

# CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

1

7 gennaio 2013

**ACCERTAMENTO SINTETICO**  
redditometro e prova contraria

**IVA**  
• nuove regole di fatturazione  
• regime dell'IVA per cassa

**IRAP**  
• svalutazione delle immobilizzazioni  
• accantonamenti per rischi e oneri

**STATUTO DEL CONTRIBUENTE**  
accessi in assenza di verbale di chiusura

**RISCOSSIONE**  
comunicazione preventiva all'iscrizione di ipoteca

**SANZIONI**  
riduzione in caso di autotutela parziale

**FISCALITA' INTERNAZIONALE**  
stabile organizzazione

**COSTI DA REATO**  
riflessi sul processo tributario

## DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Nuove regole di fatturazione
- Tobin Tax
- Start-up
- Notifica della cartella di pagamento
- IMU
- Studi di settore



**Vuoi  
una banca dati fiscale  
completa, veloce  
e aggiornata  
in tempo reale?**



**Big Suite** è la banca dati tagliata su misura per le tue esigenze professionali.

Tutti i contenuti sono perfettamente integrati, con una sola ricerca trovi tutto e puoi essere subito operativo o puoi approfondire gli argomenti passando facilmente da un documento a una formula, a un articolo di dottrina.

**Provala subito!  
[www.ipsoa.it/bigsuite](http://www.ipsoa.it/bigsuite)**

**Vuoi  
una banca dati fiscale  
facile da usare  
e che puoi portare  
sempre con te?**



Grazie a un'architettura straordinariamente avanzata **Big Suite** è l'unica in grado di offrirti soluzioni come **Word Wheel** (l'opzione che "suggerisce" le opzioni di ricerca) o **Link Target Preview** (l'anteprima dei contenuti di un link). Sono solo due delle **straordinarie funzionalità** di una **banca dati straordinaria**. Scopri subito tutto il **bello di Big Suite**.

**La prima** interamente ottimizzata per iPad!

**Big Suite.  
E' già oltre!**

## Accertamento

<b>La prova contraria negli accertamenti da redditometro</b> <i>di Gianfranco Ferranti</i> .....	5
---	---

## IVA

<b>Come cambia la fatturazione dal 1° gennaio 2013</b> <i>di Renato Portale</i> .....	12
<b>IVA per cassa e fatturazione tra adeguamento alla normativa UE e prescrizioni solo nazionali</b> <i>di Raffaele Rizzardi</i> .....	18
<b>Oneri ed opportunità del regime dell'IVA per cassa</b> <i>di Giovanni Valcarengi e Sergio Pellegrino</i> .....	23

## Statuto del contribuente

<b>Illegittimo l'avviso di accertamento emanato dopo gli accessi in assenza del verbale di chiusura</b> <i>di Francesco Tundo</i> .....	28
--	----

## Riscossione

<b>L'obbligo di comunicazione preventiva all'iscrizione di ipoteca si applica nella procedura di espropriazione?</b> <i>di Luigi Lovecchio</i> .....	36
---	----

## Sanzioni

<b>Riduzione agevolata delle sanzioni con decorrenza dalla notifica dell'autotutela parziale</b> <i>di Alessandro Giovannini</i> .....	41
---	----

## Fiscalità internazionale

<b>Clausola aperta per il «time requirement» della stabile organizzazione</b> <i>di Diego Avolio e Benedetto Santacroce</i> .....	47
--	----

## IRAP

<b>La determinazione dell'IRAP per le svalutazioni delle immobilizzazioni</b> <i>di Paolo Petrangeli</i> .....	53
<b>Gli accantonamenti per rischi e oneri e l'IRAP: i costi di chiusura e post chiusura delle discariche</b> <i>di Vincenzo Cipriani e Maurizio Zeppilli</i> .....	58

## Processo tributario

<b>La disciplina sui costi da reato abbandona il doppio binario tra giudizio tributario e giudizio penale?</b> <i>di Andrea Carinci</i> .....	64
--	----

## Redditi d'impresa

<b>Le sopravvenienze da esdebitamento in caso di presenza contestuale di perdite pregresse e di periodo</b> <i>di Giulio Andreani e Angelo Tubelli</i> .....	68
---	----

## Asterischi

<b>* «Redditometro»: non tutto è immediatamente utilizzabile</b> <i>di Tommaso Lamedica</i> .....	74
--	----

# 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](mailto:info@db-consult.it) - [www.db-consult.it](http://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 19 dicembre 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](mailto: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](mailto:servizioclienti.ipsoa@wki.it) - [www.ipsoa.it/servizioclienti](http://www.ipsoa.it/servizioclienti)

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo [www.ipsoa.it/ctonline](http://www.ipsoa.it/ctonline)

**Italia** Abbonamento annuale € 324,00

**Estero** Abbonamento annuale € 648,00

**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.

## La prova contraria negli accertamenti da redditometro

di Gianfranco Ferranti

La giurisprudenza prevalente della Corte di **cassazione** ha affermato che in sede di accertamento effettuato sulla base del **redditometro** l'**Ufficio** delle entrate può limitarsi a **provare** la presenza di **elementi** e **circostanze** di fatto certi che **presuppongono** la **disponibilità** del **reddito**, mentre incombe sul **contribuente** l'onere di **provare l'inesistenza** di tale **capacità reddituale**. Il nuovo redditometro sarà, peraltro, basato su dati di spesa certi e sull'ancoraggio delle presunzioni ai dati ISTAT, ridimensionando, di conseguenza, la rilevanza di tale questione. La **prova contraria** può essere, in ogni caso, fornita dal contribuente in **modo ampio**, anche al di là delle casistiche stabilite dalla norma anteriormente alla riforma operata dall'art. 22 del D.L. n. 78/2010.

Il recente inserimento sul sito dell'Agenzia delle entrate del *software* di «autodiagnosi *stand-alone*» denominato Redditest sta ponendo nuovamente all'attenzione dei contribuenti e dei loro consulenti la delicata tematica riguardante le modalità attraverso le quali è possibile fornire la prova contraria nei riguardi delle risultanze degli accertamenti effettuati con il metodo sintetico ed, in particolare, mediante l'utilizzo del cd. redditometro. Quest'ultimo costituirà, quando sarà approvato, il vero e proprio strumento di accertamento, mentre il Redditest è solamente un «modello di analisi e valorizzazione elaborato in collaborazione con la Sose ... un *software* di autodiagnosi stand alone» (1) finalizzato a favorire la *compliance* dei contribuenti. La disciplina dell'accertamento sintetico è stata profondamente modificata dall'art. 22 del D.L. n. 78/2010 (2), con effetto dagli accertamenti relativi ai redditi prodotti a partire dal 2009.

In tale occasione è stato, tra l'altro, previsto, con riguardo all'onere e alle modalità della prova contraria fornita dal contribuente, che la stessa può essere fondata, oltre che sulla presenza di «redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta», anche sulla base del fatto che «il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta ..., comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile» (nuovo quarto comma dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973). È sta-

to, in tal modo, recepito l'orientamento dell'Agenzia delle entrate e quello giurisprudenziale prevalente, che avevano già adottato un'interpretazione ampia del dettato normativo precedente. È stata, inoltre, eliminata la precisazione che l'entità dei detti ulteriori redditi «e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione»: si ritiene, quindi, che la prova contraria possa essere ora fornita anche a prescindere dalla detta documentazione.

Inoltre l'accertamento in base al «redditometro» sarà fondato «sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale. In tale caso è fatta salva per il contribuente la prova contraria di cui al quarto comma» (nuovo quinto comma dell'art. 38). L'art. 22 del D.L. n. 78/2010 ha chiarito che l'intervento normativo è stato adottato al «fine di adeguare

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

**Note:**

(1) Cfr. l'audizione del 31 ottobre 2012 del Direttore dell'Agenzia delle entrate presso la Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria.

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

l'accertamento sintetico al contesto socio-economico, mutato nel corso dell'ultimo decennio».

In base al nuovo disposto normativo sarà, quindi, tenuto conto, ai fini della determinazione della capacità di spesa, della situazione familiare, come già previsto, in via generale, dall'Agenzia delle entrate nella circolare 9 agosto 2007, n. 49/E (3). Si ricorda che la Corte di cassazione ha affermato, nelle sent. 28 luglio 2006, n. 17202, e 21 dicembre 2009, n. 26871 (4), che occorre tenere conto della complessiva posizione reddituale dell'intero nucleo familiare, intendendosi per tale esclusivamente la famiglia naturale, costituita dai coniugi conviventi e dai figli, soprattutto minori; non è, invece, possibile desumere dalla convivenza con un diverso parente o affine il possesso dei redditi prodotti da quest'ultimo, essendo lo stesso estraneo al nucleo familiare. Al riguardo la Commissione tributaria provinciale di Milano ha ritenuto, nella sentenza 11 settembre 2012, n. 271 (5), che, in sede di accertamento sintetico, vada tenuto conto della famiglia di fatto, intendendo per tale, secondo la definizione che si è andata affermando in ambito penale, «ogni consorzio di persone tra le quali, per strette relazioni e consuetudini di vita, siano sorti rapporti di assistenza e solidarietà per un apprezzabile periodo di tempo» (6).

Sarà anche data maggiore rilevanza all'ambito territoriale, superando l'impostazione del precedente «redditometro», che quantifica nella stessa maniera l'abitazione sita in un remoto paesino del Lazio e quella situata nel centro di Roma (7).

L'Ufficio ha, infine, «l'obbligo» di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997 (nuovo settimo comma dell'art. 38). Invece in precedenza la Corte di cassazione aveva affermato, nella sent. 27 marzo 2010, n. 7485 (8), che, ai fini della legittimità dell'accertamento in esame, non è necessario che l'Ufficio delle entrate convochi il contribuente prima della notifica del relativo avviso, in quanto la preventiva instaurazione del contraddittorio non è espressamente richiesta a pena di nullità dell'atto dall'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973. La mancanza del preventivo contraddittorio con il contribuente dovrebbe, quindi, costi-

tuire causa di nullità dell'accertamento sintetico. Se il contribuente ha, invece, avuto la possibilità di fornire le proprie deduzioni, delle stesse dovrà darsi conto nella motivazione dell'accertamento.

La mancata comparizione del contribuente debitamente invitato dall'Ufficio potrà essere liberamente apprezzata quale argomento di prova dal giudice ai sensi dell'art. 116 c.p.c. e la mancata risposta all'invito potrà costituire motivo idoneo a giustificare la compensazione delle spese del giudizio, in caso di soccombenza dell'Agenzia (come affermato dall'Agenzia nella circolare n. 19/E del 2010 (9) con riguardo all'obbligo di contraddittorio in relazione agli accertamenti basati sugli studi di settore). Non è, comunque, preclusa al contribuente la possibilità di difesa in sede contenziosa, fermo restando che non è possibile produrre nel processo i documenti di cui è stata rifiutata in precedenza l'esibizione. Al riguardo è stato, però, ritenuto (10) che l'applicazione al giudizio di impugnazione dell'accertamento sintetico della detta regola di inutilizzabilità dei documenti non prodotti altererebbe la condizione di parità delle parti del giudizio, non essendo previsto un analogo vincolo per l'Amministrazione finanziaria, e violerebbe l'affermato principio del contraddittorio, che, allorché assume il carattere di garanzia, risponde a una facoltà del contribuente di anticipare le difese la cui sede naturale è il giudizio, facoltà che non può essere limitata o condizionata dalla prospettiva di incorrere in decadenze, se non esercitata.

#### Note:

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

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

(5) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Di prossima pubblicazione in *GT - Riv. giur. trib.*, con commento di C. Scalinci.

(6) La Commissione ha ritenuto sussistere tali requisiti nel caso esaminato, riguardante «un lungo periodo di convivenza da cui scaturisce la nascita di tre figli. È questo argomento che, meglio di qualunque altro, ... dimostra la solidità e quindi la durezza del rapporto quanto, e talvolta di più, delle unioni consacrate formalmente».

(7) Così D. Deotto, «Spese e famiglia misurano il reddito», in *Il Sole 24 Ore - Norme e tributi* dell'11 giugno 2010, pag. 3.

(8) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, che ha richiamato la precedente sent. n. 9891 del 1991.

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

(10) Da G. Ragucci, «Il "nuovo" accertamento sintetico tra principio del contraddittorio e garanzie del giusto processo», in *Corr. Trib.* n. 46/2010, pag. 3809.

## LA GIURISPRUDENZA

### Natura della presunzione

La Corte di cassazione ha affermato, nelle sentenze nn. 14168, 14896 e 18604 del 2012, che il **giudice tributario**, una volta **accertata l'effettività** degli specifici **elementi indicatori di capacità contributiva** esposti dall'Ufficio, può soltanto **valutare la prova** che il **contribuente** offra in ordine alla **provenienza non reddituale** delle **somme** necessarie per mantenere il **possesso dei beni** indicati dalla normativa.

### Natura della presunzione

L'accertamento basato sul «redditometro» ha la particolarità di fondarsi sulla sussistenza di elementi e circostanze di fatto certi, che fanno desumere una capacità di spesa correlata ad esborsi di somme di denaro ed a spese di gestione da confrontare con il reddito imponibile dichiarato.

La circolare n. 49/E del 2007, ha richiamato l'orientamento della giurisprudenza di legittimità e di merito che ha affermato che non possono essere posti a fondamento degli accertamenti sintetici elementi indicativi di capacità contributiva generici, quali, ad esempio, il possesso di autovetture non identificate attraverso l'anno d'acquisto e le loro caratteristiche specifiche o le spese di gestione familiare non dettagliate nelle circostanze concrete in cui le stesse si traducono.

In base alla costante giurisprudenza della Corte di cassazione (11) l'Amministrazione finanziaria può determinare sinteticamente il maggior reddito imponibile sulla base del «redditometro» in presenza di elementi e circostanze di fatto certi che presuppongono la disponibilità di un corrispondente reddito, senza dover fornire ulteriori prove. Si è, pertanto, in presenza di una presunzione legale relativa e, di conseguenza, una volta accertata l'esistenza di tali elementi e circostanze, spetta al contribuente fornire la prova dell'inesistenza della capacità reddituale.

Tale orientamento è stato, da ultimo, ribadito dalla Suprema Corte nelle sentenze: – 6 agosto 2012, n. 14168 (12), nella quale è stato affermato che «per consolidato orientamento giurisprudenziale deve ritenersi che, in tema di accertamento dei redditi, la disponibilità dei beni previsti dall'art. 2 del D.P.R. n. 600/1973, costituisce una presunzione di capacità contributiva da qualificare «legale» ai sensi dell'art. 2728 c.c., perché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto certo di tale disponibilità l'esistenza di una capacità contributiva», di tal che «il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributi-

va esposti dall'Ufficio, non ha il potere di togliere a tali elementi la capacità presuntiva contributiva che il legislatore ha connesso alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma» (13). È stato, pertanto, rilevato che la sentenza di merito non risultava in linea con tali prin-

cipi, non avendo esplicitato l'iter giuridico seguito per giungere a limitare la rilevanza degli elementi indicatori di capacità contributiva e non avendo indicato i concreti elementi in base ai quali il reddito effettivamente prodotto dal contribuente doveva ritenersi inferiore a quello scaturente dalle presunzioni;

– 5 settembre 2012, n. 14896 (14), nella quale è stato confermato che «in presenza di dati certi ed incontestati, non è consentito pretendere una motivazione specifica dei criteri in concreto adottati per pervenire alle poste di reddito fissate in via sintetica nel cosiddetto reddiometro»;

– 29 ottobre 2012, n. 18604 (14), nella quale è stata confermata la giurisprudenza della stessa Corte (15) secondo la quale «in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la determinazione del reddito effettuata sulla base dell'applicazione del cosiddetto «reddiometro» dispensa l'Amministrazione finanziaria da qualunque ulteriore prova rispetto ai fatti-indici di maggiore capacità contributiva, individuati dal reddiometro stesso e posti a

### Note:

(11) Si vedano le sent. n. 14778 del 2000, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, n. 5794 del 2001, *ivi*, n. 10350 del 2003, *ivi*, n. 14856 del 2003, n. 19252 e n. 19403 del 2005, entrambe *ivi*, n. 23252 del 2006, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 2/2007, pag. 123, con commento di A. Marcheselli, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, n. 14367 e n. 16284 del 2007, entrambe *ivi*, n. 16506 del 2009, *ivi*.

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

(13) Sono state, al riguardo, menzionate le sentenze della stessa Corte n. 19252 del 2005, *cit.*, n. 14161 del 2003, n. 12731 del 2002, e n. 11611 del 2001, tutte in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

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

(15) È stata menzionata, per tutte, la sent. n. 5794 del 2001, *cit.*



base della pretesa tributaria fatta valere, e pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare che il reddito presunto sulla base del redditometro non esiste o esiste in misura inferiore». Sarebbe, pertanto, spettato al contribuente «fornire la prova contraria rispetto alla presunzione stabilita *ex lege*, disciplina che il giudice del merito ha violato con la propria contraria affermazione».

L'Agenzia delle entrate ha aderito a tale orientamento affermando, nella circolare 12 marzo 2010, n. 12/E (16), che l'accertamento effettuato mediante l'utilizzo del «redditometro» si fonda su una presunzione legale relativa, che può essere contrastata con vari elementi di prova contraria.

Tale questione potrebbe, comunque, risultare sostanzialmente superata dopo l'approvazione del nuovo redditometro, in quanto lo stesso «sarà incentrato prevalentemente:

- sulle spese presenti in Anagrafe tributaria;
- sulle spese stimate il cui valore è ottenuto applicando una valorizzazione a dati certi;
- in via residuale sulla spesa media Istat che fotografa le spese medie di tipo corrente (alimentari, abbigliamento, calzature, ecc.) sostenute da ogni tipologia di famiglia che vive in una determinata area geografica.

In tal modo, viene adeguatamente valorizzato il patrimonio informativo già a disposizione dell'Agenzia, che sarà ulteriormente implementato con i dati provenienti dallo «spesometro» e con i movimenti bancari, ancorando quanto più possibile a dati certi il necessario confronto con il contribuente e riducendo al minimo l'incidenza delle presunzioni» (17).

L'utilizzo di dati di spesa certi e l'ancoraggio delle «residuali» presunzioni ai dati Istat dovrebbero, infatti, far venire meno l'osservazione (18) secondo la quale la funzione di adattamento alla singola posizione del contribuente, che viene attuata mediante la sua partecipazione al procedimento di accertamento, «sembrerebbe derubricare da presunzione legale a semplice quella su cui si fonda l'accertamento sintetico, visto che, in questo modo, non si sarebbe più in presenza di un fatto noto di partenza fissato per legge per individuare il fatto presunto».

Se viene, invece, effettuato un accertamento con metodo sintetico basato su altri elementi, diversi da quelli posti a base del «redditometro», si è in

presenza di una presunzione semplice e, come chiarito dalla Corte di cassazione nella sent. 9 agosto 1988, n. 4884 (19), non scatta l'inversione dell'onere della prova.

## Prova contraria

Anche prima della notifica dell'accertamento, il contribuente può dimostrare che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente in base al redditometro è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile. L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso deve risultare da idonea documentazione.

Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria (20), il contribuente può, ad esempio, dimostrare di avere:

- percepito indennizzi e somme riscosse, fuori dall'esercizio dell'impresa, a titolo di risarcimento patrimoniale;
- utilizzato finanziamenti;
- percepito somme derivanti da eredità, donazioni o da vincite;
- utilizzato redditi effettivamente conseguiti a fronte di importi fiscali convenzionati (ad esempio, redditi agrari).

È anche possibile dimostrare che i redditi sono stati prodotti da componenti del nucleo familiare.

L'indirizzo giurisprudenziale maggioritario ha riconosciuto l'ampiezza della prova contraria opponibile dal contribuente (21), nonostante l'indicazione normativa (anteriore alla modifica introdotta dall'art. 22 del D.L. n. 78/2010) facesse riferimen-

## Note:

(16) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Punto 8.3.

(17) Così il Direttore dell'Agenzia delle entrate nella relazione resa nel corso dell'audizione del 31 ottobre 2012 presso la Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria.

(18) Formulata da D. Deotto, «Luci e ombre del nuovo accertamento sintetico», in *Corr. Trib.* n. 41/2010, pag. 3366.

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

(20) C.M. n. 101/E del 1999, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, circolare dell'Agenzia delle entrate n. 49/E del 2007, cit., e circolare n. 1/2008 della Guardia di finanza, *ivi*.

(21) Si vedano, tra le altre, le sentenze della Corte di cassazione 18 giugno 2008, n. 16472, e 29 agosto 2000, n. 11300, entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.



to soltanto alla produzione di redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.

È stato, ad esempio, affermato che il contribuente può dimostrare:

- la capacità di spesa conseguita in conseguenza di smobilizzi di beni o di accesso al credito esterno (22);
- il sostenimento di spese effettive afferenti i beni «sensibili» inferiori alle quote forfetariamente individuate dal decreto ministeriale;
- di non aver effettivamente sostenuto le spese afferenti i beni, in quanto questi non sono nella «disponibilità» del soggetto verificato. Peraltro, la prova richiesta in tal senso è piuttosto rigorosa, non essendo sufficiente la semplice dichiarazione di essere un mero «prestanome».

L'Agenzia delle entrate ha risposto, nella circolare n. 12/E del 2010, alla domanda se il contribuente debba «dare dimostrazione che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore oppure è sufficiente dimostrare la capacità di mantenimento dei beni e dei servizi "indice" ai fini del reddito-metro». L'Agenzia ha affermato che tra i detti elementi sui quali può essere fondata la prova contraria «va certamente compresa la dimostrazione che le spese per il mantenimento dei beni e servizi indice di capacità contributiva (dalle quali viene desunto il maggior reddito determinato sinteticamente) sono state coperte con elementi patrimoniali accumulati in periodi d'imposta precedenti o sono state finanziate da economie terze».

La Suprema Corte (23) ha, inoltre, affermato che in tema di accertamento sintetico non è sufficiente la prova della sola disponibilità di redditi, e meno che mai di redditi «esenti» o «soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta», ma è necessaria anche la prova che la «spesa per incrementi patrimoniali» sia stata sostenuta, non già con qualsiasi altro reddito (ovviamente dichiarato), ma proprio con «redditi esenti o ... soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta».

In base a questa presa di posizione giurisprudenziale, alla quale risulta a volte uniformarsi anche il comportamento degli Uffici delle entrate, il contribuente non potrebbe, pertanto, limitarsi a dimostrare il possesso di risorse finanziarie legittimamente non dichiarate ma dovrebbe anche fornire la prova che le spese sono state effettuate proprio

utilizzando tali risorse. Tale orientamento parrebbe superato dall'ampliamento della possibilità di fornire la prova contraria introdotto con la riforma normativa del 2010.

Non sono, peraltro, mancate delle sentenze di merito che si sono espresse in senso contrario a quello della Suprema Corte.

Di recente la Commissione tributaria provinciale di Vicenza ha, ad esempio, affermato, nella sent. 16 ottobre 2012, n. 115/9/12, che può essere legittimamente opposta, per vincere la presunzione «redditometrica», anche la somma «del reddito dichiarato integrata con redditi esenti e con disinvestimenti che hanno portato una disponibilità di liquidità», mentre «non può essere accolta la pretesa dell'Ufficio che richiede anche l'ulteriore prova di come la somma disinvestita è stata utilizzata». Di conseguenza, l'onere della prova che incombe sul contribuente è solo quello di indicare l'esistenza di un reddito capiente e/o di una provvista patrimoniale utile a giustificare l'effettuazione di un investimento e/o il mantenimento di un dato bene-indice. Ricade, invece, sull'Agenzia delle entrate l'onere di fornire elementi e circostanze «da cui si possa dedurre che il ricorrente in quell'anno abbia svolto un'altra attività da cui abbia tratto reddito non dichiarato», ovvero che la risorsa finanziaria che ha effettivamente permesso la manifestazione accertabile di capacità contributiva debba ritenersi ascrivibile ad evasione di imposta e non ai redditi indicati dal contribuente per giustificare il proprio tenore di vita.

## Rilevanza dei finanziamenti

Nella sent. 15 giugno 2010, n. 14434 (24), la Cassazione ha, altresì, rilevato che:

- l'Ufficio non ha l'onere di accertare che gli immobili siano nella disponibilità del contribuente, essendo sufficiente a far sorgere la presunzione «la sola proprietà degli stessi». Incombe, pertanto, sul contribuente l'onere di dimostrare la indisponibilità di tali beni;

### Note:

(22) Si veda, in tal senso, fra le varie, Cass., sent. 8 maggio 2008, n. 11389, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(23) Nella sent. 20 marzo 2009, n. 6813, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, che ribadisce il principio già affermato nella sent. n. 12843 del 1995, *ivi*.

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

## LA GIURISPRUDENZA

### Finanziamenti dei familiari

La Cassazione ha affermato, nell'ordinanza n. 19637 del 2010, che è consentita al contribuente la **prova contraria** «in ordine al fatto che manca del tutto una **disponibilità patrimoniale**, essendo questa meramente **apparente**, per avere l'**atto stipulato**, in ragione della sua **natura simulata**, una **causa gratuita** anziché quella onerosa apparente». Si trattava, nel caso esaminato, di un acquisto di un appartamento venduto al contribuente dai genitori.

– non è sufficiente, in caso di accertamento «basato sulla disponibilità di ingenti prestiti e regalie» effettuati a familiari e terzi, che il contribuente fornisca la prova di «essere beneficiario di una enorme fortuna economica», ma occorre la dimostrazione che «detta ingente disponibilità economica fosse giustificata dal possesso di somme derivanti in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta». Anche tale orientamento appare, peraltro, superato dall'ampliamento normativo della possibilità di fornire la prova contraria.

Nell'ord. 22 ottobre 2010, n. 21661 (25), la stessa Corte ha, poi, affermato che la prova contraria deve essere convincente e, affinché risulti tale, è necessario, ad esempio, che i prestiti dei familiari e l'acquisto dell'immobile siano pressoché contemporanei. Nel caso esaminato è stata confermata la sentenza di merito che aveva rilevato che la cessione dell'azienda familiare «che avrebbe finanziato l'acquisto immobiliare era avvenuta oltre 14 mesi dopo ... e costituiva pertanto una circostanza inidonea a impedire l'applicazione dell'accertamento sintetico».

Nella sent. 17 ottobre 2012, n. 17805 (25), la Suprema Corte ha, altresì, precisato che:

– ai fini della determinazione sintetica del reddito complessivo «la sottoscrizione di un atto pubblico (nella specie: una compravendita) contenente la dichiarazione di pagamento di una somma di denaro da parte del contribuente, può costituire elemento sulla cui base determinare induttivamente il reddito da quello posseduto, in base all'applicazione di presunzioni semplici, che l'Ufficio finanziario è legittimato ad applicare per l'accertamento sintetico, risalendo dal fatto noto e quello ignoto, senza che possa ravvisarsi, nella disposizione che consente l'esercizio di tale potere, una violazione del principio costituzionale della capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost. In tale caso, infatti, è sempre consentita, anche se a carico del contribuente, la prova contraria in ordine al fatto che

manca del tutto una disponibilità patrimoniale, essendo questa meramente apparente, per avere, l'atto stipulato, in ragione della sua natura simulata, una causa gratuita anziché quella onerosa apparente» (26);

– costituisce *ius receptum* che «nell'ipotesi di acquisto di un immobile con denaro proprio del disponente ed intestazione ad altro soggetto, che il disponente medesimo intenda in tal modo beneficiare, si configura la dona-

zione indiretta dell'immobile e non del denaro impiegato per l'acquisto; pertanto, in caso di collazione, secondo le previsioni dell'art. 737 c.c., il conferimento deve avere ad oggetto l'immobile e non il denaro» (27).

Nel caso esaminato in tale sentenza la Corte ha rilevato che nella sentenza di merito non erano stati esaminati «gli elementi, offerti dal contribuente, sottesi a dimostrare la provenienza delle risorse finanziarie utilizzate per la conclusa compravendita immobiliare, dissimulante una donazione, ed in ipotesi idonei a giustificare l'investimento patrimoniale effettuato».

Con specifico riferimento all'accertamento derivante dal «redditometro» (e basato sul possesso di due autovetture) la Suprema Corte, nella sent. 8 maggio 2008, n. 11389 (28), ha precisato che il contribuente può basare la prova contraria anche sulla dimostrazione dell'avvenuto ottenimento di un finanziamento ultrannuale.

Nell'ord. 16 settembre 2010, n. 19637 (29), è stato, inoltre, affermato che è consentita al contribuente la prova contraria «in ordine al fatto che

### Note:

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

(26) Sono state menzionate, al riguardo, le sentenze della stessa Corte n. 8665 del 2002, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, n. 5794 del 2001, cit., e n. 11300 del 2000, cit.

(27) Sono state menzionate, al riguardo, le sentenze della stessa Corte n. 20638 del 2005, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, n. 20928 del 1999, e n. 1257 del 1994, *ivi*.

(28) Cit. nota 22.

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

manca del tutto una disponibilità patrimoniale, essendo questa meramente apparente, per avere l'atto stipulato, in ragione della sua natura simulata, una causa gratuita anziché quella onerosa apparente (Cass., n. 8665 del 2002, cit., n. 5991 del 2006 (30), e n. 23252 del 2006, cit.)». Si trattava, nel caso esaminato, di un acquisto di un appartamento venduto al contribuente dai genitori.

Le Commissioni di merito hanno, altresì, affermato che:

– i saldi della gestione del patrimonio mobiliare relativi all'anno precedente a quello accertato sono sufficienti a dimostrare l'esistenza della provvista necessaria per effettuare gli investimenti azionari effettuati in quest'ultimo anno (così Comm. trib. reg. della Lombardia, sent. 30 maggio 2012, n. 60) (30);

– i movimenti del conto corrente, nel quale sono confluiti i disinvestimenti del conto gestione titoli possono dimostrare l'esistenza dei mezzi finanziari necessari per mantenere i beni posseduti (due unità immobiliari, un'autovettura, un motociclo) e sostenere la spesa di un mutuo (così Comm. trib. reg. del Piemonte, sent. 4 luglio 2012, n. 42) (30);

– la prova contraria rispetto alle risultanze del «redditometro» può fondarsi anche sul fatto che, a seguito dello scioglimento degli effetti civili del matrimonio, l'ex coniuge del contribuente ha dovuto versare ingenti somme di denaro a quest'ultimo (così Comm. trib. prov. di Novara, sent. 23 febbraio 2009, n. 20);

– la prova contraria rispetto all'accertamento fondato sulla presenza di «incrementi patrimoniali» può essere fornita sulla base della copia degli assegni circolari emessi in favore dei venditori dai genitori del contribuente e dei loro estratti conto (così Comm. trib. reg. del Lazio, sent. 16 giugno 2008, n. 9) (30) ovvero provenienti dal coniuge del contribuente stesso (così Comm. trib. prov. di Lecce, sent. 13 gennaio 2009, n. 8) (30).

## Scudo fiscale

Si ricorda, infine, che la normativa concernente il cosiddetto «scudo fiscale», che ha consentito l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero da soggetti residenti in Italia, introdotta con l'art. 13-bis del D.L. 1° luglio 2009, n. 78 (31), esplica degli importanti effetti anche ai fini dell'accertamento in esame.

Infatti, come precisato dall'Agenzia delle entrate, nella circolare 10 ottobre 2009, n. 43/E (32), la preclusione dai successivi accertamenti, prevista *ex lege*, opera automaticamente, senza necessità di prova specifica da parte del contribuente, in tutti i casi in cui sia possibile, anche astrattamente, ricondurre gli imponibili accertati alle somme o alle attività costituite all'estero oggetto di rimpatrio. L'effetto preclusivo dell'accertamento può essere opposto «anche nei confronti di accertamenti di tipo sintetico, come nell'ipotesi di contestazione di un maggior reddito complessivo riferibile anche astrattamente alle attività oggetto di emersione».

Nella successiva circolare 8 ottobre 2010, n. 52/E (33), l'Agenzia ha, però, ulteriormente precisato che «va altresì chiesto al contribuente di confermare che le attività dichiarate non erano già detenute in epoca antecedente al periodo d'imposta oggetto del controllo (atteso che, nella contraria ipotesi, le stesse non possono ritenersi «riferibili» agli imponibili relativi al detto periodo con la conseguente inopponibilità del relativo rimpatrio)».

Semberebbe, pertanto, che, in presenza di accertamenti effettuati con il metodo sintetico, sia necessario provare la riconducibilità del maggior reddito accertato alla costituzione di disponibilità all'estero.

Al riguardo la giurisprudenza di merito (34) si è, però, espressa in senso contrario, affermando la opponibilità della dichiarazione riservata senza che occorran ulteriori dimostrazioni da parte del contribuente.

### Note:

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

(31) Convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102.

(32) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Par. 10.

(33) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Par. 3.2.

(34) Cfr. le sentenze della Comm. trib. reg. del Lazio, 27 febbraio 2012, n. 55, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, della Comm. trib. reg. del Friuli - Venezia Giulia del 10 luglio 2012, n. 76, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 11/2012, pag. 876, con commento di A. Tomassini, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, della Comm. trib. prov. di Rimini n. 237 del 2011, *ivi*, e n. 155 del 2012 e della Comm. trib. prov. di Udine, 28 maggio 2011, n. 41, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 11/2011, pag. 1003, con commento di G. Boccalatte, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

# Come cambia la fatturazione dal 1° gennaio 2013

di Renato Portale

Le disposizioni nazionali di recepimento della direttiva 2010/45/UE sulla fatturazione, che entrano in vigore a partire dal 1° gennaio 2013, hanno sostanzialmente riscritto la normativa nazionale sulla fatturazione delle operazioni. In particolare, è stata disposta la **parità di trattamento** tra **fatture cartacee** ed **elettroniche**, promuovendosi il ricorso alla fattura elettronica attraverso la **libera scelta** sull'**autenticità dell'origine**, l'**integrità del contenuto** e la **leggibilità** della **fatture elettroniche**. Diviene inoltre **obbligatorio** indicare il numero di **partita IVA** del cessionario o committente nazionale, il **numero di registrazione** per i soggetti stabiliti in altro Stato UE, ovvero il **codice fiscale** se il cessionario o committente non agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione ed emettere **fattura** anche per le **operazioni territorialmente non rilevanti** in Italia, rese nei confronti di **soggetti passivi debitori** dell'imposta in **altro Stato UE**, ovvero di altri soggetti stabiliti **fuori dell'UE**.

Il D.L. 11 dicembre 2012, n. 216 (1) (in *G.U.* n. 288 dell'11 dicembre 2012) cd. «salva-infrazioni» adempie agli obblighi derivanti dall'appartenenza alla UE. Nell'art. 1 è stata recepita la direttiva 2010/45/UE del 13 luglio 2010, recante modifica della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 per quanto riguarda le norme in materia di fatturazione. In particolare dal 1° gennaio 2013 l'art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 è stato modificato e riscritto integralmente.

Scopo delle nuove disposizioni è quello allineare gli obblighi di tutti i Paesi dell'Unione, promuovere e semplificare le norme di fatturazione stabilendo parità di trattamento tra fatture cartacee e quelle elettroniche.

I commi dell'art. 21 hanno mantenuto la numerazione cardinale (comma 1, comma 2, ...) e sono stati riformulati, con l'aggiunta dei nuovi commi *6-bis* e *6-ter*. Esaminiamo di seguito gli aspetti generali della nuova disciplina contenuta all'art. 21 del decreto IVA.

## Novità dal 2013

Dal 1° gennaio 2013 l'articolo è stato riformulato e sono stati modificati anche altri articoli del D.P.R. n. 633/1972 nonché alcune disposizioni contenute nel D.L. 30 agosto 1993, n. 331 (2), che regola gli scambi intracomunitari. In particolare, per l'art. 21, le novità più rilevanti sono le seguenti:

- 1) viene introdotta la parità di trattamento tra fatture cartacee e quelle elettroniche;
- 2) si promuove il ricorso alla fattura elettronica consentendo la libera scelta sull'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità delle fatture;
- 3) viene introdotto l'obbligo di indicare il numero di partita IVA del cessionario o committente nazionale, il numero di registrazione ai fini dell'IVA per i soggetti stabiliti in un altro Stato membro dell'Unione europea, ovvero il codice fiscale se il cessionario o committente non agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione;
- 4) possono essere emesse fatture periodiche entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni sia per le cessioni di beni (sempre che le medesime trovino riscontro in un

**Renato Portale** - Dottore commercialista in Lecco - Docente presso la Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze - Componente del VAT Forum

### Note:

- (1) Le cui disposizioni, al momento di andare in stampa, sembrano destinate ad essere recepite dalla legge di stabilità 2013. Il 15 dicembre 2012 la V Commissione permanente Bilancio del Senato, in sede referente, ha approvato un emendamento governativo al disegno di legge di stabilità 2013 (emendamento n. 2.0.2000), recante, tra l'altro, le disposizioni del decreto «salvainfrazioni» in materia di fatturazione.
- (2) Convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

## LA NOVITA' NORMATIVA

**Autofattura**

Il legislatore comunitario e quello nazionale hanno dato la possibilità di emettere la **fattura** direttamente al **committente** o al **cessionario** (cd. **autofattura**) ovvero ad un **terzo** (cd. **fattura in outsourcing**). In entrambi i casi, la **responsabilità** della fatturazione resta a carico del **oggetto passivo** che ha effettuato l'**operazione**, il quale «assicura» che la stessa è emessa «**per suo conto**» dal cliente ovvero da un terzo. Il termine **assicurare** dovrebbe essere inteso come **conferma** o **garanzia** che la fattura è **emessa per conto** del **fornitore** dal cliente ovvero da un terzo.

documento di trasporto) che per le prestazioni di servizi (in presenza di idonea documentazione);

5) il nuovo comma 6-*bis* prevede l'obbligo di emettere fattura anche per tutte le operazioni territorialmente non rilevanti in Italia, rese nei confronti di soggetti passivi debitori dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione, ovvero rese nei confronti di altri soggetti (anche «privati») stabiliti fuori dell'Unione europea;

6) la numerazione progressiva delle fatture emesse non è più per anno solare, ma può essere anche continua a tempo indefinito;

7) in caso di operazioni non soggette, non imponibili, esenti o comunque senza distinta indicazione dell'IVA per effetto anche di «regimi» particolari, il richiamo alla specifica norma comunitaria o nazionale non è più obbligatorio, ma solo facoltativo, mentre deve essere indicato il titolo di non applicazione dell'imposta;

8) le fatture emesse dal cessionario di un bene o dal committente di un servizio, in virtù di un obbligo proprio, devono recare l'annotazione «autofatturazione», apposta dal cessionario o committente che emette la fattura.

**Obbligo di fatturazione**

Come risulta dal primo comma, tutti i soggetti passivi stabiliti in Italia che effettuano una cessione del bene o una prestazione del servizio soggetta ad IVA hanno l'obbligo di emettere fattura per ciascuna operazione imponibile, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili. La fattura può essere «cartacea» ovvero «elettronica» intendendo per tale «quella emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico che, però, è subordinato all'accettazione da parte del destinatario». In aggiunta alle operazioni «imponibili», il successivo comma 6-*bis* estende l'obbligo anche alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi territorialmente non soggette all'imposta ai sensi dei precedenti artt. da 7 a 7-*septies*, effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debi-

tore dell'imposta in un altro Paese della UE ovvero che è stabilito fuori dell'Unione.

La fattura va emessa anche dai soggetti non residenti che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi nello Stato, nell'ipotesi in cui si avvalgano di una stabile organizzazione ovvero quando operano mediante rappresentante fiscale o siano identificati direttamente in Italia. In quest'ultima ipotesi operano, però, le preclusioni o le limitazioni per le operazioni rese nei confronti di soggetti passivi stabiliti in Italia.

L'ultimo periodo del primo comma stabilisce che la fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente.

**Autofattura dal cliente o da un terzo**

Secondo quanto riportato al primo comma «Per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, ... o, ferma restando la sua responsabilità, assicura che la stessa sia emessa, per suo conto, dal cessionario o dal committente ovvero da un terzo». Pertanto, l'obbligo di emettere la fattura è posto di regola a carico del soggetto passivo d'imposta che effettua la cessione dei beni o la prestazione di servizi; tuttavia il legislatore comunitario e quello nazionale hanno dato la possibilità di emettere la fattura direttamente al committente o al cessionario (cosiddetta «autofattura») ovvero ad un terzo (cosiddetta «fattura in outsourcing»). In entrambi i casi, però, la responsabilità della fatturazione resta a carico del soggetto passivo - cedente o prestatore - che ha effettuato l'operazione, il quale «assicura» (con l'indicazione espressa in fattura) che la stessa è emessa «per suo conto» dal cliente ovvero da un terzo. Il termine assicurare dovrebbe essere inteso come conferma o garanzia - nei confronti dell'Agenzia delle entrate e dei clienti - che la fattura è emessa per conto del fornitore dal cliente ovvero da un terzo.

Questa ipotesi di autofatturazione non è da confondere con quella contenuta nel secondo comma

dell'art. 17, che prevede il caso in cui una cessione o una prestazione soggetta ad IVA nel territorio italiano viene effettuata da un operatore non stabilito in Italia, a favore di un soggetto passivo o di un ente stabilito in Italia il quale deve adempiere a tutti gli obblighi previsti dal decreto IVA per rilevare l'operazione.

### Contenuto della fattura

Il secondo comma elenca le indicazioni obbligatorie che la fattura, cartacea o elettronica, deve contenere. Questi i dati che vanno riportati:

- a) data di emissione;
- b) numero progressivo che la identifica in modo univoco;
- c) ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
- d) numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore. Non è necessario il codice fiscale del cedente o prestatore ma solo la partita IVA ad esso attribuita;
- e) ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
- f) numero di partita IVA del soggetto cessionario o committente (obbligo non espressamente previsto prima del 2013) ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento. Infine, nel caso in cui il cessionario o committente residente o domiciliato nel territorio dello Stato non agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione deve essere riportato il codice fiscale;
- g) natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione;

### LA NOVITA' NORMATIVA

#### Servizi generici resi a soggetti UE

Per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea, **non soggette ad IVA in Italia** in quanto soggette ad imposta nel Paese del committente, la **fattura** deve essere **emessa entro il giorno 15 del mese successivo** a quello di effettuazione dell'operazione (in genere «ultimazione del servizio» o pagamento anticipato). La disposizione **semplifica** il compito degli **operatori nazionali** che effettuano prestazioni generiche - dichiarati anche negli elenchi Intrastat dei servizi - consentendo l'emissione della fattura entro il 15 del mese successivo alla data di effettuazione dell'operazione e con la **contabilizzazione** della stessa nello stesso **mese di effettuazione del servizio** se, ovviamente, tale data è indicata in fattura: in caso contrario dovrebbe valere la data di emissione della fattura.

- h) corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'art. 15, primo comma, n. 2;
- i) corrispettivi relativi agli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;
- l) aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro;
- m) data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate, se trattasi di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi, di cui all'art. 38, comma 4, del D.L. n. 331/1993;
- n) annotazione che la stessa è emessa, per conto del cedente o prestatore, dal cessionario o committente ovvero da un terzo qualora venga utilizzata tale possibilità.

#### Servizi generici resi a soggetti UE

Ai sensi del quarto comma, lett. c), per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea, non soggette all'imposta in Italia ai sensi dell'art. 7-ter in quanto soggette ad imposta nel Paese del committente, la fattura deve essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (in genere «ultimazione del servizio» o pagamento anticipato) determinata, ai sensi del precedente art. 6, sesto comma, primo e secondo periodo.

La disposizione semplifica il compito degli operatori nazionali che effettuano prestazioni generiche - dichiarati anche negli elenchi Intrastat dei servizi - consentendo l'emissione della fattura entro il 15 del mese successivo alla data di effettuazione dell'operazione e con la contabilizzazione della stessa nello stesso mese di effettuazione del servizio se, ovviamente, tale data è indicata in fattura: in caso contra-

rio dovrebbe valere la data di emissione della fattura.

### Servizi generici resi o ricevuti da soggetti extra-UE

Ai sensi del quarto comma, lett. d), per le prestazioni di servizi di cui all'art. 6, sesto comma, primo periodo, rese a o ricevute da un soggetto passivo stabilito fuori dell'Unione europea, la fattura per le prestazioni rese (o l'autofattura per le prestazioni ricevute) è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione e contabilizzata nello stesso mese di «effettuazione» del servizio se tale data è indicata in fattura o nell'autofattura. Si

crea, quindi, un doppio binario riferito:

i) sia alle «prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter, rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo ivi stabilito»;

ii) sia alle «prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies, rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo che non è ivi stabilito».

Entrambe le prestazioni - rese o ricevute - «si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi».

La norma, di fatto, estende ai rapporti con prestatori stabiliti fuori della UE le stesse norme previste per i rapporti con prestatori stabiliti in altri Stati della UE tenendo, ovviamente, conto che nei rapporti con i soggetti UE vigono le stesse regole di fatturazione (discendono tutte dalla medesima direttiva IVA) che possono invece divergere quando i prestatori siano stabiliti fuori dell'Unione europea.

### Acquisto di beni e servizi da soggetti extra-UE

Secondo quanto contenuto nel quinto comma dell'art. 21 e nel successivo comma 6-ter, qualora ai sensi dell'art. 17, secondo comma, primo periodo, il cessionario o il committente stabilito in Italia acquista beni o servizi da un soggetto passivo non stabilito in Italia deve adempiere gli obblighi previsti dalla normativa

#### LA NOVITA' NORMATIVA

##### Integrazione fatture comunitarie

Un **soggetto passivo** o un ente non economico stabilito in **Italia**, se **acquista beni o servizi da soggetti** stabiliti nella **UE**, per **operazioni** soggette a **IVA in Italia**, entro il giorno **15 del mese successivo** a quello di **ricezione della fattura** e con riferimento al mese di ricevimento, se risulta in fattura, deve: **integrare la fattura** emessa dal cedente o prestatore stabilito in altro Stato UE; registrare la fattura nel **registro delle fatture emesse** ed in quello degli **acquisti** con riferimento al **mese di ricevimento**; contabilizzare la stessa nella **liquidazione periodica** relativa; **regolarizzare** i casi di **omessa o infedele fatturazione** da parte del fornitore UE.

IVA; l'operatore italiano, pertanto, deve emettere la fattura in unico esemplare (cd. «autofattura»), ovvero, ferma restando la sua responsabilità, si assicura che la stessa sia emessa, per suo conto, da un terzo. Inoltre, trattandosi di un «obbligo proprio» l'acquirente nazionale deve riportare nella fattura l'annotazione «autofatturazione», così come espressamente previsto dalla norma.

L'autofattura va emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione e, secondo quanto contenuto nel successivo art. 23, va registrata entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione

dell'operazione, se tale data è indicata in fattura.

Il documento va datato e numerato in ordine progressivo e sullo stesso va riportata anche la numerazione delle fatture fornitori, per la contemporanea annotazione nel registro degli acquisti. Poiché l'autofattura è il documento «sostitutivo» emesso dall'acquirente o dal committente, essa segue la stessa regola dell'operazione cui si riferisce: pertanto può essere imponible, non imponible, esente, ecc. Ovviamente, agli effetti della detrazione dell'imposta calcolata nell'autofattura, valgono i limiti e le regole indicate negli artt. 19 ss.

La disposizione vale per le cessioni o le prestazioni in cui il fornitore sia stabilito fuori della UE in quanto se è un soggetto residente nell'Unione europea occorre «integrare» la fattura dallo stesso emessa, come di seguito indicato.

##### Integrazione fatture comunitarie

L'art. 21 nulla dice in ordine agli obblighi da adempiere nei casi previsti nell'art. 17, secondo comma, secondo periodo, in cui vanno rispettate le disposizioni degli artt. 46 e 47 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331. Le regole, infatti, sono fissate da detti articoli.

In sintesi un soggetto passivo o un ente non economico stabilito in Italia, dal 1° gennaio 2013, se acquista beni o servizi di ogni genere da soggetti



stabiliti nella UE, per operazioni soggette ad IVA in Italia ai sensi degli artt. da 7 a 7-septies entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura e con riferimento al mese di ricevimento, se risulta in fattura, deve:

- integrare la fattura emessa dal cedente o prestatore stabilito in un altro Stato membro dell'UE, il quale deve rispettare gli obblighi comuni di fatturazione, dettati dalla direttiva 20010/45/CE introdotta nei loro Paesi dal 1° gennaio 2013;
- registrare la fattura nel registro delle fatture emesse ed in quello degli acquisti con riferimento al mese di ricevimento anche se la registrazione avviene entro il 15 del mese successivo alla ricezione;
- contabilizzare la stessa nella liquidazione periodica relativa;
- regolarizzare i casi di omessa o infedele fatturazione da parte del fornitore dell'Unione europea ai sensi del comma 5 del citato art. 46.

In ordine alla formalità di integrazione della fattura va ricordato che per esigenze meccanografiche la circolare 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464 (3) ha permesso che l'integrazione possa essere eseguita anche su un documento appositamente emesso dal cessionario o dal committente, che va conservato unitamente alla fattura estera. Inoltre, qualora la fattura ricevuta sia stata emessa in formato elettronico e non possa essere in alcun modo modificata, l'acquirente deve predisporre un altro documento in cui annotare sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della fattura estera. Se, poi, il documento integrativo è emesso in forma elettronica, esso deve essere allegato alla fattura originaria e deve rispettare le regole della fatturazione elettronica. Qualora, invece, il documento integrativo sia redatto su supporto car-

## LA NOVITA' NORMATIVA

### Operazioni non imponibili, esenti o in regime speciale

La fattura deve essere emessa anche per le **operazioni** che **non** recano l'**addebito** IVA e per le quali può essere fatto, pur se non obbligatorio, il **richiamo** alla **norma comunitaria o nazionale** di riferimento:

- cessioni relative a **beni in transito** o depositati in luoghi soggetti a **vigilanza doganale**, non soggette all'imposta, con l'espressa annotazione «**operazione non soggetta**»;
- **operazioni non imponibili** (cessioni all'esportazione e operazioni assimilate, servizi internazionali e vendite a soggetti residenti fuori della UE), con l'annotazione «operazione non imponibile»;
- **operazioni esenti**, con l'annotazione «operazione esente»;
- operazioni soggette al **regime del margine**, con l'annotazione, a seconda dei casi, di «regime del margine - beni usati», «regime del margine - oggetti d'arte» o «regime del margine - oggetti di antiquariato o da collezione»;
- operazioni effettuate dalle **agenzie di viaggio e turismo** soggette al regime del margine, con l'annotazione «regime del margine - agenzie di viaggio».

taceo, si rende necessario materializzare la fattura estera, per conservarla congiuntamente al menzionato documento, ovvero, in alternativa, convertire il documento integrativo analogico in formato elettronico (circolare 19 ottobre 2005, n. 45/E) (3).

### Operazioni non imponibili, esenti o in regime speciale

L'art. 21, al sesto comma, stabilisce che la fattura deve essere emessa anche per le seguenti tipologie di operazioni che non recano l'addebito dell'imposta e per le quali può essere fatto, pur se non obbligatorio, il richiamo alla norma comunitaria o nazionale di riferimento:

- a) cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette all'imposta a norma dell'art. 7-bis, primo comma, con l'espressa annotazione «operazione non soggetta». La disposizione non si riferisce a vendite di beni che all'atto della cessione si trovano in un Paese diverso dall'Italia in

quanto, in tale situazione, va emessa fattura seguendo le regole vigenti in tale Paese;

- b) operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8-bis, 9 e 38-quater, con l'annotazione «operazione non imponibile». Si tratta di cessioni all'esportazione e operazioni assimilate, servizi internazionali e vendite a soggetti residenti fuori della UE;

- c) operazioni esenti di cui all'art. 10, eccetto quelle indicate al n. 6) con l'annotazione «operazione esente»;

- d) operazioni soggette al regime del margine di cui al D.L. 23 febbraio 1995, n. 41 con l'annotazione, a seconda dei casi, di «regime del margine - beni usati», «regime del margine - oggetti d'arte» o «regime del

#### Nota:

(3) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

marginale - oggetti di antiquariato o da collezione»;  
 e) operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo soggette al regime del margine previsto dall'art. 74-ter, con l'annotazione «regime del margine - agenzie di viaggio».

Per inciso si ricorda che l'obbligo dell'indicazione in fattura della norma comunitaria o nazionale è stato reso facoltativo e non è più obbligatorio dal 1° gennaio 2013, a seguito di una procedura di infrazione contestata all'Italia dalla Commissione europea, mentre le fatture emesse per le cessioni intracomunitarie di beni sono regolamentate dall'art. 46, comma 2, del D.L. n. 331/1993.

### Operazioni territorialmente non soggette

Il comma 6-bis estende, ai soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, l'obbligo di emettere la fattura anche per le operazioni sotto indicate, territorialmente non soggette ad IVA in Italia (ovvero nella UE), ai sensi dei precedenti artt. da 7 a 7-septies:

– cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'art. 10, nn. da 1) a 4) e 9) (operazioni finanziarie, assicurative ... ecc. e loro intermediazioni), effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea, con l'annotazione «inversione contabile» (in quanto l'operazione non è soggetta ad IVA in Italia ma in un altro Paese UE);

– cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea, con l'annotazione «operazione non soggetta» (in quanto l'operazione non è soggetta ad IVA né in Italia né in un altro Paese UE).

In queste ipotesi la norma richiede, in luogo dell'ammontare dell'imposta, oltre la dizione sopra indicata, anche l'eventuale richiamo della relativa norma comunitaria o nazionale che dal 2013 diventa facoltativo e non più obbligatorio come in precedenza. Si tratta di cessioni di beni e di prestazioni di servizi per le quali l'IVA non è dovuta in Italia, in quanto rese a soggetti stabiliti in un altro Paese membro (ove è «dovuta» l'imposta), ovvero rese a soggetti passivi o «privati» stabiliti fuori della UE e per le quali l'IVA non è dovuta.

Questa è una novità introdotta dal 1° gennaio 2013 in quanto tali operazioni, prima fuori campo IVA, non influenzavano il volume d'affari di cui al precedente art. 20, mentre dal 2013 lo aumentano.

In precedenza l'obbligo di fatturazione (con effetto

dal 1° gennaio 2010) era previsto solo per le prestazioni generiche di servizi di cui all'art. 7-ter rese da un soggetto stabilito in Italia nei confronti di un soggetto stabilito nella UE, le quali non influenzavano il volume d'affari del soggetto passivo. Erano escluse da tale onere (circolare 6 agosto 2010, n. 43/E) (4) le prestazioni che non dovevano essere incluse negli elenchi *Intra* delle cessioni, nonché le operazioni, che, se fossero state territorialmente rilevanti in Italia, avrebbero beneficiato di un regime di esonerazione dall'obbligo di fatturazione (per esempio, ai sensi degli artt. 22, primo comma, n. 6, e 36-bis).

Per evitare che questa disposizione potesse danneggiare gli «esportatori abituali», con una modifica apportata all'art. 1 del D.L. n. 746/1983, è stato stabilito che queste operazioni - unitamente alle cessioni di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale - sono esclusi al denominatore della frazione della frazione per determinare lo *status* di esportatore.

#### Esempio n. 1

Un trasportatore italiano che effettua per conto di un operatore francese un trasporto di beni che si conclude il 10 marzo, può emettere la fattura entro il successivo 15 aprile, contabilizzando la stessa con riferimento al mese di marzo se indicato in fattura.

#### Esempio n. 2

Un'impresa italiana che effettua presso il suo stabilimento, per conto di un committente austriaco, una riparazione di beni che restituisce il 9 maggio può emettere la fattura entro il successivo 15 giugno, contabilizzando la stessa con riferimento al mese di maggio, se indicato in fattura senza applicazione d'imposta e annotando «inversione contabile» ai sensi del comma 6-bis, lett. a).

#### Esempio n. 3

Un trasportatore italiano che effettua per conto di un operatore svizzero un trasporto di beni che si conclude il 10 marzo può emettere la fattura entro il successivo 15 aprile, contabilizzando la stessa con riferimento al mese di marzo se indicato in fattura o nell'autofattura. Un'impresa italiana che commette ad un trasportatore svizzero un trasporto di beni che si conclude il 10 marzo anche se non riceve alcun documento dal trasportatore elvetico deve emettere «autofattura» ai sensi dell'art. 17, secondo comma, entro il 15 aprile per assolvere l'IVA in Italia con riferimento al mese di marzo se indicato in fattura o in autofattura.

#### Nota:

(4) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

# IVA per cassa e fatturazione tra adeguamento alla normativa UE e prescrizioni solo nazionali

di Raffaele Rizzardi

Attraverso due distinti decreti-legge, il decreto «sviluppo» e il decreto «salva infrazioni», il legislatore ha previsto una serie di novità in materia di IVA al fine di **adeguarsi** alla direttiva europea 2010/45/UE in materia di **fatturazione**, prima con la previsione del regime dell'**IVA per cassa**, poi con le nuove regole di **compilazione** delle **fatture** e con l'**istituzione** della **fattura semplificata**. Le nuove disposizioni non si limitano però a recepire la direttiva, ma aggiungono alcune prescrizioni solo nazionali, come quella relativa alla distinta **indicazione del cliente** con il codice fiscale, piuttosto che con la partita IVA, in funzione della **rilevazione degli acquisti** rispettivamente nella sfera personale (il famoso «spesometro») piuttosto che nell'attività rilevante ai fini IVA.

L'ultimo mese del 2012 e l'inizio del nuovo anno vedono una serie di novità negli adempimenti relativi all'IVA, che richiedono una particolare attenzione per evitare di cadere in errori, alcuni dei quali irreversibili. Il tutto mentre contribuenti e consulenti dovevano anche inseguire la miriade di delibere e di adempimenti relativi all'IMU.

Le norme sull'IVA conseguono alle anomale modalità di recepimento della direttiva 2010/45/UE del 13 luglio 2010, che integra e modifica le regole per la fatturazione. Questo provvedimento comunitario era stato pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* dell'Unione europea del 22 luglio 2010, e doveva essere recepito nelle legislazioni nazionali per entrare in vigore dal 1° gennaio 2013.

La regola per l'adozione delle direttive nel nostro ordinamento è rappresentata dal decreto legislativo, in base alla legge Comunitaria annuale, che nel dare la delega al Governo deve anche precisare quali sono le scelte da adottare in base alle opzioni, che sono frequenti in questi atti sovranazionali. A tale scopo la direttiva fatturazione era stata indicata nel disegno di legge Comunitaria 2011, approvato dalla Camera nel mese di febbraio 2012, ma tuttora fermo al Senato. Se si considera il non breve tempo per l'acquisizione dei pareri sullo

schema di decreto legislativo, sarebbe stato impossibile rispettare il termine per l'adozione della direttiva.

## I due decreti-legge

La direttiva sulla fatturazione è stata così «spacchettata» in due diversi decreti-legge, il decreto «sviluppo» (1) e il decreto «salva infrazioni» (2), così detto in quanto pone rimedio ad una serie di inadempienze del nostro Paese nel recepimento della normativa comunitaria. Nel caso della fatturazione l'infrazione non era ancora stata constatata, ma ci sarebbe stata sicuramente, considerando i tempi di adozione prima ricordati.

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

### Note:

(1) Nella specie l'art. 32-bis del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, introdotto dalla legge di conversione 7 agosto 2012, n. 134.

(2) D.L. 11 dicembre 2012, n. 216, le cui disposizioni, al momento di andare in stampa, sembrano destinate ad essere recepite dalla legge di stabilità 2013. Il 15 dicembre 2012 la V Commissione permanente Bilancio del Senato, in sede referente, ha approvato un emendamento governativo al disegno di legge di stabilità 2013 (emendamento n. 2.0.2000), recante, tra l'altro, le disposizioni del decreto «salvainfrazioni» in materia di fatturazione.

Il primo provvedimento ha introdotto nel nostro ordinamento l'IVA per cassa, tema che abbiamo già avuto modo di presentare, e su cui dobbiamo tornare in questo contributo, per commentare le ulteriori disposizioni di attuazione introdotte con il provvedimento e la circolare dell'Agenzia delle entrate (3).

Il secondo decreto completa il recepimento della direttiva, con tutte le nuove regole di compilazione delle fatture, oltre ad istituire la fattura semplificata.

Avremo modo di vedere che, peraltro, il nuovo provvedimento non si limita a recepire la direttiva, in quanto aggiunge alcune prescrizioni solo nazionali, come quella relativa alla distinta indicazione del cliente con il codice fiscale, piuttosto che con la partita IVA, in funzione della rilevazione degli acquisti rispettivamente nella sfera personale (il famoso «spesometro») piuttosto che nell'attività rilevante ai fini IVA. Al riguardo la direttiva si limita a chiedere il numero di identificazione IVA del cliente, italiano o comunitario, nel solo caso in cui l'imposta sia dovuta dal destinatario della fattura, cioè nelle sole ipotesi di *reverse charge*.

### Il vincolo triennale nell'IVA per cassa

In base alla normativa di legge, sopra ricordata, l'Agenzia delle entrate ha avuto il compito di adottare il citato provvedimento per definire le modalità di opzione del regime di cassa, che è stato adottato il 21 novembre 2012, e può essere così sintetizzato:

– l'adesione del contribuente si manifesta con il comportamento concludente, salvo l'onere di comunicare la scelta fatta nel successivo modello di dichiarazione annuale. Al riguardo le bozze del modello IVA 2013 prevedono il codice VO15 per

#### IL PROBLEMA APERTO

##### Vincolo triennale dell'opzione per il regime IVA per cassa

Le bozze del **modello IVA 2013** prevedono il **codice VO15** per confermare l'opzione di chi ha scelto il regime dell'IVA per cassa dal 1° dicembre 2012. Il vincolo di permanenza è triennale, considerando gli anni dal 2012 al 2014 nel caso dei soggetti che avessero già optato dal primo termine suddetto. Il **vincolo triennale** di permanenza potrebbe rivelarsi decisamente **negativo** nel caso in cui il **soggetto** d'imposta dovesse **incrementare le operazioni attive fuori dal regime**, ed in particolare quelle **non imponibili**, come le esportazioni, le vendite intracomunitarie o le forniture ad esportatori abituali. In questa ipotesi, il **differimento** dell'esigibilità tenderebbe a riguardare una **parte sempre meno rilevante del volume d'affari**, rimanendo invece soggetta al **rinvio della detrazione** l'intera **massa degli acquisti**, sino all'atto del loro pagamento.

confermare l'opzione di chi ha scelto il regime dal 1° dicembre 2012;

– il vincolo di permanenza è triennale, considerando gli anni dal 2012 al 2014 nel caso dei soggetti che avessero già optato dal primo termine suddetto.

Al provvedimento ha fatto seguito la circolare 26 novembre 2012, n. 44/E, alla quale dobbiamo ulteriori conferme:

– la mancata indicazione che la fattura è in regime di cassa *ex art. 32-bis* del D.L. n. 83/2012 costituisce mera violazione formale e non pregiudica il rinvio dell'esigibilità all'atto della riscossione del corrispettivo;

– per individuare il momento del pagamento non effettuato per contanti, al verificarsi del quale l'imposta diventa esigibile, il cedente o prestatore farà riferimento alle risultanze dei propri conti dai quali

risulta l'accreditamento del corrispettivo (ad esempio, assegni bancari, R.I.B.A., RID, bonifico bancario);

– il termine annuale per l'esigibilità in caso di mancato pagamento (salvo il preventivo assoggettamento del cliente ad una procedura concorsuale) decorre dall'ordinaria data di effettuazione dell'operazione, e non da una possibile successiva data di emissione della fattura differita; lo stesso dicasi per le note di variazione, relativamente alle quali la decorrenza annuale va riferita alla fattura cui si riferiscono;

– in caso di revoca della procedura concorsuale, l'IVA diviene comunque esigibile e deve essere computata nella prima liquidazione successiva alla data di revoca, a meno che non sia ancora decorso

#### Nota:

(3) Cfr. Provv. 21 novembre 2012 e circolare 26 novembre 2012, n. 44/E, entrambi in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

un anno dalla data di effettuazione dell'operazione;  
 – il precedente regime di cassa del D.L. n. 185/2008 cessa con le operazioni effettuate il 30 novembre 2012, ferma restando anche per esse l'esigibilità correlata all'incasso;  
 – nel caso in cui l'Unione europea non autorizzasse la soglia di due milioni di euro, i contribuenti con volume d'affari compreso tra 500.000 euro e tale limite dovranno riliquidare le operazioni con i criteri ordinari.

Commentando queste disposizioni o precisazioni, osserviamo un elemento di criticità - che ha lasciato nell'incertezza non pochi contribuenti - dato dal vincolo triennale di permanenza, che potrebbe rivelarsi decisamente negativo nel caso in cui il soggetto d'imposta dovesse incrementare le operazioni attive fuori dal regime, ed in particolare quelle non imponibili, come le esportazioni, le vendite intracomunitarie o le forniture ad esportatori abituali. In questa ipotesi, il differimento dell'esigibilità tenderebbe a riguardare una parte sempre meno rilevante del volume d'affari, rimanendo invece soggetta al rinvio della detrazione l'intera massa degli acquisti, sino all'atto del loro pagamento.

### Le nuove regole per la fatturazione

Passando al secondo provvedimento normativo, troviamo altre numerose e significative novità per la fatturazione delle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2013. Alcune innovazioni sono oggetto di particolari tecniche, come la fatturazione elettronica, e le novità più rilevanti richiederanno non pochi interventi di natura organizzativa e, ovviamente, informatica.

#### La fattura differita per i servizi

Nel quarto comma dell'art. 21 debutta la fattura differita per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo

### IL PROBLEMA APERTO

#### Identificazione del cliente

Nella **disciplina comunitaria**, peraltro esplicita nel dichiarare che le indicazioni in **fattura** devono essere soltanto quelle ivi indicate, l'**individuazione del cliente** con il numero di identificazione è richiesta **solo** per le operazioni in «**reverse charge**», sia nazionale che comunitario, quando cioè il cliente è debitore dell'imposta. Nella **normativa nazionale**, come modificata dal decreto «salva infrazioni», si dice invece che il **cliente italiano** deve essere sempre identificato:  
 – con il **codice fiscale** se non agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione;  
 – con la **partita IVA** nel caso contrario.

soggetto. Come avviene per le cessioni di beni, può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione.

Una simile disposizione, sin qui mancante nel nostro ordinamento (la fattura differita esisteva solo per le cessioni di beni), avrebbe potuto costituire l'indizio di una modifica del momento di effettuazione delle operazioni, verso quello ordinario della direttiva (ulteriorizzazione del servizio o maturazione dei corrispettivi periodici) introdotto nel nostro ordinamento (art. 6, sesto comma, del decreto IVA) (4) solo per le prestazioni intracomunitarie.

Non essendo però intervenute modifiche nel terzo comma, che continua a riconnettere l'effettuazione dei servizi al momento in cui vengono pagati, l'unica lettura possibile dell'art. 21 è quella relativa ad una pluralità di pagamenti all'interno dello stesso mese. In questa ipotesi anziché emettere una fattura per ciascun incasso, il fornitore potrà compilare un'unica fattura mensile, con l'indicazione degli importi pagati dal cliente in ciascun giorno.

#### L'individuazione del cliente italiano

L'occasione delle modifiche al testo relativo al contenuto della fattura, cioè l'art. 21 del decreto IVA, ha indotto il nostro legislatore ad introdurre una disposizione che non discende dai precetti comunitari. Nella direttiva (5), peraltro esplicita nel dichiarare che le indicazioni in fattura devono essere soltanto quelle ivi indicate, l'individuazione del cliente con il numero di identificazione è richiesta solo per le operazioni in *reverse charge*, sia nazionale che comunitario, quando cioè il cliente è debitore dell'imposta.

#### Note:

(4) Con questo termine indichiamo il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

(5) Dir. 2006/112/CE del 28 novembre 2006. La norma cui facciamo riferimento è l'art. 226, primo comma, n. 4).

## LA NOVITÀ NORMATIVA

**Operazioni non soggette**

In aggiunta alla dicitura sull'inversione contabile, le nuove disposizioni sulla fatturazione prescrivono, per la prima volta nella storia dell'IVA, qualificandola come «operazione non soggetta», la **fatturazione delle cessioni e delle prestazioni, prive del requisito di territorialità** in Italia, che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea. Si tratta delle prestazioni generiche **a clienti soggetti d'imposta extra-UE** o ai **privati** ivi domiciliati nonché delle **operazioni totalmente fuori campo**, come la vendita di merci viaggianti all'estero o le provvigioni fatturate ad un cliente non comunitario.

- operazione non imponibile - artt. 8, 8-bis, 9 e 38-*quater*;
- operazione esente - art. 10, ad eccezione del n. 6) relativo alle lotterie e alle scommesse, per le quali esistono regole particolari;
- regime del margine - beni usati; regime del margine - oggetti d'arte; regime del margine - oggetti di antiquariato o da collezione - D.L. n. 41/1995;
- regime del margine - agenzie di viaggio - art. 74-*ter*;
- inversione contabile, cioè *reverse charge*, sia per i casi previsti dall'art. 17 del decreto IVA, che dall'art. 74 (materiali di recupero), oltre

Nel nostro nuovo testo normativo si dice invece che il cliente italiano deve essere sempre identificato:

- con il codice fiscale se non agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione;
- con la partita IVA nel caso contrario.

L'obbligo riecheggia la preparazione dei dati per lo «spesometro» (6), cioè per l'elenco clienti di cui non è ancora noto il tracciato per il 2012.

Occorre al riguardo prestare attenzione ai numerosi casi in cui il soggetto d'imposta - persona fisica o ente - ha la doppia «sfera», di cui una soggetta ad IVA («nell'esercizio di ...») e la seconda di natura personale o istituzionale.

Per fare un esempio, il professionista che acquista i mobili per la casa dovrà comunicare il codice fiscale, se li compera per lo studio si identificherà con la partita IVA. Oppure un istituto religioso che chiede una prestazione all'idraulico darà il codice fiscale per un intervento nella residenza delle suore e la partita IVA se l'artigiano interviene nell'edificio destinato a scuola.

Per fare un esempio, il professionista che acquista i mobili per la casa dovrà comunicare il codice fiscale, se li compera per lo studio si identificherà con la partita IVA. Oppure un istituto religioso che chiede una prestazione all'idraulico darà il codice fiscale per un intervento nella residenza delle suore e la partita IVA se l'artigiano interviene nell'edificio destinato a scuola.

#### **Le diciture standard e il riferimento facoltativo alla norma di non applicazione del tributo**

Discendono direttamente dalla direttiva le nuove diciture *standard*, da indicare in fattura per le situazioni in cui l'imposta non è applicata nei modi ordinari. In tutti i casi, superando una normativa ed una prassi risalenti all'introduzione dell'IVA nel nostro Paese, l'evidenza della norma di riferimento sarà del tutto eventuale e quindi facoltativa. Premesso che «operazione» è un *genus* che comprende sia le cessioni che le prestazioni, le diciture sono le seguenti:

- operazione non soggetta - cessione di beni in transito o in luoghi soggetti a vigilanza doganale (art. 7-*bis*, primo comma, del decreto IVA). Al di là di questo caso marginale, il termine diventa rilevante per i nuovi obblighi di fatturazione, che vedremo in seguito;

che per le cessioni o prestazioni intracomunitarie (non esenti), cioè per tutti i casi in cui il cliente è debitore dell'imposta.

Peraltra l'art. 46, comma 2, del D.L. n. 331/1993, sia pure nel testo novellato, continua a parlare di operazioni non imponibili per le cessioni intracomunitarie, quando la materia è già disciplinata dal nuovo comma 6-*bis* dell'art. 21 del decreto IVA, che le qualifica nell'inversione contabile.

#### **Le fatture per operazioni non soggette**

In aggiunta alla dicitura sull'inversione contabile, il neo introdotto comma 6-*bis* dell'art. 21 del decreto IVA prescrive, per la prima volta nella storia dell'IVA, qualificandola come «operazione non soggetta», la fatturazione delle cessioni e delle prestazioni, prive del requisito di territorialità in Italia, che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea. Si tratta delle prestazioni generiche a clienti soggetti d'imposta extra-UE o ai privati ivi domiciliati per i servizi dell'art. 7-*septies* nonché delle operazioni totalmente fuori campo, come la vendita di merci viaggianti all'estero o

#### **Nota:**

(6) L'elenco era stato introdotto dall'art. 21, comma 1, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78. Si veda, da ultimo, R. Rizzardi, «Modificate le soglie per "spesometro" ed elenchi "black list"», in *Corr. Trib.* n. 13/2012, pag. 939.

le provvigioni fatturate ad un cliente non comunitario.

Prendendo la norma alla lettera, dovrà essere fatturata in regime IVA anche la tratta extra-UE di un trasporto internazionale di persone (art. 7-*quater*, lett. b), ma non la tratta percorsa in ambito comunitario. A quest'ultimo riguardo osserviamo che alcuni Stati comunitari, come l'Austria e la Germania, non concedono la non imponibilità alle tratte percorse nel loro territorio, così che i nostri prestatori devono identificarsi ai fini IVA per assolvere il tributo di quei Paesi. Non si capisce perché il nostro Paese continui ad essere invaso da autobus esteri, che non pagano nulla, salvo il costoso parcheggio nelle città d'arte.

### Le conseguenze sul volume d'affari

Questo incremento delle operazioni soggette alle fatture IVA avrà effetto sul volume d'affari, in quanto la versione aggiornata dell'art. 20 non comprende più l'esclusione relativa alle prestazioni di servizi a clienti esteri (in precedenza limitata ai servizi intracomunitari). In altri termini tutte le operazioni fatturate, diverse dalle cessioni di beni ammortizzabili e dai passaggi interni tra attività separate, fanno ora volume d'affari.

L'unica rettifica al volume d'affari viene stabilita ai fini del calcolo del 10% per essere qualificati come esportatori abituali (7): le operazioni da fatturare in base al comma 6-*bis* dell'art. 21 vanno tolte dal denominatore della frazione. Gli operatori avrebbero preferito invece che partecipassero al numeratore, allo scopo di acquisire più agevolmente questo *status*, ma così non è stato.

### La fattura semplificata

Concludiamo questo primo esame della norma di recepimento della direttiva con il nuovo art. 21-*bis* del decreto IVA, che istituisce la fattura semplificata. Il limite per la sua emissione parte con 100 euro, riteniamo comprensive dell'imposta in rela-

## LA NOVITA' NORMATIVA

### Fattura semplificata

La fattura semplificata è simile allo «scontrino parlante». Il cliente può essere individuato con i suoi **dati anagrafici** oppure con il **codice fiscale** o la **partita IVA** (il cliente estero con il numero di identificazione). Diversamente dalla fattura ordinaria, non occorre necessariamente indicare la partita IVA se l'acquisto è fatto nell'esercizio dell'attività. Resta ferma la **necessità** di una **descrizione** della **cessione** o della **prestazione**, ma l'**importo** va indicato per **totale**, «di cui IVA», o semplicemente con la relativa **percentuale**, affinché il destinatario del documento possa procedere allo scorporo.

zione alle sue modalità di compilazione, ma potrà salire in via generalizzata sino a 400, con un decreto di natura regolamentare. Ancora più vasta è la possibilità di ampliamento, addirittura senza alcun massimale, per i settori nei quali si ravvisino difficoltà nella compilazione delle fatture ordinarie.

La fattura semplificata è sostanzialmente qualcosa di simile allo «scontrino parlante». Il cliente può essere individuato con i suoi dati anagrafici oppure con il codice fiscale o la partita IVA (il cliente estero con il numero di identificazione). Diversamente dalla fattura ordinaria,

non occorre necessariamente indicare la partita IVA se l'acquisto è fatto nell'esercizio dell'attività.

Resta ferma la necessità di una descrizione della cessione o della prestazione, ma l'importo va indicato per totale, «di cui IVA», o semplicemente con la relativa percentuale, affinché il destinatario del documento possa procedere allo scorporo.

La fattura semplificata sarà tipicamente emessa con i registratori di cassa, prova ne sia che il decreto in commento integra l'art. 1 della legge 26 gennaio 1983, n. 18 (istitutiva dei misuratori fiscali) per disporre che le fatture, sia ordinarie che semplificate - ma saranno soprattutto queste ultime - emesse dagli apparecchi potranno individuare il cedente o prestatore mediante i dati identificativi determinati con decreto ministeriale, ovviamente in modo ridotto rispetto alla prescrizione della legge IVA.

#### Nota:

(7) Art. 1, primo comma, lett. a), primo periodo, del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746 (legge 27 febbraio 1984, n. 17).



# Oneri ed opportunità del regime dell'IVA per cassa

di Giovanni Valcarengi e Sergio Pellegrino

Con l'emanazione della **circolare n. 44/E** del 2012, l'Agenzia delle entrate ha fornito alcuni chiarimenti per l'applicazione del nuovo regime IVA per cassa, utilizzabile a far data dal **1° dicembre 2012**. Tuttavia, la **mancata** preventiva **consultazione del Comitato IVA UE non** consente ancora di ritenere **consolidato** il nuovo **meccanismo**, quanto meno in relazione al **volume d'affari** massimo di riferimento.

Dal 1° dicembre 2012, i contribuenti in possesso dei requisiti previsti dall'art. 32-bis del D.L. n. 83/2012 (1) possono applicare il regime IVA per cassa (2) che, in estrema sintesi, consente di mantenere sospesa l'IVA a debito sino al momento dell'incasso (totale o parziale) del corrispettivo, così come vincola la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti all'avvenuto pagamento (totale o parziale) delle somme dovute ai propri fornitori. L'accesso al regime (scelta opzionale) non richiede particolari formalità, se non l'applicazione del comportamento concludente e la successiva conferma della scelta nella dichiarazione IVA relativa al primo periodo di applicazione (3).

Nel presente intervento si analizzeranno i chiarimenti innovativi che sono stati forniti dall'Agenzia con la circolare n. 44/E del 2012 (4).

## Entrata in vigore

La prima questione sulla quale vale la pena di svolgere una riflessione attiene all'effettiva utilizzabilità del regime dell'IVA di cassa sin dalle operazioni poste in essere dal 1° dicembre 2012, circostanza possibile secondo le disposizioni interne (5). Vale però la pena di ricordare che la direttiva 2006/112/CE (6) prevede una soglia di fatturato (*i.e.* volume d'affari) non superiore a 500.000 euro, salva la possibilità di elevare tale parametro sino a 2.000.000 di euro, previa consultazione del Comitato IVA; tale consultazione non si rende necessaria ove lo Stato membro applicasse già il predetto regime con soglie superiori a quella *standard* fissata dalla direttiva. Proprio su tale aspetto, dunque, sembrava che l'avvio anticipato del regime di

*cash accounting* a decorrere dal 1° dicembre 2012 potesse rispondere alla finalità di avere un regime «sopra soglia» prima del termine massimo previsto per il recepimento delle nuove disposizioni co-

**Giovanni Valcarengi** - Ragioniere commercialista e Revisore contabile in Brescia, Studio Associato Noventa, Valcarengi, Ruggieri, Tanzini

**Sergio Pellegrino** - Dottore commercialista in Trieste, Studio Associato Pellegrino

## Note:

(1) Convertito, con modificazioni, dalla legge n. 134/2012.

(2) Per un inquadramento generale del regime, sia pure antecedente all'emanazione dei chiarimenti di prassi, cfr. F. Scopacasa, «La nuova IVA per cassa tra benefici e difficoltà operative», in *Corr. Trib.* n. 44/2012, pag. 3377.

(3) Per un commento al meccanismo della opzione si rinvia a F. Ricca, «L'opzione per l'IVA di cassa si esercita con il comportamento concludente», in *Corr. Trib.* n. 47/2012, pag. 3612.

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

(5) In tal senso si veda il D.M. 11 ottobre 2012.

(6) L'art. 167-bis della direttiva 2006/112/CE, come introdotto dalla direttiva 2010/45/UE, prevede infatti quanto segue: «gli Stati membri possono prevedere, nel quadro di un regime opzionale, che il diritto a detrazione di un soggetto passivo per il quale l'IVA diventa esigibile solamente a norma dell'articolo 66, lettera b), sia posposto fino al pagamento dell'IVA, al suo fornitore/prestatore, relativa ai beni ceduti o servizi resi a detto soggetto passivo. Gli Stati membri che applicano il regime opzionale di cui al primo comma fissano, per i soggetti passivi che optano per tale regime nel loro territorio, una soglia basata sul fatturato annuo del soggetto passivo calcolato a norma dell'articolo 288. Tale soglia non può essere superiore a 500.000 EUR o al controvalore in moneta nazionale. Gli Stati membri possono, previa consultazione del comitato IVA, applicare una soglia fino a 2.000.000 di EUR o al controvalore in moneta nazionale. Tuttavia tale consultazione del comitato IVA non è necessaria per gli Stati membri che al 31 dicembre 2012 abbiano applicato una soglia superiore a 500.000 EUR o al controvalore in moneta nazionale. Gli Stati membri informano il comitato IVA in merito alle misure legislative nazionali adottate in applicazione del primo comma».

munitarie, con conseguente possibilità di estendere il regime ad un più ampio numero di soggetti. Evidentemente, però, la struttura della direttiva 2010/45/UE del 13 luglio 2010 (7) non consente questo approccio, con la conseguenza che l'Agenzia delle entrate, nel par. 7 della circolare, precisa che:

– il procedimento di consultazione è ancora in corso e ne è prevista la definizione dopo il 1° dicembre 2012;

– qualora tale procedimento non dovesse dare esito positivo, si dovrà procedere alla liquidazione con le modalità ordinarie dell'IVA per cassa eventualmente applicata senza corresponsione di sanzioni e interessi.

Ci troviamo allora dinnanzi, sino alla conclusione del procedimento di consultazione, ad un regime dai contorni ancora non perfettamente definiti, con la conseguenza che ciò potrebbe scoraggiare gli operatori ad avviare le necessarie «ristrutturazioni» dei sistemi informatici, sino al definitivo perfezionamento della procedura. Infatti, appare evidente la discrasia che si potrebbe determinare ove, ad esempio, il volume d'affari massimo di riferimento dovesse scendere dagli attuali due milioni a soli 500.000 euro.

### Volume d'affari

Una seconda indicazione che si può trarre dalla circolare attiene proprio alle modalità di determinazione del volume d'affari soglia (a prescindere dalla quantificazione finale); è stato ad esempio precisato che, in sede di inizio dell'attività in corso d'anno, il parametro non richiede alcun ragguaglio all'eventuale minore durata del periodo. Per i soggetti già esistenti, invece, si deve fare riferimento al dato relativo all'anno precedente, così come esposto nella relativa dichiarazione annuale nel quadro VE.

Nel calcolo del limite di volume d'affari richiesto per l'applicabilità della contabilità per cassa, vanno considerate cumulativamente tutte le operazioni attive, sia quelle che vengono assoggettate all'IVA per cassa sia quelle escluse da tale regime, secondo le ordinarie regole del volume d'affari.

Sempre in relazione alla soglia massima dimensionale, la circolare rammenta l'importanza di sorvegliare l'evoluzione del dato in corso d'anno, poiché l'eventuale superamento determina il necessa-

rio immediato abbandono del regime, con l'obbligo di predisporre l'ultima liquidazione periodica (8) (mensile o trimestrale) considerando, a debito, l'intera imposta eventualmente ancora non esigibile per effetto del mancato incasso del corrispettivo o del mancato decorso del termine di 12 mesi, ed a credito l'intera imposta eventualmente non ancora detraibile per mancato pagamento o per mancato decorso del termine annuale dal momento di effettuazione dell'operazione.

### Esigibilità e detrazione

I par. 3 e 4 della circolare in commento si soffermano ad analizzare il cuore del meccanismo di *cash accounting*, vale a dire il corretto computo dell'IVA a debito ed a credito nelle liquidazioni periodiche, mensili o trimestrali. In particolare, ci si sofferma sulle modalità operative di applicazione del limite massimo di 12 mesi, approfondendo le seguenti tematiche:

– modalità di computo del termine;

– effetto dell'apertura di procedure concorsuali in pendenza del termine;

– effetti derivanti dalla emissione di note di variazione.

Si afferma innanzitutto che il computo temporale decorre dal momento di effettuazione dell'operazione e non da quello di emissione della fattura, evocando l'esempio della fattura differita, emessa riepilogando differenti consegne effettuate con documento di trasporto.

Inoltre, si rammenta che il differimento massimo viene «disinnescato» ove la controparte sia assoggettata a procedura concorsuale (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi) prima del decorso dei 12 mesi; ciò che con-

#### Note:

(7) L'art. 2 prevede, infatti che «gli Stati membri adottano e pubblicano, entro il 31 dicembre 2012, le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi alla presente direttiva. Essi comunicano immediatamente alla Commissione il testo di tali disposizioni. Essi applicano tali disposizioni a decorrere dal 1° gennaio 2013.

Quando gli Stati membri adottano tali disposizioni, queste contengono un riferimento alla presente direttiva o sono corredate da tale riferimento all'atto della pubblicazione ufficiale. Le modalità del riferimento sono decise dagli Stati membri».

(8) Vale a dire proprio quella del mese o del trimestre nel corso del quale si è registrato il superamento del parametro.

## LA PRASSI AMMINISTRATIVA

**Effettiva utilizzabilità del regime dell'IVA di cassa**

L'Agenzia delle entrate, nella **circolare n. 44/E** del 2012, ha precisato che il procedimento di **consultazione del Comitato IVA** dell'Unione europea è **ancora in corso**; qualora **non** dovesse dare **esito positivo**, si dovrà procedere alla **liquidazione** con le **modalità ordinarie** dell'IVA per cassa eventualmente applicata **senza** corresponsione di **sanzioni e interessi**. Il **regime non** ha ancora **contorni definiti** e ciò potrebbe **scoraggiare** gli **operatori** ad avviare le «ristrutturazioni» dei sistemi informatici, sino al definitivo perfezionamento della procedura. Si potrebbe determinare una **discrasia** ove il **volume d'affari massimo** di riferimento dovesse **scendere** dagli attuali due milioni a 500.000 euro.

al momento in cui si verifica l'esigibilità per il fornitore. In tal modo, si crea un equilibrio di sistema, proprio per il fatto che il diritto alla detrazione deve essere esercitato (sia pure in un momento differito) alle condizioni esistenti al momento della esigibilità, evitando così che la percentuale di detrazione spettante possa subire delle variazioni per effetto, ad esempio, di modifiche alla normativa vigente, oppure delle condizioni esistenti in capo al soggetto (ad esempio, *pro rata*). Sempre in merito alla detrazione, poi, si ricorda come anche per i contribuenti che optano per il regime IVA di cassa il diritto può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo

ta, viene precisato, è l'avvio della procedura, momento coincidente con l'emissione del provvedimento di apertura da parte dell'organo competente (9). Ove ciò accada, pertanto, scompare ogni limite temporale massimo di sospensione, con la conseguenza che l'esigibilità dell'imposta rimane «congelata» fino all'effettivo incasso (totale o parziale) del corrispettivo.

La circolare contempla anche l'effetto di un'eventuale revoca della procedura concorsuale; in tal caso, l'IVA diviene comunque esigibile e deve essere computata nella prima liquidazione successiva alla data di revoca, a meno che non sia ancora decorso un anno dalla data di effettuazione dell'operazione.

Infine, si analizza l'effetto che si produce sulle liquidazioni del contribuente, sempre in merito al computo del termine annuale, ove siano emesse note di variazione.

Nel caso di variazioni in aumento, ai fini di una considerazione unitaria dell'operazione, l'Agenzia ritiene che anche per il nuovo ammontare il computo dell'anno decorra dalla data di effettuazione dell'originaria operazione.

Invece, nel caso di variazioni in diminuzione, è necessario distinguere due differenti ipotesi:

– le variazioni intervenute prima che l'imposta diventi esigibile rettificano direttamente l'originario importo;

– le variazioni intervenute dopo che l'imposta sia già divenuta esigibile, diversamente, possono essere computate nella prima liquidazione utile.

Sul versante della detrazione, la circolare in commento rammenta che il diritto all'esercizio della stessa sorge al momento del pagamento dei relativi corrispettivi, oppure decorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione (momento in cui l'imposta diviene esigibile per il fornitore); è tuttavia confermato che la detrazione va esercitata secondo le regole ed alle condizioni esistenti proprio

do anno successivo a quello in cui il diritto è sorto.

**Esempi**

- Acquisto effettuato a gennaio 2013, pagamento del corrispettivo a giugno 2013: detrazione da esercitarsi, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno 2015;
- Acquisto effettuato a gennaio 2013, nessun pagamento entro gennaio 2014 (decorso dei 12 mesi): detrazione da esercitarsi, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno 2016.

**Operazioni escluse dal regime**

Il par. 5 della circolare fornisce qualche spunto in merito alle operazioni attive e passive escluse dal regime dell'IVA per cassa. In merito alle operazioni attive, si ricorda l'esclusione di quelle effettuate applicando regimi speciali di determinazione dell'imposta, di quelle già sospese ai sensi dell'art. 6, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972 (principalmente, forniture a enti pubblici), di quelle soggette al *reverse charge* (poiché l'applicazione del tributo grava sull'acquirente o committente) e di quelle intracomunitarie, di esportazione o assimilate (poiché

**Nota:**

(9) Per il fallimento, ad esempio, rileva la data della sentenza dichiarativa pronunciata dal Tribunale.

## LA PRASSI AMMINISTRATIVA

### Soggetti che applicano sia regimi speciali sia il regime ordinario IVA

Il regime dell'IVA per cassa può essere adottato, per le operazioni effettuate in applicazione delle regole ordinarie dell'IVA, da soggetti che applicano sia regimi speciali IVA sia il regime ordinario. In tali ipotesi, tuttavia, sottolinea la **circolare n. 44/E del 2012**, nel calcolo del **limite del volume d'affari** richiesto per l'applicabilità dell'IVA per cassa vanno considerate cumulativamente **tutte le operazioni attive**, sia quelle che vengono assoggettate a tale regime sia quelle che ne sono escluse. **Si esclude**, pertanto, l'applicazione delle **regole ordinarie** che determinano una sorta di «frazionamento» del **volume d'affari** nelle ipotesi di **separazione obbligatoria delle attività**.

l'imposta non è nemmeno indicata in fattura).

In relazione ai regimi speciali, la circolare precisa che si tratta delle operazioni effettuate nell'ambito:

- del regime «monofase» (10);
- del regime per l'agricoltura e attività connesse (11);
- del regime del margine per beni usati (12);
- del regime delle agenzie di viaggi e turismo (13);
- dell'agriturismo (14).

Va al riguardo sottolineato che, rispetto al precedente regime dell'IVA per cassa di cui al D.L. n. 185/2008 (15), viene considerato regime speciale anche quello dell'agricoltura e delle attività connesse.

La circolare propone, a riguardo, due riflessioni specifiche:

- da un lato, richiamando il contenuto della relazione tecnica al D.M. 11 ottobre 2012, conferma che, previa separazione dell'attività ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 633/1972, il regime dell'IVA per cassa può essere adottato, per le operazioni effettuate in applicazione delle regole ordinarie dell'IVA, da soggetti che applicano sia regimi speciali IVA sia il regime ordinario. In tali ipotesi, tuttavia, nel calcolo del limite del volume d'affari richiesto per l'applicabilità dell'IVA per cassa vanno considerate cumulativamente tutte le operazioni attive, sia quelle che vengono assoggettate a tale regime sia quelle che ne sono escluse. Si esclude, pertanto, l'applicazione delle regole ordinarie che determinano una sorta di «frazionamento» del volume d'affari nelle ipotesi di separazione obbligatoria delle attività (il riferimento è alla C.M. 22 maggio 1981, n. 18/331568) (16);
- dall'altro, precisa che non vanno considerate come ricomprese in regimi speciali (e, quindi, non ostano all'adozione del regime di cassa) le operazioni per le quali è già previsto un differimento del termine di registrazione e/o fatturazione, in quanto tale differimento deriva dall'applicazione di disposizioni che

attengono alla tempistica degli adempimenti (si cita, a titolo di esempio, il differimento della registrazione delle fatture previsto per gli autotrasportatori dall'art. 74, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972).

Sul versante delle operazioni passive, si ricorda l'esclusione per:

- gli acquisti di beni o servizi soggetti all'IVA con il metodo dell'inversione contabile;
- gli acquisti intracomunitari di beni;
- le importazioni di beni;
- le estrazioni di beni dai depositi IVA.

Inoltre, l'Agenzia precisa che, con esclusione dei casi specifici sopra elencati,

l'adozione del sistema IVA di cassa comporta il differimento della detrazione al momento del pagamento del prezzo relativamente a tutti gli acquisti, anche in presenza di operazioni attive che non possono usufruire dell'IVA per cassa, qualora quest'ultime e i relativi acquisti non siano oggetto di contabilità separata ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 633/1972.

Al riguardo, compreso che non esiste alcun legame effettivo tra IVA in detrazione sugli acquisti ed IVA esigibile sulle operazioni attive (nel senso che, una volta manifestata l'opzione, si sospende la detrazione di tutti gli acquisti, fatta eccezione per il caso della separazione della contabilità), rimane ancora da chiarire se, nel caso di separazione facoltativa delle attività (senza lo svolgimento di attività in regime speciale), sia possibile applicare il regime di

#### Note:

(10) Art. 74, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

(11) Artt. 34 e 34-bis del D.P.R. n. 633/1972.

(12) Art. 36 del D.L. n. 41/1995.

(13) Art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972.

(14) Art. 5, comma 2, della legge n. 413/1991.

(15) Convertito, con modificazioni, dalla legge n. 2/2009. Cfr. il par. 3 della circolare 30 aprile 2009, n. 20/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

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

cassa solo ad una delle attività svolte.

### Manifestazione dell'opzione

La liquidazione dell'IVA per cassa è adottata (o revocata) in base ad opzione, secondo le regole dettate dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia 21 novembre 2012 (17).

Per i soggetti già in attività, la scelta di aderire al (o di abbandonare il) regime si desume dal comportamento concludente del contribuente e deve essere comunicata nella prima dichiarazione IVA successiva all'esercizio dell'opzione, da intendersi, ordinariamente, come quella relativa all'anno in cui è esercitata l'opzione mediante comportamento concludente. Ciò vale anche nel caso di scelta assunta in sede di inizio dell'attività.

Sulle fatture emesse dovrà essere riportata l'annotazione che si tratta di operazione con «IVA per cassa» ai sensi dell'art. 32-*bis* del D.L. 22 giugno 2012, n. 83; la circolare precisa, però, che tale adempimento, pur rappresentando un chiaro comportamento concludente, non inficia, ove mancante, l'applicazione del regime nel presupposto che il comportamento concludente sia altrimenti riscontrabile (ad esempio, dalle modalità di liquidazione del tributo).

In merito all'opzione, si conferma che:

- la stessa vincola il contribuente all'applicazione dell'IVA per cassa almeno per un triennio, salvi i casi di superamento della soglia di volume d'affari, che comportano la cessazione del regime. Ai fini del computo del triennio, se l'opzione è esercitata a partire dal 1° dicembre 2012, l'anno 2012 è considerato primo anno di applicazione del regime. Allo stesso modo l'anno di inizio dell'attività è computato per intero;
- trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, salva la possibilità di revoca, da esercitarsi con le stesse modalità di esercizio dell'opzione.

Possiamo infine ricordare che, secondo le bozze

### MOD. IVA 2013

#### Nuovi righe o campi introdotti

Nelle bozze del modello di dichiarazione IVA 2013 è stata prevista l'introduzione:

- del **rigo VO15** per la **comunicazione dell'opzione** di adesione al regime dell'**IVA di cassa**;
- di un **campo 3** al **rigo VE36**, per segnalare l'esistenza di **operazioni attive effettuate**, per le quali **non** si è ancora verificata l'**esigibilità** dell'imposta, in modo che le medesime partecipino alla formazione del volume d'affari del soggetto, senza dover essere appostate nei precedenti righe;
- di un **campo 3** al **rigo VF19**, per segnalare l'esistenza di **operazioni di acquisto già effettuate**, ma per le quali **non** si è ancora verificata la possibilità di esercitare la **detrazione** dell'imposta, mancando il pagamento o il decorso di 12 mesi dal momento di effettuazione.

del modello di dichiarazione IVA 2013, pubblicate il 7 dicembre 2012 sul sito dell'Agenzia delle entrate, è stata prevista l'introduzione:

- del rigo VO15 per la comunicazione dell'opzione di adesione al regime;
- di un campo 3 al rigo VE36, per segnalare l'esistenza di operazioni attive effettuate, per le quali non si è ancora verificata l'esigibilità dell'imposta, in modo che le medesime partecipino alla formazione del volume d'affari del soggetto, senza dover essere appostate nei precedenti righe;
- di un campo 3 al rigo VF19, per segnalare l'esistenza di operazioni di acquisto già effettuate, ma per le quali non si è ancora verificata la possibilità di esercitare

la detrazione dell'imposta, mancando il pagamento o il decorso di 12 mesi dal momento di effettuazione.

### Considerazioni conclusive

Preso atto dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate, rimane da riscontrare che il regime IVA per cassa può essere certamente vantaggioso per taluni contribuenti, anche se si accompagna ad un innegabile appesantimento delle procedure amministrative, chiamate ad applicare meccanismi di sospensione della concorrenza dell'imposta alla liquidazione periodica, oltre che ad attivare opportuni meccanismi di sorveglianza, ad esempio relativi al controllo del volume d'affari, piuttosto che al decorso del termine di 12 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione.

Tali complicazioni, in alcune ipotesi, potranno determinare un azzeramento del beneficio finanziario, specialmente laddove la lentezza degli incassi si accompagna in modo proporzionale ad una lentezza dei pagamenti.

#### Nota:

(17) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

## Illegittimo l'avviso di accertamento emanato dopo gli accessi in assenza del verbale di chiusura

di Francesco Tundo

Secondo l'Amministrazione finanziaria gli accessi e le ispezioni, a differenza delle verifiche, richiedono solo la stesura di processi verbali giornalieri descrittivi delle operazioni effettuate; ciò risulterebbe confermato, secondo l'Ufficio, dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e, addirittura, dalla norma dello Statuto del contribuente che fa riferimento al processo verbale dal quale risultano le ispezioni e le rilevazioni effettuate che concludono gli accessi senza che venga redatto un processo verbale di chiusura. La **Commissione tributaria regionale della Liguria**, nella **sentenza n. 97** del 2012, ha, invece, condivisibilmente affermato che l'Ufficio avrebbe dovuto redigere un **verbale di chiusura** delle **attività** eseguite e concedere al **contribuente** lo spazio per la **produzione di osservazioni e richieste**, come prescritto dall'art. 12 dello Statuto. Le argomentazioni della sentenza, seppur brevi e concise, consentono di formulare alcune riflessioni in relazione alla valenza del processo verbale di chiusura dell'attività ispettiva nel **modello partecipativo** delineato dall'art. 12, comma 7, dello **Statuto**.

La sentenza della Commissione tributaria regionale della Liguria n. 97 del 2012 (1) trae origine da un avviso di accertamento emesso a seguito di un accesso presso la sede del contribuente finalizzato ad acquisire dati e documentazione rilevanti ai fini degli studi di settore. L'attività dell'Amministrazione finanziaria era consistita, a quanto emerge dalla lettura della sentenza, dall'instaurazione del contraddittorio con il contribuente sulle risultanze degli anzidetti studi di settore; la stessa non si concludeva con il rilascio di un processo verbale di chiusura delle operazioni compiute, per cui il contribuente proponeva ricorso eccependo, *inter alia*, la violazione dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 («Statuto dei diritti del contribuente»).

La questione è dunque nuovamente incentrata sulla rilevanza contenuto da attribuire ai principi sanciti dall'art. 12 dello Statuto. In particolare, secondo l'Agenzia delle entrate gli accessi e le ispezioni, a differenza delle verifiche, richiedono solo la stesura di processi verbali giornalieri descrittivi delle operazioni effettuate; ciò risulterebbe confermato, secondo l'Ufficio, dall'art. 33 del

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e - addirittura - dalla norma dello Statuto che fa riferimento al processo verbale dal quale risultano le ispezioni e le rilevazioni effettuate che concludono gli accessi senza che venga redatto un processo verbale di chiusura.

La Commissione tributaria regionale della Liguria, accogliendo le doglianze della parte privata, ha affermato, invece, che l'Ufficio avrebbe dovuto redigere un verbale di chiusura delle attività eseguite e concedere al contribuente lo spazio per la produzione di osservazioni e richieste, come prescritto dall'art. 12 dello Statuto.

Le argomentazioni rinvenibili dalla lettura della sentenza, seppur brevi e concise, consentono di formulare alcune riflessioni in relazione alla valenza del processo verbale di chiusura dell'attività ispettiva nel modello partecipativo delineato dal-

**Francesco Tundo** - Professore associato di diritto tributario presso l'Università di Bologna. Studio Tundo Associazione Professionale, Milano - Bologna

**Nota:**

(1) Per il testo della sentenza, cfr. pag. 34.

l'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000. In questa analisi, ci si soffermerà altresì su un'affermazione della Commissione che merita di essere approfondita e meglio circostanziata: in un tratto della decisione si legge che in ogni caso qualunque atto, non solo il processo verbale di constatazione, emesso dall'Amministrazione deve essere assoggettato al termine di cui sopra.

### Conclusione dell'attività ispettiva e partecipazione del contribuente

Nel leggere la sentenza, pur rilevando la sinteticità della descrizione della vicenda ad essa sottesa, ciò che maggiormente ha attirato l'attenzione sono le argomentazioni difensive dell'Amministrazione finanziaria. Argomentazioni che si presentano, non solo prive di qualsivoglia fondamento giuridico, ma addirittura in contrasto con il dettato della norma. E l'aspetto più inquietante è che esse riguardano un momento del procedimento di accertamento in relazione al quale l'ordinamento appresta una particolare tutela e che dovrebbe essere permeato, in questa fase più che altrove, da collaborazione e da correttezza reciproca.

Ci si riferisce, evidentemente, alla previsione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto, il quale prevede un arco temporale che si frappone tra l'attività ispettiva e quella accertativa e che vede come protagonista, più chiaramente che altrove, il contribuente. Quest'ultimo ha facoltà, entro un dato termine dalla consegna del «processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo», di comunicare all'ente preposto all'accertamento «osservazioni e richieste» (2).

Il modello partecipativo è tipicamente difensivo e costituisce la modalità più «alta» di partecipazione del contribuente al procedimento tributario (3): attraverso il micro-procedimento introdotto dallo Statuto il contribuente può, con uno sforzo più intenso, introdurre elementi valutativi più articolati di quelli offerti in sede di verifica nonché argomentazioni in diritto, precedenti giurisprudenziali, punti di vista della dottrina, al fine di convincere l'Amministrazione della correttezza del proprio comportamento e della fondatezza delle scelte effettuate.

A ben vedere, si tratta di una norma che è stata concepita non esclusivamente nell'interesse del contribuente, costituendo altresì attuazione dei ca-

noni generali che guidano e sovrintendono l'attività della Pubblica amministrazione, ovvero dei principi generali dell'attività amministrativa sanciti dall'art. 1 della legge 7 agosto 1990, n. 241: la norma *de qua* infatti consente alla parte pubblica, in attuazione dei principi di buon andamento e di imparzialità, di vagliare i rilievi offerti dall'organo verificatore e di esercitare, conseguentemente, il potere impositivo all'esito di un'istruttoria completa. Attraverso tale contraddittorio, l'Ufficio è posto nella condizione di valutare in maniera critica ed esaustiva i rilievi formulati ed esercitare quindi il proprio potere nel miglior modo possibile. Ciò consente, da una parte, di circoscrivere l'eventualità di rilievi non fondati e, dall'altra, di ridurre contenziosi inutili (4).

Il modello di partecipazione delineato dallo Statuto non può tuttavia essere inteso alla stregua di un contraddittorio di rango unidirezionale che si esaurisce, *sic et simpliciter*, con il deposito da parte del contribuente delle proprie osservazioni. Nell'incomprimibile *spatium temporis* assicurato dalla

#### Note:

(2) Così recita l'art. 12, comma 7: «nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio di copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza».

(3) Sulle modalità e sulle forme di partecipazione del contribuente alla verifica fiscale vedi F. Tundo, *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, Padova, 2012.

(4) In senso conforme, A. Colli Vignarelli, «La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento alla luce dei principi di collaborazione e buona fede», in A. Bodrito - A. Contrino - A. Marcheselli (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012, pag. 513, secondo cui la ratio della norma è sì quella di consentire al contribuente una difesa anticipata avverso la possibile emanazione di un atto impositivo per lui in ogni caso pregiudizievole, ma non solo: è anche quella di fornire eventuale materiale all'Ufficio impositore per valutare criticamente il processo verbale e, se del caso, non procedere all'emanazione dell'avviso di accertamento, con risparmio di attività amministrativa, nel rispetto del principio costituzionale di buon andamento. Per l'Autore, inoltre, la mancata partecipazione del contribuente lederebbe il principio di imparzialità dell'attività amministrativa, e, più in generale, quello della correttezza, della collaborazione e buona fede, in quanto alcuni contribuenti beneficerebbero dell'anzidetto termine di sessanta giorni per far valere preventivamente le proprie deduzioni difensive, mentre altri no, a seconda del comportamento di un Ufficio.



## LA GIURISPRUDENZA

### **Atto di accertamento emesso prima dello scadere dei sessanta giorni**

L'illegitimità dell'atto di accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria prima dello scadere del termine dei sessanta giorni **non** deriva tanto da un **difetto di motivazione** sulle ragioni di **urgenza** che hanno determinato la stessa Amministrazione ad emanare in anticipo l'atto quanto, piuttosto, dal fatto che l'**Ufficio non** dispone di quel **potere** per tutto il periodo considerato. E, in effetti, l'espressione utilizzata dalla Corte di cassazione, per cui «**solo** con lo **spirare** di detto **termine** si consuma la **facoltà** del contribuente di esporre **osservazioni e richieste**», può essere letta in senso opposto; vale a dire che solo con lo spirare di detto termine **si esaurisce la carenza di attribuzione dell'Amministrazione finanziaria**.

norma, infatti, tanto - a maggior ragione - nell'ipotesi in cui il contribuente avrà avanzato «richieste» anziché «osservazioni», quanto nell'ipotesi contraria, l'Amministrazione dovrà dare seguito ad esse, prima ancora dell'emissione dell'eventuale atto impositivo.

Ciò consente di concepire la partecipazione del contribuente in una forma dinamica: si vuole dire, cioè, che lo *spatium temporis* concesso dallo Statuto, alla luce delle finalità che esso è chiamato a soddisfare, costituisce una fase in cui sia il contribuente che l'Ufficio possono replicare l'uno alle osservazioni dell'altro: così il contribuente può presentare le proprie, ben potendo, successivamente, offrirne di nuove e così via fino allo spirare del termine sospensivo. Allo stesso modo l'Amministrazione potrebbe avere interesse a richiedere ulteriori chiarimenti al contribuente sulla scorta di quanto rappresentato, al fine di esercitare il potere impositivo in presenza di un'istruttoria che sia più completa e analitica possibile. Appaiono evidenti i riflessi di una siffatta logica in termini di efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa, a vantaggio del contribuente e della stessa Amministrazione (5).

In altre parole, il termine dilatorio costituisce un periodo sul quale il contribuente deve poter fare affidamento per tutta la sua durata. Ben può accadere che egli, dopo aver presentato le proprie memorie e osservazioni, ritenga di voler meglio argomentare o di apportare nuove considerazioni, nel frattempo maturate, a ciò che ha già posto all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria. Si pensi al caso in cui, dopo la presentazione delle memorie, la giurisprudenza fornisca un'interpretazione, difforme rispetto al passato e favorevole al contribuente, sulle medesime questioni contestate dall'Amministrazione. Il contribuente deve avere la possibilità di integrare le proprie osservazioni

facendo leva proprio su quel «cambio di rotta», che potrebbe condurre l'Ufficio, in ossequio al principio di leale collaborazione e secondo un generale dovere di correttezza vincolante sia il contribuente che la stessa Amministrazione, a rinunciare alla funzione accertativa (6). Ma si pensi parimenti - e più realisticamente - al fatto che l'Amministrazione, dopo il deposito delle osservazioni, voglia (come in effetti potrebbe) avviare una vera e propria interlocuzione con il contribuente, prendendo le mosse proprio dalle sue «osservazioni».

In funzione degli interessi che la norma presidia, la conseguenza del comportamento dell'Amministrazione finanziaria che emette l'atto

impositivo prima della scadenza del termine impositivo non può che individuarsi nell'illegitimità dell'atto stesso, benché la norma non preveda espressamente alcunché sul punto. E questa è anche la conclusione - laconica - della sentenza in

#### **Note:**

(5) Assolutamente condivisibili sono le affermazioni della Corte di cassazione in una recente sentenza (Cass., 5 ottobre 2012, n. 16999, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA), se lette nella prospettiva appena esposta. Nello specifico, la Suprema Corte, dopo aver sottolineato l'illegitimità dell'atto impositivo emanato prima della scadenza del termine dilatorio concesso dalla norma (questione cui si accennerà *infra*), fornisce un'interpretazione estremamente rigorosa della norma *de qua* e più vicina alle considerazioni espresse. Essa, infatti afferma l'illegitimità dell'atto di accertamento emanato prima dello scadere dei sessanta giorni anche qualora il contribuente abbia già presentato le proprie osservazioni: ai sensi dell'art. 12, comma 7, solo con lo spirare di detto termine si consuma la sua facoltà di esporre osservazioni e richieste all'Ufficio impositore. Quest'ultimo, quindi, non può emettere l'avviso di accertamento prima dello spirare di tale termine, anche se il contribuente abbia già presentato una volta le sue memorie.

(6) Sottolinea il dovere di correttezza nei rapporti tra contribuente e Fisco A. Colli Vignarelli, «La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento alla luce dei principi di collaborazione e buona fede», cit., *loc. cit.*, pag. 502.

## DISCIPLINE A CONFRONTO

### Processi verbali «di accesso» e «di chiusura» delle verifiche

L'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, che disciplina le **attività di accesso, ispezioni e verifiche**, fa riferimento ai «**processi verbali**» che i verificatori hanno l'obbligo di redigere ad ogni accesso e la cui valenza è quella tipica del verbale di verifica, costituendo solo una **ricognizione delle attività** espletate, dei **documenti** e delle **informazioni** assunte. Di contro, dai commi 4 e 7 dell'art. 12 dello Statuto del contribuente emerge con tutta evidenza quale dovrà essere il **contenuto minimo del verbale** rilasciato al **contribuente a chiusura dell'attività ispettiva**, ovvero del processo verbale di constatazione. Quest'ultimo rende edotto il contribuente della conclusione dell'attività istruttoria e costituisce **elemento indefettibile per la validità** della stessa indagine tributaria e del conseguente **avviso di accertamento**.

commento.

Si è già avuto modo di soffermarsi in più di un'occasione sulla questione dell'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus* (7).

Va, in questa sede, ulteriormente ribadito che l'illegittimità dell'atto di accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria prima dello scadere del termine dei sessanta giorni non deriva tanto da un difetto di motivazione sulle ragioni di urgenza che hanno determinato la stessa Amministrazione ad emanare in anticipo l'atto (8) - urgenza che costituisce l'unico caso in cui è legittima la notifica prematura dell'atto - quanto, piuttosto, dal fatto che l'Ufficio non dispone di quel potere per tutto il periodo considerato. E, in effetti, l'espressione utilizzata dalla Corte nella sentenza n. 16999

del 2012 (9), per cui «solo con lo spirare di detto termine, si consuma la sua facoltà di esporre osservazioni e richieste», può essere letta in senso opposto; vale a dire che solo con lo spirare di detto termine si esaurisce la carenza di attribuzione dell'Amministrazione finanziaria.

### Conoscibilità della conclusione della verifica e processo verbale di constatazione

Secondo l'Amministrazione finanziaria l'attività ispettiva che si è concretizzata solo nell'accesso presso la sede del contribuente non richiede la stesura di alcun processo verbale di chiusura delle operazioni effettuate: e ciò sulla base dell'art. 52, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972 (richiamato dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973 citato nella sentenza) e dell'art. 12 dello Statuto (10). È evidente l'errore in cui è incorso l'Ufficio: l'art. 52 deve essere necessariamente letto alla luce dei contenuti dell'art. 12 dello Statuto ma le due norme regolano momenti diversi dell'attività di verifica.

L'art. 52, che disciplina le attività di accesso, ispe-

zioni e verifiche, fa riferi-

#### Note:

(7) Cfr. F. Tundo, *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, cit., loc. cit., pag. 193 ss.; Id., «È nullo l'avviso di accertamento non preceduto dalla consegna del processo verbale di constatazione», in *Corr. Trib.* n. 26/2012, pag. 1997; Id., «Diritto di difesa del contribuente in caso di emissione "anticipata" dell'avviso e mancata valutazione delle osservazioni difensive», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 4/2012, pag. 326, commento a Comm. trib. prov. di Reggio Emilia 1° febbraio 2012, n. 10, e Comm. trib. reg. del Piemonte 25 gennaio 2012, n. 13, entrambe anche in *Banca Dati BIG Suite, IPSOA*. A tali contributi si rinvia in ordine alle posizioni della dottrina e della giurisprudenza sia di merito che di legittimità.

(8) Come è stato sostenuto in diverse occasioni dalla Corte di cassazione sulla scia della pronuncia della Corte cost., 24 luglio 2009, n. 244, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 2/2010, pag. 118, con commento di M. Bruzzone, «Diritto al contraddittorio preventivo e motivazione del provvedimento impositivo

nell'interpretazione adeguatrice suggerita dalla Consulta», in *Corr. Trib.* n. 36/2009, pag. 2920, con commento di A. Marcheselli, «Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente», e in *Banca Dati BIG Suite, IPSOA*. Cfr. Cass., 5 luglio 2012, n. 11347, in *Banca Dati BIG Suite, IPSOA*; Id., 23 marzo 2012, n. 4687, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 7/2012, pag. 591, con commento di S. Ginanneschi, «Esclusa l'applicabilità del termine dilatorio all'avviso di recupero del credito d'imposta connesso all'incremento dell'occupazione», in *Boll. trib.*, 2012, pag. 1247, in *Dir. prat. trib.*, 2012, II, pag. 613, con nota di G. Marongiu, «Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente», e in *Banca Dati BIG Suite, IPSOA*; Id., ord. 12 maggio 2011, n. 10381, in *Corr. Trib.* n. 26/2011, pag. 2089, con commento di F. Tundo, «Processo verbale di constatazione a garanzia del contraddittorio nella fase di verifica»; Id., 3 novembre 2010, n. 22320, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 3/2011, pag. 211, con commento di A. Renda, «La nullità degli atti impositivi che non esplicitano le ragioni della soppressione del contraddittorio preventivo», in *Rass. trib.*, 2011, pag. 741, con commento di M. Martis, «Accertamento "anticipato" fra nullità e annullabilità», e in *Banca Dati BIG Suite, IPSOA*.

(9) Cit. nota 5.

(10) Si tratta di un'impostazione che si rinviene anche leggendo altre decisioni di merito, laddove l'Ufficio utilizza quale argomento di difesa la circostanza per cui l'attività istruttoria costituita solo dall'accesso presso la sede del contribuente, finalizzato a controllarne la regolare tenuta, non è da qualificarsi come attività di verifica fiscale. Per tale motivo, l'atto impositivo può non essere preceduto da alcun processo verbale di constatazione.

mento ai «processi verbali» che i verificatori hanno l'obbligo di redigere ad ogni accesso e la cui valenza è quella tipica del verbale di verifica, costituendo solo una ricognizione delle attività espletate, dei documenti e delle informazioni assunte.

Di contro, dai commi 4 e 7 dell'art. 12 dello Statuto emerge con tutta evidenza quale dovrà essere il contenuto minimo del verbale rilasciato al contribuente a chiusura dell'attività ispettiva, ovvero del processo verbale di constatazione. Quest'ultimo rende edotto il contribuente della conclusione dell'attività istruttoria e costituisce elemento indefettibile per la validità della stessa indagine tributaria e del conseguente avviso di accertamento.

Documentata storicamente l'attività ispettiva, gli elementi sostanziali dell'accertamento vanno necessariamente ricomposti e ordinati, così da arrivare alla formulazione delle proposte di contestazione. Ecco allora delineata la funzione del processo verbale di constatazione: riannodare i fili delle spesso complesse operazioni di verifica svolte nei confronti del contribuente, enunciando le violazioni riscontrate a seguito dell'attività espletata con riferimento alle varie leggi d'imposta. Occorre considerare che tra i processi verbali di verifica giornalieri (11) e il processo verbale di constatazione sussiste un rapporto di strumentalità: all'esito della verifica l'Amministrazione formalizzerà i risultati emergenti dalle documentazioni ottenute in sede di controllo.

Tuttavia, in alcune circostanze, non essendo rinvenibile nell'ordinamento tributario una disposizione che definisca i requisiti essenziali di forma e di contenuto del processo verbale di constatazione, è stata riconosciuta nelle maglie dell'art. 12 una certa libertà attribuita ai verificatori e all'Amministrazione finanziaria quanto al contenuto da attribuire allo stesso atto, ed al *nomen iuris* con il quale individuarlo. Così, per la Corte di cassazione, qualunque atto (nel caso di specie si trattava di verbale di accesso) che venga redatto al termine dell'attività di verifica - pur non contenendo la formale indicazione che quell'atto appunto chiude l'attività dei verificatori, né essendo ciò desumibile dal suo contenuto - acquista il valore di processo verbale di constatazione previsto dall'art. 12 dello Statuto (12). Da tale atto, quindi, qualunque sia il suo contenuto, decorrono i termini per la presentazione di eventuali osservazioni da parte del contribuente.

Chi scrive è dell'avviso che l'art. 12 contenga già

di per sé tutti gli elementi che permettono di individuare il contenuto indefettibile del processo verbale delle operazioni di verifica. A tale norma deve poi aggiungersi la previsione dell'art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, che stabilisce che il processo verbale deve contenere l'indicazione delle «violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie» (13). Se, nella prospettiva della nostra indagine, l'obiettivo è dunque quello di consentire il contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente, e se la stessa norma dispone che il processo verbale di constatazione deve dare conto dei rilievi svolti dal contribuente in sede di verifica, appare di tutta evidenza che il processo verbale delle operazioni di verifica dovrà dare conto innanzitutto dei rilievi - e, quindi, delle conclusioni - dei verificatori. Senza che l'atto contenga qualcosa di più della mera registrazione documentale di quanto avvenuto durante le attività di verifica e di accesso (di cui invece solitamente si dà atto nei «verbali di verifica» (14) o nei «verbali di con-

#### Note:

(11) Sul punto, vedi A. Benazzi, «Il processo verbale di verifica», in V. Uckmar - F. Tundo (a cura di), *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, Piacenza, 2005, pag. 441 ss.

(12) Cass., 12 maggio 2011, n. 10381, in *Corr. Trib.* n. 26/2011, pag. 2095, con commento di F. Tundo, «Il processo verbale di contestazione a garanzia del contraddittorio nella fase di verifica».

(13) Tale norma è stata richiamata nella circolare 29 dicembre 2008, n. 1/2008 della Guardia di finanza, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, che, precisando la funzione e la natura giuridica del processo verbale di constatazione - insieme alle norme che ne costituiscono il fondamento legale -, ha puntualizzato che la funzione di tale atto è principalmente quella di mettere il contribuente a conoscenza delle proposte di recupero a tassazione formulate, e dunque delle eventuali violazioni commesse nonché delle sanzioni.

(14) Non appare condivisibile quanto affermato da Cass., 6 giugno 2012, n. 9098, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, ove la Corte, richiamando Id., n. 10381 del 2011, cit., ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento non preceduto dal processo verbale di constatazione ma solo da verbali di accesso. Secondo il giudice di legittimità, questi ultimi sono, di fatto, equipollenti al processo verbale di constatazione, in quanto l'art. 52, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972 non prescrive, tantomeno a pena di nullità, che nel processo verbale debbano essere formulati rilievi o addebiti, essendo tale fase del procedimento finalizzata soltanto all'acquisizione di dati, elementi e notizie. In senso opposto, invece, cfr. *Comm. trib. reg. della Lombardia*, 23 febbraio 2011, n. 38, *ivi*, secondo cui, «se è stato eseguito un controllo nei confronti del contribuente, va da sé che devono essere riconosciute a quest'ultimo le garanzie previste dallo Statuto pena la nullità dell'atto di accertamento che recepisce gli esiti della viziata istruttoria». In senso analogo, anche

(segue)

## SOLUZIONI OPERATIVE

### Termine dei sessanta giorni

Nel caso in cui l'attività di **verifica** si chiuda **senza** la consegna al contribuente del **processo verbale** di constatazione o, comunque, di un atto che assolve alla sua funzione, appare evidente la **violazione**, tra l'altro, del **termine dilatorio** dei sessanta giorni concesso al contribuente dall'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente; in questo caso, infatti, **non sussisterebbe un termine «a quo»** per calcolarne la **decorrenza** e dunque per avviare proficuamente un pieno **contraddittorio**.

traddittorio») (15), il contraddittorio sarebbe tutt'altro che garantito e la partecipazione del contribuente risulterebbe vana: anche laddove egli esprimesse dei rilievi, questi non potrebbero valere ai fini dell'attività sostanziale compiuta, ma potrebbero esclusivamente mettere in luce eventuali violazioni formali commesse dai verificatori.

In tale contesto, certamente il nome attribuito all'atto assume una rilevante importanza. Ma la corretta individuazione del processo verbale di constatazione nei suoi requisiti formali non è questione meramente nominalistica, a maggior ragione dopo lo Statuto. Questo perché nell'ambito di un procedimento in cui sono stabiliti dei termini dilatori a favore del contribuente che decorrono dal momento di rilascio dell'atto che chiude definitivamente il procedimento di verifica e non di qualsiasi atto - come afferma, invece, la sentenza in commento - l'etichetta da attribuire a quest'ultimo ha un valore che va oltre il mero *nomen iuris*. L'eccessivo formalismo legato al *nomen iuris* può essere, infatti, superato nel momento in cui risulta chiaramente dall'atto e dal suo contenuto che lo stesso assolve la funzione di processo verbale di chiusura delle operazioni menzionato dall'art. 12 della legge n. 212/2000, in modo che il contribuente sia avveduto che dal momento del rilascio del medesimo decorre lo *spatium temporis* per la presentazione di osservazioni e richieste (16).

È dunque assolutamente necessario che il contribuente sia avveduto del momento esatto in cui riceve il processo verbale di constatazione e della differenza tra quest'ultimo e un verbale di accesso, dopo il quale contribuente potrebbe essere soggetto ad ulteriore attività di verifica.

Nel caso in cui l'attività di verifica si chiuda senza la consegna al contribuente del processo verbale di constatazione o, comunque, di un atto che assolve alla sua funzione, appare evidente la violazione, tra l'altro, del termine dilatorio dei sessanta giorni concesso al contribuente dall'art. 12, comma 7, dello Statuto; in questo caso, infatti, non sussiste-

rebbe un termine *a quo* per calcolarne la decorrenza e dunque per avviare proficuamente un pieno contraddittorio nel senso dinanzi esplicito. È dal momento in cui il contribuente riceve e sottoscrive il processo verbale di constatazione che decorre il termine per la presentazione delle proprie osservazioni e per la notifica, quindi, dell'avviso di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

*Rebus sic stantibus*, se si riconosce l'illegittimità dell'atto di accertamento notificato in violazione del-

### Note:

(segue nota 14)

Id., 27 gennaio 2012, n. 4, in *Corr. Trib.* n. 26/2012, con commento di F. Tundo, «È nullo l'avviso di accertamento non preceduto dalla consegna del processo verbale di constatazione», cit., *loc. ult. cit.*; Id., 16 dicembre 2010, n. 150, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 6/2011, pag. 531, con commento di A. Tomassini, «Contraddittorio anticipato a tutela del contribuente nelle verifiche fiscali», e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Comm. trib. reg. del Lazio, 5 maggio 2010, n. 191, in *Corr. Trib.* n. 37/2010, pag. 3051, con commento di G. Marongiu, «La necessità del contraddittorio nelle verifiche fiscali "tutela" il contribuente»; Comm. trib. prov. di La Spezia, 16 gennaio 2007, n. 210. Più in generale, sull'ambito di operatività dell'anzidetto art. 12 si rinvia a F. Tundo, *La partecipazione del contribuente nella verifica tributaria*, cit., *loc. cit.*, pag. 222 ss.

(15) Sulla valenza da attribuire a tale documento, si rinvia a F. Tundo, «Dialogo Fisco-contribuente tra contraddittorio anticipato e rispetto del termine per l'emanazione dell'avviso di accertamento», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 9/2010, pag. 809, commento a Comm. trib. prov. di Milano 15 maggio 2010, n. 126, anche in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. In particolare, commentando tale ultima sentenza, si è rilevato come il verbale *de quo* assuma, in via generale, la valenza di un verbale di verifica, in quanto esso rappresenta nient'altro che la registrazione documentale di quanto avvenuto durante la comparizione del contribuente, o di chi per lui, ai sensi dell'art. 32, primo comma, n. 2, del D.P.R. n. 600/1973.

(16) In tale senso di è pronunciata la Corte di cassazione nell'ord. 15 marzo 2011, n. 6088, in *Corr. Trib.* n. 21/2011, pag. 1724, con commento di G. Marongiu, «Contribuente più tutelato nell'interazione con il Fisco anche prima dell'avviso di accertamento», e in *Dialoghi Tributari* n. 3/2011, pag. 266, con commenti di Z. Gola - R. Lupi - D. Stevanato, «Accertamenti "prematuri" nulli: una via processuale al contraddittorio procedimentale?». La Corte, peraltro, in tale caso, sottolinea che se da una parte è vero che la norma non distingue in relazione al contenuto dei verbali, dall'altra si presuppone che il processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica non abbia un contenuto meramente descrittivo dell'accesso.

lo *spatium deliberandi* richiesto dalla norma (salvo che l'Amministrazione motivi adeguatamente le ragioni dell'urgenza), a maggior ragione tale atto sarà nullo se adottato senza il preventivo rilascio del processo verbale di constatazione (17).

## Considerazioni conclusive

Alla luce della ricostruzione effettuata, l'avviso di accertamento adottato al termine dell'attività di verifica fiscale senza preventivo processo verbale di constatazione o, comunque, di un atto che assolve alla sua funzione, è da considerarsi illegittimo in quanto la sua mancanza pregiudica il diritto di contraddittorio difensivo del contribuente, sancito dall'art. 12, comma 7, dello Statuto.

In questo caso infatti, ed *a fortiori*, non potrebbe essere rispettato il termine dilatorio ivi previsto, non sussistendo un termine *a quo* per calcolarne la decorrenza, e per la stessa ragione tale mancanza

non potrebbe essere in alcun modo sanata da una motivazione in ordine alla «particolare urgenza» contenuta nell'avviso di accertamento.

Il modello partecipativo concepito dal legislatore dello Statuto costituisce un momento imprescindibile di dialogo tra Fisco e contribuente: dialogo che non può essere unidirezionale ma che a seguito dell'impulso del contribuente deve proseguire in un'ottica dialettica e propositiva sia da parte del medesimo contribuente che della stessa Amministrazione finanziaria. Solo in questo modo possono dirsi attuati i principi della collaborazione nonché dell'imparzialità e del buon andamento dell'agire pubblico.

## Nota:

(17) Cfr. Comm. trib. reg. della Toscana, 23 ottobre 2009, n. 68, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

## LA SENTENZA

### Commissione tributaria regionale della Liguria, Sez. VIII, Sent. 24 agosto 2012 (11 giugno 2012), n. 97 - Pres. Failla - Rel. D'Avanzo

**È illegittimo l'accertamento emesso a seguito di accessi mirati effettuati con l'intento di rilevare i dati per l'applicazione degli studi di settore qualora l'Amministrazione finanziaria non abbia provveduto a redigere il processo verbale di chiusura della verifica e non abbia così consentito al contribuente di fornire nei successivi sessanta giorni le opportune osservazioni.**

#### Svolgimento del processo

Il sig. A.A. aveva presentato ricorso avverso l'avviso di accertamento redditi 2004 con il quale venivano ripresi costi e attribuiti maggiori ricavi.

La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso rilevando che non era mai stato redatto un verbale di chiusura della verifica e che non si era tenuto conto delle comunicazioni del contribuente nel contraddittorio. Annullava pertanto l'atto impugnato.

Ricorre l'Agenzia delle entrate sostenendo di aver solo eseguito un accesso per acquisire documentazione e per rilevare i dati rilevanti all'applicazione degli studi di settore.

Gli accessi e le ispezioni, a differenza delle normali verifiche, richiedono solo la stesura di processi verbali giornalieri descrittivi delle operazioni effettuate. Ciò risulta conforme al dettato dell'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e alla norma dello Statuto del contribuente che parla di processo verbale dal quale risultino le ispezioni e le rilevazioni effettuate che concludono gli accessi senza che venga effettuato un processo verbale di chiusura.

Per quanto relativo al contraddittorio, ogni singola affermazione del contribuente è stata vagliata e di essa si è tenuto conto come dimostrato dalla proposta transattiva avanzata dall'Ufficio sia in merito alle autovetture che ai pasti consumati dai dipendenti e alle prestazioni gratuite.

Infine il garante del contribuente ha sempre archiviato le segnalazioni del contribuente in merito all'abuso di potere, confermando la correttezza del *modus operandi* dell'Ufficio.

Chiede, in riforma della sentenza impugnata, la conferma dell'atto impositivo con vittoria di spesa dei due gradi di giudizio.

Controdeduce il contribuente richiamandosi principalmente al mancato rispetto dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 da parte dell'Ufficio.

#### Motivi della decisione

La Commissione, valutati gli atti ed ascoltate le parti, ritiene che la decisione impugnata debba essere confermata.

L'art. 12 dello Statuto del contribuente stabilisce in maniera precisa l'atteggiamento che la Pubblica amministrazione debba tenere nei confronti del contribuente.

Il rilascio di copia del verbale di chiusura delle operazioni da parte dei controllori comporta obbligatoriamente che al contribuente venga rilasciato il termine dei 60 giorni per presentare osservazioni o altro.

Avendo operato in contraddittorio con la parte, l'Ufficio avrebbe dovuto redigere un verbale di chiusura dell'accertamento eseguito e concedere al contribuente i previsti 60 giorni per le proprie osservazioni.

In ogni caso qualunque atto, non solo il PVC, emesso dall'Amministrazione deve essere assoggettato al termine di cui sopra.

Di tale termine non ha tenuto conto l'Ufficio determinando così l'invalidamento dell'avviso di accertamento. Si rende così inutile entrare nel merito della vicenda.

In ogni caso la verifica prolungata nel tempo, circa 15 mesi, con controlli bancari senza esito positivo, non ha portato a poter ritenere illegittimi i costi evidenziati dalla parte.

In effetti l'Ufficio ha solo evidenziato un criterio meramente induttivo nel riconoscimento parziale delle poste. La complessità della materia comporta la compensazione delle spese di giudizio.

### P.Q.M.

La Commissione respinge l'appello dell'Ufficio. Spese compensate.

## 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.

**Abbonamento annuale: € 282,00**  
**Supporto: carta, web, tablet**

### Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**  
Tel. 02.82476794  
E-mail: [info.commerciali@wki.it](mailto:info.commerciali@wki.it)
- **Agenzia Ipsoa di zona**  
([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- **shop.wki.it/trust**

## L'obbligo di comunicazione preventiva all'iscrizione di ipoteca si applica nella procedura di espropriazione?

di Luigi Lovecchio

Con la **sentenza n. 15746 del 2012** la Corte di cassazione ha **escluso l'applicabilità** al caso di **iscrizione ipotecaria** della disposizione dell'art. 50 del D.P.R. n. 602/1973 secondo cui, se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla **notifica** di un **avviso** che contiene l'**intimazione ad adempiere** l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni. La Corte, pur non abbandonando la propria tradizionale impostazione sulla **natura propedeutica** dell'**ipoteca** rispetto alla **procedura espropriativa**, giunge alla conclusione che la stessa non può comunque qualificarsi come momento dell'esecuzione. L'obbligo dell'invio della nuova comunicazione preventiva previsto dall'art. 77, comma 2-bis, del D.P.R. n. 602/1973 nello specifico ambito della procedura ipotecaria non sembra a sua volta applicabile nella procedura di espropriazione immobiliare vera e propria. È tuttavia evidente come una simile ipotesi interpretativa appaia del tutto insoddisfacente, mentre appare **preferibile** ritenere che la **comunicazione preventiva** debba essere sempre **notificata**, sia in vista dell'**iscrizione ipotecaria**, sia in vista dell'**espropriazione immobiliare**.

La sentenza della Corte di cassazione n. 15746 del 2012 (1) tratta due questioni di interesse generale in materia di riscossione. La prima riguarda l'annosa e ampiamente disquisita vicenda delle modalità di notifica della cartella di pagamento, ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973. La seconda attiene invece un argomento non molto frequentato dalla giurisprudenza di legittimità, relativo all'obbligo della notifica dell'avviso di mora, di cui all'art. 50 del D.P.R. n. 602/1973, decorso un anno dalla notificazione della cartella, prima di procedere all'iscrizione di ipoteca. In tale contesto, la Suprema Corte è stata anche investita dell'esame della portata della novella introdotta con l'art. 7, comma 2, lett. u-bis), del D.L. n. 70/2011, a mente della quale prima dell'iscrizione ipotecaria occorre notificare un'apposita intimazione di pagamento. Dei due temi, in questa sede si approfondirà il secondo, considerato che sul primo già tanto è stato scritto e che l'odierna pronuncia non aggiunge molto al dibattito in corso sul punto, tra gli autori e nella giurisprudenza di merito (2).

La Suprema Corte, con motivazione succinta, ha

infatti ribadito in proposito la legittimità della notifica diretta a mezzo posta della cartella da parte dell'agente della riscossione, richiamandosi ai precedenti in termini della medesima giurisprudenza di vertice.

### **Obbligo di notifica dell'intimazione ad adempiere in caso di mancato avvio dell'espropriazione entro l'anno**

Ai sensi dell'art. 50 del D.P.R. n. 602/1973, «se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropria-

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

#### **Note:**

(1) Per il testo della sentenza cfr. pag. 39.

(2) Per citare solo l'ultimo intervento in ordine di tempo sul tema, si rinvia alla dotta, esaustiva e sin troppo analitica motivazione della sentenza della Comm. trib. prov. di Vicenza, Sez. VII, 13 aprile 2012, n. 33, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 11/2012, pag. 889 ss., con il puntuale commento di M. Bruzzone, «Criticità operative della comunicazione a mezzo posta di cartelle di pagamento», e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

## IL PROBLEMA APERTO

### Comunicazione preventiva all'iscrizione ipotecaria

L'obbligo dell'invio della **comunicazione preventiva** è previsto solo nell'ambito della **procedura ipotecaria**, non anche quale atto propedeutico all'espropriazione immobiliare vera e propria. Seguendo questa interpretazione letterale, si dovrebbe concludere che l'intimazione di pagamento **non** è invece **necessaria** se l'agente della riscossione intende attivare direttamente il **pignoramento del bene**, senza passare attraverso la fase preliminare dell'iscrizione ipotecaria. Una simile conclusione potrebbe anche risultare avvalorata, sotto il profilo sistematico, dalla considerazione che, nella prospettiva della **procedura esecutiva**, già è prevista la notificazione dell'**avviso di messa in mora**, se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento.

zione stessa deve essere preceduta dalla notifica, da effettuarsi con le modalità previste dall'articolo 26, di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni».

Il tema portato all'attenzione della Corte consisteva nello stabilire se tale propedeutico obbligo di notifica sussistesse anche al fine di poter procedere all'iscrizione di ipoteca, eccettuando, in caso di responso positivo, la nullità dell'iscrizione ipotecaria in quanto per l'appunto eseguita in assenza della suddetta messa in mora.

Per rispondere al quesito, alla Cassazione è stato altresì offerto quale elemento di valutazione la disposizione inserita al comma 2-bis dell'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973, ad opera dell'art. 7, comma 2, lett. u-bis), del D.L. n. 70/2011. A mente di quest'ultima norma, l'agente della riscossione deve notificare al debitore del ruolo una comunicazione preventiva, recante l'avvertenza che, laddove questi non provveda al pagamento del dovuto entro trenta giorni, si procede all'iscrizione di ipoteca.

### L'inapplicabilità dell'obbligo di notifica alla iscrizione di ipoteca

La Cassazione ha escluso che la previsione dell'art. 50 del D.P.R. n. 602/1973 trovi applicazione con riguardo all'iscrizione di ipoteca. Ciò in quanto tale strumento appartiene, sempre secondo i giudici di legittimità, al novero degli atti «preordinati e strumentali» all'espropriazione immobiliare e non a quelli dell'espropriazione vera e propria. Come si vede, la Corte, pur non abbandonando la tradizionale impostazione dei medesimi giudici di vertice in ordine alla natura dell'ipoteca, che continua ad essere annoverata tra gli atti propedeutici alla procedura espropriativa (3), anziché tra quelli

aventi una funzione meramente cautelare del credito erariale (4), giunge alla conclusione che la stessa non può comunque qualificarsi come momento dell'esecuzione. Quanto alla novella di cui al citato art. 7 del D.L. n. 70/2011, la Corte non ha avuto difficoltà nel rilevarne la portata innovativa, e non interpretativa, in difetto di qualsivoglia disposizione che possa deporre in senso contrario. Al riguardo, come è stato acutamente osservato (5), è da segnalare come la Corte, nel presupporre e recepire la rilevanza della questione al fine della risoluzione della controversia, implicitamente ritiene che la violazione del precetto recato nel comma 2-bis dell'art. 77 comporti l'annullabilità dell'iscrizione ipotecaria. Una diversa conclusione sa-

rebbe stata peraltro poco sostenibile, sia in ragione della formulazione lessicale adottata dal legislatore (6), sia ancor più alla luce della finalità della disposizione in oggetto, che risulterebbe completamente frustrata da un'interpretazione che ne depotenziasse di fatto la portata precettiva.

### Alcune riflessioni sulla pronuncia

L'obbligo dell'invio della comunicazione preventiva è previsto solo nell'ambito della procedura ipotecaria, non anche quale atto propedeutico all'espropriazione immobiliare vera e propria. Se-

#### Note:

(3) Così Cass., SS.UU., 22 febbraio 2010, n. 4077, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(4) Esplicitamente affermata, invece, dalla modifica da ultimo apportata all'art. 77, comma 1-bis, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16/2012, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(5) A. Carinci, «L'iscrizione di ipoteca oltre l'anno dalla notifica di pagamento tra conferme giurisprudenziali e (impliciti) spunti problematici», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 12/2012, pag. 940, commento alla sentenza in esame, anche in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.



guendo questa interpretazione letterale, si dovrebbe concludere che l'intimazione di pagamento non è invece necessaria se l'agente della riscossione intende attivare direttamente il pignoramento del bene, senza passare attraverso la fase preliminare dell'iscrizione ipotecaria. Una simile conclusione potrebbe anche risultare avvalorata, sotto il profilo sistematico, dalla considerazione che, nella prospettiva della procedura esecutiva, già è prevista la notificazione dell'avviso di messa in mora, di cui al sopra ricordato art. 50 del D.P.R. n. 602/1973.

È tuttavia evidente come una simile ipotesi interpretativa appaia del tutto insoddisfacente, alla luce di un duplice ordine di ragioni.

In primo luogo, va ricordato come l'intimazione di cui al suddetto art. 50 debba essere notificata solo laddove la procedura espropriativa non sia iniziata entro un anno dalla notificazione della cartella, mentre l'esigenza di tutela della sfera patrimoniale del debitore, sottesa alla previsione di cui all'art. 77, comma 2-bis, del D.P.R. n. 602/1973, è ravvisabile anche prima del decorso del termine ridetto. Sarebbe inoltre davvero singolare ritenere obbligatoria la preventiva comunicazione nella prospettiva di un atto di natura meramente cautelare oppure strumentale alla procedura espropriativa e non anche in quella dell'espropriazione vera e propria, ove massimo è il potenziale pregiudizio per il debitore. Si è quindi dell'avviso che la comunicazione preventiva debba essere sempre notificata, sia in vista dell'iscrizione ipotecaria sia in vista dell'espropriazione immobiliare.

Le precisazioni della Cassazione offrono poi lo spunto per proporre alcune considerazioni in ordine alla procedura dell'accertamento esecutivo, di cui all'art. 29 del D.L. n. 78/2010. Al riguardo, va

## SOLUZIONI PRATICABILI

### Comunicazione preventiva all'iscrizione ipotecaria

L'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni prima di procedersi all'espropriazione deve essere notificata solo laddove la **procedura espropriativa non sia iniziata entro un anno** dalla notificazione della cartella, mentre l'esigenza di **tutela della sfera patrimoniale del debitore**, sottesa all'obbligo di comunicazione preventiva prevista nell'ambito della **procedura ipotecaria**, è ravvisabile anche **prima** del decorso del termine ridetto. Sarebbe davvero singolare ritenere obbligatoria la preventiva comunicazione nella prospettiva di un atto di natura meramente cautelare o strumentale alla procedura espropriativa e non anche in quella dell'espropriazione vera e propria, ove massimo è il potenziale pregiudizio per il debitore. Si è quindi dell'avviso che la **comunicazione preventiva** debba essere sempre **notificata**, sia in vista dell'**iscrizione ipotecaria** sia in vista dell'**espropriazione immobiliare**.

innanzitutto ricordato come ai sensi della lett. b) del suddetto art. 29 «l'esecuzione forzata è sospesa per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione degli atti di cui alla lettera a); tale sospensione non si applica con riferimento alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore». Ebbene, una volta esclusa la qualificazione dell'ipoteca come atto in un certo senso omogeneo agli atti dell'esecuzione forzata, deve confermarsi che essa resta pienamente ammissibile anche durante il periodo di moratoria di 180 giorni, anche in questo caso a prescindere dalla natura che intenda propriamente attribuirsi a tale strumento (7). Per le medesime ragioni, deve infine escludersi la sufficienza dell'iscrizione ipotecaria ai

fini del rispetto del termine decadenziale di tre anni dalla definitività dell'accertamento esecutivo, sancito per l'avvio dell'espropriazione forzata dall'art. 29, lett. e), del D.L. n. 78/2010 (8).

A tale scopo, dunque, occorre il concreto avvio del pignoramento mobiliare o immobiliare dei beni del debitore.

#### Note:

(6) «L'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario».

(7) Meramente cautelare oppure quale atto preordinato all'esproprio.

(8) Conforme A. Carinci, *op. loc. cit.*, pag. 942.

## LA SENTENZA

**Cassazione, Sez. trib., Sent. 19 settembre 2012 (5 aprile 2012), n. 15746 - Pres. Pivetti - Rel. Schirò**

L'avviso contenente l'intimazione ad **adempiere** l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni deve **precedere** soltanto l'inizio dell'**espropriazione**, ma **non** anche l'**iscrizione ipotecaria**, che non costituisce atto iniziale della espropriazione immobiliare, ma rappresenta un atto ad essa preordinato e strumentale. Ha carattere **innovativo** e non interpretativo, ed è quindi **privo di efficacia retroattiva**, il disposto dell'art. 7, comma 2, lett. u-bis), del D.L. n. 70/2011, convertito dalla legge n. 106/2011, secondo cui l'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una **comunicazione preventiva** contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'**ipoteca**.

#### Svolgimento del processo

A.L. ha proposto ricorso per cassazione, sulla base di due motivi, nei confronti di Equitalia-E.TR. s.p.a. (già E.TR.-Esazione Tributi s.p.a.), avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia depositata il 15 settembre 2009, che ha accolto l'appello principale - rigettando quello incidentale del contribuente - proposto da E. TR. - Esazioni Tributi s.p.a. contro la sentenza di primo grado, che aveva a sua volta accolto il ricorso proposto dal L. avverso un'iscrizione ipotecaria comunicata con nota del 10 gennaio 2007, a seguito del mancato pagamento di importi per IVA, interessi e sanzioni dovuti per l'anno d'imposta 1996 per la somma complessiva di euro 25.103,22, oltre a interessi di mora, compensi e diritti pari ad euro 7.440,67. L'intimata Equitalia-E.TR. s.p.a. (già E.TR.-Esazione Tributi s.p.a.) ha resistito con controricorso e memoria.

#### Motivi della decisione

**1.** Per quel che rileva in questa sede, osserva il Collegio che la Commissione tributaria regionale ha rigettato l'appello incidentale del contribuente, osservando che la notifica al L. della cartella esattoriale, il cui mancato pagamento ha dato luogo all'iscrizione ipotecaria oggetto del ricorso introduttivo del giudizio, era del tutto regolare, atteso che dall'avviso di ricevimento l'atto risultava consegnato nel domicilio del destinatario, mentre la circostanza che l'avviso medesimo fosse stato sottoscritto da persona ivi rinvenuta, ma senza l'indicazione della qualità o della relazione con il destinatario

dell'atto, non incideva sulla legittimità della notifica, dal momento che era fatta salva la facoltà del destinatario di dimostrare, proponendo querela di falso, l'assoluta estraneità alla propria sfera personale o familiare della persona che aveva sottoscritto l'atto. I giudici d'appello hanno invece accolto l'appello principale di E.TR. - Esazione Tributi s.p.a., osservando che - diversamente da quanto ritenuto dai primi giudici, secondo i quali l'iscrizione ipotecaria doveva considerarsi nulla in quanto avvenuta il 12 dicembre 2006, a oltre tre anni di distanza dalla data di notifica della cartella di pagamento, con la conseguenza che per essere valida l'iscrizione medesima avrebbe dovuto essere preceduta dall'avviso di pagamento, che invece nel caso di specie non era mai stato notificato al contribuente ai sensi dell'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973 - l'iscrizione ipotecaria, in quanto strumento di conservazione della garanzia patrimoniale con natura meramente cautelare, non segna l'inizio dell'espropriazione, che potrebbe anche non realizzarsi qualora il debitore abbia nel frattempo adempiuto all'obbligazione a cui è tenuto, essendo invece il pignoramento l'atto che da avvio all'espropriazione. Pertanto, secondo la Commissione tributaria regionale, l'obbligo in capo al concessionario di notificare l'avviso contenente l'intimazione ad adempiere sorge solo qualora l'espropriazione forzata non abbia avuto inizio, con l'atto di pignoramento, entro un anno dalla notifica della relativa cartella di pagamento, mentre per il semplice atto di iscrizione ipotecaria, teso a garantire il soddisfacimento del credito tributario, il legislatore non ha previsto l'invio di alcun atto prodromico.

**2.** Con il primo motivo di ricorso il L., denunciando nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 7 della legge n. 890/1982, e dell'art. 139 c.p.c., nonché dell'art. 2700 c.c., censura la sentenza impugnata per avere i giudici d'appello ritenuto del tutto regolare la notifica della cartella di pagamento costituente presupposto dell'impugnata iscrizione ipotecaria, senza considerare che la consegna dell'atto era stata effettuata nel domicilio del destinatario ma ad un soggetto diverso, di cui non era stata indicata l'identità e di cui non era riportata alcuna dichiarazione in ordine alla sua relazione con il destinatario medesimo.

Il motivo è privo di fondamento.

Osserva al riguardo il Collegio che la cartella esattoriale può essere notificata, ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973, anche direttamente da parte del concessionario mediante raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso, secondo la disciplina degli artt. 32 e 39 del D.M. 9 aprile 2001, è sufficiente, per il relativo perfezionamento, che la spedizione postale sia avvenuta con consegna del plico al domicilio del destinatario, senza alcun altro adempimento da parte dell'ufficiale postale se non quello di curare che la persona da lui in-

dividuata come legittimata alla ricezione apponga la sua firma sul registro di consegna della corrispondenza, oltre che sull'avviso di ricevimento da restituire la mittente; ne consegue che se manchino nell'avviso di ricevimento le generalità della persona a cui l'atto è stato consegnato, adempimento non previsto da alcuna norma, e la relativa sottoscrizione sia adottata come inintelligibile, l'atto è pur sempre valido, poiché la relazione tra la persona a cui esso è destinato e quella a cui è stato consegnato costituisce oggetto di un preliminare accertamento di competenza dell'ufficiale postale, assistito dall'efficacia probatoria di cui all'art. 2700 c.c., ed eventualmente solo in tal modo impugnabile, stante la natura di atto pubblico dell'avviso di ricevimento della raccomandata (Cass. n. 11708 del 2011) (1).

La Commissione tributaria regionale, nel rigettare l'appello incidentale del contribuente, si è uniformata ai principi di diritto sopra enunciati e la sentenza impugnata resiste sul punto all'infondata censura del ricorrente, fermo restando che dallo stesso ricorso del L. risulta che la notifica della cartella di pagamento era stata effettuata nel domicilio del destinatario mediante consegna dell'atto a familiare di questo, suo convivente.

**3.** Con il secondo motivo il ricorrente denuncia nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 50, secondo comma, e 77 del D.P.R. n. 602/1973, e censura la sentenza impugnata per avere la Commissione tributaria regionale ritenuto che l'iscrizione ipotecaria, in quanto strumento di conservazione della garanzia patrimoniale con natura meramente cautelare, non segna l'inizio dell'espropriazione forzata, con la conseguenza che, nel caso in cui detta espropriazione non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, essa non deve necessariamente essere preceduta dall'invio della intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo, come previsto dall'art. 50, secondo comma, citato.

La censura non è fondata.

L'art. 50, secondo comma, del D.P.R. n. 602/1973, dispone che, se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica di un avviso contenente l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni.

Il richiamato disposto normativo stabilisce pertanto che il previo avviso contenente l'intimazione ad adempiere deve precedere soltanto l'inizio dell'espropriazione, ma non anche l'iscrizione ipotecaria di cui all'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973, che non costituisce atto iniziale dell'espropriazione immobiliare, ma rappresenta un atto ad essa preordinato e strumentale (Cass., SS.UU., n. 4077 del 2010) (1). Ha carattere innovativo e non interpretativo, ed è quindi privo di efficacia retroattiva, il disposto dell'art. 7, comma 2, lett. u-bis), del D.L. n. 70/2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 106/2011, che ha stabilito che «l'agente della riscossio-

ne è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1».

Di conseguenza, alla luce del quadro normativo applicabile alla fattispecie *ratione temporis*, qualora, come nel caso in esame, l'espropriazione non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, la mancata previa intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo non determina la nullità dell'iscrizione ipotecaria prevista dall'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973.

Le considerazioni che precedono conducono al rigetto del ricorso e le spese del giudizio di cassazione, da liquidarsi come in dispositivo, seguono la soccombenza.

### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di cassazione, che si liquidano in euro 6.600,00, di cui euro 6.500,00 per onorari, oltre a spese generali e accessori di legge.

---

#### **Nota:**

(1) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

# Riduzione agevolata delle sanzioni con decorrenza dalla notifica dell'autotutela parziale

di **Alessandro Giovannini**

Muovendo dal presupposto che l'atto di riesame riproduca gli effetti dell'avviso di accertamento sul «quantum» del debito, la Commissione tributaria provinciale di La Spezia, con la sentenza n. 61 del 2012, riconosce al contribuente la facoltà di accedere alla **definizione agevolata** della **sanzione amministrativa**, con **decorrenza** dalla data di **notifica** del **secondo provvedimento**. Questa soluzione appare suggerita da un'affrettata valutazione ispirata, probabilmente, più da una ragione di **equità sostanziale** che da un rigoroso esame giuridico della problematica. Costituisce soltanto una suggestione apparente la tesi che vorrebbe attribuire al contribuente un **diritto** ad uno **sconto sanzionatorio**. Vero è, piuttosto, che tutti i **meccanismi premiali** rispondono alla logica che affonda le sue radici nella teoria del **potere clementiale** proprio dello **Stato di diritto**, ricalcando, nel nocciolo, la **logica** delle **leggi di «condono»**.

L'istituto dell'autotutela ha due mine inesplose alle sue fondamenta: la relazione tra atto emendato e atto emendante e il rapporto tra questo e la disciplina sulla riduzione dell'obbligazione per sanzione amministrativa a seguito di pagamento immediato del debito d'imposta (1).

L'angolo visuale dal quale la Commissione tributaria provinciale di La Spezia, nella sentenza n. 61 del 2012 (2), ha esaminato il tema è proprio quest'ultimo. La controversia sottoposta alla sua cognizione riguardava, infatti, la possibilità che l'emanazione di un atto di autotutela parziale valesse a rimettere in termini il contribuente per l'accesso ai meccanismi di definizione agevolata delle sanzioni amministrative pecuniarie. Si controvertava, cioè, non direttamente sul rapporto tra l'atto impositivo e l'atto di riesame, bensì sui riflessi che l'adozione di quest'ultimo avrebbe potuto produrre sul rapporto sanzionatorio e, più in particolare, sulla conseguente sopravvenienza di un diritto del privato a definirlo con il pagamento della sanzione - previamente rideterminata, nel suo ammontare edittale, in base alla nuova misura dell'obbligazione tributaria - ridotta ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 472/1997.

La soluzione che l'arresto propone - e cioè che si equipari *sic et simpliciter* l'atto di riesame ad un nuovo atto di accertamento, perché di questo riproduce parzialmente gli effetti in punto di determinazione del *quantum* del debito, e, conseguentemente, si riconosca senz'altro la facoltà del contri-

**Alessandro Giovannini** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Siena e Professore incaricato di diritto tributario presso l'Università di Pisa - Avvocato cassazionista, commercialista e revisore legale dei conti in Pisa e Livorno

#### Note:

(1) Sull'autotutela e sui temi richiamati esiste una letteratura molto vasta. Per approfondimenti ulteriori cfr., fra gli altri, D. Stevanato, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria*, Padova, 1996; V. Ficari, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999; M. Basilavecchia, «Giurisdizione delle Commissioni tributarie e diniego di autotutela», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 7/1998, pag. 615, commento a Corte cost., 23 luglio 1997, n. 264, anche in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; P. Russo, «Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario», in *Rass. trib.*, 1997, pag. 552; C. Glendi, «Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 6/2009, pag. 473; F. Tesauro, «Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria», in *Giust. trib.*, 2007, pag. 8; A. Giovannini, «Il ricorso e gli atti impugnabili», in *Il processo tributario*, a cura di F. Tesauro, Torino, 1999, pag. 390 ss.

(2) Per il testo della sentenza cfr. pag. 46.

biente di accedere alla definizione agevolata delle sanzioni, con decorrenza dalla data di notifica del secondo provvedimento - appare suggerita da un'affrettata valutazione, sorretta, probabilmente, più da una ragione di equità sostanziale che da un rigoroso esame giuridico della problematica.

Il succinto argomentare della Commissione spezzina offre lo spunto per alcune riflessioni sui due temi richiamati fin dall'inizio: quello dell'individuazione degli effetti che il provvedimento di autotutela produce sulla situazione giuridica (almeno) in parte conformata da precedente atto autoritativo; quello, poi, concernente i rapporti tra gli istituti sulla definizione agevolata delle sanzioni e i meccanismi di giustizia, che possono incidere, direttamente o in via riflessa, appunto, sui provvedimenti che quelle sanzioni irrogano.

### **La doppia declinazione del potere di autotutela: effetti sostitutivi ed effetti modificativi dell'atto di riesame**

La prospettiva dei giudici sembra suggestionata da un duplice *trompe-l'œil*: uno, già denunciato, per il quale si considera sufficiente il fatto che il secondo atto intervenga a tratteggiare il perimetro del rapporto d'imposta per equipararlo all'avviso di accertamento originario; l'altro, quello per il quale si ritiene che alla rideterminazione per autotutela dell'obbligazione sanzionatoria debba necessariamente seguire la riapertura dei termini per consentire al debitore di accedere ai benefici collegati al pagamento immediato, connotando, così, quella riapertura alla stregua di un riconoscimento di un suo diritto.

### **SOLUZIONI INTERPRETATIVE**

#### **Doppia declinazione del potere di autotutela**

Il potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria ha una doppia declinazione: quella di potere deputato a garantire l'**interesse erariale** affinché **provvedimenti viziati** e suscettibili di una censura di nullità o invalidità vengano **sostituiti da atti validi ed efficaci**; quella, poi, di potere volto a garantire, a **beneficio del contribuente**, l'attuazione del **giusto rapporto d'imposta**, persino a fronte di atti (infondati ma) divenuti definitivi o non più impugnabili. La diversità di fondamento delle due facce del potere di autotutela si riflette sul profilo effettuale riconducibile agli atti. Nel **primo caso** si determina l'**integrale sostituzione dell'atto originario** con altro che ne riproduce gli identici effetti sul piano sostanziale e costituisce l'unico nuovo titolo del rapporto d'imposta, anche in relazione ai **termini** per l'accesso alla **tutela giurisdizionale** o ai meccanismi di **definizione agevolata delle sanzioni**. Nell'**altro caso**, gli **effetti sul rapporto d'imposta** e sul rapporto **sanzionatorio** riconducibili all'atto sottoposto ad emenda vengono **rimodellati** dal provvedimento di **autotutela**, **senza** che si produca mai una **sostituzione dell'uno all'altro**.

Si tratta, però e per l'appunto, di *trompe-l'œil*. Quanto alla prima questione, sembra si possa affermare che, nel nostro ordinamento, l'Amministrazione finanziaria si trova ad essere investita di un potere di autotutela che ha almeno una doppia declinazione: quella, anzitutto, di potere deputato a garantire l'interesse erariale affinché provvedimenti viziati e suscettibili di una censura di nullità o invalidità vengano sostituiti da atti validi ed efficaci; quella, poi, di potere volto a garantire, a beneficio del contribuente, l'attuazione del giusto rapporto d'imposta, persino a fronte di atti (infondati ma) divenuti definitivi o non più impugnabili. Nella prima ipotesi, agendo in autotutela, l'Amministrazione non fa altro che esercitare l'identico potere (o un potere sostanzialmente identico) in forza del quale ha emanato l'atto originario, tanto da risultare, per esempio, pacificamente vincolata agli stessi termini temporali di decadenza.

Nella seconda, invece, essa

spende un potere-dovere di riesame - ancorato ad una concezione rigorosa dei principi di legalità, imparzialità e buon andamento, e ai riflessi che l'art. 53 Cost. irradia sul quotidiano dipanarsi delle relazioni tra Stato e cittadino-contribuente, connotato, in qualche misura, da profili di «discrezionalità» valutativa e non sottoposto ad alcun limite temporale - con il quale interviene su un proprio atto del quale ha verificato l'infondatezza (totale o parziale), per rideterminarne gli effetti impositivi.

La diversità di fondamento e di dimensione teleologica delle due facce del potere di autotutela non può non riflettersi, però, sul profilo effettuale ri-

## LA GIURISPRUDENZA

**Parziale diniego dell'autotutela**

La giurisprudenza introduce un chiarimento fondamentale sui **limiti di impugnabilità giurisdizionale** degli atti di parziale diniego dell'autotutela, precisando che l'**atto successivo non ha come effetto**, né necessario, né automatico, quello di rendere **inesistente il provvedimento originario**. In altre parole, sostiene che l'esame giurisdizionale di tali provvedimenti di parziale diniego, a seguito della loro impugnazione, non possa riguardarne il merito, se non sotto il profilo della verifica della correttezza dell'esercizio del potere di autotutela. L'**atto di riesame non ha un'autonoma valenza** rispetto alla **situazione giuridica del contribuente**, ma si limita ad **incidere** indirettamente o almeno congiuntamente su quella **situazione**, che rimane **eterodeterminata**, perché trova la sua fonte nell'originario provvedimento.

conducibile agli atti che dell'una o dell'altra sono manifestazione e, conseguentemente, sulle modalità con le quali essi reagiscono sui provvedimenti originariamente emessi.

Il diverso atteggiarsi della situazione sottostante comporta, in un caso, l'integrale sostituzione dell'atto originario, definitivamente espunto dall'ordinamento, con altro che - ovviamente *mutatis mutandis* - ne riproduce gli identici effetti sul piano sostanziale e costituisce, dunque, l'unico nuovo titolo (*rectius*: parametro di conformazione) del rapporto d'imposta, anche in relazione ai termini per l'accesso alla tutela giurisdizionale ovvero ai meccanismi di definizione agevolata delle sanzioni.

Nell'altro caso, comporta il perfezionarsi di una fattispecie composita, nell'ambito della quale gli effetti sul rapporto d'imposta e sul rapporto sanzionatorio riconducibili all'atto sottoposto ad emenda vengono rimodellati dal provvedimento di autotutela, senza, peraltro, che si produca mai una sostituzione dell'uno all'altro. Il titolo giuridico dell'obbligazione continua ad essere il provvedimento originario, sebbene modificato, quanto alla determinazione dell'ammontare del credito, da un atto successivo di revisione.

Detto in altri e più plastici termini, in un caso (il primo) vi è l'avvicendamento, sul palcoscenico del diritto, di due diversi interpreti della stessa parte, mentre, nell'altro, vi è la riduzione del ruolo dell'interprete originario, il quale, però, continua ad occupare la scena, quantunque, nell'intermezzo, possa essere stato parzialmente denudato.

**Il «guscio vuoto» dell'atto originario e l'eterodeterminazione dell'obbligazione d'imposta nella giurisprudenza della Cassazione**  
Quella proposta è una lettura della legge che sem-

bra trovare conferma nella giurisprudenza della Corte di cassazione. In questo senso, infatti, deve essere inteso, a parere di chi scrive, l'orientamento che, nell'esaminare i rapporti tra atto originario e provvedimento correttivo di autotutela, afferma che l'Amministrazione, emanando un nuovo atto contenente i requisiti previsti per la sua validità, per sostituirne altro che appaia illegittimo e invalido per il difetto, proprio, dei suoi elementi strutturali di validità, esercita «poteri di autotutela sostitutivi» e, pertanto, determina la giuridica inesistenza e la cancellazione del provvedimento sostituito dal mondo del diritto.

Nello stesso senso si indirizza anche la giurisprudenza sui limiti di impugnabilità giurisdizionale degli atti di parziale diniego dell'autotutela. Essa,

però, introduce un chiarimento fondamentale, precisando che l'atto successivo non ha come effetto, né necessario, né automatico, quello di rendere inesistente il provvedimento originario (3).

In altre parole, quella giurisprudenza sostiene che l'esame giurisdizionale di tali provvedimenti di parziale diniego, a seguito della loro impugnazione, non possa riguardarne il merito, se non sotto il profilo della verifica della correttezza dell'esercizio del potere di autotutela. Si tratta senz'altro di affermazione volta principalmente a scongiurare il rischio che il provvedimento originario divenga «guscio vuoto», ma implica altresì - ed è l'aspetto rilevante ai fini del discorso - che l'atto di riesame non ha un'autonoma valenza rispetto alla situazione giuridica debitoria.

**Nota:**

(3) Cass., Sez. trib., 23 febbraio 2011, n. 4372, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; 3 febbraio 2010, n. 2424, *ivi* e in *GT - Riv. giur. trib.* n. 6/2010, pag. 495, con commento di M. Basilavecchia; *Id.*, 7 luglio 2009, n. 15874, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

Esso si limita, per l'appunto, ad incidere indirettamente o almeno congiuntamente su quella situazione, che rimane eterodeterminata, perché trova la sua fonte nell'originario provvedimento.

Se queste considerazioni sono corrette, si deve escludere, allora, che valga quanto sostenuto nella sentenza annotata, e cioè che l'atto che ridetermina l'obbligazione d'imposta, pur reagendo, per la forza dell'autotutela, su un precedente provvedimento, possa, di per sé e per il sol fatto di aver operato siffatta rideterminazione, equipararsi e sostituirsi a quest'ultimo in punto di natura e in punto di effetti. Si deve ritenere, anzi, che, nello specifico, il giudice abbia impropriamente attribuito efficacia sostitutiva dell'originario avviso al provvedimento di mero riesame.

### **La rimessione in termini del contribuente per la definizione agevolata delle sanzioni a fronte del provvedimento di parziale autotutela**

Inquadrato nei termini appena riassunti il problema dei rapporti tra provvedimento originario e atto di emenda, si chiarisce, probabilmente, anche la questione sulla possibilità, per il contribuente, di considerarsi rimesso in termini per la definizione agevolata delle sanzioni a fronte della notifica (*rectius*: dell'adozione) del provvedimento di parziale autotutela.

Anche a questo riguardo occorre tenere nettamente separati i piani del ragionamento e le fattispecie che lo occupano. Nessun dubbio, anzitutto, sul fatto che l'atto di riesame, quale che esso sia o quale che sia la sua configurazione, sprigioni effetti sull'ordinaria misura della sanzione amministrativa, la quale, nei suoi limiti edittali commisurati all'imposta, deve, per forza di cose, essere raggugliata alla nuova determinazione del debito contributivo.

## **SOLUZIONI INTERPRETATIVE**

### **Effetti dell'atto di riesame**

L'atto di riesame sprigiona effetti sull'ordinaria **misura della sanzione amministrativa**, la quale, nei suoi limiti edittali commisurati all'imposta, deve, per forza di cose, essere **ragguagliata alla nuova determinazione del debito contributivo**. Diverso è il discorso che si deve fare per quanto riguarda il diritto del contribuente a definire in via agevolata il debito per sanzione. Se una strada siffatta appare percorribile a fronte di un atto di riesame propriamente sostitutivo, il quale, per la sua stessa natura giuridica, produrrà i medesimi effetti dell'atto originario, nella diversa e ulteriore ipotesi di **autotutela non sostitutiva**, ma modificativa dell'effetto che fin dall'inizio occupa il palcoscenico del diritto, la **riapertura dei termini per la definizione agevolata non pare soluzione convincente**.

Pur in difetto di una norma espressa al riguardo, è ragionevole ritenere, infatti, che, in consimile circostanza, possa trovare applicazione la regola che opera quando la rideterminazione dell'obbligazione d'imposta sia conseguente, invece che all'esercizio del potere di autotutela, ad una pronuncia giurisdizionale. Regola scritta nel comma 6 dell'art. 19 del D.Lgs. n. 472/1997.

Diverso è il discorso che si deve fare per quanto riguarda il diritto del contribuente a definire in via agevolata il debito per sanzione. Se una strada siffatta appare percorribile a fronte di un atto di riesame propriamente sostitutivo, il quale, per la sua stessa natura giuridica, produrrà i medesimi effetti dell'atto originario, nella di-

versa e ulteriore ipotesi di autotutela non sostitutiva, ma modificativa dell'effetto che fin dall'inizio occupa il palcoscenico del diritto, la riapertura dei termini per la definizione agevolata non pare soluzione convincente.

Il titolo e la fonte di quel rapporto, invero, devono continuare ad essere individuati nell'originario atto di irrogazione della sanzione, che fissa, dunque, anche il limite temporale per l'accesso agli istituti di tutela ordinaria o di definizione agevolata.

### **La suggestione apparente del diritto del contribuente allo «sconto» sanzionatorio**

Vi sono anche motivi di carattere più generale che concorrono a testimoniare l'infondatezza della tesi che vorrebbe attribuire al trasgressore un diritto vero e proprio allo sconto sanzionatorio.

Tutti i meccanismi premiali, come quelli di definizione agevolata delle pene, affondano le proprie radici nel potere clemenziale proprio dello Stato, il quale, nel perseguimento di interessi generali, riconducibili al suo stesso funzionamento o a bisogni pubblici di settore, abdica all'esercizio «pie-

no» o «ordinario» del potere punitivo. In parole molto semplici, quei meccanismi, riguardati dall'angolo visuale del diritto tributario, ripongono la propria essenza in una logica molto vicina a quella che presiede alle leggi di «condono».

Questa radice e questa somiglianza convincono immediatamente del fatto che le disposizioni sui benefici punitivi non sono suscettibili di interpretazione analogica, con la conseguenza, dunque, che la «riapertura» dei termini per accedere a quei benefici non può che essere predeterminata dalla legge.

L'ordinamento, invero, conosce e disciplina numerose ipotesi nelle quali gli atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni amministrative possono costituire oggetto di riesame da parte dell'Amministrazione, anche su sollecitazione del contribuente, ma non sempre lega l'esercizio del potere di riesame alla riapertura dei termini per la definizione agevolata delle sanzioni stesse: talvolta, anzi, la esclude del tutto; tal'altra permette una definizione con modalità e misure diverse da quelle che sarebbero state spendibili anteriormente all'intervento in autotutela.

Si pensi, per esempio, alla fattispecie disciplinata dall'art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997, prima che l'art. 23, comma 29, lett. a), del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, introducesse, peraltro limitatamente agli atti di contestazione per i quali fosse pendente il termine di impugnazione al momento della sua entrata in vigore, il comma 7-bis (4). Modifica, questa, che dimostra come, in assenza di previsione espressa della legge, l'ordinamento non contempli un principio generale che consacri un diritto del debitore alla riduzione della pena.

Si pensi ancora agli effetti che si devono far discendere dall'attuazione rigorosa della disciplina dell'istituto del reclamo di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992. Questa disposizione, invero, pur prevedendo la riduzione della sanzione nella misura contemplata per la conciliazione giudiziale, non ammette il contribuente a beneficiare di quella, assai più generosa, prevista per l'acquiescenza quando l'Agenzia annulla parzialmente il provvedimento reclamato.

Insomma, e detto ruvidamente, le norme che consentono di definire il rapporto sanzionatorio in via

agevolata si traducono in provvedimenti clemenziali, ancorché «a regime»: premiali della scelta del debitore di contribuire a deflazionare il contenzioso e il carico procedimentale e premiali della scelta di estinguere nell'immediatezza l'obbligazione. Di conseguenza, quelle norme, oltre a non essere suscettibili di interpretazione analogica in quanto norme «eccezionali» rispetto all'esercizio, per così dire, pieno del potere punitivo, si devono considerare volte a tutelare non un interesse giuridicamente rilevante del privato o addirittura un suo diritto soggettivo, quanto, piuttosto, interessi di natura pubblicistica, che solo di riflesso possono produrre effetti nella sua sfera.

Si potrebbe obiettare che vi è almeno un caso nel quale la ricostruzione proposta sembra scricchiolare, e cioè quello in cui, per giurisprudenza ormai consolidata, si consente al contribuente, che provi in giudizio di non essere stato raggiunto dall'avviso bonario che precede l'emanazione dei ruoli per la liquidazione delle dichiarazioni *ex art. 36-bis* del D.P.R. n. 600/1973, di essere riammesso alla procedura di definizione agevolata della sanzione. L'obiezione, però, non coglierebbe nel segno, perché, in questo caso, la riammissione al beneficio è conseguenza, pura e semplice, dell'omissione procedimentale nella quale è incorsa l'Amministrazione e non anche dell'esercizio di un potere di autotutela.

Si ha conferma, di conseguenza, quale regola di sistema, che nessun diritto spetta al contribuente di vedersi ridotta la pena, se non quando vi sia un atto amministrativo propriamente sostitutivo di quello originario, o quando vi sia un'espressa previsione normativa che lo disponga, o quando, per vizio di procedura, sia stata «saltata» la fase nella quale la definizione agevolata avrebbe potuto trovare applicazione.

---

**Nota:**

(4) Prima dell'introduzione del comma 7-bis, la definizione della controversia con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione indicata nell'atto di contestazione, e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, era consentita solo entro il termine previsto per la proposizione del ricorso. Se il trasgressore o gli obbligati in solido presentavano memorie difensive, come loro consentito dall'art. 16, e l'Amministrazione emanava, poi, il provvedimento di irrogazione accogliendo parzialmente le loro doglianze, la riduzione non era più applicabile.



## LA SENTENZA

### **Commissione tributaria provinciale di La Spezia, Sez. VII, Sent. 27 agosto 2012 (9 luglio 2012), n. 61 - Pres. Sorrentino - Rel. Del Medico**

**Il provvedimento di autotutela parziale** che non si limita, come nel caso in esame, a correggere l'iniziale avviso di accertamento, ma procede all'**accertamento di maggiori imposte**, correlando le **sanzioni** anche a queste ultime imposte, ha anche le caratteristiche di **parziale accertamento**. In tal caso deve ritenersi **ammissibile** il pagamento da parte del contribuente delle **sanzioni** nella **misura ridotta** di un sesto che sia avvenuto entro i **sessanta giorni** dalla **notifica del secondo atto**.

#### **Fatto e diritto**

Il sig. B.A., rappresentato e difeso dai Dott.ri Ro.S., G.L.S. e Ra.S. giusta delega a margine dell'istanza, ha prodotto ricorso avverso il provvedimento di autotutela parziale del 10 novembre 2011 dell'Agenzia delle entrate, con il quale è stato rettificato l'avviso di accertamento per l'anno 2006, rideterminando la maggiore imposta a tassazione separata accertata, accertando maggiori imposte IRPEF e addizionale regionale all'IRPEF dovute ed irrogando una sanzione amministrativa pecuniaria di euro 11.491,00. Con l'avviso di accertamento era stato accertato un reddito soggetto a tassazione separata per euro 59.419 derivante da una plusvalenza realizzata con la cessione di un terreno edificabile. L'avviso di accertamento non è stato impugnato ed è divenuto definitivo in data 6 ottobre 2011. In data 14 ottobre 2011 è stata presentata all'Ufficio una richiesta di rettifica dell'avviso di accertamento in autotutela perché nel calcolo non era stata applicata la rivalutazione ISTAT al valore originario dell'immobile, nonché la riammissione in termini per l'applicazione della riduzione delle sanzioni ad un sesto. L'Ufficio ha accolto parzialmente la richiesta, rideterminando l'imposta a tassazione separata dovuta, procedendo alla liquidazione della dichiarazione dei redditi e determinando le sanzioni in misura intera, non riconoscendo più la riduzione ad 1/6 perché l'avviso di accertamento iniziale era divenuto definitivo.

Il ricorrente rappresenta di aver versato immediatamente le imposte dovute oltre gli interessi e le sanzioni in misura ridotta. Ritiene infatti che il provvedimento di autotutela parziale abbia riaperto i termini per il contribuente, trattandosi di fatto di nuovo accertamento avendo l'Ufficio ridotto l'imposta a tassazione separata da euro 13.666,00 ad euro 10.908,00, accertando un maggior imponibile ai fini IRPEF con conseguente richiesta

di una maggiore imposta di euro 583,00 e irrogando sanzioni IRPEF per euro 11.491,00, correlate all'imposta a tassazione separata ricalcolata ed alla nuova imposta IRPEF accertata. Poiché l'Ufficio ha tenuto un comportamento concludente, di fatto emettendo un nuovo avviso di accertamento, chiede l'applicazione delle sanzioni nella misura di un sesto e in via del tutto subordinata l'applicazione delle sanzioni nella misura di un terzo.

L'Ufficio di ... dell'Agenzia delle entrate, costituitosi in giudizio ai sensi dell'art. 23 del D.Lgs. n. 546/1992, nelle proprie controdeduzioni del 17 gennaio 2012 respinge la tesi di parte ricorrente che trattasi di nuovo accertamento e conferma che le sanzioni sono dovute per l'intero. Chiede il rigetto del ricorso e la conferma della validità del provvedimento di autotutela parziale, con condanna della parte ricorrente al pagamento delle spese di giudizio.

La Commissione rileva che il provvedimento di autotutela parziale ha in questo caso anche le caratteristiche di parziale accertamento poiché l'Ufficio non si è limitato a correggere l'iniziale avviso di accertamento, ma ha proceduto all'accertamento di maggiori imposte IRPEF ed addizionale regionale all'IRPEF, correlando le sanzioni anche a queste ultime imposte. Poiché il pagamento delle sanzioni è avvenuto entro i sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo atto la Commissione ritiene corretto il comportamento del contribuente che ha pagato le sanzioni nella misura ridotta di un sesto.

La Commissione ritiene pertanto che il ricorso sia meritevole di accoglimento e che sussistano le condizioni per la compensazione delle spese tra le parti.

#### **P.Q.M.**

La Commissione accoglie il ricorso. Compensa le spese di giudizio.

## Clausola aperta per il «time requirement» della stabile organizzazione

di Diego Avolio e Benedetto Santacroce

Il secondo «**Discussion Draft**» dell'OCSE analizza, con riferimento al concetto di «**at disposal**», il caso in cui l'**impresa non residente** mandi propri **dipendenti** in un **altro Stato** contraente e che questi ultimi **lavorino da casa** nell'interesse dell'impresa stessa («**home office**»). Sempre in tema di spazio fisico «a disposizione» dell'impresa estera, l'OCSE affronta anche l'ipotesi del «**general contractor**» che deleghi l'esecuzione di un progetto in uno Stato estero ad un «**subcontractor**», pur rimanendo responsabile il committente. Uno dei requisiti della stabile organizzazione «materiale» è anche la sua «permanenza» in un determinato luogo, fisica oltre che temporale; con riguardo a tale secondo aspetto, l'OCSE ha contestualizzato il «**requisito temporale**», precisando i casi nei quali sarebbe integrata l'ipotesi della stabile organizzazione «materiale». Il «**Discussion Draft**», infine, si occupa delle **attività «ausiliarie»** o «**preparatorie**» che, come tali, **non** danno luogo ad una **stabile organizzazione**, pur se in presenza di una sede fissa d'affari.

In un precedente intervento in questa *Rivista* (1) si è cominciato a passare in rassegna i principali chiarimenti contenuti nel secondo *Discussion Draft* dell'OCSE sulle proposte di modifica al Commentario all'art. 5 al modello di convenzione sulla stabile organizzazione (2).

Dopo avere trattato il concetto di «at disposal», il caso del distacco di personale e la problematica relativa alla stabile organizzazione «personale», si continua l'analisi dei chiarimenti forniti dall'OCSE, trattando:

- il caso dello «home office»;
- il caso del «sub contractor»;
- il requisito temporale richiesto per la stabile organizzazione «materiale» («time requirement»);
- e le attività preparatorie e ausiliarie.

Si ricorda che, così come per il primo *Discussion Draft* (3), è data la possibilità alle parti interessate di inviare nuovi commenti e proposte di modifica, con l'obiettivo di licenziare il testo definitivo del Commentario in tempo utile per il prossimo aggiornamento previsto per il 2014.

### «Home office»

Una delle questioni ricorrenti nel *Discussion Draft*

dell'OCSE è quella del significato da attribuire al concetto «at disposal», come già detto «snodo cruciale» per determinare l'esistenza - o meno - nel territorio di uno Stato di una stabile organizzazione «materiale» del soggetto non residente.

In proposito, il *Discussion Draft* ha ribadito che tale concetto andrebbe riferito al caso in cui un'impresa possa fare uso di uno spazio fisico in maniera stabile per il perseguimento dei propri affari e per la propria attività (4).

**Diego Avolio** - LL.M. e Dottore commercialista in Roma e Milano  
**Benedetto Santacroce** - Professore presso l'Università Niccolò Cusano di Roma e Avvocato in Roma e Milano

### Note:

(1) D. Avolio e B. Santacroce, «Stabile organizzazione materiale e distacco di personale nel secondo "Discussion Draft" OCSE», in *Corr. Trib.* n. 47/2012, pag. 3628.

(2) OECD, *Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention*, Paris (19 October 2012).

(3) OECD, *Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention*, Paris (12 October 2011). Per un commento si veda D. Avolio e P. Ruggiero, «Le proposte di modifica al Commentario OCSE sulla stabile organizzazione», in *Corr. Trib.* n. 15/2012, pag. 1112.

(4) Così la modifica al Commentario OCSE all'art. 5 contenuta al par. 11 del *Discussion Draft*.

## PROSPETTIVE FUTURE

### «Home office»

Per verificare se l'abitazione del dipendente possa essere considerata «a disposizione» dell'impresa estera, secondo il «Working Party» dell'OCSE andrebbe riscontrato che i **dipendenti lavorino in maniera «regolare e continuativa»** dalla **propria abitazione**, come pure il fatto che l'impresa estera abbia espressamente richiesto loro di utilizzare la propria abitazione per «**scopi lavorativi**». In proposito, è stata prevista una proposta di modifica al Commentario OCSE.

Potrebbe, però, pure capitare che l'impresa non residente mandi dei propri dipendenti nell'altro Stato contraente e che questi ultimi lavorino da casa nell'interesse dell'impresa stessa. Nell'economia di questo scenario, al fine di verificare se l'abitazione del dipendente possa essere considerata «a disposizione» dell'impresa estera, secondo il *Working Party* dell'OCSE andrebbe riscontrato che i dipendenti lavorino in maniera «regolare e continuativa» dalla propria abitazione, come pure il fatto che l'impresa estera abbia espressamente richiesto loro di utilizzare la propria abitazione per «scopi lavorativi». In proposito, è stata prevista una proposta di modifica al Commentario OCSE, del seguente tenore: «in many cases, the carrying on of business activities at the home of an individual (e.g. an employee) will be so intermittent or incidental that the home will not be considered to be a location at the disposal of the enterprise (see paragraph 4.2. above). Where, however, a home office is used on a regular and continuous basis for carrying on business activities and it is clear from the facts and circumstances that the enterprise has required the individual to use that location to carry on the enterprise's business (e.g. by not providing an office to an employee in circumstances where the nature of the employment clearly requires an office), the home office may be considered to be at the disposal of the enterprise» (5). Il *Discussion Draft* tiene, comunque, a precisare come questa ipotesi non dovrebbe rivestire una rilevanza pratica ricorrente - salvi i casi di «abuso», che il citato chiarimento sarebbe evidentemente chiamato a scongiurare (6) - perché, nella «normalità» dei casi, l'impresa estera potrebbe (*rectius*, dovrebbe) già essere dotata di una stabile organizzazione «materiale» e perché, comunque, l'attività svolta da casa dai dipendenti - si ripete, salvi casi «abusivi» - dovrebbe, di regola, rivestire il carattere dell'ausiliarità, su cui si veda nel prosieguo. Così, in particolare, prosegue la proposta di modifica al Commentario all'art. 5: «since the vast majority of employees

reside in a State where their employer has at its disposal one or more places of business to which these employees report, the question of whether or not a home office constitutes a location at the disposal of an enterprise will rarely be a practical issue. Also, the activities carried on at a home office will often be merely auxiliary and will therefore fall within the exception of subparagraph e) of paragraph 4» (7).

Vale osservare che diversa sarebbe l'ipotesi in cui i di-

pendenti dell'impresa estera siano investiti del potere di concludere contratti in nome di quest'ultima, nel qual caso l'eventuale ricorrere di una stabile organizzazione «personale» dell'impresa estera sarebbe comunque indipendente dal requisito «materiale» (8), necessario ai soli fini dell'IVA (9).

### Note:

(5) Così la modifica al Commentario OCSE all'art. 5 contenuta al par. 23 del *Discussion Draft*. Prosegue, poi, sempre il *Discussion Draft*: «Where, however, a cross-frontier worker performs most of his work from his home situated in one State rather than from an office made available to him in the other State, one should not consider that the home is at the disposal of the enterprise because the enterprise did not require that the home to be used for its business activities».

(6) In giurisprudenza si veda *Tax Court of Canada*, 16 maggio 2008, *Knights of Columbus v. Her Majesty the Queen*. Sempre in materia di chiarimenti «antiabuso», si veda il par. 6.2 del Commentario all'art. 5, nel caso di «artificiosa» frammentazione dell'attività per evitare la presenza stabile in un determinato luogo: «Also, there may be cases where a particular place of business would be used for very short periods of time by a number of similar business carried on by the same or related persons in attempt to avoid that place be considered to have been used for more than purely temporary purposes by each particular business».

(7) Così il nuovo par. 4.9 del Commentario all'art. 5, come modificato dal *Discussion Draft*.

(8) K. Vogel, *On Double Taxation Conventions*, Kluwer, London, 1997, pag. 281. Nello stesso senso cfr. il par. 35 del Commentario all'art. 5 del modello di convenzione OCSE: «If it can be shown that an enterprise has a permanent establishment within of paragraph 1 and 2 (subject to the provisions of paragraph 4), it is not necessary to show that the person in charge is one that would fall under paragraph 5».

(9) Sul punto si veda anche da ultimo Cass., 9 aprile 2010, n. 8488, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA e in *Corr. Trib.* n. 27/2010, pag. 2155, con commento di D. Avolio e B. Santacroce.

## «Subcontractor»

Sempre in tema di spazio fisico «a disposizione» dell'impresa estera, il *Discussion Draft* dell'OCSE ha preso in considerazione anche l'ipotesi, in questo caso piuttosto ricorrente nella pratica, del *general contractor* che deleghi l'esecuzione di un progetto in uno Stato estero ad un *subcontractor*, pur rimanendo responsabile *vis-à-vis* il committente.

Il *Working Party* riconosce che la questione *de qua* si pone non solo in relazione alla stabile organizzazione «di progetto» (10) ma, più in generale, nel caso della stabile organizzazione «materiale». Così come per il *contract manufacturer* (11), per quanto qui ne occupa la semplice responsabilità del *general contractor* nei confronti del

committente non potrebbe integrare, da sola, una stabile organizzazione «materiale», essendo piuttosto necessario che il *general contractor* abbia a propria disposizione la sede fissa d'affari utilizzata dal *subcontractor*, per effetto, ad esempio, della presenza di propri dipendenti *in loco*. Così, in particolare, si esprime la modifica proposta al Commentario OCSE: «Whether a fixed place of business where subcontractors perform work of an enterprise is at disposal of that enterprise will be determined on the basis of the guidance in paragraph 4.2.; in the absence of employees of the enterprise, however, it will be necessary to show that such a place is at the disposal of the enterprise on the basis of other factors showing that the enterprise clearly has the effective power to use that site, e.g. because the enterprise owns or has legal possession of that site and controls access to and use of this site» (12).

Tra le ipotesi di stabile organizzazione «materiale» viene, ad esempio, citato il caso dell'impresa proprietaria di un albergo, che subappalti la gestione dello stesso (per pulizia e altro) ad un'altra

## PROSPETTIVE FUTURE

### «Subcontractor»

Il «Working Party» dell'OCSE riconosce che la questione del «general contractor» che deleghi l'esecuzione di un progetto in uno Stato estero ad un «subcontractor», pur rimanendo responsabile «vis-à-vis» il committente, si pone, non solo in relazione alla **stabile organizzazione «di progetto»**, ma, più in generale, nel caso della stabile organizzazione «materiale». Così come per il «contract manufacturer», la semplice **responsabilità del «general contractor»** nei confronti del **committente non potrebbe integrare, da sola, una stabile organizzazione «materiale»**, essendo piuttosto necessario che il «general contractor» abbia a propria disposizione la sede fissa d'affari utilizzata dal «subcontractor», per effetto, ad esempio, della presenza di propri dipendenti «in loco».

impresa e che si occupi, a sua volta, dell'affitto delle camere via *internet*.

Nell'economia di questo scenario, secondo il *Working Party* la circostanza che l'impresa estera sia proprietaria dell'immobile basterebbe a configurare una stabile organizzazione «materiale», con buona probabilità per il fatto che il proprietario avrebbe comunque libero accesso all'immobile, per così dire «a suo piacimento» (13). Sul punto si veda, più in generale, il chiarimento contenuto nella proposta di modifica al Commentario OCSE, con riferimento al concetto di «at disposal»: «Where an enterprise has an exclusive legal right to use a particular location which is used only for carrying on that enterprise's own busi-

ness activities (eg. where it has legal possession of that location), that location is clearly at the disposal of the enterprise» (14).

### Note:

(10) Circa la possibilità di considerare il tipo della stabile organizzazione «di progetto», di cui al par. 3 dell'art. 5, quale *species* del più ampio *genus* della stabile organizzazione «materiale» si veda in dottrina H. Pijl, «The relationship between Article 5, Paragraphs 1 and 3 of the OECD Model Convention», in *Intertax* n. 4/2005, pag. 189.

(11) D. Avolio e B. Santacroce, «Stabile organizzazione materiale e distacco di personale nel secondo "Discussion Draft" OCSE», cit., *loc. ult. cit.*

(12) Così il nuovo par. 10.1 del Commentario, come modificato dal *Discussion Draft*.

(13) Cfr. il par. 50 del *Discussion Draft*: «Members of the Working Party generally agreed that if the operation of a hotel was entirely subcontracted, the owner of the hotel, who would obtain the profits, could still be viewed as having a permanent establishment».

(14) Così il nuovo par. 4.2 del Commentario, come modificato dal *Discussion Draft*. Sull'argomento si rinvia a D. Avolio e B. Santacroce, «Stabile organizzazione materiale e distacco di personale nel secondo "Discussion Draft" OCSE», cit., *loc. ult. cit.*

## «Time requirement»

Uno dei requisiti della stabile organizzazione «materiale» è anche la sua «permanenza» in un determinato luogo, fisica oltre che temporale.

Con particolare riferimento a questo secondo aspetto (15), il Commentario all'art. 5 ha contestualizzato il «requisito temporale», precisando che sarebbe integrata l'ipotesi della stabile organizzazione «materiale» (16):

- sia nel caso della sede fissa d'affari che, pur se creata per un fine temporaneo, viene poi di fatto utilizzata dall'impresa per un periodo che non può essere considerato temporaneo («permanenza effettiva»);
- sia nel caso in cui la sede fissa d'affari, inizialmente creata per una finalità durevole, per effetto di circostanze imprevedute viene chiusa prematuramente («permanenza intenzionale»).

Dato questo scenario, la questione più rilevante resta quella di accertare quando la sede d'affari abbia carattere «non temporaneo» e possa, quindi, considerarsi una stabile organizzazione «materiale». Va detto che, né il modello di convezione OCSE, né l'art. 162 del T.U.I.R., prevedono una soglia temporale minima (cd. *de minimis rule*), superata la quale sia certo ricorra l'ipotesi della stabile organizzazione, salvo il caso della stabile organizzazione «di progetto».

Dal canto suo, il Commentario OCSE si è limitato a precisare che, di regola, non dovrebbe essere integrata l'ipotesi della stabile organizzazione «materiale» quando la presenza sul territorio si protrae per un periodo non superiore a 6 mesi. Così, in particolare, si esprime il Commentario: «experience has shown that permanent establishments normally have not been considered to exist in situations where a business had been carried on in a country through a place of business that was maintained for less than six months» (17).

Farebbero eccezione a tale «regola» le attività ricorrenti e quelle che, per loro stessa natura, sono di breve durata (18). Per quanto ci occupa più da vicino, è stato ad esempio considerato questo il ca-

## PROSPETTIVE FUTURE

### «Time requirement»

L'OCSE sembra fermo nell'idea di lasciare il «time requirement» della stabile organizzazione «materiale» quale **clausola «aperta»**, non riconducibile ad una regola fissa, bensì legata alla **natura dell'attività svolta**; ha proposto di modificare il Commentario, al solo fine di introdurre ulteriori esempi di **attività ricorrenti**, che per loro stessa natura danno luogo ad una **stabile organizzazione «materiale»**, come pure di **attività svolte in via esclusiva in un solo Paese**, come tali considerate ivi «radicate» in maniera più forte.

so della produzione cinematografica di un film sul territorio dello Stato italiano, in considerazione «della concentrazione di capitali, tutt'altro che irrilevanti» in vista della sua realizzazione (19).

Il *Discussion Draft* dell'OCSE era proprio chiamato a meglio contestualizzare tali ipotesi, a dire degli operatori non affatto chiare (20), al punto che il BIAC OCSE (*Business and Industry Advisory Committee*) aveva chiesto di introdurre una soglia minima di 12 mesi (21).

In risposta a tali istanze di «tutela», il *Working Party* dell'OCSE sembra però fermo nell'idea di lasciare il *time requirement* della stabile organizzazione «materiale» quale clausola «aperta», da valutare in relazione al tipo di attività svolta, e ha proposto di modificare il Commentario, al solo fine di introdurre ulteriori esempi di attività ricorrenti, che per loro stessa natura danno luogo ad una stabile organizzazione «materiale», come pure di attività svolte in via esclusiva in un solo

### Note:

(15) Sull'argomento si veda per tutti A.A. Skaar, «Commentary on Article 5 of the OECD Model Treaty: the Concept on Permanent Establishment», in *The taxation of Permanent Establishment*, IBFD.

(16) Così il par. 6.3 del Commentario OCSE all'art. 5.

(17) Così il par. 6 del Commentario OCSE all'art. 5.

(18) Così il par. 6 del Commentario OCSE all'art. 5. Sull'argomento si veda anche M. Pennesi, *Stabile organizzazione. Aspetti critici ed evoluzioni sul tema*, IPSOA, 2012, pag. 12; A. Sfrondini, «La stabile organizzazione», in *Manuale di Fiscalità Internazionale* (a cura di A. Dragonetti - V. Piacentini - A. Sfrondini), IPSOA, 2012, pag. 865.

(19) Comm. trib. centr., 1° febbraio 2001, n. 765, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(20) Tra i commenti al primo *Discussion Draft* si vedano *inter alia* J. De Goede, D. Kaur, B. Kusters, A. Perdelwitz, «Interpretation and Application of Article 5 (Permanent establishment) of the OECD Model Tax Convention: Response from IBFD Research Staff», in *Bulletin for International Taxation* n. 6/2012, pag. 313.

(21) Così il par. 32 del *Discussion Draft*: «This can be derived from the fact that the construction and installation projects often require a substantial physical presence so that other business with less physical presence should, at very least, also enjoy a twelve-month de minimis rule».

## PROSPETTIVE FUTURE

### Attività «preparatorie» o «ausiliarie»

Il Commentario OCSE individua il **criterio distintivo** tra attività di carattere «preparatorio» o «ausiliario» e attività principale dell'impresa non residente nel fatto che l'**attività** svolta dalla **sede fissa** d'affari costituisca di per sé stessa una **parte «essenziale»** e «**significativa**» dell'attività dell'impresa nella sua interezza. In tal caso, l'attività **non ha carattere «preparatorio»** o «ausiliario» e sussiste una **stabile organizzazione**. L'attività ha natura «preparatoria» o «ausiliaria» anche quando la sede fissa d'affari effettivamente contribuisce alla produttività dell'impresa, ma i **servizi** forniti sono così **distanti** dall'effettiva **realizzazione** degli **utili**, che risulta difficile attribuirne una parte qualsiasi a tale sede fissa d'affari.

Paese, come tali considerate ivi «radicate» in maniera più forte.

Più nel dettaglio:

– quanto alle attività ricorrenti, che per loro natura durano ogni anno meno di 6 mesi pur essendo comunque «pianificate» per un orizzonte temporale di medio-lungo periodo, è stato fatto l'esempio (forse un po' estremo) dell'impresa incaricata di talune operazioni di trivellamento nell'Artico (22);

– quanto, invece, alle attività che si svolgono in via esclusiva in un Paese e che, pur durando meno di 6 mesi, possono comunque integrare l'ipotesi della stabile organizzazione «materiale», è stato fatto l'esempio della contri-

buyente che decida di utilizzare la casa dei propri genitori in un altro Stato, per assicurare il servizio di *catering* ad una produzione cinematografica, per poi cessare tale attività al termine delle riprese del film (23).

Quello che se ne deduce è che la clausola del *time requirement*, ai particolari fini della stabile organizzazione materiale, rimane comunque «aperta», come tale non riconducibile ad una regola fissa, bensì legata alla natura stessa dell'attività svolta (24).

### Attività «preparatorie» o «ausiliarie»

Il *Discussion Draft* dell'OCSE, infine, si è occupato delle attività «ausiliarie» o «preparatorie» che, come tali, non danno luogo ad una stabile organizzazione, pur se in presenza di una sede fissa d'affari.

L'art. 5 del modello di Convenzione, al par. 4, prevede una serie di ipotesi che si ritiene non diano luogo ad una stabile organizzazione dell'impresa non residente, quali:

- l'utilizzo di un'installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa (lett. a);
- il possesso di beni immagazzinati al solo fine di

deposito, esposizione o di consegna (lett. b);

– il possesso di beni immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa (lett. c);

– l'utilizzo di una sede fissa ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa (lett. d);

– l'utilizzo di una sede fissa ai soli fini di svolgere una qualsiasi attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario (lett. e);

– l'utilizzo di una sede fissa ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate, purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere pre-

paratorio o ausiliario (lett. f).

In generale, le diverse ipotesi menzionate sono considerate irrilevanti ai fini dell'esistenza di una stabile organizzazione, in quanto attività di carattere «preparatorio» o «ausiliario» rispetto all'attività principale dell'impresa non residente. In via

#### Note:

(22) Così il nuovo par. 6.1 del Commentario, come modificato dal *Discussion Draft*: «In that case, given the nature of the business operations at that location, it could be considered that the time requirement for a permanent establishment is met due to the recurring nature of the activity regardless of the fact that any continuous presence last less than 6 months; the time requirement could similarly be met in the case of shorter recurring periods of time that would be dictated by the specific nature of the relevant business».

(23) Così il nuovo par. 6.2 del Commentario, come modificato dal *Discussion Draft*: «In that case, it could be considered that the time requirement for a permanent establishment is met since the restaurant is operated during the whole existence of that particular business. This would not be the situation, however, where a company resident of State R which operates various catering facilities in State R would operate a cafeteria in State S during a four week international sports event. In that case, the company's business, which is permanently carried on in State R, is only temporarily carried on in State S».

(24) Sull'argomento anche da ultimo si veda A. Sfrondini, *op. loc. ult. cit.*

di prima approssimazione, sono considerati atti di carattere «ausiliario» o «preparatorio» quelli non imprescindibili per il conseguimento dell'oggetto dell'impresa. Sfuggono, pertanto, alla previsione in esame tutte le funzioni che costituiscono «segmenti essenziali» del ciclo imprenditoriale e della gestione caratteristica aziendale, come le fasi, interne al processo produttivo, indispensabili per la realizzazione del bene o del servizio finale, la vendita e l'attività di gestione e di direzione dell'iniziativa localmente intrapresa.

Sul punto, il Commentario OCSE, dopo aver precisato che è spesso difficile distinguere tra attività che hanno carattere «preparatorio» o «ausiliario» e quelle che non ce l'hanno, individua il criterio distintivo (di massima) nel fatto che l'attività svolta dalla sede fissa d'affari costituisca di per sé stessa una parte «essenziale» e «significativa» dell'attività dell'impresa nella sua interezza (25). In tal caso, l'attività non ha carattere «preparatorio» o «ausiliario» e dunque, in presenza degli altri requisiti previsti nel modello di convenzione, sussiste una stabile organizzazione.

Nel Commentario OCSE viene, altresì, precisato che l'attività ha natura «preparatoria» o «ausiliaria», anche quando la sede fissa d'affari effettivamente contribuisce alla produttività dell'impresa, ma i servizi forniti sono così distanti dall'effettiva realizzazione degli utili, che risulta difficile attribuire una parte qualsiasi degli utili a tale sede fissa d'affari (26).

Per parte sua, il *Discussion Draft* si è preoccupato di chiarire che il carattere «preparatorio» o «ausiliario» non dovrebbe essere necessariamente riscontrato per le attività previste alle lett. da a) a d) che, come tali, dovrebbero ritenersi «automaticamente» escluse. Il *Working Party* ha interpretato tale scelta come a tutela delle esigenze di certezza per i contribuenti, osservando che «the wording of subparagraphs a) to d) did not support the view that the application of the subparagraphs was subject to the additional condition that the relevant activity be of a preparatory or auxiliary character, which was a condition that was expressly included in subparagraphs e) and f). It therefore agreed that the Commentary should be amended to clarify that subparagraphs a) to d) were not subject to the extra condition that the activities referred to therein be of a preparatory or auxiliary nature and that a

similar clarification should be made in paragraphs 42.7 and 42.9 of the Commentary» (27).

---

**Note:**

(25) Cfr. il par. 24 del Commentario all'art. 5 del Mod. OCSE: «the decisive criterion is whether or not the activity of the fixed place of business in itself forms an essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole».

(26) Cfr. il par. 23 del Commentario all'art. 5 del Mod. OCSE.

(27) Così il par. 75 del *Discussion Draft*.

# La determinazione dell'IRAP per le svalutazioni delle immobilizzazioni

di Paolo Petrangeli

Il principio di derivazione del valore della produzione dalle voci del conto economico introdotto dalla legge n. 244/2007 non è stato realizzato, come sottolinea **Assonime** nella **circolare n. 31** del 2012, in modo compiuto, in quanto **non tutte** le **poste del conto economico** attribuibili all'attività caratteristica dell'impresa rilevano per la determinazione della **base imponibile IRAP**, avendo il legislatore ritenuto opportuno **non** riconoscere la **rilevanza** dei costi prettamente valutativi, vale a dire le **svalutazioni delle immobilizzazioni** e gli **accantonamenti**. Poiché tale soluzione determina un **disallineamento** tra i valori di bilancio e quelli rilevanti ai fini fiscali, l'**Agenzia delle entrate** è intervenuta con la circolare n. 26/E del 2012 per colmare le lacune della normativa. Secondo Assonime, la rivisitazione in via interpretativa del suddetto principio dovrebbe, però, trovare conferma in una modifica normativa.

La legge n. 244/2007 ha introdotto il principio di diretta derivazione del valore della produzione dalle voci del conto economico, senza più apportarvi le variazioni previste ai fini IRES. Questa nuova impostazione, cd. presa diretta dal bilancio, non è stata, tuttavia, realizzata, come sottolinea Assonime nella circolare n. 31 del 2012, in modo compiuto, in quanto non tutte le poste del conto economico attribuibili all'attività caratteristica dell'impresa rilevano per la determinazione della base imponibile IRAP. In altri termini, il legislatore non si è limitato ad escludere quelle voci dei costi caratteristici dell'impresa che in base all'impostazione teorica del tributo non sono ammessi in deduzione (quali i costi del personale, voce B9 del bilancio), ma ha ritenuto anche opportuno non riconoscere la rilevanza dei costi prettamente valutativi (le svalutazioni delle immobilizzazioni e gli accantonamenti). Tale soluzione, seppure giustificabile in funzione dell'esigenza erariale di evitare la deducibilità di costi meramente stimati e non ancora certi, determina inevitabilmente un disallineamento tra i valori di bilancio e quelli rilevanti ai fini fiscali.

Nel caso della svalutazione delle immobilizzazioni, se la stessa non è ammessa, ne deriva che il va-

lore fiscale del cespite rimane (evidentemente) quello *ante* svalutazione, altrimenti si verificherebbero delle duplicazioni nella tassazione del valore della produzione, poiché un costo effettivamente sostenuto (acquisto del cespite) risulterebbe (in misura pari alla svalutazione) definitivamente perso.

In mancanza di una disciplina normativa che disciplini esplicitamente le modalità di recupero del suddetto costo, si è, pertanto, posto - da subito - il problema di comprendere come le imprese potessero dedurre la quota parte del costo dei cespiti svalutati. Assonime era già intervenuta sul punto in passato (circolari n. 25 del 2009, n. 34 del 2009 e n. 20 del 2010), sottolineando come le svalutazioni dei cespiti ammortizzabili incidono sulla misura dei successivi ammortamenti (deducibili ai fini IRAP), che vengono a contrarsi rispetto a quelli che sarebbero stati calcolati in assenza delle suddette svalutazioni. Riconoscere la deduzione di tale costo (svalutazione) solo al momento della dismissione del cespite sarebbe stato «non solo penalizzante per le imprese che procedono alla svalutazione rispetto a quelle che, non svalu-

Paolo Petrangeli - Dottore commercialista in Roma



## IL PARERE DELL'ASSONIME

**Regime transitorio**

Assonime, con la **circolare n. 31** del 2012, sottolinea l'importante apertura che l'Agenzia delle entrate ha concesso consentendo due criteri alternativi per la deduzione delle svalutazioni stanziati nei bilanci dei periodi d'imposta precedenti al 2008 e non dedotte. Secondo l'Associazione, infatti, viene riconosciuto che la **perdita della competenza fiscale nella deduzione dell'ammortamento** (nel senso che la svalutazione non viene recuperata nel primo esercizio utile in cui vi è capienza rispetto ai coefficienti tabellari) **pregiudica** soltanto la successiva **deduzione di tale componente negativo** a titolo di **ammortamento**, ma **non** comporta la **perdita definitiva del costo** che potrà essere fruito fiscalmente in sede di realizzo del cespite.

tando, possono dedurre maggiori ammortamenti, ma addirittura punitivo per le imprese che difficilmente hanno la prospettiva di realizzare i beni svalutati» (1).

L'esigenza di garantire la continuità dei valori fiscali, di evitare duplicazioni di tassazione e, quindi, di rispettare - in definitiva - il principio costituzionale della capacità contributiva ha opportunamente indotto l'Agenzia delle entrate ad intervenire per colmare in via interpretativa le lacune della normativa con alcune soluzioni che consentono di risolvere in modo equilibrato le descritte criticità.

Questi interventi interpretativi, seppure condivisibili e fondati su opportune motivazioni di coerenza sistematica, hanno tuttavia introdotto, nella determinazione della base imponibile del tributo, regole e criteri extra-contabili, che non trovano immediato riscontro nella normativa. In altri termini, si è finito per incidere, limitandolo, sul principio, fissato dal legislatore, di derivazione diretta dell'imponibile dalle risultanze contabili. Secondo Assonime, questa rivisitazione in via interpretativa del suddetto principio dovrebbe, però, trovare conferma in una modifica normativa che introduca un più puntuale ed organico contesto normativo. In effetti, l'attuale disciplina del tributo regionale presenta varie lacune che rendono non agevole il lavoro dei contribuenti e dell'Amministrazione finanziaria. Le varie soluzioni adottate dall'Agenzia delle entrate, in assenza di una ridefinizione dei principi che devono regolare la quantificazione del valore della produzione, rischiano di non essere esaustive, nel senso che potranno porsi sempre nuovi problemi, rispetto ai quali manca un quadro normativo certo cui fare riferimento.

### **La svalutazione delle immobilizzazioni: il regime transitorio**

Il recupero delle svalutazioni stanziati nei bilanci

dei periodi d'imposta precedenti al 2008 e non dedotte è disciplinato dall'art. 1, comma 51, della legge n. 244/2007, secondo cui «per le quote residue dei componenti negativi la cui deduzione sia stata rinviata in applicazione della precedente disciplina dell'IRAP continuano ad applicarsi le regole precedenti». Ciò significa che per dette svalutazioni continua a trovare applicazione il principio di dipendenza dell'IRAP dall'IRES contenuto nel previgente art. 11-*bis* del D.Lgs. n. 446/1997. Nel caso delle immobilizzazioni materiali, il maggior valore fiscale del bene rispetto a quello contabile (che è decurtato della svalutazione non riconosciuta) può, pertanto, esse-

re dedotto, così come avveniva in passato, nei successivi esercizi nei limiti dell'importo dell'ammortamento ammesso ai fini fiscali, ossia quello calcolato mediante l'applicazione dei ccdd. coefficienti tabellari. Si tratta, in altri termini, di applicare il principio generale di cui all'art. 109, comma 4, del T.U.I.R., in base al quale sono deducibili i componenti negativi «imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme ... [del T.U.I.R.] ... che dispongono o consentono il rinvio». Pertanto, nell'ambito del regime transitorio, per poter dedurre le pregresse svalutazioni non è necessario attendere la conclusione dell'ammortamento contabile, ma è possibile recuperare il costo anche durante detto ammortamento contabile, se le quote stanziati a conto economico sono di ammontare inferiore a quelle quantificate in base ai ccdd. coefficienti tabellari (valevoli ai fini fiscali), e nei limiti della differenza tra i due importi (ammortamento massimo fiscale meno ammortamento contabile). E, infatti, la svalutazione è un componente

**Nota:**

(1) Circolare Assonime n. 31 del 2012, in commento.

### IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

#### Trattamento a regime

– Per le svalutazioni delle immobilizzazioni effettuate in vigore della nuova normativa, la **determinazione dell'importo** che può essere **recuperato in deduzione nei successivi esercizi non può più ancorarsi alle regole IRES**, stante l'avvenuto sganciamento della base imponibile IRAP dalle norme del T.U.I.R. Pertanto, non potendo fare riferimento ai coefficienti tabellari o, comunque, alle percentuali fiscali, non era chiaro come potesse avvenire il **recupero del costo non dedotto**.

– L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 26/E del 2012, ha accolto il criterio suggerito da Assonime di consentire il **recupero della svalutazione** nel corso della **vita utile del bene**. Non potendo ancorarsi ai parametri IRES, è stata data rilevanza al **criterio di ammortamento** utilizzato ai **fini civilistici**. Ne deriva che nel corso del processo di ammortamento l'impresa potrà **recuperare**, come variazione in diminuzione da operare in sede di dichiarazione, la **quota di costo non dedotta**.

negativo che è già transitato a conto economico e che può essere dedotto a decorrere dal primo esercizio in cui vi è «capienza» rispetto al limite massimo di deducibilità fiscale del costo della immobilizzazione materiale (calcolato, come detto, mediante i ccdd. coefficienti tabellari). Quindi, se l'ammortamento stanziato a conto economico è uguale o maggiore al tetto massimo fiscale, il recupero della svalutazione non potrà che avvenire al termine dell'ammortamento contabile; altrimenti, se l'ammortamento transitato in bilancio è inferiore a quello «tabellare», la differenza tra i due importi costituisce il valore entro il quale recuperare in ciascun esercizio la svalutazione tassata.

L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 26/E del 2012 (2), in proposito precisa che «il contribuente per recuperare *medio tempore* la svalutazione non dedotta deve dedurre in ciascun periodo d'imposta l'intero importo dell'ammortamento fiscalmente ammesso. Ne consegue che, in linea di principio, qualora non deduca l'intero maggior ammortamento fiscale rispetto a quello imputato a conto economico nel corso del processo di ammortamento, tale maggior valore può essere recuperato solo in sede di realizzo del cespite». Assonime sottolinea come il descritto chiarimento costituisca un'apertura molto importante, nel senso che vengono in tal modo consentiti due criteri alternativi per la deduzione delle pregresse svalutazioni. In effetti, viene riconosciuto che la perdita della competenza fiscale nella deduzione dell'ammortamento (nel senso che la svalutazione non viene recuperata nel primo esercizio utile in cui vi è capienza rispetto ai coefficienti tabellari) pregiudica soltanto la successiva deduzione di tale componente negativo a titolo di ammortamento, ma non comporta

la perdita definitiva del costo che potrà essere fruito fiscalmente in sede di realizzo del cespite (come minore plusvalenza o maggiore minusvalenza). Accanto a tale significativo chiarimento, l'Agenzia delle entrate, considerata l'incertezza interpretativa che vi era sul punto, fa una ulteriore apertura e riconosce ai contribuenti, che nei periodi d'imposta precedenti al 2012 non abbiano dedotto la svalutazione fino a capienza del «tetto fiscale», la possibilità di recuperare il suddetto componente negativo nei periodi d'imposta dal 2012 in poi nei limiti dell'ammortamento fiscale (massimo), senza dover attendere la cessazione del cespite.

Sulla tematica Assonime evidenzia anche che, in effetti, per l'esercizio 2011, alla data di emanazione della circolare n. 26/E del 2012, non era ancora scaduto il termine di presentazione della dichiarazione, sicché i contribuenti

avrebbero potuto già adeguarsi in tale sede. Secondo Assonime, tuttavia, l'ulteriore apertura dell'Agenzia si estende anche al 2011, stante il tenore letterale della circolare n. 26/E del 2012, e considerato che alla data di detta circolare i contribuenti avevano già chiuso i bilanci e stanziato i fondi imposte.

#### Il trattamento a regime della svalutazione delle immobilizzazioni

Per le svalutazioni effettuate in vigore della nuova normativa, la determinazione dell'importo che può essere recuperato in deduzione nei successivi esercizi non può più ancorarsi alle regole IRES, stante l'avvenuto sganciamento della base imponibile IRAP dalle norme del T.U.I.R. Pertanto, non

#### Nota:

(2) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

## IL PARERE DELL'ASSONIME

**Rivalutazione di ammontare superiore alla precedente svalutazione**

Per i **soggetti IAS**, nell'ipotesi in cui la rivalutazione sia di ammontare superiore alla precedente svalutazione che è stata operata sullo stesso cespite, la **rivalutazione eccedente** non costituisce, da un punto di vista contabile, una ripresa di valore da iscrivere a conto economico, ma una vera e propria **rivalutazione**, effettuata secondo il «**revaluation model**», da contabilizzare nell'OCI. Ne deriva, secondo la **circolare n. 31** del 2012 di Assonime, che la suddetta rivalutazione, per la parte eccedente la precedente svalutazione, deve considerarsi **irrilevante ai fini fiscali** a tutti gli effetti. In altri termini, non dovrebbe comportare né un recupero degli eventuali ammortamenti dedotti in via extra-contabile, né incrementare il costo fiscalmente rilevante del cespite ai fini dei successivi ammortamenti.

potendo fare riferimento ai citati coefficienti tabellari o, comunque, alle percentuali fiscali (per i beni immateriali), non era chiaro come potesse avvenire il recupero del costo (svalutazione) non dedotto. L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 26/E del 2012, ha accolto il criterio suggerito da Assonime di consentire il recupero della svalutazione nel corso della vita utile del bene. Non potendo ancorarsi, come detto, ai parametri IRES, è stata data rilevanza al criterio di ammortamento utilizzato ai fini civilistici. In altri termini, si fa riferimento all'aliquota di ammortamento applicata in bilancio e, quindi, si procede a ripartire il valore fiscale del bene (valore contabile residuo al lordo della svalutazione non dedotta fiscalmente) sulla base della vita utile residua del bene stesso. Ne deriva che nel corso del processo di ammortamento l'impresa potrà recuperare, come variazione in diminuzione da operare in sede di dichiarazione, la quota di costo non dedotta. In pratica la suddetta variazione in diminuzione, in caso di ammortamento a quote costanti, sarà pari alla svalutazione diviso il numero di anni residui di vita utile del bene.

Questa condivisibile soluzione interpretativa comporta, come evidenzia Assonime, che, nel caso in cui alla svalutazione si accompagni anche una riduzione della vita utile del bene, il processo di ammortamento IRAP, essendo agganciato a quello contabile, terminerà in anticipo. Ossia il costo fiscale del bene dovrà essere dedotto interamente nel minor periodo di vita utile del bene.

L'Agenzia delle entrate conferma, anche per la disciplina a regime, che l'eventuale costo fiscale non dedotto *medio tempore* come ammortamento può essere recuperato in sede di realizzo del cespite. Questa indicazione, secondo Assonime, appare significativa in quanto evidenzia (pure in vigenza

della nuova normativa) la presenza di due criteri di imputazione del costo dei cespiti, entrambi corretti. In altri termini, una volta persa la competenza per la deduzione dell'ammortamento, il contribuente potrebbe comunque dedurre il costo all'atto della dismissione del cespite. In effetti, l'ammortamento è, comunque, una modalità valutativa di ripartizione del costo dei beni ammortizzabili, sicché ha natura diversa rispetto ad un atto realizzativo.

Per gli esercizi antecedenti all'emanazione della circolare n. 26/E del 2012, l'Agenzia delle entrate dà la stessa soluzione già commentata per il regime transitorio e, quindi, i contribuenti che non abbiano dedotto il maggior ammortamento IRAP per l'importo massimo po-

tranno farlo nei periodi d'imposta successivi secondo le indicazioni fornite con detta circolare, senza dover attendere la cessione del bene.

**I soggetti «IAS-adopter»**

I soggetti IAS possono iscrivere in bilancio una minusvalenza derivante da fenomeni valutativi in presenza di:

- rettifiche di valore rilevate a seguito di *impairment test* in base al principio IAS 36 (quando il cespite risulti iscritto in bilancio a un valore superiore a quello recuperabile);
- rettifiche risultanti da una riduzione di *fair value* in applicazione della cd. *revaluation model* (IAS 16 e IAS 38).

L'Agenzia delle entrate, dal momento che anche le minusvalenze valutative dei soggetti IAS non sono deducibili ai fini IRAP né nel regime previgente né in quello attuale, ritiene che possano essere applicate le stesse regole già descritte per i contribuenti che applicano i principi contabili nazionali. Viene, però, evidenziato che, nel caso in cui il bene sia

stato interessato anche da rivalutazioni, l'importo della svalutazione fiscalmente deducibile in via extra-contabile dovrà essere assunto al netto delle predette rivalutazioni. Tale conclusione è condivisibile in quanto il ripristino del valore contabile del bene, effettuato tramite la rivalutazione, comporta che lo stesso si tradurrà in maggiori ammortamenti di conto economico, come tali deducibili ai fini IRAP in base al principio della presa diretta del valore della produzione dalle risultanze di bilancio. In altri termini non sarebbe logico dedurre in via extracontabile la quota parte della svalutazione che è stata neutralizzata dalla rivalutazione, in quanto quest'ultima determina maggiori ammortamenti contabili deducibili ai fini IRAP.

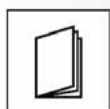
Assonime affronta, poi, l'ipotesi in cui la rivalutazione sia di ammontare superiore alla precedente svalutazione che è stata operata sullo stesso cespite. In tale situazione la rivalutazione eccedente non costituisce, da un punto di vista contabile, una ripresa di valore da iscriverne a conto economico, ma una vera e propria rivalutazione, effettuata secondo il *revaluation model*, da contabilizzare nell'OCI

(*other comprehensive income*). Ne deriva, secondo l'Assonime, che la suddetta rivalutazione, per la parte eccedente la precedente svalutazione, deve considerarsi irrilevante ai fini fiscali a tutti gli effetti. In altri termini, non dovrebbe comportare né un recupero degli eventuali ammortamenti dedotti in via extra-contabile, né incrementare il costo fiscalmente rilevante del cespite ai fini dei successivi ammortamenti. In particolare, secondo Assonime, «le rivalutazioni che recuperano precedenti svalutazioni non dedotte, se da un lato comportano l'eliminazione (o riduzione) delle deduzioni ancora da operare in via extracontabile ..., dall'altro non possono di per sé comportare una tassazione delle rivalutazioni stesse». In caso di rivalutazioni (per la quota eccedente le pregresse svalutazioni) non dovrebbe, quindi, emergere materia imponibile IRAP. Tuttavia, la parte di rivalutazione che non neutralizza deduzioni ancora da operare in via extra-contabile si tradurrebbe in un incremento del valore contabile del cespite non rilevante fiscalmente, con la conseguenza che i relativi ammortamenti non saranno deducibili ai fini IRAP.

## RIVISTE IPSOA

# Sfoggia i tuoi fascicoli anche nella versione tablet e web!

*Un abbonamento, tre diverse modalità di lettura.*



RIVISTA  
CARTACEA

Tutto ciò che è compreso nell'abbonamento sulla tua scrivania.



VERSIONE  
TABLET

Scarichi i fascicoli in anteprima, effettui ricerche, inserisci note, invii pagine ed articoli: tutto in mobilità!

Per accedere alla versione tablet basta scaricare l'app gratuita *Edicola Professionale* - disponibile su AppStore, SamsungApps, Google Play o Amazon Store - ed inserire all'interno username e password di registrazione al sito Ipsoa.

NOVITÀ



VERSIONE  
WEB

Dal tuo PC o notebook scarichi l'ultimo numero ancora in fase di stampa, accedi agli arretrati in PDF e navighi all'interno di un immenso patrimonio dottrinale.

Per accedere al servizio basta autenticarsi sul sito Ipsoa con username, password e codice cliente, ed accedere alla sezione ITUCI ABBONAMENTI presente nella tua Home Page Personale.

Apple e iPad sono marchi di Apple Inc. - Android è un marchio di Google Inc.

# Gli accantonamenti per rischi e oneri e l'IRAP: i costi di chiusura e post chiusura delle discariche

di Vincenzo Cipriani e Maurizio Zeppilli

Nella circolare n. 26/E del 2012, l'Agenzia delle entrate si è espressa nel senso della **diretta e immediata deducibilità** degli accantonamenti iscritti in bilancio dalle **imprese** di servizi operanti nel settore dello **smaltimento dei rifiuti** attraverso la gestione di discariche autorizzate per i costi di bonifica da sostenere alla chiusura della discarica e negli esercizi successivi. La soluzione accolta deve ritenersi un'«**eccezione**», strettamente collegata alle peculiarità della fattispecie esaminata, rispetto alla regola generale che prevede l'irrilevanza degli **accantonamenti per rischi e oneri** in quanto tali ai fini del calcolo della base imponibile IRAP e il rinvio della deduzione dei costi alla data di effettivo sostenimento. A commento della pronuncia dell'Agenzia è ora intervenuta l'**Assonime** con la **circolare n. 31 del 2012**.

Tra i temi ripresi dalla circolare Assonime n. 31 del 2012 in sede di commento degli ulteriori chiarimenti in materia di determinazione della base imponibile IRAP contenuti nella circolare dell'Agenzia delle entrate 20 giugno 2012, n. 26/E (1), particolare rilievo assume, per le relative implicazioni concettuali e sistematiche, quello riguardante il trattamento degli accantonamenti intitolati ai «costi di chiusura e post chiusura delle discariche». Si tratta di voci di costo presenti nei bilanci delle imprese di servizi operanti nel settore dello smaltimento dei rifiuti attraverso la gestione di discariche autorizzate e in relazione alle quali veniva a porsi la questione di principio concernente l'esatta portata dell'esclusione sancita dall'attuale art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997, dai componenti negativi rilevanti ai fini del calcolo della base imponibile del tributo regionale, delle voci di conto economico destinate ad accogliere gli accantonamenti per rischi e oneri. In effetti, tale problematica era stata già affrontata in termini generali dall'Agenzia delle entrate nella circolare 19 febbraio 2008, n. 12/E (1) e ricondotta essenzialmente a una questione di mera competenza temporale; si ricorderà infatti come nell'occasione, dopo aver affermato la (generale) irrilevanza per la base imponibile IRAP degli accantonamenti in quanto tali,

l'Agenzia abbia comunque riconosciuto la deducibilità dei relativi costi nell'esercizio di loro effettivo sostenimento, qualora rientranti per natura in una delle voci di conto economico pur sempre ammesse in deduzione dalla base imponibile del tributo regionale. Nella nuova circolare del 2012, invece, l'Agenzia delle entrate si è espressa nel senso della diretta e immediata deducibilità degli accantonamenti intestati ai «costi di chiusura e post chiusura delle discariche» e ciò in apparente contrasto con il precedente orientamento. Sennonché, come si avrà modo di rilevare, la soluzione accolta con la nuova pronuncia deve ritenersi un'«eccezione» strettamente collegata alle peculiarità della fattispecie esaminata che non intacca la regola della (generale) irrilevanza degli accantonamenti in quanto tali; regola che, anzi, risulta implicitamente (ri)confermata dalla circolare n. 26/E del 2012.

## Trattamento degli accantonamenti per rischi e oneri

Per meglio inquadrare l'argomento, appare utile un breve riepilogo delle varie fasi che hanno caratterizzato il trattamento degli accantonamenti

### Nota:

(1) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

## SOLUZIONI OPERATIVE

**Accantonamenti per rischi e oneri**

Per gli accantonamenti per rischi e oneri appartenenti alla tipologia di quelli **non ammessi in deduzione dal reddito d'impresa**, si è sempre applicata in ambito IRAP la stessa regola, vale a dire **indeducibilità** nel periodo di **stanziamento** e **deducibilità** nel periodo di **sostenimento** effettivo dei **costi**; mentre, per quelli **deducibili**, in quanto tali, dal reddito d'impresa, si è registrato un cambiamento tra il regime applicabile **fino al 2007**, **deducibilità immediata** secondo le stesse regole del reddito d'impresa, e il regime applicabile **dal 2008** in avanti, del tutto **identico** a quello valevole per gli **altri accantonamenti**.

per rischi e oneri agli effetti del tributo regionale. Semplificando, è possibile sintetizzare l'evoluzione normativa (e interpretativa) suddividendola in due epoche: quella ricompresa tra il periodo d'imposta di esordio dell'IRAP (1998) e il periodo d'imposta 2007 e quella che va dal periodo d'imposta 2008 in avanti. Nella prima fase, contrassegnata, si ricorda, da una sostanziale coincidenza delle regole di determinazione del valore della produzione con quelle valevoli per il reddito d'impresa, gli accantonamenti in quanto tali erano deducibili dal tributo regionale se e nella misura in cui lo fossero anche ai fini delle imposte sui redditi (2); analogamente, in caso di accantonamenti non ammessi in deduzione (in quanto tali) dal reddito d'impresa, veniva ad applicarsi ai fini IRAP la stessa soluzione valevole per il reddito d'impresa e, quindi, come precisato dall'allora Ministero delle finanze nella C.M. n. 141/E del 1998 (3): irrilevanza del costo nel periodo di stanziamento dell'accantonamento e deducibilità dello stesso, sempre che rientrante per natura tra i ccdd. costi intermedi rilevanti ai fini del valore della produzione, nell'esercizio di suo effettivo sostenimento. A partire dal 2008, invece, in coerenza con la nuova impostazione che prevede, in linea di principio, l'indipendenza della base imponibile IRAP dal reddito d'impresa, per tutti gli accantonamenti classificabili nelle voci B12 e B13 del conto economico del bilancio codicistico (e, quindi, tanto per quelli ammessi e tanto per quelli non ammessi in deduzione dal reddito d'impresa), vale la regola della generale irrilevanza degli accantonamenti in quanto tali nell'esercizio di stanziamento; che però non implica indeducibilità assoluta e definitiva, dato che, come si è già ricordato, nella circolare n. 12/E del 2008, l'Agenzia delle entrate ha riconosciuto che la deduzione dei relativi costi, purché rientranti tra quelli rilevanti ai fini IRAP, può comunque avvenire nel periodo

d'imposta del loro effettivo sostenimento. A ben riflettere e riassumendo, dunque, può dirsi che, per gli accantonamenti per rischi e oneri appartenenti alla tipologia di quelli non ammessi in deduzione dal reddito d'impresa, si è sempre applicata in ambito IRAP la stessa regola (indeducibilità nel periodo di stanziamento e deducibilità nel periodo di sostenimento effettivo dei costi); mentre, per quelli deducibili (in quanto tali) dal reddito d'impresa, si è registrato un cambiamento tra il regime applicabile fino al 2007 (deducibilità immediata secondo le

stesse regole del reddito d'impresa) e il regime applicabile dal 2008 in avanti, del tutto identico a quello valevole per gli altri accantonamenti.

**Note:**

(2) Precisamente, per i periodi d'imposta 1998 e 1999, la corrispondenza tra regime IRAP e regime imposte sui redditi era garantita dall'art. 11, comma 1-ter, del D.Lgs. n. 446/1997 (vigente *ratione temporis*), il quale stabiliva autonomamente la deducibilità da IRAP per gli accantonamenti di cui al previgente art. 70, comma 3, del T.U.I.R. (accantonamenti relativi ad indennità per la cessazione di rapporti di agenzia) e per quelli di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 73 del T.U.I.R. (accantonamenti per spese per lavori ciclici di manutenzione e revisione delle navi e degli aeromobili; accantonamenti per spese di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili; accantonamenti per oneri derivanti da operazioni e concorsi a premio). Dal 2000 al 2007, invece, la diretta e immediata rilevanza anche ai fini IRAP degli accantonamenti sopra elencati era garantita dall'avvenuta inclusione, tra i componenti negativi rilevanti individuati dall'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997, di tutte le voci di costo comprese nella lett. B dell'art. 2425-bis c.c. e della contestuale applicazione a tali voci delle corrispondenti regole valevoli per il reddito d'impresa (cfr. C.M. n. 148/E del 2000, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA).

(3) In particolare, al par. 3.2.1.3.3, la C.M. n. 141/E del 1998, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, ha affermato che, «al verificarsi dell'evento, in previsione del quale si è proceduto ad effettuare l'accantonamento alle suddette voci, l'intero ammontare del costo sostenuto, ivi compresa la parte imputata al fondo di accantonamento, è deducibile ai fini IRAP (...), sempreché si tratti di un costo che sarebbe classificabile, per natura, in una delle voci di conto economico rilevante ai fini IRAP».

## Accantonamento per «costi di chiusura e post chiusura discariche»

Ciò rievocato, va detto che, tanto agli effetti delle imposte sui redditi e tanto agli effetti dell'IRAP, il caso degli accantonamenti per i «costi di chiusura e post-chiusura delle discariche» è sempre stato affrontato e risolto in via interpretativa in modo del tutto autonomo rispetto alla problematica generale degli accantonamenti. Si ricorda, infatti, che, con R.M. 2 giugno 1998, n. 52/E (4), l'allora Ministero delle finanze, in risposta a un quesito presentato dalla federazione delle imprese operanti nel settore dello smaltimento rifiuti attraverso la gestione in convenzione di discariche autorizzate, ebbe a riconoscere l'immediata deducibilità dal reddito di tali imprese di detti

costi, pur essendo gli stessi rappresentati formalmente in bilancio da accantonamenti non rientranti tra quelli espressamente riconosciuti in deduzione dalle norme sul reddito d'impresa; e ciò, in forza del principio di «correlazione costi-ricavi», da considerarsi come un logico corollario del principio di competenza e già applicato dall'Amministrazione finanziaria in altre occasioni (5), secondo il quale, «una volta stabilito l'esercizio di competenza dei ricavi, divengono automaticamente deducibili in quello stesso esercizio tutti i costi relativi ad essi correlati», purché ovviamente accompagnati dai requisiti di certezza e determinabilità oggettiva.

Come opportunamente sottolineato dalla circolare Assonime n. 31 del 2012 in commento, la soluzione all'epoca accolta per il reddito d'impresa doveva ritenersi senz'altro valevole anche agli effetti del tributo regionale, in ragione della stretta comunanza delle regole di determinazione delle due basi imponibili e, nello specifico, di quella concernente il principio di competenza fissato dall'art.

### IL PARERE DELL'ASSONIME

#### Accantonamenti per costi di chiusura e post chiusura delle discariche

La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 26/E del 2012 ha affermato in via interpretativa la **deducibilità immediata** ai fini IRAP degli accantonamenti per costi di chiusura e post chiusura discariche; tale soluzione, più che una deroga alla previsione normativa della (generale) irrilevanza degli accantonamenti per rischi e oneri, costituisce (corretta) interpretazione del principio di **competenza economica**, anch'esso normativamente previsto dall'attuale art. 5 del decreto IRAP attraverso il rinvio ai principi di redazione del bilancio. Interpretazione che, come sottolineato anche da **Assonime**, appare del tutto solida sul piano sistematico, essendo diretta ad **evitare** ingiustificate **alterazioni della base imponibile lesive** del principio costituzionale di **capacità contributiva**.

109, comma 1 (in precedenza art. 75), del T.U.I.R. Ciò significa quindi che nella prima fase di applicazione dell'IRAP, ricompresa come detto tra il 1998 e il 2007, gli accantonamenti effettuati dalle imprese in questione per i «costi di chiusura e post chiusura delle discariche» si sono resi deducibili dal tributo regionale nello stesso esercizio di stanziamento, nonostante la disciplina IRAP prevedesse la indeducibilità immediata degli accantonamenti non espressamente contemplati dalle norme sul reddito d'impresa. A ben guardare, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 26/E del 2012, affermando in via interpretativa la deducibilità immediata degli accantonamenti in oggetto, si pone nella stessa prospettiva sistematica che ispirò il prece-

dente intervento: anche nell'attuale contesto normativo dell'IRAP, infatti, stante la regola generale di esclusione delle voci B12 e B13 del conto economico, gli accantonamenti in parola non sarebbero deducibili in quanto tali, così come, stante la corrispondente esclusione degli accantonamenti diversi da quelli espressamente ammessi in deduzione dal reddito d'impresa, non lo sarebbero stati fino al 2007. Si potrebbe, pertanto, osservare come la soluzione accolta oggi, più che una deroga alla previsione normativa della (generale) irrilevanza degli accantonamenti per rischi e oneri, costituisca (corretta) interpretazione del principio di competenza economica, anch'esso normativamente pre-

#### Note:

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

(5) Il riferimento, tra le altre, è alla R.M. 22 ottobre 1981, n. 9/2940, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, con la quale venne riconosciuta la deducibilità degli accantonamenti effettuati dall'impresa venditrice per il futuro sostenimento dei costi per la realizzazione di opere di urbanizzazione previste dal contratto di vendita di unità immobiliari.

## SOLUZIONI OPERATIVE

**Costi non deducibili dall'IRAP**

La riconosciuta deducibilità degli accantonamenti per «costi di chiusura e post chiusura delle discariche» accolta dall'Agenzia delle entrate dovrebbe essere pur sempre limitata ai **costi** che per loro natura sono **deducibili dall'IRAP**. Pertanto, qualora nella stima dell'importo dell'accantonamento da stanziare venissero considerati, ad esempio, anche **costi del personale**, sembrerebbe logico ammettere la **deduzione dell'accantonamento** limitatamente alla parte corrispondente ai **costi** ordinariamente ammessi in **deduzione**.

visto dall'attuale art. 5 del decreto IRAP attraverso il rinvio ai principi di redazione del bilancio. Interpretazione che, come sottolineato anche da Assonime, appare del tutto solida sul piano sistematico, essendo diretta, nella specifica fattispecie, ad evitare ingiustificate alterazioni della base imponibile lesive del principio costituzionale di capacità contributiva; in tal senso, appare significativo il passo della circolare n. 26/E del 2012, in cui l'Agenzia osserva come «l'attuale struttura dell'IRAP potrebbe, tuttavia, comportare l'oggettiva impossibilità di dedurre i costi di post chiusura in quanto l'attività di gestione della discarica è caratterizzata, nella fase conclusiva, dalla mancanza di ricavi e, conseguentemente, di una base imponibile». D'altra parte, sembra il caso di aggiungere, a supporto della fondatezza della soluzione adottata dall'Agenzia, che il sostenimento degli oneri in questione costituisce per le imprese del settore un preciso obbligo prescritto nella convenzione con gli enti locali, cui tali imprese non possono evidentemente sottrarsi, e del cui importo (stimato) si tiene conto in sede di fissazione del corrispettivo e del piano economico finanziario legato alla gestione dell'attività; talché, la diretta e immediata rilevanza dei costi in questione, sia pur formalmente espressi in bilancio come accantonamenti, trova piena giustificazione nello stesso presupposto impositivo dell'IRAP (valore della produzione al netto dei costi intermedi) e nella necessità di rispettare il principio della capacità contributiva anche sotto il profilo temporale, vale a dire nella sequenza dei risultati delle attività economiche complesse.

Tutto ciò osservato, c'è da chiedersi se la soluzione accolta con riferimento alla fattispecie esaminata nell'occasione dall'Agenzia possa estendersi anche ad altre fattispecie di accantonamenti che presentino analoghe caratteristiche. Può essere, ad esempio, il caso degli accantonamenti stanziati dalle imprese svolgenti l'attività di ritiro, traspor-

to, stoccaggio e smaltimento dei rifiuti tossico-nocivi. Anche in questo caso, infatti, la fase di smaltimento dei rifiuti può essere svolta in esercizi successivi a quello nel quale si è proceduto al loro ritiro e stoccaggio e, quindi, in un esercizio successivo a quello di produzione dei ricavi e, inoltre, analogamente alla fattispecie esaminata dalla circolare di Agenzia, si è in presenza di costi già computati negli impegni contrattuali assunti dall'impresa e determinabili sulla base di stime oggettive verificabili dall'Amministrazione finanziaria.

Peraltro, si ricorderà che proprio la sussistenza di tali elementi condusse, sempre nel 1998 e sempre in forza del già richiamato principio della «correlazione costi-ricavi», l'allora Ministero delle finanze a riconoscere la deducibilità dal reddito d'impresa degli accantonamenti relativi ai costi di smaltimento di detti rifiuti (6). In effetti, contro l'estensione analogica dell'ambito applicativo della soluzione adottata dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 26/E del 2012, potrebbe obiettarsi che solo nel caso ivi esaminato viene sicuramente a prodursi una situazione di totale assenza di ricavi negli esercizi in cui si procede al sostenimento dei costi oggetto di previo accantonamento (dato che la bonifica della discarica non può che avvenire prevalentemente in epoca successiva alla sua chiusura); mentre, nell'esempio

**Nota:**

(6) Il riferimento è alla R.M. 5 marzo 1998, n. 14/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, nella quale, nel riconoscere la sussistenza dei requisiti della certezza e dell'obiettiva determinabilità, si osservò, tra l'altro, che le imprese in esame «al momento del ritiro dei rifiuti, fatturano ai clienti l'importo pattuito per la prestazione, atteso che, per effetto dell'art. 10 del D.Lgs. 5 febbraio 97, n. 22, subentrano ai conferenti nella proprietà dei rifiuti e nelle responsabilità civili e penali in ordine al loro effettivo e corretto smaltimento. Accade quindi che, al termine dell'esercizio e relativamente alla parte dei rifiuti ritirata presso i clienti ma non ancora smaltita dall'impresa, i ricavi sono stati tutti interamente contabilizzati al momento del ritiro di detti rifiuti, mentre i costi per il loro smaltimento non sono stati ancora sopportati».



ipotizzato dei costi per lo smaltimento dei rifiuti tossico-nocivi o in altri casi analoghi, il verificarsi di tale situazione è meno probabile. Tuttavia, considerazioni di ordine logico-sistematico indurrebbero a ritenere preferibile l'applicazione in via analogica della soluzione adottata dall'Agenzia delle entrate a tutti i casi in cui si sia in presenza di accantonamenti che riflettono il (futuro) sostenimento di costi necessari all'adempimento di obblighi previsti dal contratto da cui derivano i ricavi tassabili; costi che naturalmente debbono risultare da stime basate su criteri oggettivi (se del caso periziati) verificabili dall'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento. Sul punto, comunque, sareb-

bero necessarie ulteriori riflessioni da parte della dottrina ed eventualmente un'ulteriore pronuncia dell'Agenzia delle entrate; non escludendo anche l'opportunità, ben esplicitata dalla circolare Assonime n. 31 del 2012 in commento, di un intervento legislativo che meglio (ri)definisca i criteri di trattamento degli accantonamenti agli effetti del tributo regionale.

Ciò osservato, comunque, occorre ulteriormente precisare che la riconosciuta deducibilità degli accantonamenti per «costi di chiusura e post chiusura delle discariche» accolta dall'Agenzia dovrebbe essere pur sempre limitata ai costi che per loro natura sono deducibili dal tributo regionale. Pertanto, qualora nella stima dell'importo dell'accantonamento da stanziare venissero considerati, ad esempio, anche costi del personale, sembrerebbe logico ammettere la deduzione dell'accantonamento limitatamente alla parte corrispondente ai costi ordinariamente ammessi in deduzione (7). Anche su tale punto sarebbero opportuni ulteriori chiarimenti.

Da ultimo, è il caso di accennare, brevemente, al fatto che il problema della rilevanza degli accanto-

## SOLUZIONI OPERATIVE

### Società di persone e imprese individuali

Con riferimento alle società di persone e alle imprese individuali che applicano l'art. 5-bis del decreto IRAP, tale norma prevede un meccanismo di **determinazione della base imponibile** strettamente collegato alle regole di «**qualificazione, imputazione temporale e classificazione**» valevoli per la determinazione del **reddito d'impresa** ai fini dell'imposta personale». Pertanto, considerando che in sede di determinazione del reddito d'impresa i costi di chiusura e post chiusura delle discariche sono ammessi in deduzione nel corso dei periodi d'imposta durante i quali viene svolta l'attività di **riempimento della discarica**, appare logico concludere nel senso che la **medesima competenza** valga anche agli effetti dell'IRAP.

namenti per i «costi di chiusura e post chiusura delle discariche» è stato affrontato dall'Agenzia delle entrate esclusivamente nella prospettiva dei soggetti tenuti a redigere il bilancio codicistico; nessun esplicito chiarimento risulta invece reso con riferimento alle imprese *IAS adopter* operanti nello stesso settore; analogamente, nessuna espressa indicazione viene fornita con riguardo ai soggetti (società di persone e imprese individuali) che determinano la base imponibile IRAP ai sensi dell'art. 5-bis del D.Lgs n. 446/1997.

### Soggetti «IAS adopter»

Relativamente ai soggetti *IAS adopter*, va ricordato che, per effetto dello stesso art. 5 del decreto IRAP, la relativa base

imponibile deve essere determinata facendo riferimento alle voci di conto economico redatto secondo i principi contabili internazionali corrispondenti a quelle del conto economico del bilancio codicistico assunte come rilevanti per il tributo regionale. Conseguentemente, qualora anche l'impresa *IAS adopter* rilevi in bilancio i costi in questione attraverso lo stanziamento di accantonamenti, ai sensi dello IAS 37, deve ritenersi che la soluzione fornita dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 26/E del 2012 sia automaticamente applicabile anche a detti soggetti. Peraltro, va osservato, quand'anche la correlazione tra i costi della specie e i relativi ricavi venga rappresentata nel bilancio IAS, in ragione delle diverse caratteristiche che gli accordi di concessione possono presentare, con altre modalità ritenute praticabili (ad, esempio, imputazione dei

### Nota:

(7) Ciò in coerenza con quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria per gli accantonamenti indeducibili, per i quali, in occasione dell'effettivo sostenimento, risulterebbero deducibili solo i costi rientranti per natura tra le componenti rilevanti della base imponibile IRAP (cfr. C.M. n. 141/E del 1998, cit., circolari dell'Agenzia delle entrate n. 12/E del 2008, cit., e n. 26/E del 2012, cit.).

costi in questione ad incremento del valore della concessione iscritta nell'attivo e successivo ammortamento dei medesimi), dovrebbe pur sempre concludersi nel senso della validità di tali diverse rappresentazioni anche agli effetti dell'IRAP, in virtù del principio generale di diretta rilevanza ai fini del tributo regionale delle qualificazioni e imputazioni temporali IAS (8).

### ***Società di persone e imprese individuali***

Con riferimento invece alle società di persone e alle imprese individuali che applicano l'art. 5-bis del decreto IRAP, occorre ricordare come tale norma preveda un meccanismo di determinazione della base imponibile strettamente collegato alle regole di «qualificazione, imputazione temporale e classificazione valevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposta personale».

Pertanto, considerando che in sede di determinazione del reddito d'impresa i costi in questione, come si è più volte ricordato, sono ammessi in deduzione nel corso dei periodi d'imposta durante i quali viene svolta l'attività di riempimento della discarica, appare logico concludere nel senso che la medesima competenza valga anche agli effetti dell'IRAP.

### **Nota:**

(8) Pur non intendendo in questa sede approfondire il tema, è utile ricordare che il trattamento contabile della fattispecie in questione può rinvenirsi a seconda dei casi nello IAS 16, nell'IFRIC 12 e nell'Applicazione 3. In senso sostanzialmente conforme alla soluzione prospettata si vedano le considerazioni svolte nella nota 22 dello Studio sull'IRAP pubblicato dal CNDCEC nel mese di settembre 2012, «Bilancio 2011 e seguenti per soggetti non IAS. IRAP per le società industriali, commerciali e di servizi. Punti aperti e casi dubbi».

## **RIVISTE**

### **GT – Rivista di giurisprudenza tributaria**

**Mensile di giurisprudenza tributaria**

**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, con-

solto 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.

**Abbonamento annuale: € 224,00**  
**Supporto:** carta, web, tablet

#### **Per informazioni:**

- **Servizio Informazioni Commerciali:**  
Tel. 02.82476794  
E-mail: [info.commerciali@wki.it](mailto:info.commerciali@wki.it)
- **Agenzia Ipsoa di zona**  
([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- **shop.wki.it**

## La disciplina sui costi da reato abbandona il doppio binario tra giudizio tributario e giudizio penale?

di Andrea Carinci

La novellata **disciplina** della indeducibilità dei **costi da reato** porta a ritenere che l'**esercizio dell'azione penale** costituisca, non tanto e semplicemente la **condizione necessaria**, ma anche quella **sufficiente** per l'**applicazione** del **regime**. Si delinea in questo modo la volontà di **privare il giudice tributario del potere di vagliare** la sussistenza dei **presupposti** di applicazione del regime di indeducibilità. Vi sono tuttavia **casi** in cui appare **inevitabile** accordare al giudice tributario il **potere di conoscere**, in via incidentale, la sussistenza o meno del requisito della «**qualificabilità**» dell'**atto/attività** come **delitto non colposo**.

Uno dei profili che marca in modo significativo la discontinuità della nuova disciplina dei costi da reato (1) rispetto a quella previgente (2), è rappresentato dalle implicazioni che la stessa sembra destinata ad avere sul processo tributario. In particolare, sui poteri del giudice tributario in merito alla verifica delle condizioni (nuove) di funzionamento del regime di indeducibilità dei costi da reato.

Viene qui in considerazione, in particolare, la scelta del legislatore di riservare alla sola autorità giudiziaria ordinaria la verifica dei presupposti di applicazione del regime *de quo*.

### **Esercizio dell'azione penale quale condizione necessaria e sufficiente per l'ineducibilità dei costi da reato**

Accogliendo sul punto le sollecitazioni della dottrina, avanzate nel vigore della precedente formulazione del comma 4 dell'art. 14 (3), con la novella il legislatore ha infatti introdotto un vaglio preventivo dell'autorità giudiziaria circa la sussistenza della condizione, necessaria all'applicazione del regime di indeducibilità, rappresentata dalla qualificabilità dell'atto/attività come delitto non colposo (4). Ai sensi del nuovo comma 4-bis, invero, l'ineducibilità dei costi relativi a beni o servizi destinati alla commissione di un delitto non colposo opera solo se ed in quanto «il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, co-

munque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale».

Per effetto della modifica apportata al comma 4-bis

**Andrea Carinci** - Professore straordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

#### **Note:**

(1) Di cui all'art. 14, comma 4-bis, della legge n. 537/1993.

(2) Anteriore alle modifiche apportate dall'art. 8, comma 1, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 94. In argomento, si veda A. Vozza, «Corollari della natura sanzionatoria dell'ineducibilità dei costi da reato», in *Corr. Trib.* n. 17/2012, pag. 1327; A. Manzitti - M. Fanni, «Costi da reato» e nuova disciplina delle «operazioni inesistenti» nelle imposte dirette», *ivi* n. 26/2012, pag. 1982; F. Tundo, «Ineducibilità dei costi da reato: i difficili rapporti tra processo penale e tributario», *ivi* n. 22/2012, pag. 1682; M. Procopio, «La c.d. riforma dei costi illeciti e la sua aderenza ai principi di capacità contributiva», in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, pag. 531.

(3) Sul previgente regime si rinvia a A. Giovannini, «Principi costituzionali e nozione di costo nelle imposte sui redditi», in *Rass. trib.*, 2011, pag. 609; S. Screpanti, «L'ineducibilità dei costi da reato», *ivi*, 2004, pag. 958; A. Tomassini, «I costi riconducibili ad attività penalmente illecite», in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, pag. 1239.

(4) Con la previgente disciplina, l'Agenzia (circolare 26 settembre 2005, n. 42/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA) aveva ritenuto sufficiente la mera «trasmissione al Pubblico Ministero della notizia di reato».

dall'art. 8, comma 1, del D.L. n. 16/2012, quindi, l'indeducibilità dei costi connessi alla commissione di un delitto presuppone l'esercizio effettivo (e non meramente potenziale) dell'azione penale da parte del Pubblico Ministero, tramite la richiesta di rinvio a giudizio (art. 416 c.p.p.), oppure formulando l'imputazione per i diversi procedimenti speciali, di cui al Libro VI (art. 405 c.p.p.) (5). Ne discende che, qualora sia stata inoltrata, a seguito delle indagini fiscali, la denuncia *ex artt.* 331 e 347 c.p.p., ma il Pubblico Ministero abbia ritenuto di chiedere l'archiviazione (*ex artt.* 408 e 411 c.p.p.), il presupposto per l'applicazione del regime di indeducibilità non si realizza (6). Sicché, nonostante la denuncia, i costi e le spese contestate restano deducibili, conformemente alle regole ordinarie.

Vero è, peraltro, che, una volta che un atto/attività viene reputato qualificabile come delitto non colposo in sede di avvio dell'azione penale, l'indeducibilità dei costi, in applicazione del nuovo regime, non può essere messa in discussione se non quando, dallo stato di mera «qualificabilità», si perviene a quello di «qualificazione» negativa, in termini tendenzialmente stabili e definitivi, con una sentenza di proscioglimento (sentenza definitiva di non luogo a procedere, sentenza definitiva di assoluzione *ex art.* 530 c.p.p., oppure una sentenza definitiva di non doversi procedere, ai sensi dell'art. 529 c.p.p.).

Ciò porta a ritenere che l'esercizio dell'azione penale costituisca, non tanto e semplicemente la condizione necessaria, ma anche quella sufficiente per l'applicazione del nuovo regime di indeducibilità dei costi connessi alla commissione di un delitto non colposo.

### **Al giudice tributario è preclusa la possibilità di conoscere «incidenter tantum» la sussistenza del delitto non colposo**

Quanto sopra rilevato mette poi in evidenza la volontà del legislatore di riservare al giudice penale la verifica del presupposto di applicazione del nuovo regime, rappresentato dalla «qualificabilità» come delitto non colposo dell'atto/attività cui sono connessi i costi pretesi come indeducibili. Come detto, il presupposto di applicazione del regime è l'avvio dell'azione penale, mentre il rimborso delle imposte rimane comunque subordinato alla sentenza penale di assoluzione, di non luogo a procedere o di non doversi procedere.

Si delinea però in questo modo, e con altrettanta evidenza, la volontà di privare il giudice tributario del potere di vagliare la sussistenza dei presupposti di applicazione del regime di indeducibilità. Esercitata l'azione penale, al giudice tributario sembra infatti residuare solo la verifica del parametro del «diretto utilizzo» (7), non anche del requisito della «qualificabilità» dell'atto/attività come delitto non colposo. In deroga alla regola contenuta all'art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992, il giudice tributario non potrebbe quindi conoscere incidentalmente di una questione, la qualificabilità come delitto non colposo dell'atto/fatto, cui sono connessi i costi contestati, da cui dipende la decisione della controversia rientrante nella propria giurisdizione (8).

### **Deroga alla regola del doppio binario e possibili eccezioni**

Vi sono tuttavia casi in cui appare inevitabile accordare al giudice tributario il potere di conoscere, in via incidentale, la sussistenza o meno del requisito della «qualificabilità» dell'atto/attività come delitto non colposo.

Innanzitutto, ciò va affermato per l'ipotesi in cui il processo penale si chiuda constatando l'intervenuta prescrizione del reato (art. 157 c.p.).

Ai sensi del comma 4-*bis* dell'art. 14, la deduzione dei costi da reato parrebbe restare sempre preclusa qualora intervenga «sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codi-

#### **Note:**

(5) Applicazione della pena su richiesta delle parti nel corso delle indagini preliminari (art. 447 c.p.p.); giudizio direttissimo (art. 449 c.p.p.); giudizio immediato (art. 453 c.p.p.); decreto penale di condanna (art. 459 c.p.p.).

(6) Così anche la circolare 3 agosto 2012, n. 32/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, per cui «il legislatore ha inteso quindi subordinare la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di contestare l'indeducibilità di costi e spese al preventivo esercizio dell'azione penale, al fine di garantire che l'attività di controllo fiscale abbia luogo sulla base di presupposti qualificati dal vaglio preventivo degli organi giudiziari» (par. 2.2).

(7) Ai sensi del nuovo comma 4-*bis*, sono infatti indeducibili solamente «i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo».

(8) Così anche Assonime, circ. 28 maggio 2012, n. 14, pag. 17, in sintesi in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, che denuncia il pericoloso *vulnus* al tradizionale principio dell'autonomia dei processi che potrebbe derivare dalla soluzione di impedire al giudice tributario di avere cognizione *incidenter tantum* del reato.

ce fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale». La sentenza definitiva di non doversi procedere, fondata sulla medesima causa di estinzione (la prescrizione del reato), a sua volta sembra idonea ad escludere (in ogni caso) il rimborso di quanto versato per effetto del regime di indeducibilità dei costi. La lettera della norma - in altri termini - induce a leggere l'ineducibilità dei costi come una conseguenza necessaria della sentenza che dichiara il reato prescritto (9).

Sennonché - va osservato - uno degli obiettivi, implicitamente ma chiaramente, perseguiti dalla novella sembra essere stato il superamento della regola del doppio binario, che regola i rapporti tra processo penale e processo/procedimento tributario (10). Stante la particolare conformazione del procedimento e del processo tributario, caratterizzati dall'impiego diffuso di presunzioni, anche meramente indiziarie, nonché dai limiti alla prova testimoniale, appare estremamente circoscritta, in effetti, la possibilità, alla stregua dell'art. 654 c.p.p. di una diretta efficacia in sede tributaria del giudicato penale (11). Ebbene, la modifica del comma 4-bis dell'art. 14 si offre come una deroga espressa a tale regola: prevedendo la rimborsabilità delle maggiori imposte versate per effetto dell'ineducibilità dei costi da reato, come conseguenza dell'intervenuta definitività di una sentenza di assoluzione (o anche di non luogo a procedere o di non doversi procedere), la norma deroga alla regola del doppio binario, accordando in sede tributaria piena efficacia al giudicato penale, indipendentemente dai requisiti prescritti dall'art. 654 c.p.p. Il diritto al rimborso spetta in presenza di una sentenza di assoluzione mentre rimane precluso con la sentenza di condanna, senza che sia consentito al giudice tributario di conoscere, in via incidentale, della qualificazione come illecito penale dell'atto/attività che ha determinato i costi ritenuti indeducibili.

Ma si tratta appunto di una deroga espressa ad una

## SOLUZIONI INTERPRETATIVE

### Deroga al doppio binario

La previsione di rimborsabilità delle **maggiori imposte versate** per effetto dell'ineducibilità dei costi da reato, come conseguenza dell'intervenuta definitività di una **sentenza di proscioglimento**, ovvero il suo (implicito) **diniego** quale conseguenza di una sentenza di **condanna**, **deroga** alla regola del **doppio binario**, accordando in **sede tributaria** piena **efficacia al giudicato penale**.

regola e, come tale, va concepita ed interpretata (12), nel senso che le eventuali eccezioni a tale deroga comportano il ripristino della regola del doppio binario: ciò per dire che la sentenza motivata sull'intervenuta prescrizione del reato ben può (deve) essere concepita come (mero) ripristino della regola del doppio binario.

Prevedendo l'ineducibilità dei costi ed escludendo il

rimborso delle imposte versate in caso di pronuncia di una sentenza motivata sull'intervenuta prescrizione del reato, il legislatore ha voluto evidentemente solo escludere l'effetto automatico, imposto dalla nuova disciplina, della sentenza penale sulla deducibilità dei costi. Ciò, per l'ovvia considerazione che, nei casi di sentenze motivate sull'intervenuta prescrizione del reato, manca, ordinariamente, un accertamento del fatto di reato. Se così è, non è però allora possibile ritenere che,

### Note:

(9) Così la circolare n. 32/E del 2012, cit., secondo la quale il «legislatore ha inteso cristallizzare la contestazione di indeducibilità dei costi in questione anche in ipotesi di sentenza pronunciata dal giudice penale per intervenuta prescrizione del reato, in quanto la stessa non dichiara, nel merito, l'assoluzione dell'imputato in relazione al reato costituente il presupposto del recupero a tassazione dei connessi componenti negativi direttamente utilizzati per il compimento dell'attività delittuosa» (par. 2.2).

(10) S. Screpanti, «L'accertamento tributario conseguente al procedimento penale: recente giurisprudenza e ultime novità normative», in *Rass. trib.*, 2006, pag. 2005.

(11) Come giudicato e non come «elemento liberamente apprezzabile», posto che, in ogni caso, la giurisprudenza della Suprema Corte si mostra consolidata nel consentire al giudice tributario di fondare il proprio convincimento anche sulle prove acquisite nel giudizio penale «ed anche nel caso in cui questo sia stato definito con una pronuncia non avente efficacia di "giudicato opponibile" in sede giurisdizionale diversa da quella penale, purché proceda ad una propria ed autonoma valutazione, secondo le regole proprie della distribuzione dell'onere della prova nel giudizio tributario, degli elementi probatori acquisiti nel processo penale, i quali possono, quantomeno, costituire fonte legittima di prova presuntiva» (Cass. 23 maggio 2012, n. 8129; Id., 27 settembre 2011, n. 19786; Id., 17 dicembre 2010, n. 25617, tutte in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA).

(12) Per Cass., SS.UU., 26 gennaio 2011, n. 1768, tutte le eccezioni al principio dell'autonomia e della separazione dei giudizi penale e civile, in quanto tali, vanno interpretate restrittivamente.

## SOLUZIONI INTERPRETATIVE

### Prescrizione del reato

Prevedendo l'**indeducibilità dei costi** ed escludendo il rimborso delle imposte versate in caso di pronuncia di una sentenza motivata sull'intervenuta prescrizione del reato, il legislatore ha voluto evidentemente solo **escludere l'effetto automatico della sentenza penale sulla deducibilità dei costi**. Ciò, per l'ovvia considerazione che, nei casi di sentenze motivate sull'intervenuta prescrizione del reato, manca, ordinariamente, un accertamento del fatto di reato.

intervenuta la sentenza di prescrizione, si realizzi, in automatico, l'indeducibilità dei costi (13). Si tratterebbe, difatti, di una conclusione iniqua e di dubbia legittimità costituzionale. Da un lato, perché la qualificazione come «delitto non colposo», se non è verificata dal giudice penale, deve necessariamente poter essere vagliata dal giudice tributario. Tanto più perché costituisce il presupposto per l'applicazione di una misura *lato sensu* sanzionatoria, quale sembra potersi intendere l'indeducibilità di costi (quelli connessi alla commissione di un delitto) comunque inerenti (giacché, altrimenti, non vi sarebbe necessità di dettare una regola espressa di ineducibilità). Dall'altro, perché, argomentando per l'effetto automatico dell'indeducibilità rispetto alla prescrizione, si costringe il contribuente/reo a rinunciare alla prescrizione medesima, trasformando in onere quello che il sistema concepisce come una libertà (art. 157, quinto comma, c.p.p.), espressione diretta del diritto inviolabile alla difesa (14).

Quanto precede induce a ritenere, in definitiva, che, in caso di sentenza di non luogo a procedere fondata sull'intervenuta prescrizione del reato, il giudice tributario, chiamato a pronunciarsi su un recupero motivato sull'art. 14 citato, possa (addirittura debba, laddove la sentenza sia maturata fuori dal dibattimento) accertare *incidenter* la sussistenza del reato, nella misura in cui un simile accertamento è mancato in sede penale.

In termini corrispondenti, si deve poi ritenere che il giudice tributario conservi la possibilità di conoscere in via incidentale della «qualificabilità» come delitto non colposo di un certo fatto, nel caso in cui non vi sia coincidenza tra imputato e contribuente, come accade in materia di reddito delle società. Qui, invero, escludere che il giudice tributario possa conoscere della fattispecie penalistica significa privare di tutela il contribuente (la società), destinato a subire nel processo tributario gli effetti di vicende processuali, quelle riferite alla persona fisica imputato, cui è rimasto estraneo. Ciò appare

tanto più evidente in quei casi in cui la strategia difensiva dell'imputato, che peraltro potrebbe non aver più alcun rapporto con la società, si sia orientata verso soluzioni premiali a scapito della piena e compiuta cognizione del fatto di reato (15), ovvero quando, potendo, l'imputato ha preferito non rinunciare alla prescrizione del reato.

Senonché, anche così interpretato, il nuovo regime sui costi da reato conserva evidenti criticità. Nel momento stesso in cui, derogando al-

l'art. 654 c.p.p., consente l'immissione nel processo tributario di materiale probatorio che, in via generale, non vi potrebbe trovare ingresso (la testimonianza), la (inevitabile) previsione di casi in cui spetta al giudice tributario decidere sulla qualificabilità, come delitto non colposo, di un certo fatto finisce per realizzare una sperequazione difficilmente giustificabile: stante le preclusioni probatorie proprie del processo tributario (art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992), si compie in questo modo l'evidente disparità di trattamento tra chi consegue l'accertamento della natura del fatto come delitto non colposo in sede penale, con tutti gli strumenti e le garanzie ivi previste, e chi (ad esempio, la società), invece, la può ottenere solo in sede tributaria, dove quegli strumenti e quelle garanzie sono assenti.

### Note:

(13) Le Sezioni Unite della Cassazione (26 gennaio 2011, n. 1768, cit.) hanno chiarito che le sentenze di non doversi procedere perché il reato è estinto per prescrizione o per amnistia non hanno alcuna efficacia extrapenale, con la conseguenza che il giudice civile, pur tenendo conto degli elementi di prova acquisiti in sede penale, deve interamente ed autonomamente rivalutare il fatto in contestazione.

(14) Cfr. Corte cost., 31 maggio 1990, n. 275.

(15) Del resto, ad avviso di autorevole dottrina (F. Tesaurò, «Indeducibilità dei costi illeciti: profili critici di una norma di assai dubbia costituzionalità», in *Corr. Trib.* n. 6/2012, pag. 427) il regime di ineducibilità, presupponendo l'identità soggettiva tra imputato e contribuente, non potrebbe trovare applicazione nei confronti delle società; cfr. A. Voza, «Corollari della natura sanzionatoria dell'indeducibilità dei costi da reato», cit., *loc. cit.*, pag. 1331.

## Le sopravvenienze da esdebitamento in caso di presenza contestuale di perdite pregresse e di periodo

di Giulio Andreani e Angelo Tubelli

La disposizione che esenta da imposizione la sopravvenienza attiva da esdebitamento, conseguita nell'ambito degli accordi di ristrutturazione del debito e dei piani attestati, limita tale esenzione all'eccedenza di detta sopravvenienza rispetto alle perdite pregresse e alla perdita di periodo. Poiché la norma nulla prevede in ordine al meccanismo di calcolo della **quota esente** in presenza di **entrambe** le **tipologie di perdite**, occorre verificare gli **effetti** che si producono, in tale circostanza, sia sulla base di una prima **interpretazione**, che **confronta** l'ammontare della **sopravvenienza attiva** dapprima con le **perdite pregresse** e l'eventuale **eccedenza** con la **perdita di periodo**, sia sulla base di una **diversa interpretazione**, che **confronta** l'ammontare della **sopravvenienza attiva** dapprima con la **perdita di periodo** e l'eventuale **eccedenza** con le **perdite pregresse**; gli effetti non sono infatti i medesimi.

In un precedente intervento in questa *Rivista* (1) sono state esaminate alcune questioni interpretative poste dall'art. 33 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 (2) (decreto «crescita»), che ha tra l'altro modificato l'art. 88, comma 4, del T.U.I.R., a norma del quale, in caso di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'art. 182-*bis* della legge fallimentare ovvero di un piano attestato ai sensi dell'art. 67, terzo comma, lett. d), della medesima legge, «la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84» del T.U.I.R.

Invero, in ordine a tale disposizione si pone un ulteriore problema applicativo, qualora siano contestualmente presenti «perdite pregresse» e una «perdita di periodo».

### **Meccanismo di calcolo in caso di contemporanea presenza di «perdite pregresse» e «perdita di periodo»**

Poiché la norma nulla prevede al riguardo, occorre chiedersi se, ai fini del calcolo della quota esente della sopravvenienza, si debba fare prima riferimento alle «perdite pregresse» oppure alla «perdita di periodo». Secondo una prima interpretazione, la differenza (positiva) tra l'ammontare della sopravvenienza atti-

va e le perdite pregresse potrebbe essere ritenuta esente per la parte che eccede l'eventuale «perdita di periodo»; seguendo invece un altro percorso, la differenza (positiva) tra l'ammontare della sopravvenienza attiva e l'eventuale «perdita di periodo» è esente per la parte che eccede le «perdite pregresse». Occorre inoltre verificare se ed in quale misura gli effetti dell'applicazione di queste due diverse interpretazioni variano a seconda del significato che si attribuisce alle espressioni «perdita di periodo» e «perdite pregresse» ai fini della determinazione della quota esente della sopravvenienza.

Con riguardo alla «perdita di periodo», è possibile assumere in astratto due diverse configurazioni, potendo essa venire computata (alternativamente): a) senza tenere conto della sopravvenienza attiva, il che equivale a considerare quest'ultima - ai soli predetti fini - del tutto esclusa da imposizione (tesi ritenuta preferibile da chi scrive);

**Giulio Andreani** - Professore di diritto tributario presso la Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze, Dottore commercialista  
**Angelo Tubelli** - Dottore commercialista

#### **Note:**

- (1) Cfr. G. Andreani e A. Tubelli, «Le sopravvenienze da esdebitamento in presenza di perdite», in *Corr. Trib.* n. 47/2012, pag. 3621.
- (2) Convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134.

b) considerando, al medesimo esclusivo scopo, la sopravvenienza attiva imponibile per intero.

Per quanto riguarda le «perdite pregresse di cui all'articolo 84», per tali possono intendersi ai medesimi fini (alternativamente):

A) l'ammontare integrale delle perdite pregresse disponibili (a nulla rilevando - a questo fine - i relativi limiti di utilizzo in compensazione dei redditi futuri), fermo restando il loro impiego nella misura dell'80% del reddito imponibile in sede di compensazione con il reddito tassabile del periodo;

B) l'ammontare integrale delle perdite pregresse disponibili (come nell'ipotesi A), ma utilizzando - a riduzione del reddito imponibile dell'anno in cui la sopravvenienza si manifesta - anche la quota delle stesse che eccede l'80% del reddito d'impresa, fino a concorrenza dell'intero ammontare della sopravvenienza attiva imponibile (tesi ritenuta preferibile da chi scrive);

C) l'ammontare delle perdite pregresse effettivamente utilizzabili ai sensi dell'art. 84 sulla base del «risultato di periodo», determinato assumendo come imponibile l'intera sopravvenienza attiva, impiegando poi dette perdite - a riduzione del reddito imponibile così quantificato - fino a concorrenza dell'80% dell'importo di tale reddito imponibile diminuito della quota esente della sopravvenienza;

D) l'ammontare delle perdite pregresse utilizzabili ai sensi, e nei limiti, dell'art. 84 sulla base del «risultato di periodo», determinato assumendo come imponibile l'intera sopravvenienza attiva (come nell'ipotesi C), ma impiegando - a riduzione del reddito imponibile dell'anno in cui la sopravvenienza si manifesta - dette perdite nel limite dell'80% del medesimo «risultato di periodo» al lordo della sopravvenienza attiva imponibile (cioè non diminuito della quota esente della stessa, a differenza dell'ipotesi C).

Nel nostro precedente intervento (3) sono state rappresentate le ragioni per considerare residuali le tesi indicate *sub* C) e D), sicché queste non vengono qui ulteriormente esaminate.

### Meccanismo di calcolo con la tesi *sub* A)

Se si determina la quota imponibile della sopravvenienza in funzione delle perdite pregresse potenzialmente utilizzabili, senza effetti sul meccanismo di riporto delle perdite pregresse previsto dall'art. 84, comma 1, del T.U.I.R. (tesi *sub* A), il calcolo da effettuare seguendo la prima interpretazio-

ne sembra essere molto semplificato in presenza di perdite pregresse di importo pari o superiore alla sopravvenienza *de qua*, non essendovi in tal caso necessità di procedere alla determinazione della perdita di periodo ed al successivo raffronto della stessa con la sopravvenienza attiva.

Al riguardo si considerino le seguenti esemplificazioni numeriche, ove l'ipotesi «a'» corrisponde a quella che determina la «perdita di periodo» escludendo la sopravvenienza attiva (tesi *sub* a), mentre l'ipotesi «b'» corrisponde a quella che determina la «perdita di periodo» considerando interamente imponibile la sopravvenienza attiva (tesi *sub* b).

### Esempi nn. I e I-bis

<b>I) Preliminare raffronto con le perdite pregresse</b>	<b>a'</b>	<b>b'</b>
a) Sopravvenienza attiva ex art. 182-bis l.f.	100	100
b) Componenti positivi imponibili (esclusa la sopravvenienza)	250	250
c) Componenti negativi deducibili	300	300
d) Perdite pregresse	100	100
e) Perdite pregresse da considerare ai fini del calcolo dell'esenzione (*)	100	100
f) Sopravvenienza attiva esente (= a - e) post raffronto con perdite pregresse	0	0
g) Sopravvenienza attiva imponibile post raffronto con perdite pregresse (= e - f)	100	100
<b>h) Variazione in diminuzione (= f)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
i) Reddito imponibile al lordo delle perdite pregresse (= a + b - c - h)	50	50
j) Perdite pregresse utilizzabili ex art. 84 (= 80% di i)	40	40
<b>k) Reddito imponibile al netto delle perdite pregresse (= i - j)</b>	<b>10</b>	<b>10</b>
<b>l) Perdite pregresse riportabili negli esercizi successivi (= d - j)</b>	<b>60</b>	<b>60</b>
(*) L'importo delle perdite pregresse da considerare non può eccedere quello della sopravvenienza attiva		
<b>I-bis) Preliminare raffronto con la perdita di periodo</b>	<b>a'</b>	<b>b'</b>
a) Sopravvenienza attiva ex art. 182-bis l.f.	100	100
b) Componenti positivi imponibili (esclusa la sopravvenienza)	250	250
c) Componenti negativi deducibili	300	300

### Nota:

(3) Cfr. G. Andreani e A. Tubelli, *op. loc. ult. cit.*



d) Risultato di periodo senza sopravvenienza (tesi a')	(50)	
e) Risultato di periodo con sopravvenienza (tesi b')		50
f) Sopravvenienza attiva esente (= a - perdita di periodo)	50	100
g) Sopravvenienza attiva imponibile post raffronto con perdita periodo (= a - f)	50	0
h) Perdite pregresse	100	100
i) Perdite pregresse da considerare ai fini del calcolo dell'esenzione (**)	50	100
j) Sopravvenienza attiva esente art. 88 (= f - i)	0	0
k) Sopravvenienza attiva imponibile post raffronto con perdite pregresse (= a - j)	100	100
<b>l) Variazione in diminuzione totale (= j)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
m) Reddito imponibile al lordo delle perdite pregresse (= a + b - c - l)	50	50
n) Perdite pregresse utilizzabili ex art. 84 (= 80% di m)	40	40
<b>o) Reddito imponibile al netto delle perdite pregresse (= m - n)</b>	<b>10</b>	<b>10</b>
<b>p) Perdite pregresse riportabili negli esercizi successivi (= h - n)</b>	<b>60</b>	<b>60</b>
(**) L'ammontare delle perdite pregresse da considerare non può eccedere quello della sopravvenienza attiva esente post utilizzo perdita di periodo		

In presenza di perdite pregresse di importo inferiore alla sopravvenienza da esdebitamento, invece, sulla base della tesi indicata *sub a)*, in caso di previo raffronto con la «perdita di periodo» emergerebbe un reddito imponibile o, comunque, un maggiore reddito rispetto a quanto accadrebbe in caso di previo raffronto con le «perdite pregresse».

Si considerino le seguenti esemplificazioni numeriche.

### Esempi nn. 2 e 2-bis

<b>2) Preliminare raffronto con le perdite pregresse</b>	<b>a'</b>	<b>b'</b>
a) Sopravvenienza attiva ex art. 182-bis l.f.	100	100
b) Componenti positivi imponibili (esclusa la sopravvenienza)	250	250
c) Componenti negativi deducibili	300	300
d) Perdite pregresse	70	70
e) Perdite pregresse da considerare ai fini del calcolo dell'esenzione	70	70
f) Sopravvenienza attiva esente (= a - e) post raffronto perdite pregresse	30	30

g) Sopravvenienza attiva imponibile post raffronto con perdite pregresse (= e)	70	70
h) Risultato di periodo senza sopravvenienza residua (tesi a') (= b - c + g)	20	
i) Risultato di periodo con sopravvenienza (tesi b') (= a + b - c)		50
j) Sopravvenienza attiva esente ex art. 88 (= f - perdita di periodo) (*)	30	30
k) Sopravvenienza attiva imponibile post raffronto con perdita periodo (= a - j)	70	70
<b>l) Variazione in diminuzione totale (= j)</b>	<b>30</b>	<b>30</b>
m) Reddito imponibile al lordo delle perdite pregresse (= a + b - c - l)	20	20
n) Perdite pregresse utilizzabili ex art. 84 (= 80% di m)	16	16
<b>o) Reddito imponibile al netto delle perdite pregresse (= m - n)</b>	<b>4</b>	<b>4</b>
<b>p) Perdite pregresse riportabili negli esercizi successivi (= d - n)</b>	<b>56</b>	<b>56</b>
(*) L'importo dell'eventuale perdita di periodo da considerare non può eccedere quello della sopravvenienza attiva esente post raffronto con le perdite pregresse		
<b>2-bis) Preliminare raffronto con la perdita di periodo</b>	<b>a'</b>	<b>b'</b>
a) Sopravvenienza attiva ex art. 182-bis l.f.	100	100
b) Componenti positivi imponibili (esclusa la sopravvenienza)	250	250
c) Componenti negativi deducibili	300	300
d) Risultato di periodo senza sopravvenienza (tesi a')	(50)	
e) Risultato di periodo con sopravvenienza (tesi b')		50
f) Sopravvenienza attiva esente (= a - perdita di periodo)	50	100
g) Sopravvenienza attiva imponibile post raffronto con perdita periodo (= a - f)	50	0
h) Perdite pregresse	70	70
i) Perdite pregresse da considerare ai fini del calcolo dell'esenzione (**)	50	70
j) Sopravvenienza attiva esente art. 88 (= f - i)	0	30
k) Sopravvenienza attiva imponibile post raffronto con perdite pregresse (= a - j)	100	70
<b>l) Variazione in diminuzione totale (= j)</b>	<b>0</b>	<b>30</b>
m) Reddito imponibile al lordo delle perdite pregresse (= a + b - c - l)	50	20

n) Perdite pregresse utilizzabili ex art. 84 (= 80% di m)	40	16
<b>o) Reddito imponibile al netto delle perdite pregresse (= m - n)</b>	<b>10</b>	<b>4</b>
<b>p) Perdite pregresse riportabili negli esercizi successivi (= h - n)</b>	<b>30</b>	<b>56</b>
(**) L'ammontare delle perdite pregresse da considerare non può eccedere quello della sopravvenienza attiva esente post raffronto con la perdita di periodo		

Questo effetto si genera perché la quota della sopravvenienza, che trova capienza nelle «perdite pregresse», diventa imponibile e, quindi, in sede di raffronto con la «perdita di periodo», concorre alla formazione di quest'ultima, diminuendone l'importo o facendo emergere un «utile di periodo». Infatti, il raffronto con le «perdite pregresse» è logicamente antergato rispetto a quello con la «perdita di periodo», sicché, ai fini del computo di quest'ultima, la sopravvenienza attiva deve essere considerata imponibile limitatamente alla quota riferibile alle «perdite pregresse». L'emersione di una minor «perdita di periodo» o di un «utile di periodo» (pari a 20 nell'esempio n. 2) rende, dunque, esente per un maggior ammontare la sopravvenienza attiva che residua dopo il raffronto con le perdite pregresse (pari a 50 nel medesimo esempio). In caso di previo confronto con la «perdita di periodo», invece, quest'ultima (pari a 50 nell'esempio n. 2-bis) non viene diminuita di alcuna quota imponibile riferibile alle «perdite pregresse» e, quindi, risulta più elevata, riducendo la quota potenzialmente esente dalla sopravvenienza attiva. Tale quota (pari anch'essa a 50 nell'esempio n. 2-bis) risulta così di ammontare inferiore, venendo assorbita dalle perdite pregresse (pari a 70 nell'esempio n. 2-bis).

Tale effetto sembrerebbe porsi in contrasto con lo spirito della disposizione in esame, per il che la quota imponibile della sopravvenienza potrebbe essere da determinare avendo innanzitutto riguardo alle «perdite pregresse» e, per l'ammontare della sopravvenienza che eventualmente residui, in base alla «perdita di periodo».

La scelta tra la prima o la seconda interpretazione, invece, risulta del tutto ininfluenza in caso di utilizzo della tesi indicata *sub b)*, secondo cui la «perdita di periodo» si computa considerando interamente imponibile la sopravvenienza attiva. In questa ipotesi, dunque, la determinazione del termine di

raffronto prescinde dall'eventuale presenza di «perdite pregresse» nonché dalla relativa misura (si veda, al riguardo, la colonna «b'» degli esempi riportati negli esempi nn. 1, 1-bis, 2 e 2-bis).

### Meccanismo di calcolo con la tesi sub B)

Anche qualora si determini la quota imponibile della sopravvenienza in base alla tesi indicata *sub B)*, ovvero assumendo un'implicita modifica del meccanismo di riporto delle perdite pregresse previsto dall'art. 84, comma 1, del T.U.I.R., il preliminare raffronto con le perdite pregresse sembrerebbe essere il percorso più semplice, laddove queste siano di importo pari o superiore alla sopravvenienza attiva.

Si considerino le seguenti esemplificazioni numeriche.

### Esempi nn. 3 e 3-bis

<b>3) Preliminare raffronto con le perdite pregresse</b>	<b>a'</b>	<b>b'</b>
a) Sopravvenienza attiva ex art. 182-bis l.f.	100	100
b) Componenti positivi imponibili (esclusa la sopravvenienza)	250	250
c) Componenti negativi deducibili	300	300
d) Perdite pregresse	100	100
e) Perdite pregresse da considerare ai fini del calcolo dell'esenzione (*)	100	100
f) Sopravvenienza attiva esente (= a - e) post raffronto con perdite pregresse	0	0
g) Sopravvenienza attiva imponibile post raffronto con perdite pregresse (= e - f)	100	100
<b>h) Variazione in diminuzione (= f)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
i) Reddito imponibile al lordo delle perdite pregresse (= a + b - c - h)	50	50
j) Perdite pregresse utilizzabili ex art. 84 (= i se 80% di i < e)	50	50
<b>k) Reddito imponibile al netto delle perdite pregresse (= i - j)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>l) Perdite pregresse riportabili negli esercizi successivi (= d - j)</b>	<b>50</b>	<b>50</b>
(*) L'importo delle perdite pregresse da considerare non può eccedere quello della sopravvenienza attiva		
<b>3-bis) Preliminare raffronto con la perdita di periodo</b>	<b>a'</b>	<b>b'</b>
a) Sopravvenienza attiva ex art. 182-bis l.f.	100	100
b) Componenti positivi imponibili (esclusa la sopravvenienza)	250	250
c) Componenti negativi deducibili	300	300

d) Risultato di periodo senza sopravvenienza (tesi a')	(50)	
e) Risultato di periodo con sopravvenienza (tesi b')		50
f) Sopravvenienza attiva esente (= a - perdita di periodo)	50	100
g) Sopravvenienza attiva imponibile post raffronto con perdita periodo (= a - f)	50	0
h) Perdite pregresse	100	100
i) Perdite pregresse da considerare ai fini del calcolo dell'esenzione (**)	50	100
j) Sopravvenienza attiva esente art. 88 (= f - i)	0	0
k) Sopravvenienza attiva imponibile post raffronto con perdite pregresse (= a - j)	100	100
<b>l) Variazione in diminuzione totale (= j)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
m) Reddito imponibile al lordo delle perdite pregresse (= a + b - c - l)	50	50
n) Perdite pregresse utilizzabili ex art. 84 (= m se 80% di m < i)	50	50
<b>o) Reddito imponibile al netto delle perdite pregresse (= m - n)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>p) Perdite pregresse riportabili negli esercizi successivi (= h - n)</b>	<b>50</b>	<b>50</b>
(**) L'ammontare delle perdite pregresse da considerare non può eccedere quello della sopravvenienza attiva esente post utilizzo perdita di periodo		

Del pari, in questa ipotesi, dal previo raffronto con la «perdita di periodo» discenderebbe un maggior reddito imponibile (o un maggior utilizzo delle perdite fiscali disponibili) rispetto a quanto accadrebbe in caso di previo raffronto con le perdite pregresse, nel caso in cui si determini la «perdita di periodo» escludendo la quota della sopravvenienza attiva che eccede le perdite pregresse (come presupposto dalla tesi indicata *sub a*).

Si considerino le seguenti esemplificazioni numeriche.

#### Esempi nn. 4 e 4-bis

4) Preliminare raffronto con le perdite pregresse	a'	b'
a) Sopravvenienza attiva ex art. 182-bis l.f.	100	100
b) Componenti positivi imponibili (esclusa la sopravvenienza)	250	250
c) Componenti negativi deducibili	300	300
d) Perdite pregresse	70	70

e) Perdite pregresse da considerare ai fini del calcolo dell'esenzione	70	70
f) Sopravvenienza attiva esente (= a - e) post raffronto perdite pregresse	30	30
g) Sopravvenienza attiva imponibile post raffronto con perdite pregresse (= e)	70	70
h) Risultato di periodo senza sopravvenienza residua (tesi a') (= b - c + g)	20	
i) Risultato di periodo con sopravvenienza (tesi b') (= a + b - c)		50
j) Sopravvenienza attiva esente ex art. 88 (= f - perdita di periodo) (*)	30	30
k) Sopravvenienza attiva imponibile post raffronto con perdita periodo (= a - j)	70	70
<b>l) Variazione in diminuzione totale (= j)</b>	<b>30</b>	<b>30</b>
m) Reddito imponibile al lordo delle perdite pregresse (= a + b - c - l)	20	20
n) Perdite pregresse utilizzabili ex art. 84 (= m se 80% di m < e)	20	20
<b>o) Reddito imponibile al netto delle perdite pregresse (= m - n)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>p) Perdite pregresse riportabili negli esercizi successivi (= d - n)</b>	<b>50</b>	<b>50</b>

(\*) L'importo dell'eventuale perdita di periodo da considerare non può eccedere quello della sopravvenienza attiva esente post raffronto con le perdite pregresse

4-bis) Preliminare raffronto con la perdita di periodo	a'	b'
a) Sopravvenienza attiva ex art. 182-bis l.f.	100	100
b) Componenti positivi imponibili (esclusa la sopravvenienza)	250	250
c) Componenti negativi deducibili	300	300
d) Risultato di periodo senza sopravvenienza (tesi a')	(50)	
e) Risultato di periodo con sopravvenienza (tesi b')		50
f) Sopravvenienza attiva esente (= a - perdita di periodo)	50	100
g) Sopravvenienza attiva imponibile post raffronto con perdita periodo (= a - f)	50	0
h) Perdite pregresse	70	70
i) Perdite pregresse da considerare ai fini del calcolo dell'esenzione (**)	50	70
j) Sopravvenienza attiva esente art. 88 (= f - i)	0	30
k) Sopravvenienza attiva imponibile post raffronto con perdite pregresse (= a - j)	100	70

<b>l) Variazione in diminuzione totale (= j)</b>	<b>0</b>	<b>30</b>
m) Reddito imponibile al lordo delle perdite pregresse (= a + b - c - l)	50	20
n) Perdite pregresse utilizzabili ex art. 84 (= m se 80% di m < i)	50	20
<b>o) Reddito imponibile al netto delle perdite pregresse (= m - n)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>p) Perdite pregresse riportabili negli esercizi successivi (= h - n)</b>	<b>20</b>	<b>50</b>

(\*\*) L'ammontare delle perdite pregresse da considerare non può eccedere quello della sopravvenienza attiva esente post raffronto con la perdita di periodo

Infine, la scelta tra la prima o la seconda impostazione continua ad essere ininfluente in caso di determinazione della «perdita di periodo» considerando imponibile per intero la sopravvenienza attiva (secondo la tesi indicata *sub b*) per le medesime ragioni dapprima esposte (si veda, al riguardo, la colonna «b'» degli esempi riportati negli esempi nn. 3, 3-bis, 4 e 4-bis).

## 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**.

**Abbonamento annuale: € 172,00**  
**Supporto: carta, web, tablet**

#### Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**  
Tel. 02.82476794  
E-mail: [info.commerciali@wki.it](mailto:info.commerciali@wki.it)
- **Agenzia Ipsoa di zona**  
([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- **shop.wki.it/enp**

## \* «Redditometro»: non tutto è immediatamente utilizzabile

di Tommaso Lamedica

Dal 2010 le regole sono cambiate.

La determinazione sintetica del reddito complessivo di ciascun contribuente tiene conto delle spese sostenute nel corso dell'anno.

La legge parla - con una generalizzazione imprecisa - di «spese di qualsiasi genere», difficilmente, quindi, gestibili sul piano operativo. Più realisticamente, un decreto ministeriale (di prossima emanazione) dovrebbe limitare l'analisi ad un centinaio di voci già aggregate nella memoria dell'Anagrafe tributaria.

\* \* \*

Tutto sembra concepito (e disegnato) per rendere le nuove regole di immediata utilizzabilità.

Ma qualcosa fa capire che non sarà così.

\* \* \*

**1** - Il «redditometro» di nuova fattura richiede che il reddito sintetico «tarato» sulle spese sostenute superi - in una determinata misura percentuale - quello analiticamente esposto dal contribuente nella propria dichiarazione dei redditi. Cioè, un reddito complessivo rappresentato dalla sommatoria di redditi non omogeneamente quantificati.

I redditi agrari e quelli riconducibili ai fabbricati se la vedono con le risultanze catastali; i redditi derivanti dall'esercizio di attività commerciali seguono le regole della cd. competenza all'anno di riferimento; i redditi forfetariamente determinati lasciano per strada i costi e le spese effettivi. Solo i redditi di capitale o lavoro - sia esso autonomo o subordinato - fanno riferimento al cd. criterio di cassa (spese sostenute e compensi percepiti).

I due criteri utilizzati per la quantificazione del reddito complessivo (quello dichiarato analiticamente e quello desumibile dagli indici di capacità contributiva) non sono, quindi, immediatamente comparabili, mentre, in un giudizio di comparazione, gli elementi da mettere a confronto devono, per definizione, avere un grado di omogeneità accettabile.

E il «redditometro» (cioè lo strumento di misurazione della ricchezza «tarato» alle spese sostenute) questo grado di omogeneità non ce l'ha. Rappresenta solo un indizio utile finalizzato ad una selezione dei contribuenti da inserire nelle liste dei «vigilati speciali».

Passare dal rilevamento delle spese ad un accertamento sintetico del reddito complessivo non sarà un'impresa facile per nessuno neppure quando di tutte queste elaborazioni se ne dovrà parlare nella motivazione dell'avviso di accertamento.

**2** - La legge, per rendere redditualmente significativo l'approvvigionamento degli elementi indiziari di maggiore capacità contributiva, configura la fattibilità della ricerca tirando in ballo le «spese del nucleo familiare».

Si tratta, a questo punto, di capire come l'ammontare delle spese sostenute dal nucleo familiare (ritenuto un insieme di individui) possa «trasformarsi» in reddito e in capo a chi.

Nella legge, mancano indicazioni di sorta.

Si potrebbe pensare corretta l'attribuzione del maggior reddito (generato dal «redditometro») al soggetto che le spese le ha sostenute.

Ma la conclusione non è generalizzabile e, forse, non è neppure corretta.

Nell'ambito di un nucleo familiare, infatti, l'ammontare delle spese può trovare giustificazione nei redditi prodotti anche da più componenti il nucleo. In ipotesi del genere, il grado di agiatezza, desunto dall'ammontare delle spese appartiene al nucleo familiare ma l'imputazione del reddito accertabile sinteticamente è riferibile soltanto a chi sostiene le spese memorizzate nel *software* che le considera (che va sotto l'espressione Redditest).

Ma non è così semplice accettare per buona questa conclusione.

Ogni tipologia di spesa ha (almeno si spera) un proprio coefficiente di trasformazione reddituale per rendersi conto che, a parità di spesa, il reddito che ne deriva non è di uguale dimensione.

E anche da questo versante nasce la necessità che nell'avviso di accertamento sia inserita una idonea motivazione che legittimi il procedimento della trasformazione della spesa in reddito tassabile in capo al contribuente che tale spesa ha sostenuto.

E, ovviamente, l'avviso di accertamento esige una motivazione (diciamo così, integrativa) che faccia menzione del limite di reddito accertabile analiticamente secondo le regole proprie della categoria di appartenenza.

Conoscere fino a che punto l'analisi si può comparare con la sintesi non è affatto irrilevante.

La sintesi, infatti, ha una fascia reddituale di tolleranza.



IPSOA

Gruppo Wolters Kluwer

# Guide e Soluzioni 2013

**NOVITÀ**

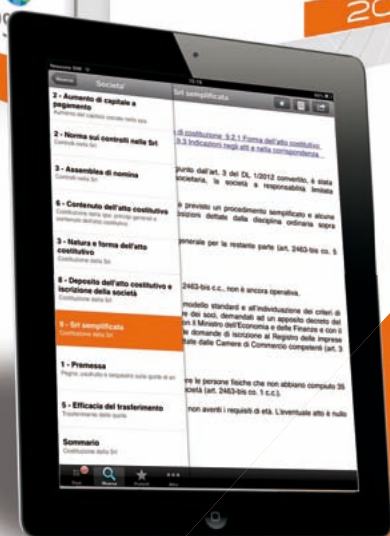
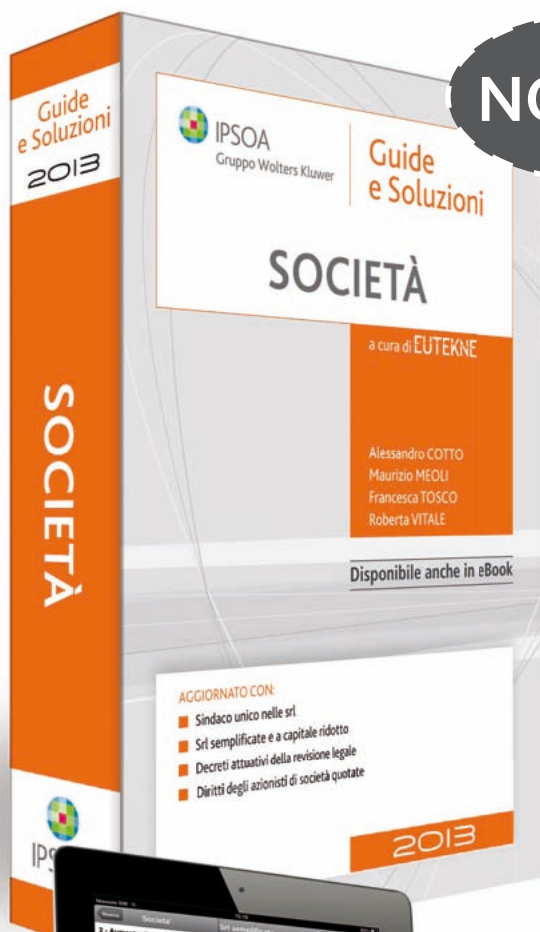
Scegli

**FORMULA  
SEMPRE AGGIORNATI**

a soli € **94**  
anziché € 188

e al prezzo del **libro**  
la banca dati è **inclusa!**

Lo trovi su:  
[www.shopwki.it/societa2013](http://www.shopwki.it/societa2013)



Disponibile su  
**App Store**

Scarica subito

la App di **Guide e Soluzioni!**

Al suo interno per te

**in omaggio**

“Immobili e IMU”

Immobili  
e IMU

Guide  
e Soluzioni

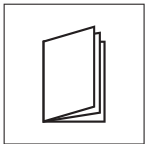
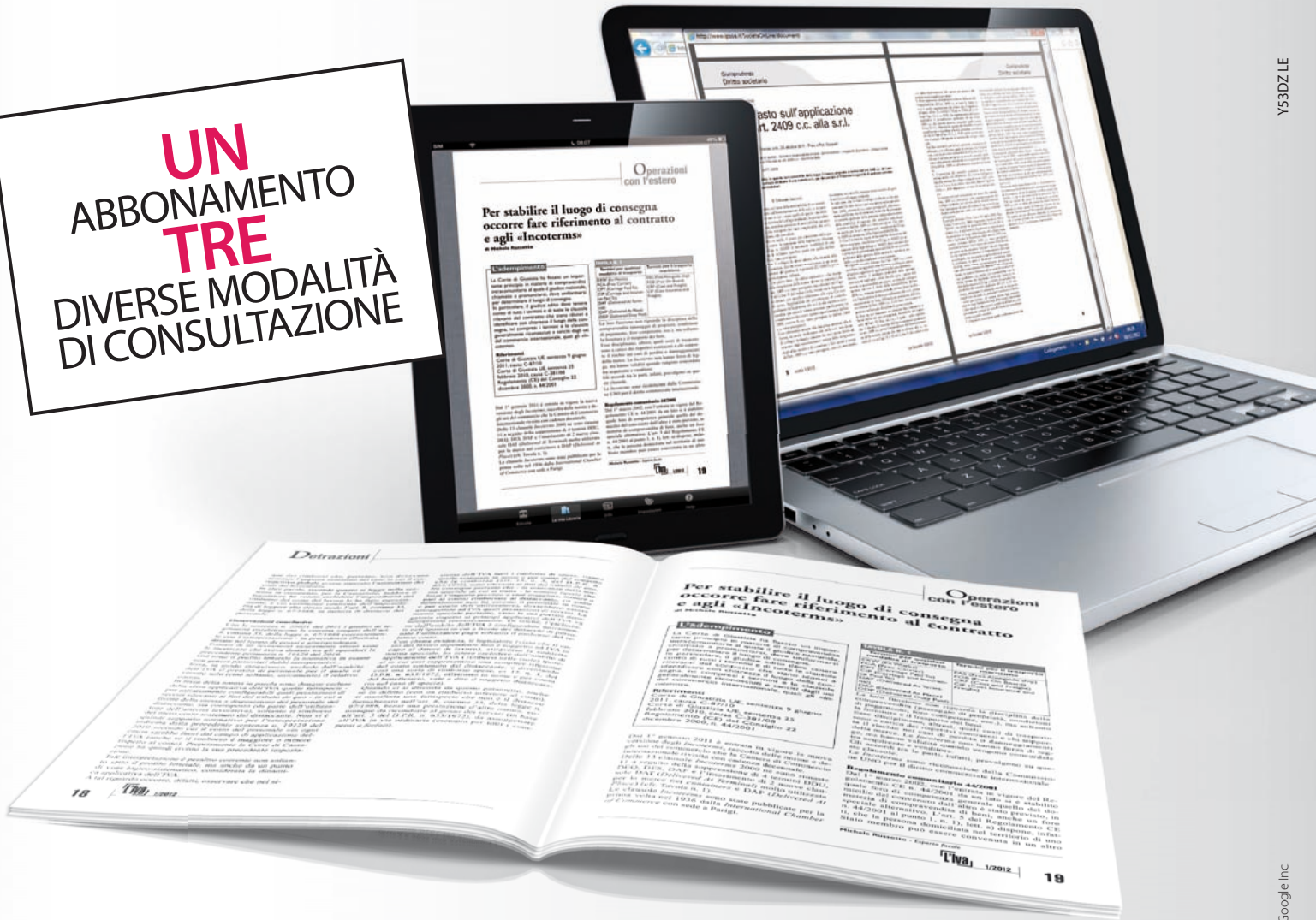


**Disponibile  
anche in  
versione App!**



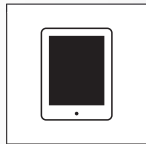
## L'offerta completa e autorevole sempre con te.

**UN**  
**ABBONAMENTO**  
**TRE**  
**DIVERSE MODALITÀ**  
**DI CONSULTAZIONE**



**RIVISTA  
 CARTACEA**

Tutto ciò che è compreso nell'abbonamento sulla tua scrivania.



**VERSIONE  
 TABLET**

Scarichi i fascicoli in anteprima, effettui ricerche, inserisci note, invii pagine ed articoli: tutto in mobilità!

Per accedere alla versione tablet basta scaricare l'app gratuita **Edicola Professionale** - disponibile su AppStore, SamsungApps, Google Play o Amazon Store - ed inserire all'interno username e password di registrazione al sito Ipsoa.

**NOVITÀ**



**VERSIONE  
 WEB**

Dal tuo PC o notebook scarichi l'ultimo numero ancora in fase di stampa, accedi agli arretrati in PDF e navighi all'interno di un immenso patrimonio dottrinale.

Per accedere al servizio basta autenticarsi sul sito Ipsoa con username, password e codice cliente, ed accedere alla sezione I TUOI ABBONAMENTI presente nella tua Home Page Personale.

Scopri tutte le offerte su [www.ipsoa.it/riviste2013](http://www.ipsoa.it/riviste2013)



**IPSOA**  
 Gruppo Wolters Kluwer