legittima l'Ufficio a determinare il reddito del contribuente ricorrendo a presunzioni semplici; spetta poi a questi fornire elementi contrari volti a dimostrare che la determinazione del reddito fatta dall'Ufficio non è corretta. Fissato questo principio, consegue:

1) che l'Ufficio ben poteva utilizzare per l'accertamento del reddito la presunzione semplice fissata dalle medie del settore;

2) l'accertamento non è illegittimo per difetto di motivazione perché il riferimento alle medie di settore descrive sufficientemente l'*iter* logico-giuridico della pretesa.

La Commissione, alla luce della sentenza di legittimità

richiamata dall'Ufficio (Cass., sent. 26 maggio 2008, n. 13511 e Cass. 26 aprile 2006, n. 9127) (2) ritiene inutilizzabile in sede giudiziaria la documentazione non esibita dal contribuente all'Ufficio che ne aveva fatto richiesta.

Tale fatto comporta altresì che non possano essere considerati nella ricostruzione induttiva del reddito i componenti negativi perché non documentati, né può essere riconosciuta la detrazione IVA sulle operazioni di acquisto.

Rimane infine da esaminare la debenza o meno delle sanzioni.

Parte ricorrente richiama l'esimente prevista dall'art. 6, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997 «il contribuente non è punibile quando dimostra che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria ed addebitabile esclusivamente a terzi».

Nel caso di cui si tratta è provata la denuncia presentata dalla società ed il rinvio a giudizio del professionista autore della condotta criminosa contestata.

Tali fatti non sono però sufficienti ad eliminare la responsabilità della ricorrente.

Sul punto si ritiene corretta la tesi dell'Ufficio che ha richiamato l'art. 3, comma 6, del D.P.R. n. 435/2001, che, sull'invio telematico delle dichiarazioni, ha stabilito che le banche e gli uffici postali rilasciano, anche se non richiesta, la ricevuta di presentazione della dichiarazione.

I contribuenti hanno poi l'obbligo di conservare la documentazione.

La prova dell'avvenuta presentazione è data dalla comunicazione dell'Ufficio attestante l'avvenuto ricevimento della dichiarazione presentata in via telematica.

Dal quadro normativo così delineato appare evidente che la responsabilità con dolo eventuale della società, con la conseguente corretta applicazione delle sanzioni. Stante la responsabilità del terzo nell'omessa presentazione della denuncia, si ritiene equo compensare le spese del giudizio.

Con memoria aggiunta, sul disconoscimento della detrazione IVA, rileva di aver depositato i registri IVA acquisti e vendite e registri dei corrispettivi.

P.Q.M.

La Commissione respinge i ricorsi riuniti. Compensa le spese.

Note:

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

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

La mera consegna dell'atto al «messo comunale» anticipa gli effetti della notifica?

di Mariagrazia Bruzzone

La regola sull'**anticipazione** degli **effetti** della **notificazione**, per il notificante, alla data della **consegna** dell'atto all'**agente notificatore** non può prescindere dalla qualifica rivestita dall'agente notificatore stesso, e presuppone il rispetto di **rigorose formalità** che valgono ad attribuire data certa al momento del conferimento dell'incarico. **Opera** per gli **ufficiali giudiziari**, ma **non** può essere superficialmente estesa ai **messi interni** ed ai **messi comunali**. Resta fermo che, se i messi interni o i messi comunali si avvalgono del **servizio postale**, gli **effetti** della **notificazione** retroagiscono, per il notificante, alla **data** attestata dalla **ricevuta di spedizione**, ma non a quella anteriore di conferimento dell'incarico al messo interno o al messo comunale.

In tema di notifica di atti tributari, norme speciali individuano particolari figure di agenti notificatori. L'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, al primo comma, prevede che la notificazione degli «avvisi e degli altri atti», destinati al contribuente, «è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio delle imposte» (1). A sua volta, l'art. 26, primo comma, del D.P.R. n. 602/1973, con specifico riferimento alla cartella di pagamento, stabilisce che «è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale». Infine, l'art. 16 del D.Lgs. n. 546/1992 consente agli Uffici finanziari, ed agli enti locali, di notificare gli atti del processo tributario tramite messi comunali o messi speciali autorizzati.

La fattispecie concreta, sottoposta all'esame della Suprema Corte e decisa in camera di consiglio con l'ordinanza n. 23501 del 2011 (2), è la seguente: può ritenersi validamente notificato l'avviso di accertamento consegnato tempestivamente dall'Agenzia delle entrate al messo comunale e pervenuto al contribuente il 3 gennaio 2001 ovvero dopo la scadenza (intervenuta il 31 dicembre 2000) del

termine decadenziale previsto per l'esercizio della funzione impositiva? La Corte costituzionale, nella ben nota sentenza n. 477 del 2002 (3), ha ritenuto «palesamente irragionevole, oltre che lesivo del diritto di difesa del notificante, che un effetto di decadenza possa discendere ... dal ritardo nel compimento di un'attività riferibile non al medesimo notificante, ma a soggetti diversi (l'ufficiale giudiziario e l'agente postale) e che, perciò, resta del tutto estranea alla sfera di disponibilità del primo». Al fine di esonerare il richiedente dai rischi connessi all'intempestività, imputabili all'agente notificatore, si attribuisce quindi rilevanza alla data di consegna dell'atto all'«ufficiale giudiziario», facendo retroagire a tale momento alcuni effetti della notificazione, nell'interesse del notificante.

Mariagrazia Bruzzone - Professore a contratto di diritto tributario presso l'Università di Genova e Avvocato in Genova

Note:

(1) Sulle differenti figure di agente notificatore, si rinvia a quanto precedentemente scritto: M. Bruzzone, «Agenti notificatori abilitati ed eccezionalità delle "notifiche dirette"», in *Corr. Trib.* n. 3/2011, pag. 231.

(2) Per il testo dell'ordinanza cfr. pag. 487.

(3) Cfr. Corte cost., 26 novembre 2002, n. 477 (in *GT - Riv. giur. trib.* n. 4/2003, pag. 319, con commento di C. Glendi e in *Corr. Trib.* n. 2/2003, pag. 151, con commento di M. Bruzzone e in *Foro it.*, 2003, parte I, col. 14, con nota di R. Caponi).

SOLUZIONI OPERATIVE

Ufficiali giudiziari

Gli **effetti** della **notificazione** perfezionatasi nei confronti del destinatario **retroagiscono**, per il **notificante**, alla data di **conferimento dell'incarico all'ufficiale giudiziario**, che agisce nell'espletamento di una **pubblica funzione**.

La regola dell'anticipazione degli effetti della notificazione, per il notificante, alla data di consegna dell'atto all'agente notificatore, operante per le notifiche eseguite dagli ufficiali giudiziari, può estendersi anche ai casi di affidamento dell'incarico a messi interni e a messi comunali?

La soluzione della questione non può prescindere dalla qualifica rivestita dall'agente notificatore e dalle modalità di notificazione, a mani o tramite il servizio postale.

Gli «ufficiali giudiziari»

Lo svolgimento dell'attività notificatoria costituisce esercizio di una pubblica funzione per gli ufficiali giudiziari, definiti *ex lege* come «ausiliari dell'ordine giudiziario» (4), i quali «non possono ricusare il loro ministero» e, «in caso di rifiuto», sono tenuti ad «indicare per iscritto i motivi» (5). Il rapporto tra il soggetto istante e l'ufficiale giudiziario non è mai stato ricondotto entro gli schemi privatistici del mandato (6), collocandosi, propriamente, nella sfera pubblicistica (7). Il conferimento dell'incarico all'agente notificatore non esige il rispetto di particolari requisiti di forma, esaurendosi nella consegna materiale dell'atto notificando. Ma se è vero che, ponendoci dal punto di vista della parte istante, l'incarico all'agente notificatore configura un atto a forma libera, è altrettanto incontestabile che, in forza di espresse previsioni legislative, l'ufficiale giudiziario è obbligato a formalizzarne il ricevimento, mediante rilascio di apposita «ricevuta» (8), annotazione giornaliera sui registri cronologici ed indicazione del numero corrispondente a margine dell'originale e delle copie dell'atto notificando, corredata dall'apposizione della data e della firma (9). Trattasi di formalità che valgono a certificare la data del conferimento dell'incarico all'ufficiale giudiziario; quest'ultimo, a partire da tale momento, in adempimento di un *munus publicum*, è tenuto a trasmettere l'atto al destinatario, nel rispetto della vigente disciplina (10). Se la notificazione si perfezionerà, gli effetti retroagiranno, per il notificante, alla data di conferimento dell'incarico, certificata dall'agente notificatore, posto che detto incumbente segna il limite

temporale oltre il quale il richiedente non può più influire sull'operato dell'ufficiale giudiziario, che agisce nell'espletamento di una pubblica funzione. Nell'eventualità che, nell'esercizio della pubblica funzione, l'ufficiale giudiziario si avvalga di un ausiliario, rappresentato

dall'ufficiale postale, non vi è ragione per posticipare alla data della spedizione a mezzo posta il momento determinante ai fini della valutazione della tempestività della notificazione, come confermato dall'art. 149, terzo comma, c.p.c., che, con specifico riferimento alle «notificazioni a mezzo del servizio postale», dispone: «la notifica si perfeziona, per il soggetto notificante, al momento della consegna del plico all'ufficiale giudiziario e, per il destinatario, dal momento in cui lo stesso ha la legale conoscenza dell'atto» (11). Anche in questo caso, a partire dalla data dell'assun-

Note:

(4) Art. 1 del D.P.R. 15 dicembre 1959, n. 1229. Il comma 1 dell'art. 1 del D.Lgs. 1° dicembre 2009, n. 179, in combinato disposto con l'allegato 1 allo stesso decreto, come modificato dall'allegato C al D.Lgs. 13 dicembre 2010, n. 213, ha ritenuto indispensabile la permanenza in vigore del D.P.R. n. 1229/1959, limitatamente agli artt. da 1 a 112, da 116 a 123, 130, 133, comma 6, 138, commi quarto, quinto e sesto, 140, 144, da 146 a 180 e da 182 a 186.

(5) Art. 108 del D.P.R. n. 1229/1959, cit., recanti l'«ordinamento degli ufficiali giudiziari e degli aiutanti ufficiali giudiziari».

(6) Contrariamente alla soluzione interpretativa alla quale si perverrà *infra* per i messi comunali.

(7) C. Punzi, *La notificazione degli atti nel processo civile*, Milano, 1959, pag. 105; E. Minoli, *Le notificazioni nel processo civile*, Milano, 1938, pag. 145; S. Satta, *Diritto processuale*, Padova, 1957, pag. 53.

(8) L'art. 109 del D.P.R. n. 1229/1959 stabilisce che «l'ufficiale giudiziario, se richiesto, deve dare alla parte ricevuta degli incarichi a lui affidati e dei documenti a lui consegnati».

(9) Artt. 116 ss. del D.P.R. n. 1229/1959.

(10) Sulla responsabilità dell'ufficiale giudiziario, a fronte dell'inosservanza dei doveri d'ufficio, cfr. D. Buoncristiani, «Ufficiale giudiziario», in *Enc. dir.*, Milano, 1992, XLV, pag. 541; S. La China, «Notificazione - diritto processuale civile», in *Enc. giur.*, Roma, agg. 2000, XXI; R. Vanni, «Ufficiale giudiziario», *ivi*, 1994, XXXII.

(11) Di contrario avviso è sembrata essere la Corte di cassazione che, nelle prime applicazioni della sentenza n. 477 del 2002 della Corte costituzionale, cit., si riferisce alla «spedizione», senza fornire motivazioni in ordine alle ragioni che giustificerebbero tale soluzione interpretativa (cfr. Cass., Sez. trib., 22 maggio 2003, n. 8099; Id., 25 giugno 2003, n. 10087; Id., 3 luglio 2003, n. 10491, tutte in *GT - Riv. giur. trib.* n. 1/2004, pag. 45, con commento di C. Glendi).

SOLUZIONI OPERATIVE

Messi interni

Va esclusa la retrodatazione degli effetti della notificazione eseguita da messi interni, sussistendo un rapporto di immedesimazione organica tra l'agente notificatore e l'ente richiedente, in forza del quale il notificatore agisce quale organo dell'autore dell'atto notificando.

zione dell'incarico, l'ufficiale giudiziario è gravato dal dovere di trasmettere l'atto al destinatario, in forza della qualifica rivestita e non in adempimento di poteri conferitigli dal richiedente (12). L'intervento di quest'ultimo si esaurisce nella materiale consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario, ed in seguito

non è più ammessa alcuna interferenza dell'istante nello svolgimento delle operazioni di notificazione. La data del conferimento dell'incarico è attestata dall'ufficiale giudiziario, mediante indicazione sulla ricevuta rilasciata al richiedente, ed obbligatoria apposizione, non solo sull'originale, ma anche sulla copia dell'atto notificando che perverrà al destinatario. Il rispetto di quest'ultima formalità garantisce sufficientemente, anche nell'interesse del destinatario, che l'atto sia stato effettivamente consegnato all'ufficiale giudiziario, nella data da quest'ultimo certificata mediante attestazione che, essendo rilasciata da pubblico ufficiale nell'esercizio delle sue funzioni, costituisce piena prova, fino a querela di falso.

I «messi interni»

Qualora si tratti di «messi interni», l'impedimento alla retrodatazione degli effetti della notificazione è rappresentato dall'assenza della fuoriuscita dell'atto dalla sfera giuridica del notificante, sussistendo un rapporto di immedesimazione organica tra l'agente notificatore e l'ente richiedente, in forza del quale il notificatore agisce quale organo dell'autore dell'atto notificando. La figura del messo interno, peraltro, non può essere parificata a quella del *nuncius*: pur agendo come organo dell'Ufficio finanziario o dell'agente della riscossione, è ricondotto dalla legislazione vigente tra i pubblici ufficiali deputati allo svolgimento delle operazioni di «notificazione». Si distingue, dunque, dall'ufficiale postale che interviene, in qualità di *nuncius*, nelle notificazioni dirette a mezzo posta, o che agisce, sempre in qualità di *nuncius*, come ausiliario dell'agente notificatore. Al pari dell'ufficiale giudiziario, e distinguendosi dal *nuncius*, per espressa previsione legislativa il messo interno è un agente notificatore; al contempo, si

distingue dall'ufficiale giudiziario e dal *nuncius*, perché agisce in nome e per conto dell'ente richiedente, al quale è legato da un rapporto di immedesimazione organica. Tale rapporto non intercorre, invece, tra l'ufficiale postale e l'ente richiedente: è per questo motivo che, se il messo interno si avvale del servizio postale, gli effetti della notificazione validamente eseguita retroagiscono, per il notificante, alla data attestata dalla ricevuta di spedizione, in ap-

zio postale, gli effetti della notificazione validamente eseguita retroagiscono, per il notificante, alla data attestata dalla ricevuta di spedizione, in ap-

Nota:

(12) Si presume che il momento della consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario coincida con quello dell'avvio dell'attività notificatoria da parte dello stesso ufficiale giudiziario (ad esempio, spedizione del plico postale in caso di notifica a mezzo posta), attestato dalla relata di notifica redatta dall'ufficiale giudiziario. Ove i due momenti non coincidano, spetta al richiedente la notifica l'onere di provare l'antiorità del primo rispetto al secondo. È insorto contrasto tra le Sezioni semplici della Suprema Corte di cassazione in ordine alle modalità di siffatta prova: in particolare, se occorra necessariamente la produzione di ricevuta o di altra certificazione rilasciata dall'ufficiale giudiziario a norma dell'art. 109 del D.P.R. n. 1229/1959 (cfr. Cass., Sez. II, 17 novembre 2005, n. 23294; Id., Sez. III civ., 26 luglio 2005, n. 15616) o se siano sufficienti altri segni, quali, ad esempio, la stampigliatura della specifica delle spese di notifica a margine, con l'indicazione della data e del numero progressivo del registro cronologico, pur in mancanza di una firma da parte dell'ufficiale giudiziario (cfr. Cass., Sez. III civ., 28 luglio 2005, n. 15797, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id., Sez. lav., 1° aprile 2005, n. 6836; Id., Sez. trib., 1° febbraio 2005, n. 1951, ivi). La questione è stata segnalata al Primo Presidente della Corte per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite (Cass., Sez. trib., Ord. 24 novembre 2006, n. 24942, in *Corr. Trib.* n. 4/2007, pag. 331, con commento di C. Glendi). Intervenendo a dirimere i contrasti interpretativi, le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno sostenuto che la prova del momento iniziale del procedimento notificatorio a mezzo di ufficiale giudiziario può essere data, oltre che dalla ricevuta di cui all'art. 109 del D.P.R. n. 1229/1959, anche da un'attestazione dello stesso ufficiale giudiziario, che non richiede necessariamente una sua dichiarazione apposita, bastando l'apposizione sull'atto da notificare di un timbro contenente la data e il numero di cronologico, pur senza la sottoscrizione o la sigla dell'ufficiale giudiziario. Peraltro, non potendo attribuirsi a tale timbro valore di prova legale in ordine alla data di consegna dell'atto da notificare all'ufficiale giudiziario, la idoneità probatoria in questione viene meno in caso di contestazione (per qualsiasi motivo) della conformità al vero di quanto da esso indirettamente risulta. In tal caso l'interessato dovrà farsi carico di esibire idonea certificazione dell'ufficiale giudiziario (Cass., SS.UU., 20 giugno 2007, n. 14294, in *Corr. Trib.* n. 34/2007, con commento di C. Glendi).

SOLUZIONI OPERATIVE

Messi comunali

Gli **effetti** delle **notificazioni** di atti tributari eseguite dai messi comunali **non retroagiscono**, per il **notificante**, alla data di **conferimento** dell'**incarico** all'agente notificatore, ma, in caso di ricorso al **servizio postale**, retroagiscono alla data che attesta l'avvenuta **spedizione**.

plicazione della regola generale enunciata dall'art. 60, ultimo comma, del D.P.R. n. 600/1973, secondo il quale «qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto» (13).

Analogamente, non vi sono impedimenti alla retroattività degli effetti alla data della spedizione, nell'ipotesi in cui il richiedente si avvalga del servizio postale nell'ambito delle notificazioni dirette, eseguite senza ricorrere all'intermediazione dell'agente notificatore.

I «messi comunali»

L'espletamento delle operazioni di notificazione, come sopra si anticipava, può essere demandato anche al «messo comunale». Se il richiedente è l'Amministrazione comunale, valgono le argomentazioni sopra svolte con riferimento ai messi interni. *Quid iuris*, se l'incarico è stato conferito al messo comunale dall'Ufficio dell'Agenzia fiscale o dall'agente della riscossione (14)? Il messo comunale, in questi casi, non agisce come organo del richiedente. Quand'anche non si volesse ravvisare una «dipendenza funzionale» dei messi comunali dall'Agenzia fiscale (15) e, in sintonia con l'interpretazione sostenuta dalla giurisprudenza di legittimità, si individuasse un «rapporto di preposizione», qualificabile come «mandato ex lege», in forza del quale il Comune, tramite un proprio organo (il messo comunale), agirebbe in nome e per conto del richiedente (16), l'anticipazione degli effetti del perfezionamento della notificazione dovrebbe ritenersi preclusa, per le ragioni che si espongono, muovendo proprio dall'inquadramento del rapporto tra l'ente richiedente e l'agente notificatore entro gli schemi del mandato (17). Il messo comunale, organo qualificato del Comune (mandatario), compie atti giuridici in nome e per conto dell'ente richiedente (mandante), destinatario degli effetti della notificazione. Il messo comunale agisce, non solo per conto, ma anche in nome del mandante, in quanto organo di un mandatario con rappresentanza. E infatti, gli effetti dell'atto compiuto dal mes-

so comunale, vale a dire gli effetti della notificazione, si producono direttamente in capo all'ente richiedente determinando, in considerazione dell'oggetto del procedimento notificatorio, il perfezionamento dell'atto sostanziale recettizio o la giuridica efficacia dell'atto processuale. Non vi è un'interposizione

nelle operazioni di notificazione parificabile a

Note:

(13) Qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto.

(14) La facoltà di avvalersi di messi comunali è riconosciuta anche all'Agente della riscossione, per la notificazione della cartella di pagamento (cfr. art. 26 del D.P.R. n. 602/1973), mentre non esiste un'analoga previsione per gli atti del processo (cfr. art. 16, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992).

(15) La Corte dei Conti afferma la sussistenza di «un rapporto organico diretto o di dipendenza funzionale diretta» tra i messi comunali e l'amministrazione finanziaria, nello svolgimento dell'attività di notificazione per conto di quest'ultima, indipendentemente dal rapporto d'impiego con l'ente locale (Corte dei conti, Sez. I, 13 luglio 1987, n. 104, in *Foro amm.*, 1987, pag. 3523). Nello stesso senso, si veda Corte dei conti, Sez. I, 28 ottobre 1983, n. 145 (in *Rep. foro it.*, 1984, voce «Responsabilità contabile», n. 144), secondo la quale «pur in carenza di un rapporto di pubblico impiego fra l'amministrazione finanziaria ed il messo comunale notificatore, sussiste la giurisdizione della corte dei conti nei confronti di quest'ultimo per il danno patrimoniale che si assume arrecato alla prima in conseguenza della tardiva notificazione di avvisi di accertamento tributario; invero, l'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, stabilendo che la «notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente ... è eseguita dai messi comunali», viene ad inserire questi ultimi nella fase conclusiva del procedimento di accertamento delle imposte, di competenza appunto dell'Amministrazione finanziaria, realizzando in tal modo una dipendenza funzionale dei messi stessi dalla detta Amministrazione e dando vita conseguentemente ad un rapporto di servizio fra i primi e la seconda, di per sé sufficiente ad incardinare la giurisdizione contabile della Corte dei conti». Se si accedesse a tale prospettiva interpretativa, basata sull'individuazione di «un rapporto organico diretto» tra messi comunali ed ente richiedente la notificazione, opererebbero le ragioni preclusive alla retrodatazione degli effetti della notificazione, già esposte in relazione ai messi interni.

(16) Cfr. Cass., SS.UU., 7 novembre 1997, n. 10929, in *Rep. foro it.*, 1997, voce «Responsabilità civile», n. 190; Id., 12 dicembre 1991, n. 13411, *ivi*, n. 1991, voce «Responsabilità contabile», n. 561.

(17) Inquadramento che deve ritenersi escluso per gli ufficiali giudiziari, per le ragioni già esposte.

quella dell'ufficiale giudiziario: nonostante il conferimento dell'incarico - anzi, proprio a partire da tale momento - nei confronti del destinatario delle operazioni di notificazione il messo comunale compie atti giuridici in nome e per conto del mandante, a quest'ultimo direttamente riferibili. Nella fase di trasmissione, l'atto notificando non fuoriesce dalla sfera giuridica del notificante: mentre l'ufficiale giudiziario, dopo essere stato legittimamente incaricato, adempie in proprio ai doveri connessi all'esercizio di una pubblica funzione, il messo comunale agisce in nome e per conto del richiedente. Deve escludersi che in tale veste il messo comunale possa certificare, nell'interesse del richiedente, una data, opponibile al notificatario, alla quale anticipare gli effetti della notificazione. Non può prescindersi dall'evidenza che soltanto per l'ufficiale giudiziario la legislazione vigente disciplinava minuziosamente la certificazione della data di conferimento dell'incarico, imponendo il rilascio al richiedente di apposita ricevuta, l'assolvimento di obblighi di registrazione e l'apposizione di specifiche annotazioni anche sulla copia per il destinatario. Ferma restando la responsabilità risarcitoria del Comune nei confronti dell'Agenzia fiscale, a quest'ultima il contribuente potrà opporre la tardività della notificazione, restando influente l'eventuale imputabilità del ritardo al messo comunale, il quale ha agito in nome e per conto dell'ente richiedente.

Considerazioni conclusive

Tornando alla fattispecie concreta sottoposta al vaglio della Corte di cassazione nella controversia decisa con l'ordinanza in esame, non è dato comprendere, dalla lettura dell'ordinanza stessa, se il messo comunale si sia avvalso del servizio postale. La notificazione non potrebbe ritenersi tempestiva se fosse stata eseguita dal messo comunale senza ricorrere al servizio postale. Soltanto l'affidamento dell'atto notificando al servizio postale da parte del messo comunale potrebbe consentire l'anticipazione degli effetti della notifica, se perfezionata anche per il destinatario, alla data della consegna all'ufficio postale. Vale a dire che la tempestività della notifica presuppone l'esistenza di una ricevuta di spedizione rilasciata dall'ufficio postale entro e non oltre il 31 dicembre 2000, non potendosi ritenere che gli effetti retroagiscano alla

data della consegna dell'atto notificando al messo comunale, per le ragioni sopra esposte. La Suprema Corte muove dalla premessa, condivisibile, che la sentenza della Corte costituzionale n. 477 del 2002, cit., «benché emessa specificamente in tema di notifica di atti giudiziari, esprime un principio generale in virtù del quale la notificazione, purché andata a buon fine, si perfeziona, per il notificante, non alla data di ricezione dell'atto da parte del destinatario, bensì a quella, antecedente, di consegna all'ufficiale giudiziario». Saggiunge che «deve ritenersi tempestiva» la notificazione di avvisi di accertamento «eseguita per posta, se ne fu effettuata in termini la consegna all'organo deputato per l'esecuzione della notifica». Non è chiaro che cosa intenda il Supremo Collegio per «organo deputato per l'esecuzione della notifica»: se il riferimento è al postino, ausiliario del messo comunale, la soluzione interpretativa appare corretta, ed in sintonia con i precedenti giurisprudenziali citati nell'ordinanza, che riconoscono l'anticipazione degli effetti della notificazione, per il notificante, alla data della spedizione, restando a carico del notificante l'onere di provare l'«avvenuta ricezione dell'atto (mediante esibizione dell'avviso di ricevimento)» ovvero l'«avvenuto compimento delle formalità prescritte, in caso di mancata consegna del piego o di rifiuto di riceverlo» (18). Nel capoverso successivo, però, nel ritenere «tempestiva» la notificazione eseguita dal messo comunale, si attribuisce rilevanza alla circostanza che «l'atto pervenne all'organo notificatore il 20 dicembre 2000»: se per «organo notificatore» s'intende il messo comunale, non potrebbe bastare il conferimento dell'incarico allo stesso entro il 31 dicembre 2000, occorrendo, altresì, ai fini impeditivi della decadenza, la spedizione a mezzo del servizio postale.

Nota:

(18) Cass., Sez. trib., 10 giugno 2008, n. 15298, in *Banca Dati BIG Suite, IPSOA*; Id., 29 gennaio 2004, n. 1647, ivi.

L'ORDINANZA

**Cassazione, Sez. trib., Ord. 10 novembre 2011
(26 ottobre 2011), n. 23501 - Pres. Parmeggiani
- Rel. Cirillo**

Deve ritenersi **tempestiva** la **notificazione dell'avviso di accertamento** se ne fu effettuata **in termini** la **consegna all'organo deputato per l'esecuzione** della notifica (trattavasi, nella specie, di notifica eseguita da messo comunale incaricato dall'Agenzia delle entrate).

Fatto e diritto

La Corte, ritenuto che è stata depositata in cancelleria la seguente relazione a sensi dell'art. 380-*bis* c.p.c.: «Con sent. 23 novembre 2007 la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha rigettato l'appello dell'Agenzia delle entrate nei confronti di R.W., confermando l'annullamento dell'avviso di accertamento per IRPEF/1994 perché tardivamente notificato il 3 gennaio 2001.

Con atto consegnato all'ufficiale giudiziario per l'esecuzione della notifica il 31 dicembre 2008, ha proposto ricorso per cassazione, affidato a unico motivo, l'Agenzia delle entrate; il contribuente non si è costituito.

Il ricorso è manifestamente fondato, in quanto la sentenza della Corte costituzionale n. 477 del 2002 (1), dichiarando illegittimo il combinato disposto dell'art. 149 c.p.c. e dell'art. 4, terzo comma, della legge 20 novembre 1982, n. 890, benché emessa specificamente in tema di notifica di atti giudiziari, esprime un principio generale, in virtù del quale la notificazione, purché andata a buon fine, si perfeziona, per il notificante, non alla data di ricezione dell'atto da parte del destinatario, bensì a quella, antecedente, di consegna all'ufficiale giudiziario.

Lo stesso principio generale vale, quindi, per la notificazione degli avvisi di accertamento tributari: atti di natura amministrativa, non processuale né specificamente funzionale al processo, ai quali risultano tuttavia applicabili, in tema di notifica, principi e regole propri del diritto processuale (SS.UU. n. 19854 del 2004) (2).

Sicché deve ritenersi tempestiva la notificazione di essi, eseguita per posta, se ne fu effettuata in termini la consegna all'organo deputato per l'esecuzione della notifica (Cass. n. 1647 del 2004 e n. 15298 del 2008) (3).

Nel caso di specie, pertanto, devesi ritenere tempestiva, la notificazione, eseguita con il messo comunale, dell'avviso di accertamento dell'IRPEF/1994, poiché l'atto pervenne all'organo notificatore il 20 dicembre 2000 (sent. Commissione tributaria regionale, pag. 2) in tempo utile, cioè entro il 31 dicembre 2000, non essendo contestato che esso fu ricevuto dal contribuente il 3 gennaio 2001, ossia pochi giorni dopo il compimento di tale termine.

La sentenza d'appello si è discostata da tali principi e va, dunque, cassata con rinvio.

Conseguentemente il ricorso può essere deciso in camera di consiglio ai sensi dell'art. 375, primo comma, c.p.c.».

Rilevato che vi è in atti prova dell'avvenuta rituale notifica del ricorso e che la relazione è stata comunicata al Pubblico Ministero e notificata all'unica parte costituita;

osservato che il Collegio, a seguito della discussione in camera di consiglio, condividendo i motivi in fatto e in diritto della relazione, ritiene che ricorra l'ipotesi della manifesta fondatezza del ricorso, per tutte le ragioni sopra indicate nella relazione;

considerato che da ciò consegue la cassazione della sentenza d'appello con rinvio alla Commissione tributaria regionale (anche per le spese), affinché la lite sia decisa sulla base dei principi innanzi affermati.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione.

Note:

(1) In *GT-Riv. giur. trib.* n. 4/2003, pag. 319, con commento di C. Glendi, e in *Corr. Trib.* n. 2/2003, pag. 151, con commento di M. Bruzzone.

(2) In *GT-Riv. giur. trib.* n. 1/2005, pag. 14, con commento di M. Basilevecchia.

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

Le condizioni per il trasferimento del «plafond» nell'affitto d'azienda

di Paolo Massari

Secondo la **sentenza n. 21772 del 2011** della Corte di cassazione, nel caso di affitto d'azienda, perché possa avere effetto il **trasferimento** del beneficio di **utilizzo** della **facoltà di acquistare beni e servizi per cessioni all'esportazione, senza pagamento dell'IVA**, è necessario che tale trasferimento sia espressamente **previsto** nel relativo **contratto** e che ne sia data **comunicazione** con lettera raccomandata **entro trenta giorni all'Ufficio IVA** competente per territorio.

Le condizioni necessarie affinché all'affitto dell'azienda consegua anche il trasferimento all'affittuario del relativo *plafond* sono relativamente semplici ed enunciate chiaramente dalla normativa IVA in materia di cessioni all'esportazione (1):

- espressa previsione contrattuale;
- comunicazione all'Ufficio delle entrate territorialmente competente entro 30 giorni con lettera raccomandata a/r.

L'espressa previsione contrattuale

Eliminiamo subito un dubbio: l'inserimento nel contratto di affitto d'azienda di un'espressa clausola che preveda il trasferimento del *plafond* non significa che, nell'ambito del contratto stesso, debba menzionarsi in dettaglio anche il trasferimento dei singoli rapporti con la clientela.

Il quesito relativo alle condizioni giuridiche in presenza delle quali, nell'ipotesi contrattuale *de qua*, sia ammesso il trasferimento del *plafond* - quesito che, peraltro, non trova conferme nel dettato normativo riportato, ma deriva direttamente da alcune datate posizioni dell'Amministrazione finanziaria - è stato oggetto di un'apposita interrogazione parlamentare (2).

La risposta del sottosegretario alle Finanze dell'epoca, conseguente ad uno studio elaborato dall'Agenzia delle entrate, non poteva che trovare la propria fonte nella norma citata (3).

Se tale circostanza è oggetto di puntuale previsione nell'ambito del contratto di affitto e se di tale previsione viene data comunicazione entro 30 giorni dalla data di stipula del contratto all'Ammi-

nistrazione finanziaria (requisito, quest'ultimo, previsto proprio per evitare dubbi e conseguenti contenziosi circa il soggetto titolato all'utilizzo del *plafond*), l'affittuario può utilizzare senza incorrere in alcun rischio il *plafond* maturato in precedenza dall'affittante.

Posizione, peraltro, con diverse sfumature fatta propria da anni dalla prassi ministeriale.

Così, *a contrario*, si è sostenuto come, nelle ipotesi di affitto d'azienda con esplicita clausola di esclusione del trapasso dei debiti e dei crediti (ora da leggersi come esclusione o assenza di clausola di cessione del *plafond*), l'affittuario non può essere riconosciuto esportatore abituale per le esportazioni effettuate dall'affittante, né ha diritto al rimborso del credito IVA, non essendosi verificato il trasferimento di tutti i rapporti giuridici attivi e passivi dell'affittante (4).

La determinazione del «plafond»

Quanto alla determinazione quantitativa del *plafond* disponibile dall'affittuario, nelle ipotesi di corretta trasmissione del diritto di acquisto senza

Paolo Massari - Consulente doganale

Note:

(1) Art. 8, quarto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

(2) Interrogazione Camera dei Deputati 27 gennaio 2010, n. 5-02385, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(3) Cfr. nota 1.

(4) Ministero delle finanze, Dipartimento tasse e imposte indirette sugli affari, R.M. 24 aprile 1990, n. 470048, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Affitto di azienda di una società che continua l'attività di esportatore

Secondo l'Amministrazione finanziaria, se una società prende in affitto l'azienda di un'altra società, la quale, comunque, continua ad esercitare la propria attività di soggetto esportatore, **non può ravvisarsi l'effettivo trasferimento di tutti i rapporti giuridici attivi e passivi**, che consente l'utilizzo del «**plafond**» per acquisti in **sospensione d'imposta** di quest'ultima da parte della prima. **Né**, d'altronde, si può ritenere che l'**attività svolta dall'affittante** si sia concretizzata in **operazioni triangolari** e, quindi, oggettivamente **non imponibili** erroneamente considerate effettuate in sospensione d'imposta, poiché non sussistono tali operazioni nel caso in cui i beni vengono consegnati in Dogana ed il cessionario residente provveda a trasferirli all'estero tramite il proprio spedizioniere.

Posizione, questa, che trova conferma anche nella giurisprudenza di merito.

«Nell'ambito della ristrutturazione finanziaria e industriale di un gruppo societario, la società nella quale è stato conferito il ramo d'azienda relativo ad attività di vendita, progettazione e produzione di impianti non può avvalersi del beneficio di acquistare beni e servizi senza il pagamento dell'IVA maturato in capo alla società conferente (*status* di esportatore abituale), se quest'ultima, a dispetto delle previsioni contenute nell'atto di conferimento, continua a effettuare esportazioni riconducibili al ramo d'azienda ceduto e se, delle operazioni straordinarie e della volontà di trasferire il *plafond* IVA, non ne è data notizia all'Amministrazione finanziaria» (7).

pagamento dell'imposta, il Ministero delle finanze ha riconosciuto come il *plafond* disponibile in capo all'affittuario, alla data del 1° gennaio dell'anno successivo a quello della stipulazione del contratto, deve essere calcolato tendo conto anche dei corrispettivi delle esportazioni fatte dal locatore nell'anno precedente anteriormente all'affitto.

Analogo criterio deve essere seguito per il calcolo della percentuale che attribuisce all'operatore interessato lo *status* di esportatore agevolato.

Nel caso in cui, poi, il locatore fruisca del metodo di *plafond* calcolato sulla base delle esportazioni fatte in dodici mesi precedenti (*plafond* mobile), il locatario è tenuto, con le modalità sopra evidenziate, a seguire tale metodo almeno fino al 31 dicembre

dell'anno in cui è stato stipulato il contratto, con la possibilità di transitare dal 1° gennaio dell'anno successivo al metodo solare, indipendentemente dalla scadenza o meno del triennio previsto per l'opzione (5).

All'opposto, se una società prende in affitto l'azienda di un'altra società, la quale, comunque, continua ad esercitare la propria attività di soggetto esportatore, non può ravvisarsi l'effettivo trasferimento di tutti i rapporti giuridici attivi e passivi, che consente l'utilizzo del *plafond* per acquisti in sospensione d'imposta di quest'ultima da parte della prima.

Né, d'altronde, si può ritenere che l'attività svolta dall'affittante si sia concretizzata in operazioni triangolari e, quindi, oggettivamente non imponibili erroneamente considerate effettuate in sospensione d'imposta, poiché non sussistono tali operazioni nel caso in cui i beni vengono consegnati in Dogana ed il cessionario residente provveda a trasferirli all'estero tramite il proprio spedizioniere (6).

Infine recentemente, trattando della diversa questione del trasferimento di ramo d'azienda, l'Agenzia delle entrate ha confermato come la società conferitaria subentra alla società conferente nella facoltà di utilizzazione del *plafond* anche nel caso in cui non vengano trasferiti tutti i rapporti giuridici attivi e passivi afferenti il ramo di azienda conferito.

Tuttavia, diversamente da quanto sostenuto dalla giurisprudenza di merito appena citata, l'Agenzia ha concluso come, continuando anche la società conferente l'attività di esportazione di beni, sia corretta una suddivisione tra conferente e conferitaria del *plafond* in ragione dell'attività di

Note:

(5) Ministero delle finanze, Dipartimento tasse e imposte indirette sugli affari, R.M. 24 novembre 1992, n. 450173, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(6) Ministero delle finanze, Dipartimento tasse e imposte indirette sugli affari, R.M. 10 gennaio 1991, n. 470080, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(7) Comm. trib. prov. di Milano, sent. 28 novembre 2007, n. 336, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

esportazione che sarà dagli stessi posta in essere (8).

L'orientamento dell'Agenzia delle dogane

Anche l'Agenzia delle dogane, tra le cui competenze, in sede di verifica con accesso presso le aziende, rientra anche il controllo sull'esatta costituzione e la corretta utilizzazione del *plafond*, è intervenuta sulla materia e, diffondendo il protocollo procedurale per le verifiche in materia di *plafond* (9), trattando dell'affitto d'azienda, ha evidenziato come le

«Dichiarazioni di inizio attività, variazione dati o cessazione attività» (modelli AA 7/7 e AA 9/7, in vigore dal 1° gennaio 2003) contengano un'apposita casella, da barrarsi per la comunicazione dell'intenzione di avvalersi del beneficio di acquistare beni e servizi, senza pagamento dell'imposta.

Nel caso di acquisizione d'azienda in affitto la barratura della citata casella sostituisce la comunicazione prevista dalla normativa IVA, da effettuarsi entro 30 giorni dalla stipulazione del contratto di affitto.

Ma se l'esposizione dei requisiti necessari per trasferire, in capo all'affittuario, in sede di affitto d'azienda, il *plafond* costituito dall'affittante, così consentendogli di acquistare beni e servizi senza versamento di IVA, è così chiara, tanto che anche la prassi amministrativa, al di là delle precisazioni intervenute nel 2010 ha sempre adottato, sostanzialmente, la medesima linea interpretativa, quali sono gli ulteriori profili di novità o di interesse ravvisabili nella sentenza n. 21772 del 2011 della Corte di cassazione (10)?

Il caso all'esame della Corte di cassazione

In realtà, la fattispecie portata all'attenzione della Suprema Corte si presentava leggermente più complessa, in quanto:

- le parti avevano provveduto all'affitto d'azienda con semplice scrittura privata;
- successivamente, ai fini dell'iscrizione nel registro delle imprese, il contratto era stato ratificato

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Dichiarazioni di inizio attività, variazione dati o cessazione

L'Agenzia delle dogane, trattando dell'affitto d'azienda, ha evidenziato come le Dichiarazioni di inizio attività, variazione dati o cessazione attività contengano un'apposita casella, da barrarsi per la comunicazione dell'intenzione di avvalersi del beneficio di acquistare beni e servizi, senza pagamento dell'IVA. Nel caso di acquisizione d'azienda in affitto la barratura della citata casella sostituisce la comunicazione prevista dalla normativa IVA, da effettuarsi entro 30 giorni dalla stipulazione del contratto di affitto.

in forma di scrittura privata autenticata;

– solo il mese successivo, con nuova scrittura privata autenticata, le parti avevano integrato il contratto, aggiungendovi la clausola di trasferimento del diritto di utilizzazione del *plafond* da parte dell'affittuario; tuttavia, tale scrittura veniva sottoscritta unicamente dalla parte affittante;

– tre giorni dopo tale ultima scrittura, la parte affittuaria trasmetteva all'Ufficio IVA territorialmente competente la comunicazione della volontà di utilizzare il *plafond*

della società affittante;

– solo sei anni dopo, la parte affittuaria provvedeva a sottoscrivere la scrittura privata autenticata riportante la clausola di trasferimento del *plafond*.

Le argomentazioni fornite dalla Corte a sostegno della propria tesi attengono più a profili, per così dire, di natura civilistica, che non tributaria.

Infatti, i Supremi Giudici rilevano come:

- il trasferimento del beneficio dell'utilizzazione del *plafond* sia stato previsto solo successivamente alla redazione del contratto di affitto d'azienda;
- tuttavia, il perfezionamento di tale clausola è intervenuto solo sei anni dopo la redazione della scrittura privata autenticata, all'atto della sottoscrizione di quest'ultima da parte della società affittuaria, poiché «solo allora deve ritenersi, in assenza di prova contraria, che sia intervenuto l'accordo delle parti, cioè il reciproco consenso in ordine alla costituzione di tale particolare rapporto giuridico»;

Note:

(8) Risoluzione dell'Agenzia delle entrate 14 dicembre 2011, n. 124/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Si veda, altresì, il commento di P. Maspes e C. Sanna, «Conferimento di complesso aziendale: il *plafond* "segue" l'attività di esportazione», in *Corr. Trib.* n. 4/2012, pag. 276.

(9) Agenzia delle dogane, Area verifiche e controlli tributi doganali accise - Laboratori chimici, Ufficio servizi di coordinamento e di supporto, circolare 27 febbraio 2003, n. 8/D, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(10) Per il testo della sentenza, cfr. pag. 491.

– l'invio al competente Ufficio IVA, da parte della società affittuaria, della comunicazione del trasferimento a suo favore di tale beneficio non può sostituire la mancata sottoscrizione del contratto, ai fini del suo perfezionamento, poiché tale effetto sostitutivo può verificarsi solo quando tale comportamento abbia come destinatario la controparte, non un soggetto terzo;

– infine, nemmeno può ritenersi applicabile la disposizione civilistica (11) ai sensi della quale la proposta diretta a concludere un contratto da cui derivino obbligazioni per il solo proponente è irrevocabile appena giunge a conoscenza della parte alla quale è destinata e, se non rifiutata, determina la conclusione del contratto; nella specie, infatti, la previsione della trasmissibilità del *plafond* costituisce una clausola integrativa di un contratto a prestazioni corrispettive (affitto d'azienda) e non di un contratto autonomo, così sfuggendo all'applicazione della disposizione citata.

Insomma, nel caso *de quo* la Cassazione ha negato l'applicabilità del beneficio del trasferimento del *plafond* in quanto la parte affittuaria ha utilizzato lo stesso senza che si realizzassero i due presupposti previsti dall'art. 8, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972.

In particolare, la scrittura privata autenticata, contenente la clausola integrativa del contratto di affitto d'azienda, sottoscritta dalla sola parte affittante, non poteva integrare il requisito dell'espressa previsione contrattuale prevista dalla norma. Né tale mancata sottoscrizione poteva essere sanata dall'avvenuta comunicazione all'Ufficio IVA, rivestendo quest'ultima, nell'ambito della citata disposizione IVA, carattere autonomo rispetto alla previsione contrattuale.

Nota:

(11) Art. 1333 c.c.

LA SENTENZA

Cassazione, Sez. trib., Sent. 20 ottobre 2011 (6 maggio 2011), n. 21772 - Pres. Adamo - Rel. Virgilio

Nel caso di **affitto di azienda**, l'invio all'**Ufficio IVA** competente, da parte della società **affittuaria**, della **comunicazione del trasferimento** a suo favore del «**plafond**» non può ritenersi **atto idoneo** a tener luogo della **mancata sottoscrizione del contratto** ai fini del suo **perfezionamento**, quale inequivoca **manifestazione della volontà di avvalersi degli effetti del negozio** incompleto, poiché un tale effetto sostitutivo può verificarsi solo allorché il detto comportamento abbia come destinatario l'altro contraente, non già, come nella specie, un terzo.

Ritenuto in fatto

1. La Q.G. s.r.l. propone ricorso per cassazione, sulla base di tre motivi, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale delle Marche indicata in epigrafe, con la quale, rigettando l'appello della contribuente, è stata confermata la legittimità dell'avviso di rettifica dell'IVA emesso nei suoi confronti, per l'anno 1995, per aver effettuato acquisti in sospensione d'imposta in qualità di esportatore abituale, ai sensi dell'art.

8 del D.P.R. n. 633/1972, senza averne i prescritti requisiti, avendo utilizzato un *plafond* di cui la società non aveva la disponibilità.

In particolare, il giudice *a quo*, in relazione al contratto di affitto d'azienda che la contribuente aveva stipulato con altra società, ha ritenuto: che il citato art. 8 del D.P.R. n. 633/1972, in tema di cessioni all'esportazione, dispone che, in caso di affitto d'azienda, il trasferimento del *plafond* a favore dell'affittuario «è subordinato alla condizione che tale circostanza sia menzionata nel contratto d'affitto e che ne venga data comunicazione all'Ufficio IVA entro trenta giorni con lettera raccomandata»; che «a norma dell'art. 2556 c.c., i contratti aventi per oggetto il trasferimento della proprietà o il godimento dell'azienda devono essere provati per iscritto in forma pubblica o per scrittura privata autenticata»; infine, che la contribuente «non ha ottemperato alle citate, chiare e tassative, disposizioni di legge».

2. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Considerato in diritto

1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia la «nullità» della sentenza impugnata «per omessa o quantomeno insufficiente motivazione», in relazione all'art. 360, n. 5, c.p.c., ovvero, in subordine, per omessa pronuncia sui motivi di appello, in relazione all'art. 360, n. 4, c.p.c., ed all'art. 112 c.p.c.

Lamenta, in sintesi, che il giudice *a quo* non abbia for-

nito alcuna (o, comunque, una adeguata) motivazione in ordine a varie questioni concernenti fatti controversi decisivi, oppure, in via subordinata, abbia omissis di pronunciare sui motivi di appello che tali questioni avevano sottoposto al suo esame. In particolare, dette questioni riguardano: la validità ed efficacia del contratto scritto di affitto d'azienda stipulato il 18 novembre 1994 tra la C. s.a.s. di M.G. & C. e la Q.G. s.r.l.; la validità ed efficacia dell'atto di ratifica concluso il 13 gennaio 1995, con il quale era stata attribuita la forma della scrittura privata autenticata al predetto contratto, al fine della sua iscrizione nel registro delle imprese; la validità ed efficacia della scrittura privata autenticata del 18 febbraio 1995, con la quale, ad integrazione della precedente scrittura, era stato trasferito alla Q.G. anche il beneficio del diritto di utilizzazione del *plafond*, al fine di effettuare operazioni in sospensione d'imposta ex art. 8 del D.P.R. n. 633/1972; l'irrelevanza della mancanza della sottoscrizione di quest'ultima scrittura da parte della rappresentante della cessionaria (peraltro la stessa M.G.), in quanto questa, in data 21 febbraio 1995, aveva trasmesso all'Ufficio IVA la «comunicazione di utilizzo del *plafond*», così manifestando la volontà di avvalersi di tale facoltà; la natura di contratto con obbligazioni a carico del solo proponente di detta scrittura integrativa, con la conseguenza che l'atto doveva intendersi perfezionato con la sola sottoscrizione dell'affittante, qualificandosi come proposta irrevocabile appena giunta a conoscenza dell'affittuario, ai sensi dell'art. 1333 c.c.; l'erroneità della tesi del primo giudice circa l'inutilizzabilità del *plafond* per il periodo dal 18 novembre 1994 al 18 febbraio 1995, per cui la società avrebbe dovuto richiedere un proprio *plafond*, non potendo utilizzare quello della C. s.a.s. in quanto riferibile ad anno solare diverso da quello in cui si sarebbe sanata la situazione.

Con il secondo motivo, la contribuente denuncia la violazione dell'art. 2556 c.c., sostenendo che, contrariamente a quanto affermato dal giudice d'appello, tale norma non impone, per i contratti di affitto d'azienda, la prova «per iscritto in forma pubblica o per scrittura privata autenticata», bensì la sola forma scritta *ad probationem*, in quanto l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata sono richiesti, dal secondo comma del medesimo articolo, solo quale presupposto per l'iscrizione del contratto nel registro delle imprese; e l'art. 2193 c.c. precisa che la mancata iscrizione nel registro delle imprese rende l'atto inopponibile ai terzi, salvo che questi ne abbiano avuto comunque conoscenza *aliunde* (come avvenuto nella specie, con la citata comunicazione all'Ufficio del 21 febbraio 1995).

Con il terzo ed ultimo motivo, infine, la ricorrente denuncia la violazione degli artt. 2556, 2193, 1325, 1321, 1326 e 1333 c.c., nonché dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972, insistendo nelle argomentazioni già espresse nei precedenti motivi.

2.1. Il ricorso, i cui motivi vanno esaminati congiunta-

mente per stretta connessione, non è fondato, anche se a tale conclusione occorre pervenire previa (parziale) correzione ed integrazione della motivazione della sentenza impugnata, risultandone il dispositivo conforme a diritto (art. 384, ultimo comma, c.p.c.).

2.2. Dall'esame della sentenza impugnata, del ricorso e del controricorso possono ritenersi pacifiche in causa le seguenti circostanze di fatto: a) con scrittura privata del 18 novembre 1994, la C. s.a.s. di M.G. & C. ha ceduto in affitto la propria azienda alla Q.G. s.r.l.; b) in data 13 gennaio 1995 tale contratto è stato ratificato in forma di scrittura privata autenticata ai fini dell'iscrizione nel registro delle imprese; c) in data 18 febbraio 1995, con nuova scrittura privata autenticata, le parti hanno integrato il contratto, aggiungendovi la clausola di trasferimento del diritto di utilizzazione, da parte dell'affittuario, del *plafond* previsto per l'acquisto di beni e servizi per cessioni all'esportazione senza pagamento dell'IVA, ai sensi dell'art. 8, commi terzo e quarto, del D.P.R. n. 633/1972; d) tale scrittura integrativa conteneva la sottoscrizione autenticata della sola rappresentante della società affittante; e) il 21 febbraio 1995 l'affittuaria Q.G. ha sottoscritto e trasmesso all'Ufficio IVA la comunicazione di utilizzo del *plafond* prescritta dal citato art. 8, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972; e) infine, in data 10 gennaio 2001 è intervenuta la sottoscrizione autenticata della scrittura del 18 febbraio 1995 da parte della rappresentante della predetta società Q.G.

2.3. Dalla descritta complessa vicenda contrattuale derivano, sul piano giuridico, le seguenti conseguenze:

a) il trasferimento alla ricorrente del beneficio di utilizzazione della facoltà di acquistare beni e servizi per cessioni all'esportazione senza pagamento dell'imposta è stato espressamente previsto, come prescritto dall'art. 8, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972, solo con la scrittura autenticata del 18 febbraio 1995, integrativa dell'originario contratto di affitto d'azienda;

b) il perfezionamento di tale clausola negoziale integrativa è, tuttavia, avvenuto solo al momento della sottoscrizione della stessa da parte della società affittuaria, e cioè in data 10 gennaio 2001, poiché solo allora deve ritenersi, in assenza di prova contraria, che sia intervenuto l'accordo delle parti, cioè il reciproco consenso in ordine alla costituzione di tale particolare rapporto giuridico;

c) l'invio all'Ufficio IVA competente, da parte dell'affittuaria, della comunicazione del trasferimento a suo favore del detto beneficio non può ritenersi atto idoneo a tener luogo della mancata sottoscrizione del contratto ai fini del suo perfezionamento, quale inequivoca manifestazione della volontà di avvalersi degli effetti del negozio incompleto, poiché un tale effetto sostitutivo può verificarsi solo allorché il detto comportamento abbia come destinatario la controparte, non già, come nella specie, un terzo;

d) infine, nemmeno può ritenersi applicabile la partico-

lare disciplina dettata dall'art. 1333 c.c., concernente i contratti con obbligazioni per il solo proponente, poiché nella specie trattasi di una clausola integrativa ed accessoria ad un negozio a prestazioni corrispettive e non di un contratto autonomo (peraltro, ed in ogni caso, non è dimostrato, attraverso la riproduzione del suo contenuto integrale, che tale scrittura integrativa prevedesse effettivamente obbligazioni a carico della sola parte affittante).

Ne deriva, in conclusione (restando assorbita ogni altra questione), che la ricorrente, non possedendone i requi-

siti, non aveva il diritto nel 1995 di effettuare operazioni in sospensione d'imposta ex art. 8 del D.P.R. n. 633/1972.

3. Il ricorso va, pertanto, rigettato, con conseguente condanna della ricorrente alle spese del presente giudizio di legittimità, che si liquidano in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alle spese, che liquida in euro 3000 per onorari, oltre spese prenotate a debito.

RIVISTE

Enti non Profit

Fisco, contabilità, lavoro e finanziamenti

Coordinamento: Gian Mario Colombo

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

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

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

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

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

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

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

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

Per informazioni:

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



Determinazione e tassazione dei redditi da polizze assicurative a contenuto finanziario

di Carlo Galli

Il D.L. n. 138/2011, che ha innalzato l'aliquota delle rendite finanziarie al 20%, ha fatto però salva la tassazione al 12,5% sui redditi di capitale e i redditi diversi derivanti dai titoli di Stato ed equiparati e dai titoli emessi dagli Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni, prevedendo una **disciplina specifica** per le ipotesi di **investimento indiretto**, per il tramite degli **organismi di investimento collettivo del risparmio** e delle **polizze vita a contenuto finanziario** e di **capitalizzazione**. Il legislatore ha disposto che la quota di **redditi di capitale** da assoggettare a **ritenuta** o ad **imposta sostitutiva** sia determinata al **netto** di una quota dei **proventi** riferibili ai **titoli pubblici** e che, per i **contratti** sottoscritti **fino al 31 dicembre 2011**, la ritenuta o l'imposta sostitutiva continueranno ad applicarsi con **aliquota** del **12,5%** sui redditi di capitale maturati dalla data di sottoscrizione o acquisto della polizza al 31 dicembre 2011. Il **D.M. 13 dicembre 2011** ha disciplinato le **modalità** per l'**identificazione** dei **redditi di capitale** che si considerano derivanti dai **titoli pubblici** in cui è investita la **polizza** e di quelli che si considerano **maturati al 31 dicembre 2011**.

Nel riformare il regime tributario delle rendite finanziarie, con il D.L. 13 agosto 2011, n. 138 (1), il legislatore ha fatto salva la tassazione al 12,5% sui redditi di capitale e i redditi diversi derivanti dai titoli di Stato ed equiparati (2) e dai titoli emessi dagli Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni (3) (che nel prosieguo della trattazione si indicheranno generalmente come «titoli pubblici»). Su tali redditi non opera quindi l'aumento dell'aliquota al 20% a decorrere dal 1° gennaio 2012.

Per preservare il più favorevole regime di tassazione per tali strumenti, il legislatore ha previsto una disciplina specifica per le ipotesi di investimento indiretto, per il tramite degli organismi di investimento collettivo del risparmio (4) e delle polizze vita a contenuto finanziario e di capitalizzazione.

Nel caso delle polizze, il legislatore è intervenuto con il comma 23 dell'art. 2 del D.L. n. 138/2011, disponendo che la quota di redditi di capitale di cui all'art. 44, comma 1, lett. g-quater), del T.U.I.R., da assoggettare a ritenuta (5) o ad imposta sostitutiva (6), sia determinata al netto di una «quota» dei «proventi riferibili» ai titoli pubblici, rimandando ad un

successivo decreto ministeriale le modalità di individuazione di tale «quota dei proventi».

Inoltre, con il comma 27 del medesimo articolo, il legislatore ha disposto che, per i contratti sottoscritti fino al 31 dicembre 2011, la ritenuta o l'imposta sostitutiva continueranno ad applicarsi con aliquota del 12,5% sui redditi di capitale maturati dalla data di sottoscrizione o acquisto della polizza al 31 dicembre 2011 (7).

Carlo Galli - Dottore commercialista - Socio responsabile del dipartimento di diritto tributario - Clifford Chance

Note:

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

(2) Di cui all'art. 31 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

(3) E sono perciò elencati nella (emananda) lista di cui all'art. 168-bis del T.U.I.R.

(4) Per cui cfr. A. Immacolato e F. Moretti, «I proventi da partecipazione in OICR che investono in titoli pubblici italiani ed esteri», in *Corr. Trib.* n. 6/2012, pag. 431.

(5) Ai sensi dell'art. 6 della legge 26 settembre 1985, n. 482.

(6) Ai sensi dell'art. 26-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

(7) I meccanismi di scomputo dei redditi derivanti dai titoli pubblici e la tassazione di maggior favore per i redditi maturati al 31

(segue)

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Rendiconti relativi alle annualità fino al 31 dicembre 2011

– Per quanto attiene alla rilevanza, ai fini della determinazione della **percentuale media** dell'**attivo** delle compagnie assicurative investita in **titoli pubblici**, dei rendiconti relativi alle annualità fino al 31 dicembre 2011, il **D.M. 13 dicembre 2011** si riferisce unicamente alle **percentuali** rilevate «nel corso della **durata del contratto**», senza specificare il comportamento da tenere in relazione a contratti a cavallo della modifica normativa.

– Si ritiene che, alle **percentuali** annuali rilevate nei rendiconti di periodo **fino al 31 dicembre 2011** incluso, **non** dovrà essere attribuita **rilevanza**, poiché esse riflettono l'investimento in titoli pubblici esistente in un arco temporale, quello terminato alla fine del 2011, in cui la distinzione tra investimento in titoli pubblici ed altri investimenti non assumeva alcuna rilevanza. Il nuovo assetto normativo, peraltro, prevede già un **criterio autonomo** per la **determinazione della quota di reddito** maturata al **31 dicembre 2011**, per la quale è espressamente prevista l'applicazione dell'imposta nella misura del **12,5%**.

Con l'art. 2 del D.M. 13 dicembre 2011 (di seguito, il «decreto»), il Ministero ha disciplinato le modalità per l'identificazione dei redditi di capitale che si considerano derivanti (direttamente o per il tramite dell'investimento in OICR) dai titoli pubblici in cui è investita la polizza e di quelli che si considerano maturati al 31 dicembre 2011.

Scorporo dei redditi derivanti dai titoli pubblici

L'art. 2, comma 1, del decreto, disciplina la determinazione del reddito di capitale derivante da contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione in presenza di un investimento indiretto in titoli pubblici, disponendo che:

- il reddito di capitale imponibile è assunto al netto del 37,5% dei proventi dei titoli pubblici;
- tali proventi sono determinati in proporzione «alla percentuale media dell'attivo investito» nei titoli pubblici rispetto al totale dell'attivo riferibile alla gestione assicurativa nella quale è inserito il contratto;
- tali proventi rilevano, sia se l'investimento in titoli pubblici è effettuato direttamente dalla compagnia, sia se l'investimento è effettuato indirettamente, per il tramite di OICR italiani o esteri (8); l'estensione del meccanismo di scomputo anche all'investimento indiretto operato per il tramite di OICR detenuti all'interno della polizza è stata introdotta dal decreto, non essendo espressamente prevista dal D.L. n. 138/2011 (9);
- la percentuale è rilevata con cadenza annuale nel corso della durata del contratto;
- la percentuale è rilevata sulla base dei rendiconti di periodo approvati riferibili alla gestione assicurativa nella quale è inserito il contratto o, *in mancanza*, sulla base dell'ultimo rendiconto approvato (10).

Con il decreto il Ministero ha quindi optato per un criterio forfetario di tipo patrimoniale, sacrificando l'accuratezza del calcolo a favore di una maggiore semplicità amministrativa. Nel silenzio della norma, e in ossequio ad esigenze di semplificazione, la relazione al decreto chiarisce che si debba assumere la media semplice delle percentuali disponibili relative a ciascuno degli anni di durata del contratto.

La scelta di un criterio puramente proporzionale potrà però produrre risultati meno significativi in alcune fattispecie particolari. Ad esempio:

- la rendicontazione annuale predisposta dalle compagnie, integrata con il rendiconto del fondo interno, riflette la consistenza degli investimenti risultanti alla data di rilevazione, tipicamente rappresentata

Note:

(segue nota 7)

dicembre 2011 riguardano, è opportuno ricordarlo, unicamente i proventi qualificabili come «redditi di capitale» di cui all'art. 44, comma 1, lett. g-*quater*), del T.U.I.R. Non sono invece

interessati i proventi percepiti nell'esercizio di un'impresa commerciale, che confluiscono nel reddito d'impresa assoggettato ad imposta (IRPEF o IRES) secondo le modalità ordinarie, né i redditi qualificabili come «redditi diversi» ai sensi dell'art. 67 del T.U.I.R.

(8) Quanto agli OICR esteri, limitatamente a quelli conformi alla Dir. 2009/65/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 luglio 2009, situati negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella lista di cui al decreto emanato ai sensi dell'art. 168-bis e a quelli, ancorché non conformi, istituiti nei medesimi Paesi e ivi assoggettati a forme di vigilanza.

(9) Limiti di spazio non consentono in questa sede la disamina delle problematiche relative all'investimento del fondo interno assicurativo in OICR. In proposito, si rinvia, *mutatis mutandis*, al contributo di A. Immacolato e F. Moretti, *op. loc. ult. cit.*

(10) Ove per la gestione non fosse previsto un rendiconto di periodo, il riferimento sarebbe rappresentato da «altra registrazione o documentazione prevista dalla regolamentazione assicurativa, mediante metodi applicati costantemente nel tempo».

dal 31 dicembre di ogni anno, a prescindere dalla circostanza che la consistenza dei titoli pubblici, ed il conseguente contributo alla formazione del reddito della polizza, possa essere variata significativamente nel corso dell'anno; si avranno quindi fattispecie in cui una consistenza che si è ridotta solo a fine anno si tradurrà in un minor abbattimento della base imponibile assoggettabile ad imposta con aliquota del 20% rispetto a quello che sarebbe giustificato avendo riguardo al reale concorso alla formazione del valore della polizza dei redditi dei titoli pubblici; l'effetto esattamente opposto, con un corrispondente vantaggio fiscale, si produrrebbe in caso di una consistenza relativamente modesta nel corso dell'anno ma aumentata in prossimità della fine dell'anno e della relativa rendicontazione;

– analogamente, tale criterio potrebbe non riflettere adeguatamente le dinamiche di investimento che sottendono alla gestione degli investimenti sottostanti alcuni prodotti specifici. Si pensi, ad esempio, al caso di polizze *index linked*, in cui la componente *zero-coupon* è rappresentata del tutto o in parte da titoli pubblici (11), i quali tuttavia hanno unicamente una funzione di copertura a garanzia del capitale, mentre il rendimento della polizza è prodotto dagli strumenti derivati o altri prodotti strutturati che la compagnia stipula a valere sulla medesima polizza e che, seguendo l'indice di riferimento, ne esprimono il reale contenuto economico e reddituale.

In linea di principio, eventuali strumentalizzazioni volte al mero ottenimento di vantaggi fiscali potrebbero essere contrastate mediante le norme antielusive esistenti (12) e i principi propugnati dalla Cassazione in tema di «abuso del diritto». Si ritiene, tuttavia, che la circostanza che il criterio forfetario patrimoniale possa produrre risultati non sempre rappresentativi del contributo reddituale dei titoli pubblici rappresenti un «rischio calcolato» dagli estensori del decreto, con la conseguenza che eventuali esiti non congrui dovrebbero ritenersi frutto di una scelta consapevole a favore della semplificazione. Inoltre, ammettere sistematicamente il sindacato di elusione sulle scelte di investimento della compagnia rischia di portare a controversie di difficile soluzione, in quanto relative alla meritevolezza di scelte imprenditoriali. Nel caso di compagnie estere, poi, la concreta verifica delle scelte di investimento potrebbe risultare percorribile solo attraverso le singole polizze.

Ciò premesso, è necessario risolvere alcuni dubbi

relativi alle concrete modalità di applicazione della disciplina in occasione del riscatto totale o parziale della polizza.

Un primo quesito attiene alla rilevanza, ai fini della determinazione della percentuale media dell'attivo investita in titoli pubblici, dei rendiconti relativi alle annualità fino al 31 dicembre 2011. Il decreto, infatti, si riferisce unicamente alle percentuali rilevate «nel corso della durata del contratto», senza specificare il comportamento da tenere in relazione a contratti a cavallo della modifica normativa. A parere di chi scrive, alle percentuali annuali rilevate nei rendiconti di periodo fino al 31 dicembre 2011 (incluso) non dovrà essere attribuita rilevanza, poiché esse riflettono l'investimento in titoli pubblici esistente in un arco temporale, quello terminato alla fine del 2011, in cui la distinzione tra investimento in titoli pubblici ed altri investimenti non assumeva alcuna rilevanza. Ciò che più conta, tuttavia, è che il nuovo assetto normativo prevede già un criterio autonomo per la determinazione della quota di reddito maturata al 31 dicembre 2011, per la quale è espressamente prevista l'applicazione dell'imposta nella misura del 12,5% (su questo particolare regime si ritornerà oltre).

Un ulteriore quesito attiene alla rilevanza, ai medesimi fini, della rendicontazione che la compagnia assicurativa trasmette al contraente in occasione del riscatto. Il decreto, infatti, individua solo nei rendiconti di periodo (annuali, nella prassi ricorrente) il supporto idoneo alla determinazione della percentuale riferibile ai titoli pubblici. A parere di chi scrive, la conclusione è diversa a seconda che il riscatto avvenga nel corso del 2012 ovvero successivamente. Nel primo caso, considerazioni di carattere sistematico, supportate dal dato testuale, inducono a ritenere che tale rendicontazione debba essere (l'unica) rilevante. Per le ragioni esposte sopra, infatti, le rendicontazioni annuali disponibili non dovranno assumere rilevanza in quanto riferite ad un periodo già disciplinato da un regime specifico. Come espressamente previsto dal Decreto, infatti, può farsi riferimento a rendiconti diversi da quelli prodotti con cadenza annuale «in mancanza» degli stessi. In caso di riscatto nel corso del 2012, quindi, potrà farsi riferimento unicamente alla rendicontazione prodotta dalla compagnia in occasione del riscatto stesso, ancor-

Note:

(11) Ipotesi non frequentissima ma neppure implausibile.

(12) Prima fra tutte l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973.

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Rendicontazione trasmessa in occasione del riscatto della polizza

– Ci si chiede quale sia la rilevanza della rendicontazione che la compagnia assicurativa trasmette al contraente in occasione del riscatto della polizza; il **D.M. 13 dicembre 2011** individua, infatti, solo nei **rendiconti di periodo** il supporto idoneo alla determinazione della percentuale riferibile ai titoli pubblici.

– Si ritiene che, nel caso in cui il **riscatto** avvenga nel corso del **2012**, considerazioni di carattere sistematico inducano a ritenere che **tale rendicontazione** debba essere (l'unica) **rilevante**: le rendicontazioni annuali disponibili non dovranno assumere rilevanza in quanto riferite ad un periodo già disciplinato da un regime specifico. Per le medesime ragioni, laddove il **riscatto** abbia luogo a decorrere **dal 1° gennaio 2013**, non si ritiene che la **rendicontazione** prodotta **in corso d'anno** in occasione del riscatto debba assumere **rilevanza**; in tale caso il rendiconto annuale al 31 dicembre 2012 è infatti disponibile, per cui non si verifica la mancanza di un rendiconto annuale che giustificerebbe il ricorso ad un rendiconto diverso da quello annuale.

ché la stessa non sia riferita ad un periodo di 12 mesi, proprio in quanto non sono disponibili, in tal momento, rendicontazioni annuali significative. Per contro, laddove il riscatto abbia luogo a decorrere dal 1° gennaio 2013, non si ritiene che la rendicontazione prodotta in corso d'anno in occasione del riscatto debba assumere rilevanza. Per le medesime ragioni citate a sostegno della conclusione contraria in relazione ai riscatti verificatisi nel 2012, nel caso di un riscatto effettuato nel 2013 il rendiconto annuale al 31 dicembre 2012 è infatti disponibile, per cui non si verifica la «mancanza» di un rendiconto annuale che giustificerebbe il ricorso ad un rendiconto diverso da quello annuale.

Scorporo dei redditi maturati al 31 dicembre 2011

Come già accennato, l'art. 2, comma 27, del D.L. n. 138/2011 ha espressamente previsto che:

- (i) la quota di reddito di capitale di cui all'art. 44, comma 1, lett. g-*quater*), del T.U.I.R., derivante da contratti sottoscritti fino al 31 dicembre 2011 e riferita al periodo intercorrente tra la data di sottoscrizione o acquisto della polizza ed il 31 dicembre 2011, sia assoggettata a ritenuta o imposta sostitutiva con aliquota del 12,5%, e che
- (ii) ai fini della determinazione di tali redditi «si tiene conto dell'ammontare dei premi versati ad ogni data di pagamento dei premi medesimi e del tempo intercorrente tra pagamento dei premi e corresponsione dei proventi, secondo le disposizioni stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze». L'art. 2, comma 2, del decreto, ancora una volta in ottica di semplificazione, dispone che la quota di reddito di capitale riferita al periodo intercorrente tra

la data di sottoscrizione o di acquisto della polizza ed il 31 dicembre 2011 è pari alla differenza tra il valore della riserva matematica al 31 dicembre 2011 e i premi incassati fino alla stessa data (13).

Regime delle compagnie estere

In caso di redditi dovuti dalle imprese di assicurazione estere operanti nel territorio dello Stato in regime di libertà di prestazioni di servizi, il riconoscimento dei redditi maturati al 31 dicembre 2011 e l'abbattimento della base imponibile in presenza di titoli pubblici sono ammessi unicamente qualora la composizione degli attivi a copertura delle riserve sia determinabile in base ad «idonea documentazione» analoga a quella prevista dalla normativa italiana. In ogni caso, la compagnia dovrà certificare al beneficiario italiano le modalità di determinazione della base imponibile e dell'imposta.

Casistica

Ciò premesso, si propongono nel prosieguo alcuni esempi di applicazione delle norme in commento ad alcune ipotesi di realizzo di redditi di capitale nel caso di una polizza *unit linked*. Poiché per tali polizze il valore della riserva matematica è pari al valore di mercato delle attività sottostanti, è possibile considerare il valore di mercato della polizza al 31 dicembre 2011 come

Nota:

(13) Anche in tale ipotesi, in caso di redditi dovuti dalle imprese di assicurazione estere operanti nel territorio dello Stato in regime di libera prestazione di servizi, l'applicazione dell'imposta al 12,5% è ammessa unicamente qualora la composizione degli attivi a copertura delle riserve sia determinabile in base ad «idonea documentazione» analoga a quella prevista dalla normativa italiana. In ogni caso, la compagnia dovrà certificare al beneficiario italiano le modalità di determinazione della base imponibile e dell'imposta.

riferimento per la determinazione dei redditi maturati fino a tale data.

Ipotesi 1: riscatto totale nel corso del 2012 a fronte di un valore della polizza superiore a quello esistente al 31 dicembre 2011
Si assumano i dati seguenti (valori in EUR) (14):

Importo totale dei premi versati	1.000.000
Valore della polizza al momento del riscatto (luglio 2012)	1.400.000
Valore della polizza al 31 dicembre 2011 (riserve tecniche)	1.300.000
Quota titoli pubblici risultante dal rendiconto redatto a luglio 2012	20%
Importo del riscatto (100% della polizza)	1.400.000

In tale ipotesi, la quota di reddito di capitale che si considera maturata al 31 dicembre 2011 sarà interamente assoggettabile ad imposta con aliquota del 12,5%. Si pone inoltre il problema di determinare se sulla quota di apprezzamento della polizza intercorsa tra il 1° gennaio 2012 e la data di riscatto possa trovare applicazione lo scomputo della quota di proventi riferibili ai titoli pubblici. Nel silenzio della norma, si ritiene preferibile la soluzione positiva. Come già osservato, in tal caso potrà farsi riferimento all'ultimo rendiconto prodotto dalla compagnia in occasione del riscatto, «in mancanza» di rendiconti annuali relativi al periodo (decorrente dal 1° gennaio 2012) nel corso del quale assume rilevanza lo scomputo di detti proventi. Pertanto, ipotizzando che da tale rendiconto risulti investito in titoli pubblici il 20% della polizza, il calcolo richiederà di abbattere il reddito maturato nel 2012 di un importo pari al 37,5% del 20% del medesimo, come segue:

A.	Reddito di capitale complessivo	400.000
B.	Reddito maturato al 31 dicembre 2011	300.000
C.	Reddito maturato dal 1° gennaio 2012 (A. - B.)	100.000
D.	Quota titoli pubblici risultante dal rendiconto redatto a luglio 2012	20%
E.	Reddito soggetto ad imposta con aliquota del 12,5% (B.)	300.000
F.	Reddito soggetto ad imposta con aliquota del 20% (C. x (1 - 37,5% * D.))	92.500
G.	Imposta totale (E. x 12,5% + F. x 20%)	56.000

A conclusioni analoghe si perviene con riferimento all'ipotesi di riscatto totale nel corso del 2013, con la differenza che la percentuale di cui al rigo D. sarà quella risultante dal rendiconto annuale relativo al 2012. La percentuale risultante dal rendiconto prodotto in occasione del riscatto non assumerà invece rilevanza.

Ipotesi 2: riscatto totale nel corso del 2014 con un valore di polizza inferiore rispetto a quello risultante al 31 dicembre 2011

In tale ipotesi, è necessario determinare se si possa considerare interamente soggetto all'imposta con aliquota del 12,5% l'intero reddito capitale riveniente dalla polizza. Si ritiene che al quesito debba darsi risposta affermativa, in quanto tutto il reddito prodotto in occasione del riscatto può ritenersi appartenente al reddito che si era già «cristallizzato» al 31 dicembre 2011 e che si è ridotto con le perdite prodotte successivamente. Tale impostazione equivale a ritenere che dal 1° gennaio 2012 al momento del riscatto si siano prodotte solo perdite, di guisa che tutto il reddito residuo rappresenti un residuo di quello maturato al 31 dicembre 2011 e quindi assoggettabile a tassazione con aliquota del 12,5%. Argomentare diversamente, approfondendo in via analitica l'andamento della polizza successivamente al 1° gennaio 2012, ancorché astrattamente possibile (15), parrebbe in contrasto con l'impostazione seguita dal legislatore, che ha privilegiato la semplificazione amministrativa rispetto alla precisione e analiticità del calcolo.

Nell'ipotesi prospettata non avrebbe ovviamente alcuna rilevanza lo scomputo dei proventi riferibili ai titoli pubblici.

Ipotesi 3: riscatto totale nel corso del 2014 in presenza di un valore della polizza superiore a quello esistente al 31 dicembre 2011

In tale ipotesi, il calcolo sarà identico a quello dell'ipotesi 1, salvo che la quota del reddito di capita-

Note:

(14) Per semplicità tutti i valori sono assunti al netto di eventuali commissioni ed altri oneri applicati dalla compagnia.

(15) Potrebbe darsi il caso, ad esempio, che il valore della polizza maturato al 31 dicembre 2011 sia stato completamente eroso da perdite successive a tale data, per poi essere riportato al valore esistente al momento del riscatto da successivi redditi. Questi sarebbero maturati interamente dopo il 31 dicembre 2011 e sarebbero quindi interamente riferibili al periodo di vigenza dell'aliquota del 20%.

le attribuibili ai titoli pubblici andrà determinata avendo riguardo alla media aritmetica semplice delle consistenze rilevate nei prospetti annuali relativi al 2012 e al 2013. Anche in tal caso, si ritiene non debba assumere rilevanza la percentuale risultante nel rendiconto prodotto nel corso del 2014 in occasione del riscatto della polizza.

Ipotesi 4: riscatto totale nel corso del 2012 in presenza di un valore della polizza inferiore all'importo totale dei premi pagati

In tale ipotesi non si produce alcun reddito di capitale (ma piuttosto una perdita). Non assumono pertanto alcuna rilevanza né il valore della polizza al 31 dicembre 2011, né la quota parte attribuibili all'investimento in titoli pubblici.

Ipotesi 5: riscatto parziale nel corso del 2014 in presenza di un valore della polizza superiore a quello esistente al 31 dicembre 2011

In *primis*, è necessario individuare un criterio per distinguere la quota dell'importo riscattato rappresentativa del rimborso (parziale) dei premi pagati da quella rappresentativa di un reddito di capitale imponibile. In proposito, nel silenzio della norma, si ritiene che il criterio più idoneo sia quello proporzionale, in base al rapporto tra l'importo riscattato ed il valore complessivo della polizza al momento del riscatto (16). Una volta individuata la quota dell'importo del riscatto qualificabile come reddito di capitale, è necessario individuare il criterio in base al quale determinare:

- (i) la quota ascrivibile al risultato maturato al 31 dicembre 2011, e
- (ii) quella attribuibili all'investimento in titoli pubblici. In proposito, si ritiene preferibile utilizzare un criterio proporzionale, coerente con quello adottato per l'individuazione del reddito imponibile rispetto al totale dell'importo riscattato.

Si assumano i dati seguenti (valori in EUR):

Importo totale dei premi versati	1.000.000
Valore della polizza al momento del riscatto (luglio 2014)	1.400.000
Valore della polizza al 31 dicembre 2011 (riserve tecniche)	1.200.000
Quota titoli pubblici risultante dalla media dei rendiconti annuali 2012 e 2013	30%

Ipotizzando, a titolo di esempio, che l'importo riscattato equivalga al 10% del valore complessivo

della polizza (EUR 140.000), il calcolo potrà essere il seguente (valori in EUR):

A.	Reddito di capitale maturato al momento del riscatto	400.000
B.	Reddito di capitale percepito in occasione del riscatto (10%)	40.000
C.	Reddito maturato al 31 dicembre 2011	300.000
D.	- di cui percepito in occasione del riscatto (10%)	30.000
E.	Reddito maturato dal 1° gennaio 2012 (A. - C.)	100.000
F.	- di cui percepito in occasione del riscatto (10%)	10.000
G.	Quota titoli pubblici risultante dalla media dei rendiconti annuali 2012 e 2013	30%
H.	Reddito soggetto ad imposta con aliquota del 12,5% (D.)	30.000
I.	Reddito soggetto ad imposta con aliquota del 20% $F \times (1 - 37,5\% * G.)$	8.875
J.	Imposta totale $(D. \times 12,5\% + I. \times 20\%)$	5.525

Nel silenzio della norma, è ragionevole ritenere che il reddito di capitale che si considera maturato al 31 dicembre 2011 sia «consumato» in occasione dei riscatti parziali e, di conseguenza, concorra alla determinazione dell'imponibile in occasione dei successivi riscatti solo per la quota residua (270.000, nell'esempio di cui sopra).

Ipotesi 6: polizza sottoscritta nel corso del 2013 ed interamente riscattata nel corso dello stesso anno

In tal caso non assume alcuna rilevanza il valore al 31 dicembre 2011 in quanto la polizza è stata sottoscritta successivamente a tale data. È pertanto necessario determinare solo l'abbattimento della base imponibile attribuibili all'investimento in titoli pubblici. Come già rilevato, in tal caso potrà farsi riferimento alla rendicontazione predisposta dalla compagnia immediatamente prima del riscatto ed applicare la percentuale relativa, in quanto manca qualsiasi rendicontazione annuale relativa ad un periodo successivo alla sottoscrizione della polizza.

Nota:

(16) Non è questa la sede per approfondire la scelta del criterio generale per l'individuazione della quota rappresentativa del rimborso dei premi e quella che costituisce invece un reddito di capitale. Per una disamina compiuta si veda P.Di Felice, «Profili fiscali delle polizze di assicurazione», in *Strumenti finanziari e fiscalità*, Milano, 2-2011.

Finanziamenti di scopo e imposta sostitutiva: la (ragionevole) fine di un grande equivoco

di Marco Di Siena

La **risoluzione** dell'Agenzia delle entrate n. 121/E del 2011 ha il pregio di risolvere un equivoco che rischiava di rendere particolarmente incerto il trattamento fiscale agevolato dei **finanziamenti bancari a medio e lungo termine**. La conferma da parte dell'Agenzia delle entrate dell'assenza di qualsiasi rilievo sistematico, ai fini della dinamica del **tributo sostitutivo** delle cosiddette **imposte d'atto**, della **destinazione** ad un **investimento produttivo della liquidità** da parte del **prenditore** costituisce un accadimento oltremodo positivo. Si tratta, invero, di un'interpretazione di cui pochi dubitavano in linea di principio, ma che di recente presentava **profili problematici** per l'operare congiunto di una **prassi accertativa** talvolta troppo aggressiva e di una **giurisprudenza di merito** non sempre puntuale nell'apprezzare le peculiarità giuridiche delle fattispecie di interesse. La risoluzione n. 121/E del 2011 ristabilisce, quindi, il naturale ordine delle cose.

L'apparenza (talvolta) inganna: una vicenda interpretativa da iniziati?

La risoluzione n. 121/E del 2011 (1) può apparire, ad una prima analisi, un provvedimento di prassi interpretativa di nicchia e, come tale, destinato ad interessare i pochi operatori che si interessano dei profili fiscali dei finanziamenti e, in particolare, di quelli di origine bancaria. Può darsi che così sia e, tuttavia, non vi è dubbio che la pronuncia dell'Agenzia delle entrate rappresenti per il micro-sistema della fiscalità indiretta degli intermediari finanziari un momento importante perché pone fine alla confusione interpretativa generatasi nel recente passato sull'identificazione del presupposto oggettivo del regime di imposizione sostitutiva disciplinato dagli artt. 15 ss. del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 («D.P.R. n. 601/1973») (2). Per poter meglio apprezzare la valenza dell'intervento chiarificatore, perciò, occorre in primo luogo tracciare - seppure in sintesi - la struttura essenziale del menzionato regime e precisare quale fosse la posta in gioco sottesa alla tematica definita dalla pronuncia esaminata.

La cosiddetta imposta sostitutiva si applica (con aliquota dello 0,25% ovvero del 2%) (3) sui fi-

nanziamenti (quale che ne sia la forma giuridica e

Marco Di Siena - Avvocato in Roma - Chiomenti Studio Legale

Note:

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

(2) Per un'analisi del tema dibattuto, *ex pluribus*, cfr. M. Pulcini, «Imposta sostitutiva sui finanziamenti - irrilevanza della destinazione del finanziamento», in *Boll. trib.* n. 9/2011, pag. 662 nonché i vari contributi dottrinali ivi richiamati (fra cui si segnalano G. Molinaro - S. Dus - V. Geretto - D. Stevanato, «Imposta sostitutiva, agevolazione casuale e concreto utilizzo del finanziamento», in *Dialoghi Tributari* n. 6/2008, pag. 138; F. Orazi - D. Guerrieri, «Imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine e destinazione finanziamento», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 8/2010, pag. 736). Il rilievo sistematico assunto dalla vicenda interpretativa affrontata dalla risoluzione n. 121/E del 2011 è, peraltro, testimoniato dalla circostanza che sulla stessa era stata presentata anche un'interrogazione parlamentare *ad hoc* a riscontro della quale, nell'aprile del 2011, l'Esecutivo aveva dato conto degli approfondimenti in corso da parte delle competenti articolazioni dell'Agenzia delle entrate.

(3) Sulle differenti ipotesi di applicazione dell'aliquota dello 0,25% ovvero del 2% (in ragione della finalità del finanziamento) si rinvia al contenuto della circolare Assonime 1° marzo 2005, n. 10, nonché alla precedente circolare 6 agosto 2004, n. 38. In ultima analisi, l'aliquota del 2% trova applicazione per i finanziamenti erogati con finalità di acquisto, costruzione o ristrutturazione di immobili ad uso abitativo allorquando non siano ravvisabili i requisiti per l'applicazione dei cosiddetti benefici prima abitazione.

SOLUZIONI OPERATIVE

Imposta sostitutiva sui finanziamenti

L'applicazione dell'imposta sostitutiva sui **contratti di finanziamento a medio e lungo termine** determina l'**esenzione** del contratto di finanziamento e di tutti gli atti di garanzia ad esso connessi (anche conclusi da soggetti differenti dal prenditore) dall'imposta di **registro**, dall'imposta di **bollo**, dalle imposte **ipotecarie e catastali** e dalle tasse sulle **concessioni governative**. Affinché il regime agevolato possa trovare corretta applicazione è necessario (ma al tempo stesso sufficiente) che la banca finanziatrice eroghi risorse pecuniarie in forza di un **contratto** che stabilisca una durata del rapporto di **provvista superiore a 18 mesi**.

purché si sostanzino nella messa a disposizione di effettive risorse pecuniarie) (4) concessi da banche italiane (o comunque da banche residenti in altri Stati UE) che abbiano una durata complessiva superiore a diciotto mesi (cosiddetti finanziamenti a medio e lungo termine). Lo specifico regime (che ha natura strutturale e non opzionale e prescinde dalla natura giuridica del prenditore) è ispirato da finalità chiaramente agevolative (5). L'applicazione del tributo sostitutivo (il cui soggetto passivo è l'istituto di credito che opera di norma una traslazione economica del relativo onere sulla controparte) (6), infatti, determina l'esenzione del contratto di finanziamento e di tutti gli atti di garanzia ad esso connessi (quand'anche conclusi da soggetti differenti dal prenditore e non necessariamente in sincronia temporale con il rapporto di provvista) dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali e dalle tasse sulle concessioni governative, vale a dire da tutti i cosiddetti tributi d'atto (il cui onere è, generalmente, superiore all'incidenza percentuale dell'imposta sostitutiva) (7). Da un punto di vista oggettivo, quindi, perché il regime disciplinato dagli artt. 15 ss. del D.P.R. n. 601/1973 possa trovare corretta applicazione è necessario (ma al tempo stesso sufficiente) che la banca finanziatrice eroghi risorse pecuniarie in forza di un contratto che stabilisca una durata del rapporto di provvista superiore a 18 mesi. Se questo è il contesto di riferimento un primo elemento che viene in rilievo è la circostanza che non si è (come pure parrebbe *prima facie*) in presenza di una pronuncia necessariamente destinata ai soli addetti ai lavori, ma dinanzi ad un intervento interpretativo dall'ambito soggettivo tutt'altro che angusto. In un'economia, come è tradizionalmente quella italiana, banco-centrica ed in cui l'impiego dei mezzi propri è spesso recessivo rispetto al ricorso al

capitale di debito, un chiarimento circa le modalità applicative dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine finisce per assumere una rilevanza più che proporzionale rivolgendosi ad una platea ampia che va dal piccolo risparmiatore che stipula un semplice mutuo ipotecario per l'acquisto della prima abitazione alla grande impresa che opera secondo sofisticati strumenti di *capital management* per stabilire la migliore ripartizione fra risorse di terzi e capitale di rischio.

La materia del contendere e le conseguenti implicazioni pratiche

Ciò premesso, vi è da comprendere quale fosse la tematica controversa che la risoluzione n. 121/E del 2011 ha il merito di affrontare in maniera sintetica e netta. Il nucleo problematico della vicenda era rappresentato dalla rilevanza o meno, ai fini dell'applicazione del regime di imposizione sostitutiva, della finalità sottesa al finanziamento concesso dall'operatore bancario. Secondo la prassi accertativa evocata nella pronuncia ed anche in

Note:

(4) Il che implica che taluni affidamenti che per l'ente finanziatore costituiscono senz'altro una forma di esposizione verso il debitore (come, ad esempio, le cosiddette linee di credito per firma) sono escluse dal campo di applicazione dell'imposta sostitutiva.

(5) Per considerazioni sulla *ratio* sottesa al regime di imposizione sostitutiva cfr. R. Suraci, «Imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine e cessioni di crediti in favore di soggetti bancari», in *Riv. dir. trib.*, 2010, II., pag. 6.

(6) Su questi profili cfr. M. Pulcini, «Modalità applicative dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti», in *Boll. trib.* n. 13/2011, pag. 1002.

(7) L'evidenziato carattere strutturale dell'imposta sostitutiva, peraltro, fa sì che nel caso in cui il novero delle garanzie che assiste il finanziamento bancario non risulti particolarmente ponderoso (e, quindi, i tributi sostituiti non siano, nel proprio complesso, economicamente più gravosi dell'imposta sostitutiva) il regime di cui agli artt. 15 ss. del D.P.R. n. 601/1973 finisce per risolversi in uno svantaggio piuttosto che in un'agevolazione.

base a taluni decisioni giudiziali (8) - infatti - laddove il finanziamento non fosse stato destinato alla realizzazione di uno scopo produttivo (una nozione - a bene considerare - assai equivoca e suscettibile di apprezzamenti oltremodo soggettivi), la relativa operazione sarebbe stata estranea al regime di imposizione sostitutiva con conseguente applicazione dei singoli tributi d'atto sostituiti. In sintesi, perciò, è possibile affermare che il punto (realmente) controverso era rappresentato dall'esatta identificazione dei confini ermeneutici della prefigurata nozione di produttività (una nozione non reperibile, come tale, a livello normativo). Secondo l'interpretazione oltremodo restrittiva censurata dalla risoluzione n. 121/E del 2011, infatti, la produttività era ravvisabile solo in finanziamenti tesi ad incrementare in modo stabile la disponibilità pecuniaria del prenditore ovvero destinati all'acquisizione di *assets* laddove - per converso - le operazioni finalizzate all'estinzione di passività pregresse, pur in presenza di una durata del relativo rapporto superiore a 18 mesi, ne sarebbero risultate carenti con conseguente inapplicabilità del regime di cui agli artt. 15 ss. del D.P.R. n. 601/1973. Precisata in termini così scarni, la tematica affrontata dalla risoluzione n. 121/E del 2011 può apparire - come anticipato - poco accattivante sotto il profilo mediatico e forse sostanzialmente irrilevante in termini generali. In realtà, non è affatto così. Il potenziale disconoscimento dei presupposti applicativi del tributo sostitutivo, infatti, può avere implicazioni pecuniarie di assoluto rilievo; basti pensare all'aliquota dell'imposta ipotecaria (ossia del tributo che trova applicazione in occasione della costituzione di una garanzia, come l'ipoteca, assai diffusa a qualsiasi livello economi-

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Finalità del finanziamento

- Ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine, si poneva il problema della **rilevanza o meno** della finalità sottesa al finanziamento concesso dall'operatore bancario. Secondo la prassi accertativa degli Uffici e alcune decisioni giudiziali, l'**assenza** di uno **scopo produttivo** costituiva circostanza tale da rendere l'operazione estranea al regime di imposizione sostitutiva.

- L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 121/E del 2011, ha evidenziato l'**assenza** nella disciplina agevolativa di qualsiasi **ruolo sistematico dello scopo perseguito** dal prenditore. Ciò che **rileva** è soltanto che il **finanziamento** concesso dall'istituto di credito abbia una **durata superiore a 18 mesi** e permetta al prenditore di **acquisire nuove risorse** pecuniarie le quali debbono, perciò, essere **materialmente erogate**, non potendo la banca estinguere in maniera alternativa all'adempimento la propria obbligazione di erogazione.

co e sociale) la quale è notoriamente superiore a quella dell'imposta sostitutiva *ex* D.P.R. n. 601/1973 (oltre che commisurata al credito garantito che, di norma, è più congruo del finanziamento erogato dall'intermediario). Tale interpretazione era, poi, particolarmente pericolosa soprattutto ove calata nel *milieu* delle acquisizioni societarie la cui prassi prevede che gli istituti di credito i quali supportano l'acquirente concedano al medesimo un finanziamento a breve termine pressoché sprovvisto di garanzie (il cosiddetto finanziamento ponte dalla durata strettamente necessaria a permettere al prenditore/compratore di corrispondere al venditore il prezzo pattuito) che, *post* acquisizione, viene rimborsato con la liquidità posta a disposizione (sovente ma non sempre) dal medesimo *pool* di intermediari bancari e ciò sulla base di un rapporto dalla durata superiore

ai diciotto mesi che, di norma, risulta assistito da varie garanzie (incidenti, più o meno direttamente, sugli *assets* dell'azienda oggetto di acquisizione) (9). Ma, a bene considerare (e di qui la valenza generale della pronuncia esaminata), la rife-

Note:

(8) In tal senso cfr. Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. XXVII, 5 novembre 2009, n. 119, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, per un cui (critico) commento cfr. M. Pulcini, «Note a margine dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti bancari, mutui per consolidamento di debiti pregressi e finalità di investimento produttivo», in *Boll. trib.* n. 3/2010, pag. 220. Per ulteriori riflessioni circa il contenuto della menzionata sentenza cfr. A. Busani, «Imposta sostitutiva e destinazione del finanziamento a investimento produttivo», in *Corr. Trib.* n. 22/2010, pag. 1801.

(9) Per una esemplificazione della dinamica descritta nel testo cfr. A. Busani - A. Tomassini, «Finanziamenti alle imprese con l'incognita del prelievo», in *Il Sole - 24 Ore* del 22 febbraio 2010, pag. 22.

rita interpretazione non era scevra di controindicazioni neanche per l'ampia platea dei privati. Ad esempio, laddove l'Agenzia delle entrate non avesse fatta propria una posizione di maggiore apertura (e - occorre dirlo - l'unica giuridicamente corretta), infatti, tutti quei contribuenti che avessero inteso fruire della cosiddetta portabilità del mutuo (10) - concludendo un nuovo finanziamento al fine di estinguere un rapporto pregresso intrattenuato con altro intermediario - non avrebbero potuto beneficiare del regime di imposizione sostitutiva (con incremento del costo complessivo dell'operazione) o, in ogni caso, sarebbero stati esposti a rischi di contestazione connessi alla potenziale applicazione delle imposte d'atto sostituite in relazione ai singoli atti di garanzia eventualmente formalizzati.

La fine dell'irragionevole equivoco sulla nozione di produttività dell'investimento finanziato

In un contesto così delicato la soluzione interpretativa prospettata dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 121/E del 2011 appare ben ponderata ed argomentata. Essa prende spunto da una ricostruzione attenta del presupposto oggettivo dell'imposta sostitutiva di cui agli artt. 15 ss. del D.P.R. n. 601/1973 evidenziando in proposito l'assenza di qualsiasi ruolo sistematico dello scopo perseguito dal prenditore. Ciò che rileva è soltanto che il finanziamento concesso dall'istituto di credito abbia una durata superiore a 18 mesi e permetta al prenditore di acquisire nuove risorse pecuniarie le quali debbono, perciò, essere materialmente erogate non potendo la banca estinguere in maniera alternativa all'adempimento la propria obbligazione di erogazione come, ad esempio, in forza di una compensazione ai sensi degli artt. 1241 ss. c.c. (11). Il *quando* ed il *quomodo* dell'impiego della liquidità conseguita rappresentano, perciò, elementi del tutto estranei al regime di imposizione sostitutiva. Il soggetto finanziato potrà, quindi, impiegare la liquidità ottenuta per l'estinzione di una pregressa passività (di qualsiasi genere essa sia) (12) e finanche per il sostenimento di spese voluttuarie (è il caso di un finanziamento al consumo concluso da un privato); tutto ciò senza che lo scopo perseguito sia suscettibile di un possibile giudizio (di stampo vagamente eti-

co) da parte dell'Amministrazione finanziaria che abbia ad oggetto la presunta (in realtà, come detto, insussistente *ex lege*) finalità produttiva caratterizzante o meno il finanziamento. La soluzione prospettata dalla risoluzione appare, nella sua linearità, del tutto ragionevole; ciò che, invece, suscita perplessità è che sulla specifica tematica si sia sviluppata una prassi accertativa (e talvolta giudiziale) di segno antitetico. La tesi alternativa a quella affermata nella risoluzione n. 121/E del 2011 - infatti - si basava su di un evidente equivoco (forse alimentato anche dalla scarsa frequentazione degli operatori del diritto tributario con il tributo sostitutivo) incentrato sulla (errata) assimilazione fra le cosiddette operazioni di ristrutturazione dell'esposizione debitoria, da un lato, e la concessione di finanziamenti di scopo, dall'altro. Interpretando (male) taluni precedenti di prassi dell'Agenzia del territorio nonché alcune affermazioni - invero rese *incidenter tantum* - della giurisprudenza di legittimità si è, infatti, creato il malinteso della finalità (necessariamente) produttiva del finanziamento. Ad onore del vero, in tale materiale giurisprudenziale ed interpretativo non vi era nulla che deponesse nel senso prefigurato fatta salva l'esclusione dall'ambito applicativo del tributo sostitutivo (e di qui l'equivoco) delle operazioni di ristrutturazione che non prevedessero l'erogazione di nuova liquidità e si limitassero a ri-

Note:

(10) Cfr. art. 8 del D.L. 31 gennaio 2007, n. 7 (convertito, con modificazioni, dalla legge 2 aprile 2007, n. 40) che, incentrato sull'istituto della surrogazione, mira a favorire le operazioni di rinegoziazione di finanziamenti già conclusi incentivando l'accensione da parte del prenditore di nuovi mutui destinati alla sostituzione di quelli in essere.

(11) Dal che è facile desumere come, ai fini dell'istituto *de quo*, la mera novazione oggettiva ex artt. 1231 ss. di un pregresso finanziamento bancario già erogato non dovrebbe integrare, a stretto rigore, il presupposto oggettivo dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 15 del D.P.R. n. 601/1973. Per talune riflessioni sulla novazione e sui finanziamenti (nel caso di specie realizzati sotto forma di emissione di prestito obbligazionario) cfr. R. Lupi - A. Zoppi, «Proroga di prestito obbligazionario e nuovo regime fiscale: un caso clinico di rapporti tra diritto tributario e diritto civile», in *Le Società* n. 2/2003, pag. 137.

(12) Si pensi all'ipotesi tutt'altro che infrequente dell'accensione di un finanziamento bancario da parte di un'impresa allo scopo di fare fronte alle immediate esigenze finanziarie connesse al rimborso di un prestito obbligazionario venuto a scadenza ovvero da rimborsare in via anticipata per cogliere nuove opportunità di finanziamento a condizioni più vantaggiose.

definire il piano di rimborso se del caso modificando elementi accessori del rapporto di provvista (quali, ad esempio, il saggio di interesse ovvero le cosiddette modalità tecniche di rientro). Una fattispecie, a bene considerare, del tutto difforme da quella (esaminata dalla risoluzione n. 121/E del 2011) in cui vi è senz'altro erogazione di cosiddetta nuova finanza destinata all'estinzione di passività pregresse ed in cui la finalità produttiva (sebbene la posizione finanziaria netta del prestatore resti immutata) appare quasi *in re ipsa* (13).

La continuità fra la conclusione elaborata nella risoluzione in commento ed il progresso (prevalente) assetto interpretativo

Ciò che, peraltro, va posto in rilievo è come la soluzione interpretativa prospettata nella pronunzia in commento - sebbene resasi necessaria per correggere alcune devianze - costituisca un logico sviluppo della tradizionale interpretazione del presupposto oggettivo del tributo sostitutivo. A tale naturale continuità la risoluzione n. 121/E del 2011 fa cenno in maniera esplicita citando, oltre che (in via negativa) una sentenza del 2009 della Corte di cassazione (14), anche il contenuto di una propria precedente pronunzia nonché quello di una circolare dell'Amministrazione del territorio (15). E, in effetti - ad un esame diacronico - l'irrilevanza dello scopo perseguito dal prestatore nella struttura del regime di imposizione sostitutiva emerge veramente come un'acquisizione interpretativa consolidata che solo un grande equivoco quale quello indotto dalle richiamate approssimative assimilazioni concettuali poteva generare. Al di là dei precedenti menzionati *ex professo* nella risoluzione n. 121/E del 2011, infatti, sono molteplici le indicazioni che già in passato tracciavano con sicurezza la soluzione (ri)afferzata dalla risoluzione (16). E così - come peraltro desumibile dalla

LA PRASSI INTERPRETATIVA

Finanziamento per l'estinzione di passività pregresse

L'Avvocatura generale dello Stato si era formalmente espressa sull'ipotesi del finanziamento destinato all'estinzione di passività pregresse nel senso che alla disciplina agevolativa per le operazioni di finanziamento a medio e lungo termine - in ragione dell'ampiezza della nozione economica di finanziamento - non sia di ostacolo la circostanza che il denaro posto a disposizione del cliente dell'istituto di credito sia finalizzato al conseguimento di uno scopo determinato, come quello di definire una precedente esposizione debitoria. In senso analogo è orientata la giurisprudenza di legittimità.

Note:

(13) Sotto questo profilo l'ipotesi delle operazioni di acquisizione aziendale (da cui ha tratto spunto Comm. trib. reg. della Lombardia n. 119 del 2009) appare esemplificativa dell'equivoco di fondo sotteso all'interpretazione censurata dalla risoluzione n. 121/E del 2011. La sequenza fra il finanziamento ponte ed il rapporto a medio e lungo termine concluso post acquisizione, infatti - sebbene lasci immutata la posizione finanziaria del prestatore (alla passività a breve termine si sostituisce, infatti, quella di durata superiore ai diciotto mesi) - presuppone ineludibilmente la conclusione di due contratti di finanziamento autonomi (peraltro, nella pressoché totalità dei casi, caratterizzati da condizioni economiche nonché garanzie accessorie del tutto differenti) e non costituisce affatto un *unicum* in cui i contraenti si accordano *ex post* per modificare le originarie modalità

di ripianamento del debito da parte del prestatore.

(14) Cfr. Cass., Sez. trib., 5 maggio 2009, n. 5270, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(15) Cfr. circolare 22 dicembre 1999, n. 240/T del Dipartimento del territorio - Dir. centr. catasto - Serv. IV, avente ad oggetto «Ambito di operatività dell'art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601» in cui - *inter alia* - si precisava come: i) in un'ipotesi concreta avente ad oggetto contratti di finanziamento «stipulati da alcuni istituti di credito allo scopo di consentire (...) il ripianamento di passività pregresse del mutuatario nei confronti dello stesso istituto o di altri istituti di credito» il fatto che «l'operazione finanziaria di cui trattasi sia preordinata e finalizzata unicamente a realizzare un piano di rientro di debiti pregressi, non sembra condurre *ex se* ad una qualificazione della stessa come mera operazione di ripianamento di debiti preesistenti» e, quindi, non esclude che a tale fattispecie sia applicabile il trattamento tributario di cui all'art. 15 del D.P.R. n. 601/1973; ii) la disciplina di cui all'art. 15 del D.P.R. n. 601/1973 sarebbe, pertanto, applicabile anche nei confronti dei mutui di scopo, posto che la presenza, in tale tipologia contrattuale, «dell'obbligo di destinazione o reimpiego delle somme mutate, non sembra alterare l'effetto traslativo del contratto, costituendo soltanto una particolare modalità di godimento del capitale che non ne altera la natura di contratto di credito (...). Da quanto precede può dunque osservarsi che i negozi in parola rappresentano, comunque, delle operazioni di finanziamento - seppure a destinazione vincolata - idonee a determinare l'insorgenza, in capo all'istituto mutuante, di un credito nei confronti dell'operatore finanziato; credito che entra a far parte dell'ammontare dei crediti esistenti per finanziamenti concessi in un dato periodo d'imposta e, quindi, ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. n. 601/1973, della base imponibile per la corresponsione dell'imposta sostitutiva».

(16) Già nella propria risoluzione 24 marzo 2004, n. 2/T, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, infatti, l'Agenzia del territorio aveva affer-

(segue)

stessa pronunzia in esame - già nel 2002 l'Avvocatura generale dello Stato, in un proprio parere (17), si era formalmente espressa sull'ipotesi del finanziamento destinato all'estinzione di passività pregresse nel senso che all'agevolazione dettata dall'art. 15 del D.P.R. n. 601/1973 - in ragione della «ampiezza della nozione economica di finanziamento» - non era di ostacolo «la circostanza che il denaro posto a disposizione del cliente dell'istituto di credito sia finalizzato al conseguimento di uno scopo determinato, come quello di definire una precedente esposizione debitoria». In senso analogo, peraltro, era orientata tanto la giurisprudenza di legittimità (secondo cui «l'agevolazione di cui all'art. 15 del D.P.R. n. 601/1973 potrà (...) essere riconosciuta quando l'istituto di credito (concede) un finanziamento per estinguere preesistenti obbligazioni») (18) quanto la dottrina maggioritaria (19).

Una riflessione conclusiva

Non si erra, pertanto, se si concludono queste brevi considerazioni affermando che la risoluzione n. 121/E del 2011 non è affatto innovativa ma si limita a restaurare una sorta di naturale ordine delle cose. A taluni può sembrare un intervento tardivo e, tutto sommato, poco incisivo. Si tratterebbe, tuttavia, di un giudizio ingeneroso. All'Agenzia delle entrate va, invece, dato atto di avere avuto lo spirito di ribadire con vigore un'interpretazione della cui correttezza concettuale pochi invero dubitavano ma che era stata posta in dubbio da una prassi applicativa ed una giurisprudenza poco attente. Il che aveva determinato non pochi disagi procedurali e difficoltà operative. Che poi da tale riaffermazione derivi necessariamente l'abbandono di pretese accertative di importo talvolta rilevante e, in taluni casi, validate anche da qualche sentenza di merito non può che testimoniare come, nell'occasione, l'Amministrazione finanziaria abbia dimostrato di sapere svolgere in modo compiuto il ruolo di interprete oggettivo della normativa fiscale senza lasciarsi influenzare dalle peculiarità (e dal rilievo pecuniario) dei casi concreti. Un concreto esempio di interpretazione in buona fede della normativa che si ispira, in modo coerente, ai principi dello statuto del contribuente di cui sovente viene lamentata (a torto o a ragione) la violazione.

Note:

(segue nota 16)

mato - con riguardo ad un contratto stipulato tra un pool di banche finanziatrici ed una società per azioni destinato all'estinzione di un indebitamento pregresso - che la fattispecie doveva essere considerata alla stregua di «una vera e propria operazione di finanziamento - seppure a destinazione vincolata - che, in quanto tale, può ritenersi compatibile con il particolare regime fiscale di cui all'art. 15 del D.P.R. n. 601/1973».

(17) Avente ad oggetto «L'art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 - annotazioni di surroga ex art. 2843 c.c. - Riferibilità a rapporto di finanziamento agevolato - Applicabilità - Richiesta parere».

(18) Cfr. Cass., Sez. trib., 8 aprile 2002, n. 4970, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(19) Come dimostrato, *exempli causa*, dal parere 28 gennaio 2004, n. 876 dell'Associazione bancaria italiana (ABI) laddove si precisava che «non dovrebbero sussistere dubbi che nell'ipotesi in cui la banca concede un nuovo mutuo a medio termine per estinguere una posizione debitoria di conto corrente, l'operazione di mutuo sia da assoggettare ad imposta sostitutiva delle imposte d'atto».

Credito d'imposta per le imprese che finanziano progetti di ricerca in Università o enti pubblici

di Fabio Russo

Con la **circolare n. 51/E del 2011** l'Agenzia delle entrate è intervenuta a dare chiarimenti sulla nuova versione del **credito d'imposta per attività di ricerca scientifica**, fornendo **esempi concreti** di applicazione, coerenti con un'impostazione rivolta ad offrire ai contribuenti e agli operatori del settore una prassi efficace, più vicina alle **esigenze operative**. Occorre, infatti, porre attenzione alla struttura di funzionamento del credito, in quanto eventuali **errori di calcolo**, con **utilizzo eccessivo** di credito d'imposta, determinerebbero l'applicazione delle **sanzioni** relative. A tal fine nell'esecuzione dei calcoli occorre guardare solo agli **importi lordi degli investimenti** e mai al netto per effetto di un confronto fra investimenti e disinvestimenti e considerare **tutti i costi per la ricerca commissionata**.

La nuova versione del credito d'imposta per investimenti in ricerca è stata introdotta dall'art. 1 del D.L. 13 maggio 2011, 70 (1), il cui comma 1 recita: «È istituito, sperimentalmente per gli anni 2011 e 2012, un credito d'imposta a favore delle imprese che finanziano progetti di ricerca, in Università ovvero enti pubblici di ricerca» (2).

La norma è volta ad implementare forme di incentivo dirette, trasversalmente, a tutte le imprese, fermo restando l'impegno nel finanziamento di progetti di ricerca eseguiti da università o enti pubblici di ricerca (3).

La misura, applicata con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 9 settembre 2011, prot. 130237 (4), seguito dalla circolare 28 novembre 2011, n. 51/E (5), consiste in un credito d'imposta automatico, funzionante senza preventiva istanza e valutazione del progetto di ricerca,

nuovo bonus ricerca», in *Il Quotidiano del Commercialista*, in www.eutekne.info, 10 maggio 2011; Id., «Decreto Sviluppo (D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito) - Le novità del "D.L. Sviluppo" convertito in materia di agevolazioni», in *il fisco* n. 31/2011, fasc. n. 2, pag. 5068; nonché G. Trovati, «Per il nuovo bonus ricerca una sperimentazione biennale», in *Il Sole - 24 Ore* del 6 maggio 2011, pag. 10. Il decreto sviluppo ha apportato numerose modifiche alla normativa fiscale. Per una disamina completa del panorama delle agevolazioni previste nel sistema tributario per le imprese si consenta il riferimento a F. Russo e G. Russetti, *Le agevolazioni alle imprese*, IPSOA, 2010.

(3) Per l'attuazione della misura agevolativa, è stata autorizzata la spesa di 55 milioni di euro per l'anno 2011, 180,8 milioni di euro per l'anno 2012, 157,2 milioni di euro per l'anno 2013 e 91 milioni di euro per l'anno 2014. Si veda sul punto S. Ungaro, «Crediti di imposta per ricerca e sviluppo, lavoro e investimenti nel Mezzogiorno», in *Pratica Fiscale e Professionale* n. 31/2011, pag. 54. Ai sensi dell'art. 17, comma 12, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, il Ministero dell'economia e delle finanze provvede al monitoraggio degli oneri sostenuti. Nel caso di scostamenti rispetto alle previsioni normative, il Ministero emana decreto di riduzione lineare, fino ad assorbimento dello scostamento stesso, delle risorse finanziarie, iscritte a legislazione vigente, nell'ambito delle spese rimodulabili di cui all'art. 21, comma 5, lett. b), della legge n. 196/2009, delle missioni di spesa di ciascun Dicastero. Al riguardo, con il punto terzo del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 9 settembre 2011, è stato stabilito che ai fini del monitoraggio l'Agenzia delle entrate comunica al Ministero dell'economia e delle finanze i dati mensili concernenti l'ammontare del credito compensato in F24, entro il 20° giorno del mese successivo a quello di riferimento.

(4) Emanato ai sensi dell'art. 1, comma 4, del D.L. n. 70/2011.

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

Fabio Russo - Dottore di Ricerca in diritto tributario presso la Seconda Università di Napoli - Specializzato in Scienza dell'Amministrazione nell'Università - Docente ad incarico della Scuola superiore dell'Economia e delle Finanze - Avvocato del Foro di Santa Maria Capua Vetere

Note:

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

(2) Per un primo commento si veda P. Alberti, «Dal D.L. Sviluppo

SOLUZIONI OPERATIVE

Ambito soggettivo
Il credito d'imposta per gli investimenti nella ricerca è previsto per tutte le imprese, indipendentemente dalla natura giuridica, dalle dimensioni, dal settore economico di appartenenza e dal regime contabile adottato. L'ampio ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione risulta anche dalla possibilità di fruirne per le imprese che **si costituiscono, o intraprendono l'attività, dopo** la data di entrata in vigore della **norma istitutiva.**

non del tutto nuovo (6) rispetto al prodotto precedente (7).

Ambito soggettivo

L'agevolazione è prevista per tutte le imprese, indipendentemente dalla natura giuridica, dalle dimensioni, dal settore economico di appartenenza e dal regime contabile adottato (8), previsione volutamente larga per renderlo, non solo strumento di vantaggio tributario, ma, in generale, di contrasto alla stagnazione figlia della crisi economica internazionale, dando impulso alla ricerca quale motore dell'economia.

Questo espresso *favor* si materializza nella previsione che consente anche alle imprese che si costituiscono, o intraprendono l'attività, dopo la data di entrata in vigore della norma istitutiva (14 maggio 2011), di fruirne.

L'impresa varca la porta d'ingresso dell'agevolazione implementando gli investimenti in progetti di ricerca scientifica commissionati ad università o enti pubblici di ricerca, anche stranieri, allargando ancor più questa previsione il raggio d'azione del credito (9).

In realtà, sono beneficiari dell'agevolazione anche le università o gli enti pubblici di ricerca che ricevono dalle imprese i finanziamenti per la realizzazione dei progetti (10).

Tra i soggetti cui l'attività di ricerca può essere commissionata vi sono anche l'Agenzia spaziale italiana, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (11) e gli organismi di ricerca, secondo la definizione della disciplina comunitaria in materia di aiuti di Sta-

luppo», in *Schede di Aggiornamento* n. 6/2008, pag. 971 ss., nonché Id., «Credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo: presentazione del formulario (mod. "FRS")», in *Schede di Aggiornamento on line* n. 4/2009.

(7) Il nuovo credito d'imposta sostituisce quello previsto, per il solo anno 2011, dall'art. 1, comma 25, della legge n. 220/2010 (cd. legge di stabilità finanziaria), mai applicato per mancata emanazione del provvedimento attuativo. La norma sostituita aveva previsto un credito d'imposta limitato alle imprese che affidano attività di ricerca e sviluppo ad Università o enti pubblici di ricerca (cd. ricerca contrattuale), prevedendo un finanziamento di 100 milioni di euro

per l'anno 2011. La nuova norma, in commento, estende l'ambito applicativo e temporale della precedente misura, pur ripercorrendo le stesse modalità operative previste dall'art. 1 della legge n. 220/2010 arrivando, in definitiva, ad includere i 100 milioni di euro originariamente stanziati per il 2011. Sul punto si veda P. Alberti, «Il credito d'imposta R&S e la proroga delle agevolazioni per il cinema», in *La Manovra finanziaria per il 2011, Quaderni di Schede di Aggiornamento on line*, Eutekne, Torino, 2011, pag. 207 ss.

(8) La soluzione prospettata dalla circolare n. 51/E del 2011 è coerente con le precedenti interpretazioni dell'Amministrazione con riguardo alle passate versioni del *bonus* ricerca, vale a dire circolari 3 gennaio 2001, n. 1/E, 10 maggio 2005, n. 20/E, 11 aprile 2008, n. 38/E, e 13 giugno 2008, n. 46/E, tutte in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, secondo le quali beneficiano dell'agevolazione in ricerca tutti i soggetti detentori di reddito d'impresa a prescindere da ogni altro elemento. Con riguardo alla circolare n. 46/E del 2008, cit., punto di riferimento interpretativo dell'Agenzia delle entrate, si veda A. Cotto, «Circolare n. 46/E del 13 giugno 2008: credito d'imposta per l'attività di ricerca e sviluppo», in *il fisco* n. 25/2008, fasc. n. 2, pag. 4575.

(9) Il secondo periodo del comma 1 precisa che le Università o gli enti pubblici di ricerca possono sviluppare i progetti finanziati anche in associazione, in consorzio, in *joint venture* con altre qualificate strutture di ricerca, anche private, di equivalente livello scientifico. La disposizione indica a titolo esemplificativo le varie forme associative ammesse, rendendo di fatto impiegabili eventuali altre forme associative assimilabili a quelle espressamente indicate.

(10) Per chiarire cosa si intende per Università ed enti pubblici di ricerca si faccia riferimento al comma 3 dell'art. 1 del decreto sviluppo nonché al par. 2.2., lett. d), della Comunicazione della Commissione europea n. 2006/C 323/01 con riguardo alla nozione di organismo di ricerca.

(11) Il riferimento ai richiamati Ircs è stato introdotto in sede di conversione in legge del decreto sviluppo: trattasi di ospedali di eccellenza che perseguono finalità di ricerca nel campo biomedico e in quello dell'organizzazione e gestione dei servizi sanitari. Si veda P. Alberti, «Provvedimento Agenzia delle Entrate 9 settembre 2011 - Credito d'imposta per la ricerca: provvedimento attuativo», in *il fisco* n. 35/2011, pagg. 2-5782.

Note:

(6) Tanto che, con riferimento ad alcuni aspetti della disciplina che presentano analogie con la più datata misura, introdotta dalla Finanziaria per il 2007, l'Agenzia richiama soluzioni interpretative già implementate. L'art. 1 del decreto sviluppo reintroduce infatti, seppur con modifiche, il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo previsto dall'art. 1, commi da 280 a 284, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (poi modificato dall'art. 1, comma 66, della legge 24 dicembre 2007, n. 244). Per una disamina delle caratteristiche del vecchio *bonus* ricerca si veda A. Cotto - P. Alberti, «Credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e svi-

SOLUZIONI OPERATIVE

Ambito oggettivo e temporale

Il credito d'imposta per gli investimenti nella ricerca riguarda tutti i tipi di ricerca, purché rientranti in una delle nozioni di «ricerca fondamentale», «ricerca industriale» e «sviluppo sperimentale», come definite nella disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato, sempre che il progetto sia oggetto di commessa. Il credito d'imposta spetta per gli investimenti realizzati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012.

Ambito operativo: modalità di calcolo del credito d'imposta

L'importo agevolabile è figlio di una logica incrementale, come già visto con la «Tremonti bis» (18).

L'agevolazione è pari al 90% degli investimenti in ricerca, realizzati, in ciascun periodo d'imposta di applicazione della stessa, in eccedenza rispetto alla media aritmetica degli stessi investimenti in ricerca effettuati nel triennio 2008-2010 (19).

to per ricerca, sviluppo ed innovazione, oltre altre strutture da prevedersi in apposito decreto ministeriale (12).

Ambito oggettivo

L'apertura soggettiva della nuova versione del credito viene coniugata con una larga considerazione oggettiva delle attività meritevoli dell'agevolazione, come si evince dalla chiara formula utilizzata dal legislatore che impiega l'ampio termine «progetti di ricerca».

Il beneficio riguarda, quindi, tutti i tipi di ricerca, purché rientranti in una delle nozioni di «ricerca fondamentale», «ricerca industriale» e «sviluppo sperimentale», come definite nella disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato, sempre che il progetto sia oggetto di commessa (13).

Si esclude dal campo applicativo della misura la «ricerca interna», svolta direttamente dall'impresa, come pure rimangono fuori i costi di ricerca sostenuti direttamente dalle imprese, ancorché relativi a beni/servizi messi a disposizione di università o enti per la realizzazione del progetto (14).

I costi ammissibili devono rispondere al requisito dell'inerenza (art. 109, comma 5, del T.U.I.R.), per godere dell'intera deducibilità fiscale dall'imponibile dell'impresa (15).

Ambito temporale

Il credito d'imposta spetta per «gli investimenti realizzati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012» (16).

Essendo agevolabile la ricerca svolta su commissione a soggetti esterni, le relative spese si considerano sostenute alla data di ultimazione della prestazione, oppure, in caso di SAL, alla data di accettazione degli stessi da parte del committente, indipendentemente dalla durata del contratto.

Sono ammissibili anche le spese relative a progetti di ricerca che, alla data di decorrenza del periodo di applicazione dell'agevolazione, risultino già avviati (17).

Note:

(12) È presumibile che all'atto di individuare queste strutture sarà stabilita la percentuale di fruibilità del beneficio, che potrebbe differenziarsi da quella stabilita per i casi già previsti, pari al 90%.

(13) Ancora una volta si veda la citata Comunicazione della Commissione n. 2006/C 323/01 per una descrizione di ciò che si intende per «ricerca fondamentale», «ricerca industriale» e «sviluppo sperimentale».

(14) La soluzione richiamata rappresenta una novità rispetto a quanto determinato dalla Finanziaria per il 2007 la quale riconosceva il credito d'imposta anche per la cd. ricerca interna. Sulla versione precedente del credito, in un'ottica di indagine su talune problematiche applicative, si veda D. Stevanato, «Il credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo», in *Dialoghi trib.* n. 2/2009, pag. 129; A. Iacono, «Credito d'imposta per la ricerca legato al committente sostanziale», in *FiscoOggi* del 3 agosto 2009, nonché K. Caruso, «Sblocco agevolazioni per R&S. La comunicazione in Unico 2012», *ivi* del 19 ottobre 2011.

(15) Più in particolare, per quanto attiene all'individuazione dei costi ammissibili, si ritiene possibile mutuare le soluzioni interpretative adottate, in particolare, con riferimento ai costi di ricerca «riferiti a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca». Ed al fine di individuare tale tipologia di costi, la circolare n. 46/E del 2008, cit., al par. 4.4, fa esplicito rinvio all'elenco di cui all'art. 4, comma 1, del decreto del Ministero dello sviluppo economico di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, 28 marzo 2008, n. 76, dal quale si evince che i costi relativi alla «ricerca contrattuale» sono considerati ammissibili, «nella misura congrua e pertinente», purché i risultati di tale ricerca siano acquisiti «nell'ambito di un'operazione effettuata alle normali condizioni di mercato e che non comporti elementi di collusione» (cfr. lett. d).

(16) Cfr. comma 3, lett. b), punto 1), dell'art. 1 del decreto sviluppo.

(17) In questa ipotesi, l'agevolazione interesserà la quota parte del costo sostenuto nel periodo di cui alla norma indagata.

(18) Per dettagli sulle modalità di calcolo del credito d'imposta si veda P. Alberti, «Credito d'imposta per la ricerca», in *il fisco* n. 26/2011, fasc. n. 1, pag. 4157.

(19) Si veda il comma 3, lett. b), punto 2), dell'art. 1 del decreto sviluppo.

SOLUZIONI OPERATIVE

Modalità di fruizione

L'importo degli investimenti in ricerca agevolabile con il credito d'imposta è fissato in misura pari al **90%** degli investimenti in ricerca, realizzati, in **ciascun periodo d'imposta** di applicazione della stessa, in **eccedenza** rispetto alla **media aritmetica** degli stessi investimenti in ricerca effettuati nel **triennio 2008-2010**. Il credito maturato in riferimento ad ogni periodo d'imposta agevolabile, fruibile solo in **compensazione**, va ripartito in **tre quote annuali** di pari importo, ed è utilizzabile dal giorno seguente a quello di realizzo dell'investimento incrementale. La quota del credito spendibile in ciascun anno costituisce il **limite massimo** di fruibilità del credito, ma non anche minimo.

Nel calcolo da seguire per la quantificazione del credito di cui godere, in sede di compensazione, per ciascun periodo d'imposta interessato dalla misura (2011-2012), occorrerà determinare la cd. media di riferimento (20).

Per l'individuazione di questa grandezza il periodo di riferimento è il triennio d'imposta che precede il primo periodo di applicazione dell'agevolazione, comprendente, quindi, i periodi 2010, 2009 e 2008 (21), forbice temporale valida indipendentemente dall'anno dell'investimento (22).

Dal combinato disposto della circolare n. 51/E del 2011 e della relazione illustrativa del decreto sviluppo, deriva che, per l'individuazione degli investimenti da includere nel calcolo della media, occorre farvi rientrare quelli appartenenti alla categoria indicata dalla norma come agevolabile, ovvero gli investimenti relativi a progetti commissionati a università o enti di ricerca (23).

L'agevolazione è particolarmente accattivante perché si applica anche alle imprese che si siano costituite, o abbiano intrapreso l'attività, dopo la data di entrata in vigore del decreto sviluppo, ovviamente rimanendo impregiudicato il potere di sindacato dell'Amministrazione volto a verificare, ai sensi dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, se l'operazione sia stata realizzata al fine di ridurre o azzerare la media di riferimento, ottenendo un vantaggio fiscale indebito (24).

Fruizione del credito d'imposta: modalità operative

Il credito maturato in riferimento ad ogni periodo d'imposta agevolabile, fruibile solo in compensazione (25), va ripartito in tre quote annuali di pari importo, ed è utilizzabile dal giorno seguente a quello di realizzo dell'investimento incrementale (26).

Il credito d'imposta non può essere utilizzato in

compensazione in riferimento ai seguenti versamenti (27):

- contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una gestione amministrata da enti previdenziali;
- contributi previdenziali e assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di co.co.co, di

Note:

(20) Con riferimento all'individuazione degli investimenti da poter inglobare nel calcolo della media si vedano le lungimiranti osservazioni di A. Sacrestano, «Bonus ricerca per i progetti con atenei ed enti pubblici», in *Il Sole - 24 Ore* del 23 maggio 2011 e Id., «Credito d'imposta per la ricerca», in *Guida alla contabilità e bilancio* n. 11/2011, pag. 18.

(21) Il computo degli investimenti realizzati nel triennio precedente va effettuato su tre anni, anche se in uno o più di essi l'importo di tali investimenti è pari a zero.

(22) In altri termini, per gli investimenti realizzati nell'anno 2011 e nell'anno 2012, il triennio di riferimento sarà sempre dato dall'arco 2008-2010. Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, il triennio è costituito dai tre periodi d'imposta precedenti il primo periodo agevolabile. A tal riguardo la circolare n. 51/E del 2011 esemplifica osservando che «per un'impresa con periodo d'imposta 1° aprile - 31 marzo, il credito d'imposta compete per gli investimenti realizzati dal 1° aprile 2011 al 31 marzo 2013 e il triennio di riferimento, per il calcolo della media degli investimenti effettuati, è compreso tra il 1° aprile 2008 e il 31 marzo 2011».

(23) Per le imprese di recente costituzione, che non hanno, di fatto, maturato un triennio di riferimento per il calcolo della media, la stessa è calcolata sul minor periodo che decorre dall'esercizio di costituzione.

(24) Si veda sul punto G. Goglia, «Bonus ricerca commissionata. Esame condotto al microscopio», in *FiscoOggi* del 28 novembre 2011.

(25) Si veda il comma 3, lett. b), punto 5), dell'art. 1 del decreto sviluppo. Attenta dottrina osserva che «per il suo riconoscimento, il credito d'imposta ha natura solo finanziaria, cioè non può essere richiesto in pagamento per cassa e va utilizzato esclusivamente in compensazione di debiti tributari». Cfr. L. Puddu, «Ricerca commissionata a Università o enti pubblici di ricerca: credito d'imposta», in *il fisco* n. 31/2011, fasc. n. 1, pag. 4966.

(26) Si veda A. Mastroberti, «Credito per la ricerca scientifica in tre quote di pari importo», in *Pratica Fiscale e Professionale* n. 38/2011, pag. 22.

(27) La risoluzione 12 settembre 2011, n. 88/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, ha istituito il relativo codice tributo «6835».

cui all'art. 49, comma 2, lett. a), del T.U.I.R.;

- premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e malattie professionali;
- altre entrate individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri competenti per settore;
- credito d'imposta spettante agli esercenti sale cinematografiche.

Tempistica

Per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il credito maturato in riferimento agli investimenti realizzati nell'anno 2011 (o nell'anno 2012) è fruibile in tre quote annuali, ciascuna pari ad 1/3 dell'importo complessivo, nell'anno dell'investimento (il 2011 o il 2012) e nei due successivi (il biennio 2012-2013, se l'investimento è realizzato nel 2011 oppure il biennio 2013-2014, se l'investimento è realizzato nel 2012).

Per i soggetti con periodo d'imposta «a cavallo», il credito maturato in riferimento agli investimenti realizzati nel primo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 (o nel secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010) è fruibile, sempre in tre quote annuali, ciascuna pari ad 1/3 dell'importo complessivo, nel periodo dell'investimento (quello in corso al 31 dicembre 2011 o quello in corso al 31 dicembre 2012) e nei due successivi (vale a dire i periodi in corso, rispettivamente, al 31 dicembre 2012 e al 31 dicembre 2013, se l'investimento è realizzato nel periodo in corso al 31 dicembre 2011, oppure i periodi in corso, rispettivamente, al 31 dicembre 2013 e al 31 dicembre 2014, se l'investimento è realizzato nel periodo in corso al 31 dicembre 2012).

La quota del credito spendibile in ciascun anno costituisce il limite massimo di fruibilità del credito, ma non anche minimo (in caso di mancato utilizzo in tutto o in parte di tale importo nei predetti limiti

SOLUZIONI OPERATIVE

Adempimenti

Le **imprese beneficiarie** del credito d'imposta a favore degli investimenti in ricerca hanno l'**obbligo di conservare la documentazione amministrativa e contabile** utile a dimostrare l'ammissibilità, l'effettività e l'inerenza delle spese sostenute. L'impresa beneficiaria, indicato obbligatoriamente l'**importo del credito** spettante nel **quadro RU** della dichiarazione dei redditi relativa al **periodo d'imposta** nel corso del quale è **maturato**, fermo restando inoltre l'obbligo di indicarlo anche nel modello di dichiarazione relativo al periodo nel corso del quale lo stesso viene **utilizzato in compensazione**, potrà fruirne **oltre il tetto limite annuale** pari a 250.000 euro.

- ad esempio per insufficienza di versamenti da effettuare nell'anno - l'ammontare corrispondente potrà essere riportato in avanti).

Adempimenti

Vige l'obbligo per le imprese beneficiarie di conservare la documentazione amministrativa e contabile utile a dimostrare, in sede di controllo, l'ammissibilità, l'effettività e l'inerenza delle spese sostenute (28).

L'impresa beneficiaria, indicato obbligatoriamente l'importo del credito spettante nel **quadro RU** della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è maturato (il pe-

riodo d'imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti) (29), fermo restando inoltre l'obbligo di indicarlo anche nel modello di dichiarazione relativo al periodo nel corso del quale lo stesso viene utilizzato in compensazione, potrà fruirne oltre il tetto limite annuale pari a 250.000 euro, introdotto dall'art. 1, comma 53, della legge n. 244/2007.

Cumulabilità e impatto fiscale dell'agevolazione

È ammesso il cumulo dell'agevolazione con riferimento ad altri contributi/agevolazioni previsti per le medesime spese (salvo che le relative discipline prevedano diversamente), rimanendo fermo il limite del costo, invalicabile (30).

Ciò rende appetibile l'agevolazione in parola con riguardo alle possibilità di cumulo con il *bonus* as-

Note:

(28) La giustificazione di tale obbligo si fonda sulla considerazione della natura automatica del credito d'imposta esaminato.

(29) Sempre nel quadro RU della dichiarazione dei redditi occorre indicare l'ammontare degli investimenti realizzati complessivamente nel periodo di riferimento e l'importo degli stessi che costituisce eccedenza rispetto alla media.

(30) La somma risultante dal cumulo non deve eccedere l'importo del costo totale sostenuto.

sunzioni al Sud e con l'agevolazione prevista per il rientro dei cervelli in Italia (31).

Il credito d'imposta per la ricerca è, inoltre, irrilevante dal punto di vista fiscale: non concorre alla formazione del reddito né del valore della produzione netta ai fini dell'IRAP; non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 61 del T.U.I.R.; non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 109, comma 5, del T.U.I.R. (32).

Gli oneri legati agli investimenti realizzati nella ricerca sono pienamente deducibili dal reddito imponibile.

Esempio di calcolo

Nel corso del 2011 la società Y effettua investimenti rientranti nell'agevolazione per euro 350.000.

Nei tre anni precedenti ha sostenuto i seguenti costi per ricerca:

- 2008 = euro 100.000;
- 2009 = euro 170.000;
- 2010 = euro 150.000.

La media di riferimento (aritmetica) sarà:
 $(100.000 + 170.000 + 150.000) / 3 = 140.000$.

L'investimento incrementale sarà:
 $350.000 - 140.000 = 210.000$.

Il credito d'imposta sarà:
 $90\% \text{ di euro } 210.000 = 189.000$.

Il riconoscimento del credito d'imposta avviene in tre rate annuali, ciascuna pari a:
 $189.000 / 3 = 63.000$.

Pertanto, la contribuente (ipotizzando coincidenza tra anno d'imposta e anno solare) potrà godere di un'agevolazione in compensazione pari a euro 63.000 per ciascuno degli anni 2011, 2012 e 2013.

Considerazioni conclusive

La valutazione della nuova versione del credito d'imposta per attività di ricerca scientifica è positiva, nonostante l'«abitudine» del legislatore di predisporre risorse scarse rispetto alle esigenze dei mercati, soprattutto per misure trasversali rispetto ai settori economici (33).

Il credito è stato confezionato dal legislatore in ossequio alle difficoltà del momento, che attanagliano il Paese nell'ambito della generale crisi economica, specie dell'area euro.

In dottrina si è sottolineato come il Ministro (*pro*

tempore) dell'economia Tremonti «ha ricordato che il potenziamento degli investimenti nella ricerca e nell'innovazione rappresenta una parte importante del nuovo patto per l'euro sottoscritto dai capi di Stato e di Governo il 24 ed il 25 marzo» - *N.d.A.* 2011 - «al fine di rilanciare la competitività in Europa» (34).

Il legislatore legge il panorama attuale e prospettico del Paese e produce uno strumento ritenuto in grado di risvegliare l'impulso agli investimenti nel rispetto di un fondamentale dogma economico: per uscire da una crisi stagnante occorre dare respiro alle imprese e spingerle ad investire, al fine di rimettere in moto tutta l'economia (35).

Questo ruolo impulsivo è incastonato nella natura premiale del credito, il quale spinge le imprese ad investire nella ricerca in misura incrementale rispetto al passato.

Il giudizio, poi, sulla circolare n. 51/E del 2011 si articola su due passaggi.

Piace la semplicità e la capacità di esposizione di esempi concreti, coerenti con un'impostazione dell'Amministrazione tipica degli ultimi anni, vol-

Note:

(31) In tema di opportunità rivenienti dal cumulo delle citate agevolazioni si veda E. Bruno - A. Sacrestano, «Tris di incentivi per gli investimenti sul fronte R&S», in *Il Sole - 24 Ore* del 14 maggio 2011. Come osservano S. Salvadeo - G. D'Angelo, «Decreto sviluppo: il nuovo credito d'imposta per i finanziamenti alla ricerca scientifica», in *Bilancio e reddito d'impresa* n. 8/2011, pag. 11, «potrebbe essere di particolare interesse cumulare, anche solo indirettamente ..., l'agevolazione in commento con le ... altre due disposizioni mediante fruizione da parte dell'ente di ricerca finanziato delle seguenti disposizioni: 1. il credito d'imposta per nuovo lavoro stabile nel Mezzogiorno ...; 2. la detassazione per il rientro dei cervelli», con indubbi vantaggi indiretti per il soggetto finanziatore.

(32) Si veda il comma 3, lett. b), punti 3) e 4), dell'art. 1 del decreto sviluppo.

(33) La natura sperimentale del credito nutre la speranza di una reiterazione dell'agevolazione per ulteriori anni oltre il biennio inizialmente considerato, capace di attenuare l'aspetto deficitario delle risorse ad oggi predisposte per la fruizione del credito.

(34) Cfr. N. Forte, «Senza limiti di spesa il credito d'imposta per la ricerca scientifica», in *Corr. Trib.* n. 24/2011, pag. 1954.

(35) Attenta dottrina sottolinea come «con i primi due articoli del Decreto sviluppo viene ad essere lanciato un chiaro segnale della direzione in cui si intende agire per rilanciare la nostra Economia, vale a dire l'impulso alla ricerca da un lato e, da un altro, la spinta, nelle Regioni del Mezzogiorno, a regolarizzare le ingenti sacche di lavoro irregolare». Cfr. A. Mastroberti, «Credito d'imposta per la ricerca e per le assunzioni nel Mezzogiorno», in *Pratica Fiscale e Professionale* n. 22/2011, pag. 31.

ta ad offrire ai contribuenti e agli operatori del settore una prassi efficace, più vicina alle esigenze operative.

Il giudizio rimane, però, «monco» se si considera la tempistica di produzione della circolare, la quale è arrivata quasi alla fine del 2011, con oltre 6 mesi di ritardo rispetto all'entrata in opera del credito sulla ricerca (36).

Infine, alcuni consigli/precisazioni per gli operatori del mercato:

1) occorre riporre attenzione alla struttura di funzionamento del credito, in quanto eventuali errori di calcolo, con utilizzo eccessivo di credito d'imposta, determinerebbero l'applicazione delle sanzioni relative (37);

2) la prima quota del credito impiegabile in compensazione (1/3) potrà essere utilizzata in F24 solo a partire dal giorno successivo a quello in cui si è realizzato l'investimento incrementale;

3) nell'esecuzione dei calcoli occorre guardare solo agli importi lordi degli investimenti e mai al netto per effetto di un confronto fra investimenti e disinvestimenti;

4) la norma non prevede alcun tetto di spesa: pertanto, ai fini del calcolo dell'agevolazione, occorre considerare tutti i costi per la ricerca commissionata (38).

Note:

(36) Il giudizio rimane negativo nonostante l'emanazione in data 9 settembre 2011 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, prot. 130237, di esplicitazione delle modalità e dei termini di fruizione del credito d'imposta e l'emanazione della risoluzione 12 settembre 2011, n. 88/E, cit., di introduzione del relativo codice tributo. Trattasi d'interventi anch'essi in ritardo rispetto all'introduzione normativa dell'agevolazione esaminata e confermativi di un modo di «fare prassi» inefficace, in quanto frammentato ed occasionale.

(37) Non è da escludere che in un determinato anno (ad esempio il 2012) il contribuente possa usufruire di due quote distinte, ognuna di 1/3, collegate a due distinti investimenti realizzati l'uno nel 2011 e l'altro nel 2012 (si tenga presente che per la quota relativa all'anno in corso - il 2012 - essa sarebbe impiegabile solo dal giorno successivo alla data in cui si è realizzato l'investimento).

(38) Nel vecchio credito d'imposta era previsto che l'ammontare complessivo dei costi non superasse il limite di 50 milioni di euro per ciascun anno.

RIVISTE



Dialoghi Tributari

Riflessioni operative e sistematiche sulla tassazione attraverso le aziende

Coordinamento scientifico: Raffaello Lupi, Dario Stevanato

Con uno stile "snello e di sostanza" la Rivista, promossa dalla Fondazione Studi Tributari, inquadra **casi particolari** e **novità fiscali** in una **cornice sistematica** della **tassazione analitico-aziendale** dove tutti i **protagonisti dell'operatività tributaria** possono riconoscersi.

Gli argomenti vengono proposti sul sito postilla.it e fondazionestuditributari.com.

L'abbonamento alla rivista comprende il **Servizio Dottrina on-line** che offre direttamente dalla Home-page:

• **Rivista in anteprima**, il pdf della rivista ancora in fase di stampa;

• **La consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo libero, per autore o anno di pubblicazione. Abbonamento annuale: € 178,00
Periodicità: bimestrale
Ipsa, pagg. 112

Per informazioni:

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

Documentazione del «transfer pricing» come causa di non punibilità

di Guido Doneddu e Ignazio La Candia

Considerata la possibile **rilevanza** in ambito **penale** delle **violazioni** in materia di **prezzi di trasferimento**, riconducibili, in particolare, al delitto di **dichiarazione infedele**, si pone la necessità di verificare se la corretta predisposizione della **documentazione** rilevante al fine di ottenere la **disapplicazione** delle **sanzioni amministrative tributarie** possa consentire anche il riconoscimento delle specifiche **esimenti** previste, anche per il **delitto di infedele dichiarazione**, in caso di **rilevazione** nelle **scritture contabili** e nel **bilancio**. Analizzata la portata e le finalità della **causa di non punibilità**, si giunge, «de iure condendo», ad ipotizzare la predisposizione di adeguata **documentazione** sui **prezzi di trasferimento** quale **causa di non punibilità**.

Per quanto la condotta del contribuente volta alla determinazione dei prezzi di trasferimento possa essere ricondotta alla fattispecie del reato di infedele dichiarazione e pur in presenza di tutte le condizioni che la norma sancisce per la sua applicabilità (1), il legislatore della disciplina penale tributaria ha previsto, all'art. 7 del D.Lgs. n. 74/2000 (di seguito decreto), specifiche esimenti in presenza delle quali la fattispecie delittuosa non potrebbe comunque trovare applicazione. Ciò in ragione della complessità e dell'inevitabile elemento valutativo insito nell'applicazione della disciplina tributaria in generale ed, in particolare, per quanto riguarda l'oggetto del presente contributo, della fissazione dei prezzi di trasferimento.

Cause di non punibilità in caso di rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio

Nello specifico, il summenzionato art. 7 dispone che, ai fini penali, si possano individuare due cause di non punibilità:

- 1) le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile e
- 2) le rilevazioni e le valutazioni estimative (ossia, operazioni di stima che richiedono una determinazione soggettiva in termini quantitativo/monetari), quando i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio (comma 1).

In ogni caso, le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette (comma 2) non danno luogo a fatti punibili ai sensi di quanto disposto dagli artt. 3 e 4 del decreto.

Trattasi di principi sostanzialmente modellati su quanto previsto in tema di sanzioni amministrative dall'art. 6, n. 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e «la cui ratio risiede in un atteggiamento di favore rispetto a divergenze valutative che sono contenute nei limiti dell'opinabile e dell'incerto, nell'ambito di una materia che non conosce certezze assolute» (2).

Informazioni in nota integrativa

Proprio in relazione alla disciplina dei prezzi di trasferimento, caratterizzata da evidenti elementi estimativi e valutativi, il contribuente potrà scongiurare eventuali conseguenze di natura penale facendo leva sulle esimenti previste dall'art. 7, che escludono la punibilità. A tal fine, tuttavia,

Guido Doneddu e Ignazio La Candia - Dottori commercialisti in Milano - Studio Pirola, Pennuto, Zei & Associati, Milano

Note:

(1) Cfr. Doneddu e La Candia, «Violazioni nel "transfer pricing": rilevanza penale e riconducibilità al reato di dichiarazione infedele», in *Corr. Trib.* n. 5/2012, pag. 373.

(2) Cfr. Antolisei, *Manuale di diritto penale - Leggi complementari - I reati fallimentari, tributari, ambientali e dell'urbanistica*, Milano, 2008, pag. 419.

sarà necessario che, da un lato, le imprese applichino una particolare diligenza ed attenzione nell'individuazione dei prezzi di trasferimento *intercompany* e, dall'altro, che sia fornita puntuale ed esaustiva indicazione in nota integrativa dei criteri concretamente utilizzati per la loro determinazione (3), senza che ciò, ovviamente, comporti la necessità di evidenziare in un documento di pubblica consultazione informazioni riservate e vitali per l'impresa. Ad avviso di chi scrive, dovrebbe essere sufficiente l'indicazione dei criteri di determinazione dei prezzi impiegati (quali, ad esempio, prezzo di rivendita, confronto del prezzo)

(4), senza che sia necessaria l'indicazione puntuale di elementi di dettaglio, quale il *mark-up* (5) applicato, ovvero l'allegazione della *benchmark analysis* (ove giudicata necessaria) in base alla quale è dimostrata la conformità dei prezzi al principio del valore normale. Ciò posto, è tuttavia irragionevole sostenere che la causa di non punibilità possa essere estesa fino a fattispecie in cui siano utilizzati criteri «assolutamente fantasiosi per il solo fatto di essere stati ostentati in nota integrativa» (6), ovvero sia fornita una motivazione di adeguatezza dei criteri adottati del tutto apparente, priva di un'effettiva giustificazione sul piano sostanziale.

Detto in altri termini, la punibilità del reato di infedele dichiarazione dovrebbe venir meno nella circostanza in cui gli amministratori della società si siano premurati di spiegare nella nota integrativa, seppur con esposizione di carattere sintetico, i metodi di valutazione adottati, nonché l'*iter* argomentativo che ha condotto alla loro adozione, «in tal modo “mettendo nelle mani” dei verificatori tutti gli elementi per ricostruire le valutazioni medesime, e quindi nulla nascondere di rilevante in merito a tali procedure» (7).

SOLUZIONI OPERATIVE

Cause di non punibilità delle violazioni «transfer pricing»

Per il riconoscimento delle **esimenti** previste in caso di rilevazione nelle **scritture contabili** e nel **bilancio** è necessario che le **imprese** soggette alla disciplina del «transfer pricing» applichino una particolare **diligenza** ed **attenzione** nell'**individuazione** dei **prezzi** di trasferimento «intercompany» e che sia fornita puntuale ed esaustiva **indicazione** in **nota integrativa** dei criteri concretamente utilizzati per la loro determinazione. Ciò dovrebbe essere confermato anche nel caso in cui il contribuente, oltre ad aver indicato nella nota integrativa i criteri estimativi adottati, abbia predisposto la **documentazione facoltativa** sui **prezzi di trasferimento**.

Documentazione facoltativa sui prezzi di trasferimento

Quanto innanzi esposto dovrebbe essere confermato in riferimento al caso in cui il contribuente, oltre ad aver indicato nella nota integrativa i criteri estimativi adottati, abbia predisposto la documentazione facoltativa sui prezzi di trasferimento introdotta nell'ordinamento nazionale dal D.L. n. 78/2010, conformemente alle prescrizioni contenute nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 29 settembre 2010.

In tal caso, infatti, il contribuente pone in essere un comportamento collaborativo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, esplici-

tando i criteri di determinazione dei prezzi applicati nelle transazioni poste in essere con società appartenenti al medesimo gruppo, secondo uno

Note:

(3) Cfr. Caraccioli, «Transfer pricing con reato», in *Il Sole 24 - Ore* del 27 novembre 2006, pag. 35, il quale osserva che «nel caso di superamento della franchigia, per poter andare indenni da responsabilità penale si devono indicare nel bilancio i “criteri concretamente applicati”»; Caraccioli, Valente, «Sul transfer pricing cresce il rischio penal-tributario», *ivi* del 6 febbraio 2006, pag. 30. Sul tema, cfr. anche Bersani («Il nuovo diritto tributario penale», Atti del Convegno organizzato dal CSM a Roma in data 10-12 settembre 2001).

(4) Ad avviso di Caraccioli, è rara l'indicazione nella nota integrativa dei criteri utilizzati per la fissazione dei prezzi di trasferimento, non «essendovi ancora sufficiente contezza del valore “liberatorio” di tale cautela» (cfr. «Sull'inesistenza di reato di fronte alla contestazione del transfer pricing nei rapporti internazionali e dei prezzi di vendita in operazioni infragruppo», in *Riv. dir. trib.* n. 11/2008, parte III, pag. 143).

(5) Cfr. Caraccioli, Giarda, Lanzi, *Procedura penale tributaria*, Padova, 2001; Falsitta, Caraccioli, «Le “valutazioni estimative” della riforma penal-tributaria tra violazioni costituzionali ed ambiguità lessicali», in *il fisco*, 2000, pag. 10012 ss.

(6) Tale condivisibile affermazione è di Traversi, Gennai, *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000, pag. 247.

(7) Cfr. Caraccioli, «Sull'inesistenza di reato di fronte alla contestazione del transfer pricing nei rapporti internazionali e dei prezzi di vendita in operazioni infragruppo», *cit.*, *loc. cit.*, pag. 143 ss.

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Caratteristiche della documentazione

– Occorre interrogarsi sulle caratteristiche che deve possedere la documentazione per poter costituire valido supporto all'**esclusione** della **punibilità** penale. È **sufficiente** il rispetto dello **schema documentale** previsto dall'Agenzia delle entrate **o** è **necessario** che la documentazione rechi un **contenuto sostanziale** tale da fornire adeguato supporto e dimostrazione alla metodologia di fissazione dei prezzi prescelta?

– L'**approccio sostanziale** deve essere preferito, non essendo sufficiente a fondare la non punibilità l'esistenza di una documentazione formalmente corretta e completa, ma carente sotto il profilo probatorio sostanziale. Ciò significa che l'**analisi esposta** sia condotta secondo un approccio **coerente e conforme** alle **prescrizioni legislative e regolamentari**.

prezzi prescelta (approccio sostanziale)?

Ad avviso di chi scrive, l'approccio sostanziale deve essere preferito, non essendo sufficiente a fondare la non punibilità l'esistenza di una documentazione formalmente corretta e completa, ma carente sotto il profilo probatorio sostanziale; ciò non significa che i risultati cui si perviene debbano necessariamente essere non contestabili da parte dell'Amministrazione finanziaria in sede di verifica, bensì che l'analisi esposta sia condotta secondo un approccio coerente e conforme alle prescrizioni legislative e regolamentari (anche di fonte sovranazionale, ove esistenti ed accettate dall'Amministrazione finanziaria) vigenti.

L'approccio innanzi delineato, peraltro, è conforme a

schema uniforme e ciò con un elevato livello di dettaglio, «mettendo a nudo» l'intero assetto delle operazioni *intercompany*.

Pur in assenza di una scelta legislativa esplicita tendente a ricondurre tale fattispecie tra le cause di non punibilità ai fini dell'applicazione degli artt. 3 e 4 del decreto, è evidente che l'atteggiamento collaborativo del contribuente, che si sostanzia nella predisposizione della documentazione sui prezzi di trasferimento conforme alle prescrizioni contenute nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 29 settembre 2010, dovrebbe essere apprezzato quale manifestazione inequivoca della volontà, da un lato, di ottemperare alla legislazione vigente in materia di prezzi di trasferimento e, dall'altro, di agevolare l'azione di controllo da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria.

Trattasi, in tutta evidenza, di comportamenti in principio incompatibili non solo con la volontà di sottrarre materia imponibile mediante condotte valutative artatamente poste in essere con finalità «elusiva» (escludendosi, quindi, la punibilità, ai sensi di quanto disposto dall'art. 7 del decreto), ma soprattutto con il dolo specifico, che deve caratterizzare il fatto anti-giuridico previsto dalla legge penale.

Caratteristiche della documentazione

Ciò posto, occorre interrogarsi sulle caratteristiche che deve possedere la documentazione per poter costituire valido supporto all'esclusione della punibilità; in particolare, è sufficiente il rispetto dello schema documentale previsto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 29 settembre 2010 (approccio formale), ovvero è necessario che la documentazione rechi un contenuto sostanziale tale da fornire adeguato supporto e dimostrazione alla metodologia di fissazione dei

quanto statuito dall'Agenzia delle entrate in tema di disapplicazione delle sanzioni amministrative conseguenti alla predisposizione della documentazione facoltativa: qualora questa, infatti, non sia conforme sul piano sostanziale a quanto previsto dal provvedimento, infatti, non solo non è accordata la disapplicazione, ma le sanzioni possono essere applicate in misura superiore al minimo editale (8).

A tale proposito, giova ricordare che la predisposizione della documentazione solo apparentemente conforme ma gravemente carente sul piano sostanziale potrebbe evidenziare una condotta del contribuente volta, non solo all'attuazione di politiche di prezzo non conformi al principio del valore normale, ma finanche la volontà di ostacolare l'azione accertatrice degli organi dell'Amministrazione finanziaria. Ma la volizione e rappresentazione di tali conseguenze è proprio l'elemento caratteriz-

Nota:

(8) In tal senso si esprime la circolare dell'Agenzia delle entrate 15 dicembre 2010, n. 58/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

zante il dolo specifico richiesto per l'integrazione della fattispecie punitiva penale, né potrebbe in tale evenienza invocarsi la sussistenza di una causa di non punibilità che, di tutta evidenza, non appare sul piano oggettivo integrata. Conseguentemente, al contribuente potrebbe essere agevolmente contestato il reato di cui all'art. 4 del decreto, in quanto ha posto in essere una condotta antiggiuridica, dolosa e punibile, con tutte le conseguenze del caso e con non agevole prova in sede dibattimentale dell'inesistenza nella fattispecie del dolo specifico.

Considerazioni conclusive

È in ogni caso auspicabile un intervento legislati-

PROSPETTIVE FUTURE

Documentazione facoltativa e non punibilità penale

Un intervento legislativo che includa esplicitamente il possesso della **documentazione facoltativa** predisposta conformemente alle indicazioni dell'Agenzia delle entrate tra le **cause di non punibilità** penale, oltre a rendere più «**appetibile**» il **regime degli oneri documentali facoltativi**, consentirebbe di **evitare** l'instaurarsi di **procedimenti penali** che, nella maggioranza dei casi, sfociano in provvedimenti di non luogo a procedere per **assenza** del requisito del **dolo specifico** od operatività di una **causa di non punibilità**.

vo che indichi chiaramente gli effetti derivanti dal possesso della documentazione facoltativa predisposta conformemente al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 29 settembre 2010 in ambito penale; in particolare, sarebbe opportuna l'esplicita inclusione di tale fattispecie tra le cause di non punibilità previste dall'art. 7 del decreto. Un'indicazione in tal senso, oltre a rendere più «appetibile» il regime degli oneri documentali facoltativi, consentirebbe di evitare l'instaurarsi di procedimenti penali che, nella

maggioranza dei casi, sfociano in provvedimenti di non luogo a procedere per assenza del requisito del dolo specifico od operatività di una causa di non punibilità.

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**

Finanziamenti soci e comunicazioni sociali nelle imprese in crisi: poteri e responsabilità del collegio sindacale

di **Andrea Bonelli**

In un contesto economico sempre più difficile e incerto il collegio sindacale, la cui normativa è stata modificata dalla legge di stabilità per il 2012, è chiamato a **vigilare sull'attività sociale** e a **verificare**, con particolare riferimento allo stato di crisi, che gli **amministratori non pongano in essere atti dispositivi** che possano recare **danno all'integrità del patrimonio sociale** e creare **pregiudizio ai creditori sociali**. Il collegio sindacale dovrà altresì vigilare sugli **atti** e le **comunicazioni sociali** che, soprattutto in una fase di crisi aziendale, devono **rap-presentare** con la massima trasparenza e puntualità, a beneficio «in primis» dei creditori, la **reale situazione societaria** e la sua **evoluzione prospettica**.

La situazione congiunturale sempre più negativa in cui le imprese si trovano ad operare e lo stato di crisi in cui molte di esse versano impongono all'organo amministrativo di tutelare il patrimonio sociale al fine di non aumentare il dissesto per non incorrere in reati civili e penali (1), e all'organo di controllo di rilevare omissioni o atti dispositivi posti in essere dagli amministratori volti a minare l'integrità del patrimonio e a creare pregiudizio ai creditori sociali.

Il presente intervento si occuperà di rappresentare, nell'ambito della crisi d'impresa, particolari atti dispositivi degli amministratori quale il rimborso dei finanziamenti ai soci e il comportamento che l'organo di controllo deve tenere ai sensi della Norma di comportamento del collegio sindacale 10.7 (2); verranno inoltre trattate le responsabilità e le attività del collegio sindacale nelle comunicazioni sociali e verranno sinteticamente delineate la fiscalità nel concordato preventivo e le responsabilità fiscali del collegio sindacale quando allo stesso sia attribuita la funzione di revisione legale dei conti.

I finanziamenti soci

Nei casi di squilibrio patrimoniale economico e finanziario delle imprese, il ricorso all'immissione di risorse finanziarie da parte dei soci sotto forma di finanziamento costituisce una delle principali

fonti (3) per consentire il ripristino delle condizioni di equilibrio finanziario e patrimoniale dell'impresa. Spesso tale *modus operandi* perpetuato in maniera disinvolta (4) e sistematica da parte degli amministratori può nascondere, agli occhi meno attenti, una situazione patologica di crisi aziendale che, qualora non affrontata tempestivamente e con mezzi idonei (5), potrebbe portare al dissesto della società e al conseguente inevitabile fallimento. In

Andrea Bonelli - Dottore commercialista e Revisore legale dei conti in Roma, Componente Gruppi di studio - Istituto del Governo Societario



Note:

(1) Art. 217, primo comma, n. 4, l.f.

(2) Norma di comportamento messa in consultazione da parte del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nel mese di marzo 2011 ed approvata definitivamente il 28 dicembre 2011 con decorrenza 1° gennaio 2012.

(3) Una tematica importante attiene la razionalizzazione dei flussi finanziari all'interno di un gruppo di imprese con il sistema del cd. *cash pooling*; al riguardo si veda la comunicazione di Banca d'Italia del 5 luglio e le conclusioni di Assonime nella circolare n. 29 del 4 novembre 2011.

(4) Si ricorda che in mancanza di indicazioni espresse il finanziamento soci si intende fruttifero di interessi la cui percezione, da parte di persone fisiche non esercenti attività d'impresa, costituisce redditi di capitali assoggettabili ad apposita ritenuta erariale nella misura del 20% a partire dal 1° gennaio 2012.

(5) Cfr. A. Bonelli, «La "governance" nelle imprese in crisi: norme di comportamento e centralità del collegio sindacale», in *Corr. Trib.* n. 45/2011, pag. 3797.

LA GIURISPRUDENZA

Postergazione dei finanziamenti soci

La giurisprudenza di merito, al fine di **determinare** l'esistenza di uno **squilibrio finanziario** che «ex lege» determinerebbe la postergazione dei finanziamenti soci rispetto alla soddisfazione degli altri creditori sociali, ha rilevato la necessità di **analizzare**, al fine di determinare la **componente a breve termine del montante debitorio della società**, l'**effettiva struttura del debito**, posto che i **finanziamenti soci** erogati dovranno essere necessariamente utilizzati per coprire «**in primis**» le **obbligazioni a breve termine**.

merito a questa tematica piuttosto comune nel panorama delle piccole e medie imprese con capitali chiusi e generalmente sottocapitalizzate, è intervenuta la Suprema Corte di cassazione, che, con sentenza penale 26 agosto 2011, n. 32899 (6), ha ulteriormente rafforzato un orientamento giurisprudenziale ormai consolidato che punisce la condotta di quegli amministratori che pongono in essere, in un contesto aziendale degenerativo, atti tesi a ritardare il fallimento della società aggravando di fatto la situazione

debitoria della stessa. Nello specifico la Cassazione ha evidenziato come «lo squilibrio fosse progressivamente aumentato proprio a causa della caparbia, pervicace, ma altrettanto imprudente prosecuzione dell'attività, in mancanza di una attenta valutazione delle reali prospettive dell'impresa e di interventi di ricapitalizzazione, irrilevanti essendo state le immissioni di fondi personali dei soci, che, in quanto avvenute sotto forma di finanziamento e non di aumento di capitale sociale, avevano ulteriormente aggravato la posizione debitoria della società, divenuta per tale motivo irrecuperabile».

La recente giurisprudenza (7), al fine di determinare l'esistenza di uno squilibrio finanziario (8) che *ex lege* determinerebbe la postergazione dei finanziamenti soci rispetto alla soddisfazione degli altri creditori sociali, ha, inoltre, puntualmente rilevato la necessità di analizzare, al fine di determinare la componente a breve termine del montante debitorio della società, l'effettiva struttura del debito, posto che i finanziamenti soci erogati dovranno essere necessariamente utilizzati per coprire *in primis* le obbligazioni a breve termine.

Infatti, nel caso in cui a fronte di un indebitamento complessivo non preoccupante si fosse in presenza di una sua componente a breve termine rilevante e tale da giustificare (9) un conferimento in alternativa al finanziamento, l'intero finanziamento erogato dal socio soggiacerebbe all'istituto della po-

stergazione disciplinato degli artt. 2467 e 2497-*quinquies* c.c.

In considerazione di tale orientamento giurisprudenziale consolidato, il collegio sindacale dovrà attivarsi con tutti i mezzi a propria disposizione per non aggravare il dissesto e per non essere perseguibile, dunque, in caso di fallimento, alla stessa stregua degli amministratori, del reato di bancarotta semplice di cui il ritardato fallimento, e il conseguente aggravio dell'esposizione debitoria, costituisce un classico esem-

pio.

In tema di controllo degli atti dispositivi degli amministratori, il collegio sindacale vigila che, in caso di crisi economica, finanziaria e patrimoniale dell'impresa, durante la quale la stessa manifesti difficoltà a far fronte in maniera corrente ai debiti contratti, l'organo amministrativo non proceda alla restituzione (10) dei finanziamenti erogati dai soci.

La vigilanza sul rimborso ai soci della s.r.l. in crisi

A tale riguardo l'art. 2467 c.c., per quanto attiene alle s.r.l. (11), prevede che il rimborso dei finanziamenti dei soci a favore della società sia postergato rispetto alla soddisfazione degli altri creditori sociali e, se avvenuti nell'anno precedente la dichiarazione di fallimento, determini la restituzione di quanto rimborsato. Il presupposto a fondamento

Note:

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

(7) Cfr. Trib. di Venezia, sent. 21 aprile 2011.

(8) Normalmente determinato facendo ricorso al cd. indice di *leverage*, dato dal rapporto tra le fonti di terzi e i mezzi propri.

(9) Per il riequilibrio della situazione finanziaria della società.

(10) Tale comportamento potrebbe rilevare gli estremi di bancarotta preferenziale.

(11) L'orientamento giurisprudenziale e dottrinale prevalente la vede applicabile anche per le s.p.a. Cfr. Trib. di Venezia, sent. 10 febbraio 2011, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Ai sensi dell'art. 2497-*quinquies* si rimanda all'art. 2467 per chi esercita attività di direzione e coordinamento.

SOLUZIONI OPERATIVE

Predeuzione dei finanziamenti soci

Una lettura sistematica dell'art. 182-*quater* l.f. **esclude**, nel piano concordatario o nell'accordo di ristrutturazione dei debiti, la predeuzione dei finanziamenti soci ai «**finanziamenti ponte**», cioè a quei finanziamenti che l'impresa contrae nelle more del perfezionamento di uno dei due istituti previsti dal suddetto articolo, **garantendola** invece ai ccdd. **finanziamenti esecutivi**, cioè ai quei finanziamenti soci che vengono erogati dopo l'omologazione dell'accordo o del concordato in conformità alle previsioni del piano. Rimangono invece **esclusi** dall'istituto della **predeucibilità** i «**finanziamenti ponte**» e i «**finanziamenti esecutivi**» in esecuzione di un **piano di risanamento** attestato ex art. 67 l.f.

dell'applicazione della norma consiste nell'esistenza di uno squilibrio dell'indebitamento rispetto al patrimonio netto, oppure in una situazione finanziaria che avrebbe richiesto un conferimento in alternativa al finanziamento. Il collegio sindacale deve, dunque, verificare, in ottemperanza alla Norma di comportamento 10.7 (12), approvata recentemente dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, che non vengano lese le ragioni dei creditori attraverso una riduzione della consistenza patrimoniale dell'impresa (13). L'organo di controllo dovrà, inoltre, vigilare sulla formale rinuncia (14) da parte del socio al proprio credito nel caso di conversione dello stesso in riserva di capitale.

La modifica apportata dal D.L. n. 78/2010

La norma in esame ha subito una sorta di rivoluzione copernicana, per quanto giustificata dall'intento del legislatore di permettere il risanamento delle imprese in crisi, quando, a seguito dell'introduzione dell'art. 48 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (15), che ha introdotto nella legge fallimentare l'art. 182-*quater*, è stato previsto al comma 3, in deroga agli artt. 2467 e 2497-*quinquies*, che i finanziamenti effettuati dai soci in esecuzione di un concordato preventivo o di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'art. 182-*bis* della legge fallimentare siano assimilati ai crediti predeucibili (16) ex art. 111 l.f., con la conseguenza che i finanziamenti dei soci, in caso di fallimento, verranno soddisfatti, seppur fino a concorrenza dell'80% (17) del loro ammontare, con preferenza rispetto a tutti gli altri creditori sorti prima dell'apertura della procedura (18). La previsione, dunque, nel piano concordatario o nell'accordo di ristrutturazione dell'erogazione di finanziamenti da parte dei soci e la espressa predeuzione disposta nel provvedimento con cui il Tribu-

nale accoglie il ricorso al concordato preventivo ovvero omologhi l'accordo di ristrutturazione del debito costituiscono il presupposto affinché i predetti finanziamenti siano considerati predeucibili ai sensi dell'art. 111, secondo comma, l.f.

Una lettura sistematica dell'art. 182-*quater* escluderebbe (19) la predeuzione dei finanziamenti soci ai ccdd.

Note:

(12) Così la Norma 10.7: «Nelle società a responsabilità limitata ovvero nelle società soggette a direzione e coordinamento da parte di un altro soggetto il Collegio sindacale verifica, altresì, che i finanziamenti soci non siano restituiti agli stessi - in violazione di quanto stabilito dal primo comma dell'art. 2467 c.c. - in un momento di eccessivo squilibrio economico-

finanziario della società».

(13) Così la circolare Assonime n. 40 del 17 luglio 2007: «Il prestito dei soci può prestarsi ad abusi e comportare l'alterazione dell'equilibrio nella ripartizione dei rischi d'impresa tra soci e creditori. Nel caso del prestito, il socio finanziatore concorre con gli altri creditori nel recupero del proprio credito, anche in caso di fallimento; nell'ipotesi di conferimento di capitale, invece, il rimborso di quanto conferito dal socio è subordinato al pagamento integrale dei creditori sociali».

(14) L'OIC 28 in riferimento ai debiti verso soci per finanziamento disciplina che «il loro eventuale passaggio a capitale necessita della preventiva rinuncia dei soci al diritto alla restituzione, trasformando così il finanziamento in apporto».

(15) «Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica». Convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

(16) Una nota di lettura di carattere generale della nuova normativa fallimentare spinge a ritenere che tale predeucibilità dei finanziamenti sia coerente con lo spirito della norma volta al risanamento con continuità dell'impresa.

(17) Il credito residuo del 20% verrà soddisfatto secondo quanto disposto dagli artt. 2467 e 2497-*quinquies* c.c.

(18) È evidente lo spirito della norma teso a «premiare» i soci che credono ed investono nel progetto di ristrutturazione. I creditori però, in caso di insuccesso dell'operazione di risanamento, vedrebbero ridursi la propria quota di soddisfacimento a causa del concorso del socio al recupero del credito.

(19) Esiste dottrina contraria che tende ad estendere la predeucibilità anche ai ccdd. finanziamenti ponte, poiché in caso contrario non si spiegherebbe quanto disposto dal comma 5 dell'art. 182-*quater* in tema di esclusione dei creditori dal voto e dal computo delle maggioranze ai sensi dell'art. 177 l.f.

finanziamenti ponte di cui al secondo comma del medesimo articolo, cioè a quei finanziamenti che l'impresa contrae nelle more del perfezionamento di uno dei due istituti previsti dal suddetto articolo, garantendola invece ai ccdd. finanziamenti esecutivi, cioè ai quei finanziamenti soci che vengono erogati dopo l'omologazione dell'accordo o del concordato (20) in conformità alle previsioni del piano. Rimangono invece esclusi dal nuovo dettato normativo e quindi dall'istituto della prededucibilità i «finanziamenti ponte» e i «finanziamenti esecutivi» in esecuzione di un piano di risanamento attestato *ex art.* 67 l.f.

Le comunicazioni sociali nella crisi d'impresa

Il deterioramento dei principali parametri patrimoniali e finanziari dell'impresa induce spesso gli amministratori ad attuare, proprio in una fase della vita societaria che richiederebbe la massima trasparenza e accuratezza nell'informativa ai terzi, politiche di bilancio mirate a ridurre gli effetti che tale mutamento potrebbe determinare nei confronti degli *stakeholders*. La possibilità da parte degli amministratori, e dunque anche del collegio sindacale, di incorrere, in situazione di crisi economico-finanziaria, nell'ipotesi di reato in false comunicazioni sociali di cui agli artt. 2621 e 2622 c.c., come conseguenza dei reati per bancarotta, è tutt'altro che ipotetica. Non è infatti affatto raro constatare ad esempio come le situazioni patrimoniali di riferimento (21) di cui all'art. 161 l.f., tendenzialmente redatte secondo criteri liquidatori (22), eccetto in genere nei casi di concordato ristrutturatorio, e con evidenza di patrimoni netti negativi (23), si discostino in modo

SOLUZIONI OPERATIVE

Profili IRAP

Nel concordato preventivo, in sede IRAP, il **debitore**, a seguito della rinuncia del creditore, iscrive un **utile da ristrutturazione** tra i **proventi straordinari del conto economico** (voce E20); in linea generale tale componente straordinario negativo dovrebbe essere escluso dalla base imponibile IRAP, ma ci si chiede se tali **proventi** siano **correlati ad oneri dedotti**, ai fini IRAP, in **precedenti esercizi**. Se così fosse tali proventi rileverebbero pienamente ai fini IRAP e ciò comporterebbe la necessità di appostare un corrispondente **fondo nel piano concordatario**. Secondo tale logica, resterebbero al di **fuori della base imponibile IRAP** gli **oneri di ristrutturazione**, quali le spese legali e notarili, i **compensi professionali** per la redazione del **piano concordatario**, i compensi per l'**asseverazione** *ex art.* 161 l.f., e gli ulteriori **costi** espressamente riconducibili alla **ristrutturazione**, anch'essi da rilevare nell'esercizio di maturazione tra gli oneri straordinari del conto economico, in quanto non correlabili a componenti positivi assoggettati ad IRAP in precedenti esercizi.

Note:

(20) Oltre ai cd. finanziamenti ponte e finanziamenti esecutivi esistono i finanziamenti concessi in pendenza di concordato: «essi sono governati dall'antico sistema autorizzatorio di cui all'art. 167, che assicura loro la prededucibilità nel successivo fallimento, prededucibili ai sensi dell'art. 111, secondo comma, della legge fallimentare», L. Stanghellini, «Finanziamenti-ponte e finanziamenti alla ristrutturazione», in *Il Fallimento* n. 12/2010, pag. 1346.

(21) Sovente utilizzate come situazione patrimoniale di messa in liquidazione della società *ex art.* 2484 c.c.

(22) A luglio 2011 l'Organismo italiano di contabilità ha approvato il principio contabile OIC 6 per definire il trattamento contabile e l'informativa integrativa relativamente agli effetti prodotti da una operazione di ristrutturazione del debito ai sensi degli artt. 160, 182-bis e 67 l.f. Tale principio, applicabile solo per quelle aziende che redigono il proprio bilancio *Ita Gaap* nel rispetto del principio della continuità aziendale, non risulta viceversa utilizzabile per la redazione di documenti «che presentano una natura amministrativo contabile» quali la relazione aggiornata sulla situazione patrimoniale, economico e finanziaria e lo stato analitico ed estimativo, che costituiscono allegati alla domanda di presentazione di concordato preventivo *ex art.* 160 l.f. e agli accordi di ristrutturazione del debito *ex art.* 182-bis. Se la ristrutturazione aziendale è posta in essere con finalità liquidato-

rie, anche se l'attività operativa non è ancora cessata, si applica il principio contabile OIC 5 sui bilanci di liquidazione che così si esprime al par. 7: «l'abbandono dei criteri di funzionamento propri del bilancio d'esercizio (indicati negli artt. 2423 ss. c.c.) e il passaggio a criteri di liquidazione deve avvenire nel momento in cui l'azienda non costituisce più un complesso produttivo funzionante e, a seguito della cessazione dell'attività produttiva, si sia trasformata in un mero coacervo di beni destinati al realizzo diretto, all'estinzione dei debiti e alla ripartizione ai soci dell'attivo residuo». L'OIC n. 5 stabilisce anche il momento a partire dal quale devono essere applicati i criteri di liquidazione coincidente con la nomina dei liquidatori nel registro delle imprese.

(23) Nel caso in cui la società versi in una situazione rilevante ai sensi dell'art. 2447 è ipotizzabile che la stessa non debba porre in essere la procedura in esso contemplata (*i.e.* convocazione dell'assemblea o scioglimento della società) qualora, nel piano concordatario di tipo ristrutturatorio, venisse prevista la possibilità di ripianare le perdite a seguito della falciatura del debito concordatario.

significativo, spesso con differenze rilevanti, rispetto a situazioni patrimoniali o bilanci pregressi anche di pochi mesi, redatte dall'organo amministrativo e «certificate» dall'organo di controllo, disposte a volte secondo diversi criteri valutativi, come se il deterioramento della situazione patrimoniale ed economica si fosse concretizzato ed avesse manifestato i suoi riflessi contabili in un arco temporale di pochi mesi. Certo è che con l'approssimarsi della procedura concorsuale/negoziiale l'organo amministrativo debba procedere, in un'ottica di discontinuità e di rappresentazione dei valori ai fini del piano concordatario, ad una rivisitazione dei criteri di stima delle poste bilancistiche precedentemente utilizzati, soprattutto nei casi di irreversibilità della crisi o di grande incertezza valutativa.

In estrema sintesi si ricorda come l'art. 2621 c.c. (i.e. false comunicazioni sociali) contempli un illecito che si concretizza a prescindere dall'effettivo conseguimento di un danno in capo ai creditori, soci o *stakeholders* (cd. reato di pericolo), e come la fattispecie declinata nell'art. 2622 c.c. contempli un reato di danno.

Nel definire il concetto di comunicazioni sociali il legislatore fa riferimento a bilanci, relazioni e altre comunicazioni sociali previste dalla legge (24), escludendo ad esempio la situazione patrimoniale di riferimento ex art. 161, secondo comma, lett. b), che lo stesso OIC, nel principio n. 6, declassa a mero documento «amministrativo contabile» (25), utilizzabile al limite quale «metro di raffronto» con altre comunicazioni «tipiche».

La punibilità dei suddetti reati viene riconosciuta dal legislatore al superamento di determinate soglie contabili con riferimento a variazioni percentuali della situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società.

L'entrata in vigore del D.Lgs. 11 aprile 2002, n. 61, ha comportato, attraverso l'art. 1, l'abolizione parziale dell'art. 2621 c.c. per le condotte inferiori alle soglie di punibilità e, attraverso l'art. 4, l'abolizione dei reati di bancarotta fraudolenta di cui all'art. 223 l.f. qualora le condotte distrattive non siano connesse al dissesto (26).

Per quanto attiene alla responsabilità penale dei sindaci, che rientrano tra i soggetti potenzialmente responsabili in ipotesi di fattispecie delittuose, è necessario dimostrare, previa individuazione degli

effettivi doveri ed obblighi di controllo sulla gestione disciplinati dall'art. 2403 c.c. (27), che nell'esecuzione dei propri compiti abbiano agito con dolo nel compimento della fattispecie criminosa «con l'intenzione di ingannare i soci e il pubblico», e si siano resi responsabili di una condotta di tipo omissivo (responsabilità per *culpa in vigilando*) allorquando non abbiano impedito, a causa di un omesso o insufficiente controllo, il compimento del reato da parte degli amministratori. Tale situazione configura, infatti, in capo ai membri del collegio sindacale, la violazione di uno specifico obbligo di impedimento (28) che si sarebbe dovuto tradurre, ad esempio, nell'invito (29) all'assemblea dei soci a non approvare il bilancio d'esercizio, oppure nell'impugnativa di delibere assembleari di approvazione del bilancio, o in estrema *ratio* procedere alle denunce al tribunale ex art. 2409 c.c.; è infatti nel potere di esprimere il proprio dissenso rispetto alle valutazioni fatte dagli amministratori che il collegio sindacale trova una potente arma di dissociazione, la cui mancata attivazione configurerebbe una propria partecipazione all'evento delittuoso che ha l'obbligo giuridico di impedire.

Note:

(24) Cfr. Cass., 23 luglio 2010, n. 29176, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, dove si fa riferimento a: relazioni semestrali, relazione sottesa all'art. 2446, nel caso di perdita per oltre il terzo del capitale, rendiconto finale del patrimonio destinato ai sensi dell'art. 2447-*novies*, relazioni ex artt. 2501-*ter* e 2504-*novies*, in caso di fusione o scissione; quelle redatte ex art. 2433-*bis*, quinto comma, nel caso di acconto sui dividendi; quelle disciplinate dall'art. 2277, secondo comma, e art. 2452, per l'inventario all'inizio della liquidazione, ivi compresi i bilanci annuali di liquidazione disciplinati dagli artt. 2311-2453.

(25) È opportuno evidenziare come l'asseveratore attesti la veridicità dei dati aziendali trasposti nel piano concordatario e non la situazione patrimoniale di riferimento.

(26) Al riguardo si veda Cass. pen., 10 maggio 2011, n. 18317, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(27) In riferimento al dettato letterale che pone a carico del collegio sindacale la verifica dell'adeguatezza dell'assetto contabile, va rilevato come la stessa vada verificata anche in assenza di affidamento del controllo contabile.

(28) Che si traduce nell'accettazione consapevole del rischio di compimento degli eventi delittuosi.

(29) Ai sensi dell'art. 2429 c.c. il collegio sindacale, nella relazione al bilancio, «deve riferire all'assemblea sui risultati dell'esercizio sociale e sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri, e fare le osservazioni e le proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione».

La fiscalità nel concordato preventivo

In tema di fiscalità l'art. 88, comma 4, del T.U.I.R. non considera sopravvenienze attive la riduzione dei debiti in sede di concordato preventivo, così come l'art. 86, comma 5, del T.U.I.R. prevede che la cessione dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo non costituisce realizzo di *plus* o *minus* dei beni ceduti.

Il discorso cambia radicalmente in sede IRAP, dove il debitore, a seguito della rinuncia del creditore, iscrive un utile da ristrutturazione tra i proventi straordinari del conto economico (voce E20); in linea generale tale componente straordinario negativo dovrebbe essere escluso dalla base imponibile IRAP, ma la riflessione da fare è se tali proventi siano correlati ad oneri dedotti, ai fini IRAP, in precedenti esercizi ai sensi dell'art. 5, comma 4, del D.Lgs. n. 446/1997 (30). Se così fosse tali proventi rilevarebbero (31) pienamente ai fini IRAP e ciò comporterebbe la necessità di appostare un corrispondente fondo nel piano concordatario.

Secondo tale logica, resterebbero al di fuori della base imponibile IRAP gli oneri di ristrutturazione, quali le spese legali e notarili, i compensi professionali per la redazione del piano concordatario, i compensi per l'asseverazione *ex art.* 161 l.f., e gli ulteriori costi espressamente riconducibili alla ristrutturazione, anch'essi da rilevare nell'esercizio di maturazione tra gli oneri straordinari del conto economico, in quanto non correlabili a componenti positivi assoggettati ad IRAP in precedenti esercizi.

La responsabilità fiscale del sindaco revisore

La responsabilità fiscale opera quando al sindaco viene affidato il controllo legale dei conti. In tale circostanza il revisore è soggetto alla responsabilità fiscale di cui all'art. 9, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997. L'art. 1, comma 92, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 ha stabilito una sanzione amministrativa in capo al revisore sottoscrittore della

LA NOVITA' NORMATIVA

Responsabilità penale dei sindaci

In tema di responsabilità penale, che riguarda i sindaci **sottoscrittori** della **dichiarazione annuale** dei redditi, il D.L. n. 138/2011 ha **abbassato le soglie di imposta evasa**. La diminuzione della soglia per la rilevanza penale renderà più concreta l'ipotesi che l'**illecito tributario** possa **più facilmente sconfinare nell'area penale**. Maggiore attenzione dovrà essere, dunque, prestata dai sindaci revisori che potranno far valere il proprio **dissenso** attraverso la **mancata sottoscrizione, previa verbalizzazione dei rilievi** riscontrati, della dichiarazione dei redditi.

dichiarazione dei redditi e della dichiarazione IRAP pari al 30% del compenso contrattuale, non superiore comunque all'imposta accertata, relativo all'attività di redazione della relazione del revisore qualora nella stessa ometta, ricorrendone i presupposti, di esprimere i giudizi prescritti dall'art. 2409-ter, terzo comma, c.c., nel caso in cui da tale omissione derivino infedeltà nella dichiarazione dei redditi o IRAP (32).

Sempre ai sensi dell'art. 9, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997, «in caso di manca-

ta sottoscrizione della dichiarazione dei redditi o ai fini dell'IRAP si applica, oltre alla disposizione del precedente periodo, la sanzione amministrativa da euro 258 a euro 2.065».

La circolare 23 dicembre 2009, n. 57/E (33) ha stabilito che i revisori, relativamente ai contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'art. 2409-bis c.c., in caso di infedele sottoscrizione per compensazione di crediti IVA saranno assoggettati alla sanzione amministrativa pecuniaria da 258 a 2.582 euro.

Sempre in tema di compensazioni è opportuno evidenziare come in presenza di ruoli scaduti e non

Note:

(30) Così l'art. 5, comma 4, del D.Lgs. n. 446/1997: «i componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi di imposta precedenti o successivi».

(31) Tale orientamento appare tuttavia in contrasto con lo spirito della norma fiscale tesa a creare una zona franca, mentre potrebbe trovare ragion d'essere nei casi di concordati in continuità o ristrutturatori.

(32) Nel caso in cui l'organo di controllo che ha sottoscritto la relazione al bilancio non fosse più in carica al momento della sottoscrizione della relativa dichiarazione dei redditi deve, comunque, procedere alla sottoscrizione della stessa assumendosi la sola responsabilità amministrativa dettata dalla citata norma, ma non quella di carattere penale in quanto la stessa spetta all'organo di controllo in carica al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi ed indicato nel quadro dichiarativo RO.

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

pagati riconducibili a fatti antecedenti la procedura concordataria scatteranno le limitazioni previste dall'art. 31 del D.L. n. 78/2010 (34).

Non sembra, inoltre, estendibile al concordato preventivo quanto disciplinato dalla circolare 11 marzo 2011, n. 13/E (35), in tema di compensazioni di crediti erariali sorti in seno alla procedura fallimentare con debiti erariali sorti nel medesimo periodo, basati sul principio della separazione tra debitore e massa concorsuale (36).

In tema di responsabilità penale, che riguarda i sindaci sottoscrittori della dichiarazione annuale dei redditi, il D.L. n. 138/2011 ha modificato la disciplina introdotta dal D.Lgs. n. 74/2000, procedendo ad un abbassamento delle soglie di imposta evasa. La diminuzione della soglia per la rilevanza penale renderà più concreta l'ipotesi che l'illecito tributario possa più facilmente sconfinare nell'area penale. Maggiore attenzione dovrà essere, dunque, prestata dai sindaci revisori che potranno far valere il proprio dissenso attraverso la mancata sottoscrizione, previa verbalizzazione dei rilievi riscontrati, della dichiarazione dei redditi.

Considerazioni conclusive

È evidente, in una fase generalizzata di crisi del sistema economico, dove le imprese ricorrono sempre più all'utilizzo di strumenti di definizione negoziale delle crisi d'impresa, come molte siano le domande cui il legislatore e la giurisprudenza dovranno rispondere, per evitare che all'organo di controllo, sempre più assottigliato nelle sue dimensioni, siano attribuiti ulteriori e maggiori responsabilità rispetto a quelle già pesantemente gravanti sullo stesso. Si pensi ad esempio alla necessità di definire il trattamento, a livello di predeuzione e di responsabilità, dei ccdd. finanziamenti ponte, senza l'ottenimento dei quali le imprese avrebbero generalmente difficoltà a sopravvivere fino alla formulazione di una proposta concordataria.

Note:

(34) L'art. 31 del D.L. n. 78/2010 ha previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2011, il divieto di compensazione nel modello F24, dei crediti relativi alle imposte erariali, in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro, per i quali sia scaduto il termine di pagamento.

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

(36) Sul tema sarebbe opportuna una formale pronuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria.

ISTITUTO PER IL GOVERNO SOCIETARIO

CORRIERE
TRIBUTARIO &

Corriere Tributario

- A. Bonelli, «Finanziamenti soci e comunicazioni sociali nelle imprese in crisi: poteri e responsabilità del collegio sindacale», in CT n. 7/2012, pag. 517
- A. Bonelli, «La "governance" nelle imprese in crisi: norme di comportamento e centralità del collegio sindacale», in CT n. 45/2011, pag. 3797
- L. Starola, «Operazioni con parti correlate, direzione e coordinamento: sovrapposizioni e interrelazioni», in CT n. 29/2011, pag. 2353
- L. Provaroni, «Profili caratteristici delle operazioni con parti correlate», in CT n. 25/2011, pag. 2062
- M.T. Bianchi, «La scelta della "governance" va individuata in funzione della singola realtà aziendale», in CT n. 18/2011, pag. 1528
- M.T. Bianchi, «Analisi e confronto economico-aziendale dei modelli di "corporate governance"», in CT n. 17/2011, pag. 1443
- C. Bauco, «L'esercizio in forma societaria della funzione di revisione legale», in CT n. 11/2011, pag. 874
- P. Moretti, «I sistemi di amministrazione e controllo: dalla riforma societaria alla riforma della revisione legale», in CT n. 7/2011, pag. 532
- S. Ciriello, «Le criticità nel sistema della responsabilità del revisore», in CT n. 1/2011, pag. 53
- C. Bauco, «Soluzioni agli aspetti controversi su nomina e revoca del revisore legale», in CT n. 41/2010, pag. 3404



IPSOA

Gruppo Wolters Kluwer

Segnalato dal MEF Ministero dell'Economia e delle Finanze

tra i principali testi di riferimento sull'argomento

NOVITÀ



REVISIONE, CONTROLLO E GOVERNANCE

Manuale del revisore legale

La quinta edizione è integrata con appropriate check lists sul Controllo della Qualità, una più omogenea esposizione dei capitoli dedicati alla determinazione del Rischio di Revisione, Rischio Intrinseco e di altri strumenti operativi oltre che rivisitata nel testo.

Il volume risulta essere la più completa, esaustiva ed aggiornata trattazione sul tema specifico e, sotto l'aspetto metodologico ed applicativo, rimane a tutt'oggi un'assoluta novità, il più completo riferimento nel panorama editoriale professionale in materia di revisione contabile in Italia.

Fornisce, a chi svolge l'attività di Sindaco e Revisore Legale, gli strumenti necessari per poter eseguire in modo completo la Revisione Legale nell'ambito delle aziende industriali e commerciali non quotate nonché nelle PMI applicando il metodo del Risk Approach.

Il punto di forza del volume è il CD-ROM allegato che contiene unicamente tutti gli strumenti operativi per svolgere la Revisione Legale con riferimento agli I.S.A..

di A. Pesenato

pagg. 2.000 - V edizione

€ 89,00 anziché € 99,00 (sconto 10%)

E in più... aggiungendo:



25 euro

avrà 3 mesi di Bilancio e reddito d'impresa

BILANCIO E REDDITO D'IMPRESA

Mensile che affronta tutte le tematiche legate alla redazione del bilancio e alla determinazione del reddito d'impresa e che fornisce l'aggiornamento sulle novità normative, di prassi e di giurisprudenza che impattano sul bilancio, gli effetti a livello di reddito imponibile delle scelte contabili e delle valutazioni.



35 euro

avrà 3 mesi di Amministrazione e finanza

AMMINISTRAZIONE & FINANZA

Mensile da 25 anni al fianco del direttore amministrativo, del CFO e del consulente d'azienda per fornire informazioni, aggiornamenti e approfondimenti in materia di bilancio, finanza e controllo e garantire gli strumenti necessari per affrontare le sfide quotidiane.

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

- (701498700) OFFERTA SPECIALE: Manuale del revisore legale + Mini abbonamento 3 mesi ad Amministrazione e finanza + Mini abbonamento 3 mesi a Bilancio e reddito d'impresa a € 149,00
- (00130288) Sì, desidero acquistare il Manuale del revisore legale a € 89,00
- (701498600) OFFERTA RIVISTE: Mini abbonamento 3 mesi ad Amministrazione e finanza + Mini abbonamento 3 mesi a Bilancio e reddito d'impresa a € 60,00

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

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

Addebitare l'importo di € sulla mia carta di credito:

Mastercard (16 cifre) American Express (15 cifre) VISA (16 cifre) Diners (14 cifre)

n° _____ Data di scadenza _____

Nome e indirizzo titolare carta di credito _____

Timbro e firma _____

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

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

Obblighi di sostituzione d'imposta per le società non residenti

di Francesco delli Falconi e Giuseppe Marianetti

La corretta definizione degli obblighi di sostituzione di imposta in capo a soggetti non residenti nel territorio dello Stato rappresenta tutt'oggi un aspetto colpevolmente trascurato, che costringe le **aziende** coinvolte da tale fenomeno ad operare in condizioni di **obiettiva incertezza**. D'altra parte, le fattispecie riconducibili a tale problematica sono tutt'altro che infrequenti; basti pensare a tutte quelle ipotesi in cui un lavoratore **dipendente** di una **società straniera** viene chiamato a svolgere la propria **attività lavorativa in Italia**, ovvero ai casi in cui determinate **corresponsioni** vengano effettuate dalla **casa-madre straniera** nei confronti di **dipendenti di società italiane** appartenenti al **medesimo gruppo**.

L'istituto della sostituzione di imposta (1) nell'ambito dei redditi da lavoro, e segnatamente di quelli afferenti i rapporti di lavoro subordinato, è stato da sempre oggetto di intensi dibattiti in sede dottrinale, amministrativa e giurisprudenziale, quando addirittura non ne è stata messa in discussione la stessa persistenza nel nostro ordinamento da parte di più o meno concrete iniziative politiche (dalle dichiarazioni elettorali del biennio 1994-1996 alle proposte referendarie del 2000, per concludere con alcune recenti proposte di legge che tutt'ora giacciono in Parlamento).

Nonostante, quindi, l'interesse che l'argomento è stato e continua ad essere in grado di suscitare, la corretta definizione degli eventuali obblighi di sostituzione di imposta in capo a soggetti non residenti nel territorio dello Stato rappresenta tutt'oggi uno di quegli aspetti che, ad avviso di chi scrive, è apparentemente stato trascurato, tanto dagli studiosi della materia quanto da chi, più semplicemente, viene quotidianamente chiamato a confrontarsi con tale problematica.

Come, infatti, si avrà modo di evincere dall'analisi che segue, l'argomento oggetto del presente intervento è stato solo occasionalmente affrontato dalla prassi amministrativa o dalla dottrina di settore e, cosa ancor più sorprendente, sembra del tutto assente, a quanto ci consta, dalle pronunce giurisprudenziali sia di merito che di legittimità.

Eppur tuttavia, non si può, da un lato, non constatare come siano tutt'altro che definiti dal quadro

normativo di riferimento i criteri in virtù dei quali una società non residente in Italia sia soggetta agli obblighi di sostituzione d'imposta né, dall'altro lato, nascondere, come il fenomeno in parola sia ben lungi dal rappresentare un'ipotesi remota, o quantomeno «di nicchia», e, come tale, non meritevole di approfondite riflessioni e chiarimenti.

In merito al primo aspetto, infatti, è opportuno dimostrare con chiarezza quanto la materia in esame necessiti ancora oggi di indirizzi univoci e precisi mentre, per quanto attiene alla conferma della assoluta frequenza del fenomeno, basti soltanto pen-

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

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

Nota:

(1) Per un quadro delle problematiche che possono interessare l'istituto della sostituzione d'imposta si rinvia a: M. Basilavecchia, «Sostituzione tributaria», in *Digesto*, vol. XV 1998, pag. 67; R. Lupi, «La giurisdizione tributaria nella lite di rivalsa successiva, una chiave di lettura», in *Dialoghi dir. trib.*, 2003, pag. 300; G. Tabet, «Svolta storica in tema di giurisdizione sulla lite tra sostituto e sostituito?», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 12/2009, pag. 1046; A. Giovannini, «Aspetti processuali del rapporto di sostituzione», in *Rass. trib.* n. 1/1990, pag. 149; G. Fransoni, «Bella e impossibile; considerazioni a caldo sul revirement della Cassazione in tema di rivalsa successiva», in *Riv. dir. trib.* n. 2/2005, pag. 635; C. Glendi, «Sui giudici delle liti in tema di sostituzione tributaria spicca la discordie nomofilassi delle Sezioni Unite», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 9/2009, pag. 749; G. Romeo e E. Palermo, «Omesso versamento di ritenute e responsabilità del lavoratore dipendente», in *il fisco* n. 5/2009, pag. 700; L. Massimino, «Sostituzione tributaria e rimborso dei versamenti diretti», in *Riv. dir. trib.* n. 11/2010, pag. 1075.

SOLUZIONI OPERATIVE

Obblighi contributivi sui redditi di lavoro dipendente prestato all'estero

Il comma 1-bis dell'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che i soggetti che adempiono agli obblighi contributivi sui redditi di lavoro dipendente prestato all'estero devono in ogni caso operare le relative ritenute. La disposizione non può che riferirsi alle società non residenti posto che relativamente ai sostituti italiani l'obbligo di effettuare le ritenute discende dalla regola generale fissata dal comma 1 dello stesso articolo. Pertanto, una fattispecie certa di sostituto d'imposta non residente è rappresentata dall'ipotesi in cui la società straniera sia chiamata ad adempiere agli obblighi contributivi previsti dalla legislazione italiana.

sare alle ipotesi in cui un lavoratore, dipendente di una società straniera, da cui riceve le ordinarie competenze, sia chiamato a svolgere la propria attività in Italia in forza, ad esempio, di un distacco presso una società di diritto locale ovvero di un temporaneo trasferimento della sede lavorativa originariamente concordata o, ancor più semplicemente, di una trasferta più o meno prolungata nel tempo. Tutt'altro che remota è altresì l'ipotesi in cui il dipendente di una società italiana, appartenente ad un gruppo internazionale di imprese, riceva dalla casamadre straniera alcune componenti retributive quali, ad esempio, azioni o altri strumenti partecipativi al capitale ovvero al patrimonio emessi dalla società straniera stessa (2).

Orbene, in tutti i richiamati casi, è di tutta evidenza come, alla luce dell'assetto normativo attualmente vigente, si ponga la necessità di comprendere se le corrisposizioni effettuate, assoggettabili ad imposizione fiscale in Italia ed inquadrabili nell'ambito dei redditi di lavoro dipendente, siano soggette, o meno, al prelievo alla fonte stabilito dalle previsioni di cui all'art. 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

La normativa di riferimento

Al fine di inquadrare correttamente la problematica in esame, occorre, quindi, prendere le mosse innanzitutto dal dettato normativo contenuto nel primo comma dell'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973, il quale stabilisce che «gli enti e le società indicati nell'articolo 73, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ... i quali corrispondono somme e valori di cui all'articolo 51 dello stesso testo unico, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa».

La richiamata disposizione, dunque, sembra identificare con chiarezza quei soggetti che, ai sensi del D.P.R. n. 600/1973, sono chiamati ad operare in veste di sostituti di imposta; tali soggetti, in virtù del disposto di cui al comma 1 dell'art. 73 del T.U.I.R., sono:

«a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato».

Il tenore del dettato normativo non parrebbe lasciar adito a dubbi posto che, nell'elenco che precede, espressamente include le società e gli enti non residenti nel territorio dello Stato. Eppure tuttavia, sarebbe un errore pensare sufficiente tale constatazione per risolvere il problema della sostituzione di imposta in capo a soggetti non residenti. È di tutta evidenza, infatti, come una tale lettura porterebbe al paradosso che una società residente

Nota:

(2) La richiamata fattispecie, peraltro, viene complicata dall'ulteriore problematica, già affrontata in questa Rivista, relativa agli obblighi di sostituzione di imposta nel caso di compensi erogati da terzi; cfr. F. delli Falconi e G. Marianetti, «Somme erogate da terzi ed obblighi di sostituzione d'imposta», in *Corr. Trib.* n. 5/2012, pag. 365.

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Società non residenti tenute alla dichiarazione dei redditi

Secondo l'Amministrazione finanziaria, le società ed enti non residenti acquistano **rilevanza in Italia**, in quanto soggetti passivi di imposta, esclusivamente nel caso in cui gli stessi siano tenuti alla presentazione di una dichiarazione dei redditi, a prescindere quindi dall'esistenza o meno di un debito fiscale, cosa che può avvenire in presenza di una **stabile organizzazione in Italia** o a seguito della produzione di un **reddito comunque imponibile nel territorio dello Stato**; in tale ipotesi, non sembrano sussistere dubbi sul fatto che le società ed enti non residenti acquistino la qualifica di **sostituto di imposta** e siano pertanto tenuti all'adempimento dei relativi obblighi.

in un dato Paese estero potrebbe essere tenuta ad effettuare le ritenute fiscali italiane sui redditi corrisposti ad un suo dipendente che presta la propria attività lavorativa in detto Paese, per il solo fatto che questi abbia, per errore o per scelta, mantenuto la residenza fiscale nel nostro Stato (3).

Concludendo l'esame del quadro normativo, ci si deve soffermare sulla particolare ipotesi individuata dal comma 1-bis del citato art. 23. Tale comma, aggiunto contestualmente all'introduzione del comma 8-bis nell'art. 51 del T.U.I.R. (4), prevede che «i soggetti che adempiono agli obblighi contributivi sui redditi di lavoro dipendente

prestato all'estero di cui all'articolo 48 (ora 51 - *N.d.A.*), concernente determinazione del reddito di lavoro dipendente, comma 8-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono in ogni caso operare le relative ritenute». La disposizione non può che riferirsi proprio alle società non residenti posto che relativamente ai sostituti italiani l'obbligo di effettuare le ritenute (anche sui redditi determinati ai sensi del menzionato comma 8-bis) discende dalla regola generale fissata dal comma 1 dell'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973. Pertanto, una fattispecie certa di sostituto d'imposta non residente è rappresentata dall'ipotesi in cui la società straniera sia chiamata ad adempiere agli obblighi contributivi previsti dalla legislazione italiana (5).

La posizione dell'Amministrazione finanziaria

Il primo tentativo di chiarire la portata del combinato disposto dell'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973 e dell'attuale art. 73 del T.U.I.R. (6) si era avuto già nel dicembre 1973 (7) quando l'Amministrazione finanziaria fornì alcune indicazioni volte a delineare l'ambito applicativo della previsione in esame. In tale occasione fu affermato che «l'art.

23 del citato D.P.R. n. 600/1973, ai commi primo e quarto, individua i soggetti tenuti ad effettuare, con obbligo di rivalsa, una ritenuta a titolo di acconto dell'IRPEF dovuta dai percipienti sulle retribuzioni loro corri-

Note:

(3) Paradosso che troverebbe sicuramente applicazione laddove la società fosse residente in Paesi con cui non è in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni con l'Italia ma anche nelle ipotesi in cui, seppur in presenza di tale convenzione, il lavoratore fosse, anche in conformità al trattato, considerato fiscalmente residente in Italia.

(4) Secondo tale articolo il reddito di lavoro dipendente percepito da soggetti che svolgono la propria attività all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto e che soggiornano all'estero per più di 183

giorni nell'arco di 12 mesi è tassato sulla base di retribuzioni convenzionali fissate in appositi decreti.

(5) Circostanza peraltro confermata dalla stessa Agenzia delle entrate la quale, con la C.M. 16 novembre 2000, n. 207/E, punto 1.5.7 (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA), ha avuto modo di affermare che «il comma 3 dell'art. 36 in commento, inserendo il comma 1-bis all'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973, dispone che i soggetti che adempiono agli obblighi contributivi in relazione ai redditi di lavoro dipendente prestato all'estero di cui all'art. 48, comma 8-bis, del T.U.I.R., devono in ogni caso operare anche le ritenute fiscali. La norma introdotta mira in particolare a disciplinare le fattispecie in cui la retribuzione è erogata da datori di lavoro esteri, imponendo ai soggetti operanti le trattenute previdenziali anche gli adempimenti propri dei sostituti d'imposta». A tal riguardo, segnaliamo come tale previsione, ad avviso di chi scrive, costituisca una fattispecie autonoma e ben distinta da quanto illustrato nelle pagine che seguono. Come si vedrà più avanti, infatti, la questione si incentra sulla possibilità o meno di attribuire la qualifica di sostituto di imposta ad una società o ente non residente in Italia. Ai sensi della richiamata disposizione, invece, questo tipo di valutazione non deve neanche essere condotta nei confronti dei soggetti indicati al comma 1-bis dell'art. 23, posto che gli stessi sono sempre e comunque tenuti ad operare le ritenute fiscali.

(6) L'art. 23 originariamente operava un richiamo nei confronti dell'art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598 ma in questa sede, per semplicità, si farà riferimento al solo art. 73 del T.U.I.R., posto che le previsioni in esso contenute non hanno subito, ai fini di cui si discute, sostanziali cambiamenti (i.e. il riferimento alle società ed enti di ogni tipo non residenti nel territorio dello Stato è stato mantenuto invariato negli anni).

(7) C.M. Dir. II. DD. 15 dicembre 1973, n. 1/R.T. (prot. n. 50550), in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Società straniera non tenuta alla dichiarazione dei redditi in Italia

L'Amministrazione finanziaria ha affermato che, nel caso di società straniera che non siano tenute alla presentazione di una dichiarazione dei redditi nel nostro Paese,

mancherebbero i presupposti per attribuire loro la funzione di sostituto di imposta. Esse, infatti, pur se sono da ricomprendersi sotto il profilo soggettivo fra i soggetti obbligati, ne vengono oggettivamente **escluse per motivi attinenti alla delimitazione territoriale della potestà tributaria dello Stato.**

sposte. Tali soggetti sono ... [le] società ed enti di ogni tipo che non hanno nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa né l'oggetto principale della loro attività, per i redditi di lavoro dipendente corrisposti da loro stabili organizzazioni in Italia». Sulla base di tale chiarimento, sembrava quindi potersi dedurre che gli obblighi di sostituzione di imposta sorgessero esclusivamente nel caso in cui la corresponsione dei redditi in parola avvenisse da parte di stabili organizzazioni in Italia di società ed

enti non residenti, con la logica conseguenza che avrebbero potuto legittimamente essere esclusi dal novero dei sostituti di imposta le società e gli enti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia.

Ma una tale interpretazione, seppur in grado di evitare il paradosso innanzi esposto, lasciava comunque irrisolti alcuni dubbi. Ci si chiedeva, ad esempio, se la locuzione «corrisposti» dovesse essere intesa in senso stretto (ossia attribuendo alla parola il suo significato letterale), con la logica conseguenza che sarebbe bastato che le componenti reddituali fossero erogate non dalla stabile organizzazione, ma direttamente dalla società straniera affinché venissero aggirati gli obblighi di sostituzione di imposta, oppure se non fosse più corretto attribuire al termine un significato più ampio, tale da ricomprendere non solo le erogazioni effettuate dalla stabile organizzazione ma anche quelle che, seppur provenienti dalla società straniera, incidono sul risultato economico attribuito/attribuibile alla stabile organizzazione stessa.

Necessità della dichiarazione dei redditi

A complicare la situazione, contribuì, dopo un silenzio durato sette anni, la R.M. 8 luglio 1980, n. 649 (8), con cui l'Amministrazione finanziaria ebbe modo di affermare che la vera linea di discriminazione fra società straniere che rivestono la qualifica di sostituti di imposta e società straniere che non ne fanno parte è rappresentata dall'obbligo o meno

di presentazione della dichiarazione dei redditi, ampliando in tal modo l'ambito soggettivo degli obblighi in esame. Con maggior dettaglio, i concetti espressi, con la citata risoluzione, possono così essere sintetizzati:

– in virtù di un espresso richiamo all'art. 4, secondo comma, del D.P.R. n. 600/1973, le società ed enti non residenti acquistano rilevanza in Italia, in quanto soggetti passivi di imposta, esclusivamente nel caso in cui gli stessi siano tenuti alla presentazione di una dichiara-

zione dei redditi (a prescindere quindi dall'esistenza o meno di un debito fiscale), cosa che può avvenire in presenza di una stabile organizzazione in Italia, ovvero a seguito della produzione di un reddito comunque imponibile nel territorio dello Stato (9);

– in tale ipotesi, non sembrano sussistere dubbi sul fatto che le società ed enti non residenti acquistino la qualifica di sostituto di imposta e siano pertanto tenuti all'adempimento degli obblighi di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973 ed a quelli ad esso connessi;

– per quanto attiene, invece, all'ipotesi in cui le società straniere non siano tenute alla presentazione di una dichiarazione dei redditi nel nostro Paese, mancherebbero, nei confronti di tali enti, i presupposti per attribuire loro la funzione di sostituto di imposta. «Essi infatti», afferma l'Amministrazione finanziaria, «pur se sono da ricomprendersi sotto il profilo soggettivo fra i soggetti indicati al primo comma dell'art. 23 ..., ne vengono oggettivamente esclusi per ovvi motivi attinenti alla delimitazione territoriale della potestà tributaria dello Stato».

Un'ulteriore conferma del fatto che una società non residente in Italia possa legittimamente non ri-

Note:

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

(9) È il caso, ad esempio, di produzione di redditi fondiari relativi a fabbricati situati nel territorio italiano.

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Distacco di personale da parte di società non residente

La DRE Veneto dell'Agenzia delle entrate, chiamata a pronunciarsi in merito ad una situazione di distacco di personale dipendente da parte di una società non residente nei confronti di una società italiana, ha sostenuto che **le somme e i valori percepiti dal personale distaccato non siano assoggettabili a ritenuta d'acconto**, sempreché la società distaccante rivesta carattere di **ente non residente, privo di stabile organizzazione** nel territorio dello Stato, **escluso** dalla definizione di **soggetto d'imposta**.

coprire la qualifica di sostituto di imposta venne poi fornita, *obiter dictum*, dalla R.M. 17 luglio 1996, n. 5-1437 (10), laddove fu affermato che, nel caso di un distacco di personale dipendente da parte di una società statunitense nei confronti di una società italiana, a prescindere dall'imponibilità o meno dei redditi corrisposti al personale distaccato da parte del datore di lavoro straniero, non sussiste alcun obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973 (11).

Condizione della «base fissa»

L'anno successivo, a seguito della riforma del reddito di lavoro dipendente operata con il D.Lgs. 9 settembre 1997, n. 314, il Ministero delle finanze ne approfittò per emanare una importante circolare (12) volta a chiarire la portata della nuova normativa e l'occasione sembrò quindi adatta, agli operatori del settore, per rinvenire nelle osservazioni fornite dall'Amministrazione, la soluzione ai molti problemi relativi all'argomento in questione. Ciononostante, i chiarimenti attesi vennero a mancare e l'unico spazio dedicato al tema era contenuto nel punto 3.1, laddove veniva affermato che i soggetti obbligati ad effettuare le ritenute sono, fra gli altri, «d) le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato ... per i redditi corrisposti da loro sedi fisse in Italia».

Alla luce di quanto da noi esposto nonché delle problematiche sin qui affrontate, potrebbero sembrare oscure le ragioni che condussero l'Amministrazione a limitarsi ad introdurre un elemento di novità, rispetto a quanto affermato nel 1973, rappresentato dal riferimento al concetto di sede fissa piuttosto che a quello di stabile organizzazione (13). In realtà, pur nell'assenza di chiarimenti in merito alle questioni innanzi enunciate, il passaggio della circolare in parola trova valida ragione d'essere nel fatto che, come segnalato da alcuni Autori, il tema non era mai stato affrontato con ri-

ferimento agli uffici di rappresentanza di società ed enti non residenti in Italia. Nello specifico, ci si chiedeva se, alla luce delle posizioni assunte dall'Amministrazione finanziaria, non fosse corretto, o quanto meno prudente, sostenere che l'ufficio di rappresentanza acquisti la veste di sostituto di imposta sempre e comunque, solo per il fatto che per la sua costituzione è necessario l'individuazione di un rappresentante e l'elezione di un domicilio nel territorio dello Stato, condizioni, queste, richiamate proprio dal secondo comma

dell'art. 4, del D.P.R. n. 600/1973 cui la risoluzione del 1980 fa espresso riferimento (14). Alla luce del riferimento al concetto di sede fissa, contenuto nella C.M. n. 326/E del 1997, sembra oggi legittimo ritenere ancora valido, ad avviso di chi scrive, il richiamato orientamento.

L'ultimo pronunciamento della prassi amministrativa, in ordine cronologico, risale al giugno 2001 allorché l'Agenzia delle entrate, Direzione Regionale del Veneto, chiamata a pronunciarsi in merito ad una situazione del tutto analoga al caso esaminato con la R.M. 5-1437 del 1996, si trovò a soste-

Note:

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

(11) Nello specifico, il quesito era volto a definire se fossero posti obblighi di sostituzione in capo alla sola società italiana. Tuttavia, il Ministero ne approfittò per escludere l'esistenza di tali obblighi senza che gli stessi venissero conseguentemente attribuiti al datore di lavoro statunitense.

(12) Ci si riferisce alla C.M. 23 dicembre 1997, n. 326/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(13) Si ricorda, infatti, che il passaggio in commento sembra ricalcare abbastanza fedelmente quanto contenuto nella C.M. n. 1/R.T. del 1973, cit., con l'unica particolarità che la C.M. n. 326/E del 1997, cit., fa riferimento ad una sede fissa mentre la circolare n. 1/R.T. espressamente richiama il concetto di stabile organizzazione.

(14) Per l'analisi di tale problematica, si rinvia a A. Weisz, *Ufficio di rappresentanza e stabile organizzazione di enti non residenti quali sostituti di imposta*, in «Inf. Pirola» n. 26/1989; G. Borio, *L'ufficio di rappresentanza di società estere in Italia* in «Inf. Pirola» n. 23/1992 e, da ultimo, M. Piazza, *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, 2004.

nera, peraltro confermando un suo precedente orientamento risalente agli anni '90, che «le somme e i valori percepiti dal personale distaccato di cui trattasi non siano assoggettabili a ritenuta d'acconto, sempreché la società distaccante rivesta carattere di ente non residente, privo di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, escluso dalla definizione di soggetto d'imposta».

Considerazioni conclusive

Alla luce dell'analisi sin qui condotta, è di tutta evidenza come la problematica affrontata sia ancor oggi ben lungi dall'essere risolta e, come, conseguentemente, le società coinvolte dal fenomeno si trovino tutt'ora ad operare in obiettive condizioni di incertezza, fermo restando che il mancato ovvero l'erroneo adempimento degli obblighi posti in capo ai sostituti di imposta sconta importanti san-

zioni amministrative se non addirittura, soprattutto a seguito delle ultime manovre fiscali emanate, penali e pertanto sarebbe ben più che auspicabile un intervento volto a definire in modo chiaro ed univoco le criticità evidenziate *supra*.

Si sottolinea, peraltro, che la problematica, oltre ad avere importanti risvolti teorici, presenta anche delle criticità di carattere prettamente pratico; basti pensare a tutti gli adempimenti formali che il sostituto d'imposta deve porre in essere quali, a mero titolo esemplificativo, le registrazioni presso le competenti autorità ovvero anche il semplice ottenimento del codice fiscale. Sarebbe, dunque, opportuna una puntuale disciplina della materia che tenga conto di tutte le peculiarità del fenomeno, e tale esigenza è ancor più marcata in un tempo in cui la movimentazione internazionale di personale assume dimensioni sempre più importanti.

RIVISTE



Trusts e attività fiduciarie

Bimestrale di approfondimento scientifico e professionale

Direzione scientifica: Maurizio Lupoi

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

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

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

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

libero, per autore o anno di pubblicazione;

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

www.ipsoa.it/trust

Periodicità: bimestrale

Abbonamento annuale: € 275,00

Ipsosa. pagg. 112

Per informazioni:

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

GESTIONE AUTOMATICA DELLE FORNITURE TELEMATICHE



Y53DN FI

Software **SISTEMA**
PROFESSIONISTA

TuttoTel GESTISCE INOLTRE:

- Avvisi di regolarità e irregolarità
- Cassetto fiscale F24
- Dati catastali on-line
- Firma autografa automatica
- Gestione Telematica Modelli Intrastat e Black List

www.ipsoa.it/software

TuttoTel: più semplice, più sicuro, più veloce, più completo.

IPSOA presenta il nuovo software TuttoTel che gestisce in maniera completa e automatica l'intero processo della fornitura telematica. Con TuttoTel sostituite senza problemi Entratel e dite addio a tutte le perdite di tempo!

TuttoTel è un percorso guidato per il controllo, l'invio e l'archiviazione delle forniture telematiche, il prelievo e l'archiviazione delle ricevute, con abbinamento automatico alle rispettive dichiarazioni.

TuttoTel è una soluzione IPSOA utilizzabile anche con qualsiasi procedura fiscale in grado di generare il file telematico.



IPSOA

Gruppo Wolters Kluwer

Senza IPSOA non rilascio dichiarazioni

DICHIARAZIONI 2012

NUOVO SISTEMA INTEGRATO



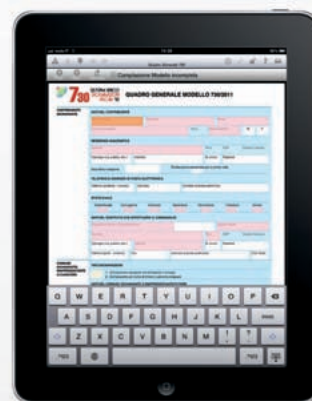
ADEMPIMENTI, COMPILAZIONE E CONTENZIOSO. Ora anche in mobilità.

I libri, in carta ed **eBook**
con ancora più casi pratici e attuali.



Dichiarazioni online

il portale delle dichiarazioni Ipsoa
che raccoglie gli eBook sempre aggiornati
i video degli esperti,
il nuovo percorso wizard per gestire il contenzioso.



Le APP per iPad,
per effettuare le dichiarazioni.

**TANTE OFFERTE
SPECIALI
PER L'ACQUISTO
IN
ABBONAMENTO**

I VOLUMI DELLA COLLANA:

- UNICO SOCIETÀ DI CAPITALI
- UNICO SOCIETÀ DI PERSONE
- DICHIARAZIONE 730
- DICHIARAZIONE IVA
- DICHIARAZIONE 770
- STUDI DI SETTORE
- UNICO ENTI NON COMMERCIALI
- DICHIARAZIONE IRAP
- UNICO PERSONE FISICHE

Per saperne di più contatta l'**Agenzia Ipsoa** della tua zona,
chiama lo **02.82476794** (Servizio Informazioni Commerciali),

o vai su

www.shopwki.it/dichiarazioni