

BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni

quindicinale di dottrina legislazione giurisprudenza consulenza

in questo numero

- Nuova *voluntary disclosure*: reati fiscali ed extrafiscali**
(Avv. Fabio Ciani) pag. 1365
- La fatturazione per operazioni inesistenti: la rilevanza del comportamento secondo buona fede ai fini dell'integrazione della condotta punibile**
(Dott. Vincenzo Busa) pag. 1370
- La svalutazione parziale si recupera prima del realizzo del bene attraverso l'ammortamento**
(Dott. Gianmaria Leoni e dott. Carlo Patrignani) pag. 1375
- Profili tributari della liquidazione coatta amministrativa**
(Dott. Filippo Varazi) pag. 1382
- Exit tax*: tra l'analisi di Assonime e il decreto estivo**
(Dott. Davide de Santis) pag. 1388
- Procedimento - Ricorsi - Atti impugnabili - Provvedimento di diniego della definizione delle liti fiscali pendenti - Costituisce un atto impugnabile avanti le Commissioni tributarie, soggetto al procedimento di mediazione di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992**
(Commissione prov. di Torino 26 settembre 2013, n. 102
con nota di M. Tortorelli) pag. 1414
- Accertamento imposte sui redditi, IRPEF e IRES - Società ed enti esteri - Criteri di determinazione della residenza e della soggettività passiva ai fini delle imposte sui redditi - Individuazione del collegamento effettivo con il territorio dello Stato - Validità per tutti i successivi periodi di imposta in mancanza di prova contraria**
(Corte di Cassazione 23 ottobre 2013, n. 24007
con nota di C. Papa) pag. 1402
- Accertamento sintetico - Maggiore reddito determinato sinteticamente - Onere del contribuente di provare l'esistenza di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte - Sufficienza - Obbligo di dimostrare l'effettiva destinazione di tali redditi - Non sussiste**
(Corte di Cassazione 19 marzo 2014, n. 6396
con nota di P. Accordino) pag. 1420
- IRES - Redditi di impresa - Valutazioni - *Transfer pricing* - Rettifica dei prezzi di trasferimento basata su elementi non comparabili - Mancata valutazione di adeguati elementi comparabili dei mercati di riferimento - Infondatezza dell'accertamento - Conseguenze**
(Commissione prov. di Milano 10 dicembre 2013, n. 408
con nota di M. De Bellis e F. Gallio) pag. 1427
- IVA - Cessioni extra-comunitarie - Cessioni all'esportazione effettuate a clienti residenti nella Repubblica di San Marino - Diritto all'esenzione - Obbligo di presa nota a margine delle scritture contabili - Costituisce un adempimento formale - Omissione - Irrilevanza - Prevalenza del diritto comunitario - Sussiste**
(Corte di Cassazione 18 luglio 2014, n. 16450
con nota di B. Aiudi) pag. 1430

dal 1933 al servizio dei contribuenti

19

15 - 10 - 2014

anno ottantunesimo

Spedizione in a.p. - 45% - art. 2 comma 20/b
legge 662/96 - Filiale di Piacenza

ISSN 0006-6893

FONDATORE E DIRETTORE DAL 1933 AL 1973
CARLO SALVATORES †

DIRETTORE DAL 1973 AL 2004
Dott. GIANFRANCO SALVATORES †

DIRETTORE RESPONSABILE EDITORIALE
Avv. CARLO SALVATORES

DIRETTORE EDITORIALE
Avv. EUGENIO SALVATORES

CAPOREDATTORE
SEZIONE DOTTRINA E CONSULENZA
Avv. SILVIA SALVATORES

CAPOREDATTORE
SEZIONE GIURISPRUDENZA
Avv. ALESSANDRO VOGLINO

COMITATO DI REDAZIONE

ACCORDINO avv. PATRIZIA - AIUDI avv. BRUNO - ALBERTINI avv. FRANCESCO V. - AZZONI avv. VALDO - BELLINI dott. FEDERICO - BENATTI prof. avv. FRANCESCO, Ordinario di diritto privato nell'Università di Milano - BENINCASA avv. FABIO - BIDOGLIA avv. ELENIO - BRIGHENTI avv. FAUSTA - CARNIMEO dott. DOMENICO - CERNIGLIARO dott. MARIA VITTORIA - COBAU avv. Omero - COLLI VIGNARELLI prof. avv. ANDREA, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Messina - DE GENNARO avv. DIEGO - DE MITA prof. avv. ENRICO, Emerito di diritto tributario nell'Università Cattolica di Milano - DINI dott. ROBERTO, Notaio - DI TANNO prof. dott. TOMMASO, Ordinario di diritto tributario internazionale comparato nell'Università di Cassino - FALSITTA prof. avv. GASPARE, Emerito di diritto tributario nell'Università di Pavia - FERLAZZO NATOLI prof. avv. LUIGI, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Messina - FICARI prof. avv. VALERIO, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Sassari - FONDI dott. FRANCO - GAFFURI prof. avv. GIANFRANCO - GALLO-ORSI dott. GIANFRANCO, Notaio - GHISELLI dott. FABIO - GIULIANI avv. FRANCESCO - GIULIANI gen. dott. GIUSEPPE - LOVECCHIO dott. LUIGI - MAGLIONE prof. avv. TOMMASO, Associato di diritto tributario nella seconda Università di Napoli - MANDÒ avv. GIANCARLO - MARINO avv. TANCREDI - MAYR dott. SIEGFRIED, Commercialista - MENNILLI dott. ANDREA - PACE dott. ANNALISA - PARLATO avv. MARIA C. - PEIROLLO dott. MARCO - PERONACE avv. MONICA - PERRUCCI avv. UBALDO - PETTINATO avv. SALVO - PROIETTI dott. MARTA - RAGUCCI prof. avv. GAETANO, Associato di diritto tributario nell'Università degli Studi di Milano - RIGHI dott. EUGENIO - SACCHETTO prof. avv. CLAUDIO, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Torino - SALVATORES avv. SERGIO - SALVATORES avv. SILVIA - SANTAMARIA prof. avv. BALDASSARRE, Associato di diritto tributario nell'Università di Roma - SERRANO prof. MARIA VITTORIA, Associato di diritto tributario nell'Università di Messina - TABELT prof. avv. GIULIANO, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Roma - TESAURO prof. avv. FRANCESCO, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Milano Bicocca - TREMONTI prof. avv. GIULIO, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Pavia - URICCHIO prof. ANTONIO, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Bari - VERNA dott. GIUSEPPE - VOGLINO avv. ALESSANDRO.

COMPOSIZIONE E IMPAGINAZIONE
Dott. PAOLO EMILIO SALVATORES



BOLLETTINO TRIBUTARIO di G. Salvatores e C. s.n.c.

DIREZIONE EDITORIALE, UFFICIO DI REDAZIONE E AMMINISTRAZIONE

20122 - MILANO - VIA L. MANARA, 1
TEL. 02.55185826 - 02.55011500 - FAX 02.55182367

C.C. POST. N. 336271 intestato a Bollettino Tributario
P. IVA 00882700156

E-mail: info@bollettinotributario.it
Internet: www.bollettinotributario.it

CONDIZIONI DI ABBONAMENTO PER L'ANNO 2014

Abb. cartaceo € 329 (per funzionari Amm. fin. in attività di servizio e per Giudici delle Comm. trib. € 209);

Abbonamento pdf e app. € 329 + € 72,38 per iva;

Abbonamento Banca Dati on-line € 329 + € 72,38 per iva;

Raccolta Annate del Bollettino dal 1982 (aggiornata con il fascicolo in distribuzione, in formato digitale) € 329 + € 72,38 per iva;

OFFERTE

Opzione A: acquisto a scelta di due prodotti	€ 380 + € 83,60 iva =	€ 463,60
Opzione B: acquisto a scelta di tre prodotti	€ 400 + € 88 iva =	€ 488,00
Opzione C: acquisto dei quattro prodotti	€ 420 + € 92,40 iva =	€ 512,40

Abbonamento estero € 400; Raccoglitori € 55 per annata.

I **pagamenti** possono essere effettuati al nostro indirizzo tramite assegno bancario; con bonifico bancario intestato a Banca di Piacenza Ag. 11 codice IBAN: IT 54 J 05156 12611CC0520000592, oppure Unicredit Ag. via Freguglia codice IBAN: IT 78 J 02008 09455 000100018083, a mezzo bonifico Bancoposta codice IBAN: IT39 A076 0101 6000 0000 0336 271 o con versamento sul conto corrente postale n. 336271 intestandoli a Bollettino Tributario s.n.c.

Chi si avvale del pagamento tramite Bancoposta o bonifico bancario è pregato di darne comunicazione (tramite fax al n. 02/55182367) in quanto il servizio postale e quello bancario non trasmettono il nominativo.

Per **fatture** con e senza IVA a debito (per prestazioni di consulenza e prodotti editoriali on-line) invitiamo a comunicare la partita IVA e il codice fiscale.

La **Consulenza** è riservata ai soli Abbonati; il prezzo di ogni quesito è di € 260*; di ogni parere è di € 300** (compreso di iva).

* *Quesito è la risoluzione di una questione circoscritta, che concluda con un unico interrogativo.*

** *Parere è il giudizio su un problema più ampio, da illustrarsi dall'Abbonato senza allegati, che, pur importando studio particolare, concluda con un unico interrogativo.*

Le risposte date a quesiti e pareri non impegnano in alcun modo la Rivista.

L'abbonamento cartaceo ha decorrenza annuale dal 1° gennaio con diritto agli arretrati, ed è continuativo, salvo disdetta da inviare entro il 30 novembre. L'abbonamento on-line è annuale, con decorrenza dalla data della sottoscrizione. I fascicoli dell'annata non ricevuti, previa richiesta, verranno inviati senza addebito unitamente al fascicolo in via di spedizione. Il prezzo del presente fascicolo è di € 16.

A norma dell'art. 74, 1° c. lett. c) e 2° c. del D.P.R. 633/1972, l'iva sugli abbonamenti cartacei, sui raccoglitori e sui libri è a carico dell'editore. Ne consegue che tali cessioni vanno escluse da iva, e gli abbonati non sono tenuti ad alcuna registrazione ex art. 25 cit. D.P.R. e non possono operare alcuna detrazione. Pertanto verranno rilasciate, solo a richiesta, fatture fuori campo iva o semplici ricevute.

indice analitico

Dottrina	— Limiti e ambiti della prova contraria nell'accertamento sintetico - Nota a sentenza Corte Cass. 19.3.2014, n. 6396 (Accordino Patrizia).....	1424
	— Esportazioni, fra la norma comunitaria e quella nazionale - Nota a sentenza Corte Cass. 18.7.2014, n. 16450 (Aiudi Bruno).....	1433
	— La fatturazione per operazioni inesistenti: la rilevanza del comportamento secondo buona fede ai fini dell'integrazione della condotta punibile (Busa Vincenzo).....	1370
	— Nuova voluntary disclosure - Reati fiscali ed extrafiscali (Ciani Fabio).....	1365
	— La rettifica dei transfer pricing tra soggetti appartenenti allo stesso gruppo - Nota a sentenza Comm. prov. Milano 10.12.2013, n. 408 (De Bellis Mario e Gallio Fabio).....	1428
	— Exit tax: tra l'analisi di Assonime e il decreto estivo (de Santis Davide).....	1388
	— Lettera al lettore: L'urgenza è un concetto o un'opinione? (La giustizia in appalto - 1) (Giuliani Giuseppe).....	1394
	— La svalutazione parziale si recupera prima del realizzo del bene attraverso l'ammortamento (Leoni Gianmaria e Patrignani Carlo).....	1375
	— L'esterovestizione delle holding finanziarie e l'autonomia dei periodi d'imposta - Nota a sentenza Corte Cass. 23.10.2013, n. 24007 (Papa Carlo).....	1410
	— La proposta del Consiglio di Presidenza di riforma del processo tributario (Perrucci Ubaldo).....	1392
	— L'impugnazione del provvedimento di rigetto della domanda di definizione della lite pendente e la soggezione all'istituto del reclamo - Nota a sentenza Comm. prov. Torino 26.9.2013, n. 102 (Tortorelli Mauro).....	1417
	— Profili tributari della liquidazione coatta amministrativa (Varazi Filippo).....	1382

Procedimento

— Commissioni - Competenza territoriale - Litisconsorzio necessario tra s.n.c. e soci - Prevale l'anzianità della iscrizione a ruolo (Comm. prov. Reggio Emilia 11.6.2014, n. 258) (ON-LINE)	0
— Commissioni - Giudizio avanti le Commissioni - Motivazione delle sentenze - Obbligo del giudice di motivare analiticamente su ciascun documento prodotto - Non sussiste - Facoltà del giudice di considerare nel loro insieme i documenti prodotti dalle parti - Sussiste - Esposizione coerente delle ragioni e fonti del convincimento espresso - Necessita (Corte Cass. 23.10.2013, n. 24007, con nota di C. Papa).....	1402
— Commissioni - Giudizio avanti le Commissioni - Motivazione delle sentenze - Obbligo del giudice di dare analitico conto di tutte le risultanze processuali e di confutare ogni argomentazione prospettata dalle parti - Non sussiste - Indicazione degli elementi posti a base del convincimento e dell'iter logico seguito nella loro valutazione - Sufficienza (Corte Cass. 23.10.2013, n. 24007, con nota di C. Papa).....	1402
— Commissioni - Giudizio avanti le Commissioni - Produzione di documenti in grado di appello - Preclusione di cui all'art. 345 c.p.c. - Inapplicabilità - Art. 58 del D.Lgs. n. 546/1992 - Costituisce norma speciale - Produzione di documenti preesistenti al giudizio di primo grado - Ammissibilità (Corte Cass. 23.10.2013, n. 24007, con nota di C. Papa).....	1402
— Commissioni - Giudizio avanti le Commissioni - Prove presuntive di cui agli artt. 2727 e segg. c.c. - Utilizzabilità nel processo tributario anche in via esclusiva a dimostrazione dei fatti costitutivi della domanda o dell'eccezione - Sussiste (Corte Cass. 23.10.2013, n. 24007, con nota di C. Papa).....	1402
— Contenzioso ved. articolo di Perrucci Ubaldo, "La proposta del Consiglio di Presidenza di riforma del processo tributario".....	1392
— Controversie pendenti - Chiusura delle liti fiscali pendenti ex art. 39 del D.L. n. 98/2011 - Giudizio avente ad oggetto il solo ruolo di riscossione a titolo provvisorio - È suscettibile di definizione agevolata - Impugnazione della relativa cartella di pagamento - Irrilevanza (Comm. prov. Torino 26.9.2013, n. 102, con nota di M. Tortorelli).....	1414
— Ricorsi - Appello - Produzione di documenti preesistenti al giudizio di primo grado - Ammissibilità - Preclusione di cui all'art. 345 c.p.c. - Inapplicabilità (Corte Cass. 23.10.2013, n. 24007, con nota di C. Papa).....	1402
— Ricorsi - Atti impugnabili - Provvedimento di diniego della definizione delle liti fiscali pendenti - Costituisce un atto impugnabile avanti le Commissioni tributarie previa instaurazione del procedimento di mediazione di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, se il valore della lite è inferiore a euro ventimila (Comm. prov. Torino 26.9.2013, n. 102, con nota di M. Tortorelli).....	1414
— Ricorsi - Notificazione del ricorso tramite una società di spedizione privata - Inammissibilità (Comm. prov. Caltanissetta 10.6.2014, nn. 501 e 502) (ON-LINE).....	0
— Ricorsi - Reclamo e mediazione - Costituzione in giudizio entro il termine ordinario di trenta giorni - Mancato rispetto del termine dilatorio di novanta giorni previsto dal nono comma dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 - Inammissibilità del ricorso - Non consegue (Comm. prov. Torino 26.9.2013, n. 102, con nota di M. Tortorelli).....	1414
— Ricorso per cassazione - Motivi di ricorso - Vizio di omessa o insufficiente motivazione - Totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione - Necessità - Semplice difformità rispetto alle attese e alle deduzioni di parte - Insufficienza ai fini del vizio denunciato (Corte Cass. 19.3.2014, n. 6396, con nota di P. Accordino).....	1420
— Ricorso per cassazione - Motivi di ricorso - Vizio di omessa pronuncia - Mancanza assoluta di espressa pronuncia su una censura mossa al giudice di primo grado - Necessità - Costruzione	

	logico-giuridica della sentenza incompatibile con la domanda che si assume pretermessa - Esclude la sussistenza del vizio di omessa pronuncia (Corte Cass. 23.10.2013, n. 24007, con nota di C. Papa).....	1402
Imposte e tasse	— Riscossione - Istituzione del codice tributo per il versamento, tramite il mod. F24 Accise, delle somme devolute all'erario ai sensi dell'art. 24, c. 19, lett. l), della legge n. 88/2009 (Ris. 30.7.2014, n. 78/E) (ON-LINE).....	0
	— Riscossione - Istituzione della causale contributo per la riscossione, tramite mod. F24, dei contributi a favore dell'Ente Bilaterale Piccole Imprese e Cooperative in breve "E.B.I.P.I.C." (Ris. 15.9.2014, n. 83/E) (ON-LINE).....	0
	— Riscossione - Istituzione della causale contributo per la riscossione, tramite mod. F24, dei contributi da destinare al finanziamento dell'Ente Formazione Edile Italia in breve "E.F.E.I." Ente Bilaterale Nazionale (Ris. 9.10.2014, n. 86/E) (ON-LINE).....	0
	— Riscossione - Soppressione del codice tributo "6831" - Credito d'imposta di cui alla legge regionale n. 5/2009 della Regione Autonoma della Sardegna (Ris. 2.10.2014, n. 85/E) (ON-LINE).....	0
	— Sanzioni - Pene pecuniarie irrogate con l'avviso di accertamento - Art. 55 del D.P.R. n. 600/1973 - Termine di decadenza per l'irrogazione delle sanzioni - È quello previsto dall'art. 43 del medesimo decreto - Art. 17 della legge n. 4/1929 - Inapplicabilità (Corte Cass. 23.10.2013, n. 24007, con nota di C. Papa).....	1402
	— Sanzioni - Pene pecuniarie previste normativamente entro un limite minimo e massimo - Concreta quantificazione da parte dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito dei limiti di legge - Sindacabilità giurisdizionale della valutazione di congruità operata dall'Ufficio - Esclusione (Corte Cass. 23.10.2013, n. 24007, con nota di C. Papa).....	1402
	— Sanzioni - Violazioni reiterate e plurioffensive - Art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997 - Determinazione della pena e applicazione cumulativa degli aumenti previsti - Criteri (Corte Cass. 23.10.2013, n. 24007, con nota di C. Papa).....	1402
	— Voluntary disclosure ved. articolo di Ciani Fabio, "Nuova voluntary disclosure - Reati fiscali ed extrafiscali".....	1365
Accertamento imposte sui redditi	— Accertamento - Accertamento integrativo - Presupposti - Sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi tali da integrare una pretesa impositiva diversa rispetto a quella originaria, ma ad essa strettamente correlata - Necessità - Criterio della "globalità" dell'atto impositivo - Va rispettato (Corte Cass. 23.10.2013, n. 24007, con nota di C. Papa).....	1402
	— Accertamento - Accessi, ispezioni e verifiche - Perquisizione domiciliare su autorizzazione del Procuratore della Repubblica - Acquisizione di documentazione inerente soggetti terzi estranei al contribuente - Legittimità - Utilizzabilità di tale documentazione nei confronti dei terzi - Sussiste (Corte Cass. 23.10.2013, n. 24007, con nota di C. Papa).....	1402
	— Accertamento - Avviso di accertamento - Emissione di due atti coevi aventi ad oggetto imposte diverse, fondate su presupposti differenti e dirette a colpire manifestazioni diverse di capacità contributiva - Non costituisce un'ipotesi di integrazione o sostituzione dell'originario avviso di accertamento - Legittimità (Corte Cass. 23.10.2013, n. 24007, con nota di C. Papa).....	1402
	— Accertamento sintetico - Maggiore reddito determinato sinteticamente - Onere di provare l'esistenza di adeguati redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta - Sufficienza - Obbligo di dimostrare l'effettiva destinazione del reddito esente o soggetto a tassazione separata - Non sussiste (Corte Cass. 19.3.2014, n. 6396, con nota di P. Accordino).....	1420
	— Accertamento sintetico - Spese per incrementi patrimoniali - Prova documentale della liberalità invocata dal contribuente - Necessità - Obbligo del giudice di merito di farne preciso riferimento in sentenza - Sussiste (Corte Cass. 19.3.2014, n. 6396, con nota di P. Accordino).....	1420
	— Sanzioni - Pene pecuniarie irrogate con l'avviso di accertamento - Art. 55 del D.P.R. n. 600/1973 - Termine di decadenza per l'irrogazione delle sanzioni - È quello previsto dall'art. 43 del medesimo decreto - Art. 17 della legge n. 4/1929 - Inapplicabilità (Corte Cass. 23.10.2013, n. 24007, con nota di C. Papa).....	1402
	— Società ed enti esteri - Soggettività passiva ex art. 87 (ora 73) del TUIR - Individuazione del collegamento effettivo con il territorio dello Stato - Validità per tutti i successivi periodi di imposta in mancanza di prova contraria - Sussiste (Corte Cass. 23.10.2013, n. 24007, con nota di C. Papa).....	1402
IRPEF	— Periodo di imposta - Funzione e natura (Corte Cass. 23.10.2013, n. 24007, con nota di C. Papa).....	1402
	— Redditi di capitale - Voluntary disclosure ved. articolo di Ciani Fabio, "Nuova voluntary disclosure - Reati fiscali ed extrafiscali".....	1365
	— Redditi di impresa - Spese di emissione delle cambiali finanziarie, delle obbligazioni e dei titoli similari, rientranti nell'ambito di applicazione del D.Lgs. n. 239/1996 - Modalità di deduzione - Art. 32, comma 13, del D.L. n. 83/2012 - Chiarimenti (Circ. 26.9.2014, n. 29/E).....	1397
	— Redditi di lavoro dipendente - Missioni internazionali delle Forze armate e di polizia - Indennità di impiego operativo corrisposta ai militari impiegati in tali missioni - Imponibilità ex art. 51, c. 6, del TUIR - Sussiste - Applicabilità delle disposizioni di cui all'art. 3, commi da 1 a 9, della legge n. 108/2009, e all'art. 3, c. 6, del D.L. n. 152/2009 - Conv. in legge con modif. dell'art. 5 del D.L. n. 109/2014 (Legge 1.10.2014, n. 141).....	1395
	— Redditi diversi - Plusvalenze - Terreni e partecipazioni societarie - Rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni possedute da persone fisiche, non nell'esercizio d'impresa - Fattispecie (Risol. quesito).....	1436

	Pag.
— Società ed enti esteri - Soggettività passiva ex art. 87 (ora 73) del TUIR - Individuazione del collegamento effettivo con il territorio dello Stato - Validità per tutti i successivi periodi di imposta in mancanza di prova contraria - Sussiste (Corte Cass. 23.10.2013, n. 24007, con nota di C. Papa).....	1402
IRES	
— Exit tax ved. Residenza - Trasferimento all'estero della residenza o della sede.....	0
— Fallimento e liquidazione coatta amministrativa ved. articolo di Varazi Filippo, "Profili tributari della liquidazione coatta amministrativa".....	1382
— Periodo di imposta - Funzione e natura (Corte Cass. 23.10.2013, n. 24007, con nota di C. Papa).....	1402
— Redditi di impresa - Ammortamento dei beni materiali - Svalutazione di immobilizzazioni materiali ved. articolo di Leoni Gianmaria e Patrignani Carlo, "La svalutazione parziale si recupera prima del realizzo del bene attraverso l'ammortamento".....	1375
— Redditi di impresa - Spese relative a più esercizi - Spese di rappresentanza - Modalità di deducibilità - Fattispecie (Risol. quesito).....	1436
— Redditi di impresa - Valutazioni - Transfer pricing - Rettifica dei prezzi di trasferimento a norma dell'art. 110, settimo comma, del TUIR, basata su elementi non comparabili - Mancata valutazione di adeguati elementi comparabili dei mercati di riferimento - Insufficienza della presunzione utilizzata dall'Ufficio - Infondatezza dell'accertamento - Consegue (Comm. prov. Milano 10.12.2013, n. 408, con nota di M. De Bellis e F. Gallio).....	1427
— Residenza - Trasferimento all'estero della residenza o della sede - Exit tax ved. articolo di de Santis Davide, "Exit tax: tra l'analisi di Assonime e il decreto estivo".....	1388
— Società ed enti esteri - Soggettività passiva ex art. 87 (ora 73) del TUIR - Individuazione del collegamento effettivo con il territorio dello Stato - Validità per tutti i successivi periodi di imposta in mancanza di prova contraria - Sussiste (Corte Cass. 23.10.2013, n. 24007, con nota di C. Papa).....	1402
— Soggetti passivi - Società ed enti esteri - Criteri di determinazione della residenza e quindi della soggettività passiva ai fini delle imposte sui redditi - Art. 87 (ora 73) del TUIR - Individuazione e requisiti (Corte Cass. 23.10.2013, n. 24007, con nota di C. Papa).....	1402
IVA	
— Comunità europea - Cessioni extra-comunitarie - Cessioni all'esportazione effettuate a clienti residenti nella Repubblica di San Marino - Diritto all'esenzione - D.M. 24 dicembre 1993 - Obbligo di presa nota a margine delle scritture contabili - Costituisce un adempimento formale - Omissione - Irrilevanza - Perdita dell'esenzione delle cessioni all'esportazione - Non si verifica - Prevalenza del diritto comunitario - Sussiste - Applicabilità del diritto comunitario in ogni stato e grado del processo (Corte Cass. 18.7.2014, n. 16450, con nota di B. Aiudi).....	1430
— Comunità europea - Cessioni extra-comunitarie - Esenzione dall'IVA - Norma interna che punisce la violazione di un adempimento formale con la perdita del diritto all'esenzione - È incompatibile col diritto comunitario - Diritto all'esenzione anche in presenza di un'operazione illecita o irregolare - Sussiste (Corte Cass. 18.7.2014, n. 16450, con nota di B. Aiudi).....	1431
— Detrazione dell'imposta - Esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni o servizi - Spese di rappresentanza - Modalità di deducibilità - Fattispecie (Risol. quesito).....	1436
— Fallimento e liquidazione coatta amministrativa ved. articolo di Varazi Filippo, "Profili tributari della liquidazione coatta amministrativa".....	1382
— Fatturazione per operazioni inesistenti - La rilevanza del comportamento secondo buona fede ai fini dell'integrazione della condotta punibile ved. articolo di Busa Vincenzo.....	1370
— Fondi d'investimento immobiliari chiusi - Atto di retrocessione di un immobile trasferito in un fondo immobiliare chiuso a seguito di fallimento della società - Assoggettabilità ad imposta - Misura (Risol. quesito).....	1438
— Operazioni esenti - Locazioni e affitti di terreni e aziende agricole e cessioni di fabbricati anche strumentali effettuate entro cinque anni dalla loro ultimazione dalle imprese costruttrici o ristrutturatrici - Opzione per l'assoggettamento all'imposta con l'applicazione del reverse charge - Si applica (Risol. quesito).....	1439
— Regimi speciali denominati "Mini One Stop Shop" - Definizione delle modalità operative per la registrazione di cui all'art. 2, c. 3, del regolamento (UE) n. 967/2012 del Consiglio, del 9 ottobre 2012, recante disposizioni di applicazione della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 (Prov. 30.9.2014, n. 122854).....	1396
Imposta di bollo	
— Atti e documenti - Estratti di conto corrente e rendicontazioni relative a rapporti di deposito titoli inviati dalle banche nell'ambito del Servizio di Tesoreria - Trattamento tributario (Ris. 16.9.2014, n. 84/E).....	1398
Imposta di registro	
— Atti e contratti - Atti costitutivi di diritti reali o traslativi della proprietà di beni immobili stipulati a titolo oneroso - Applicabilità del regime di esenzione previsto dall'art. 2 della legge n. 692/1981 a partire dal 24 giugno 2014, data di entrata in vigore della legge n. 89/2014 (Ris. 29.8.2014, n. 80/E).....	1399
— Atti e contratti - Atti di affrancazione di terre civiche stipulati in data successiva al 1° gennaio 2014 - Non possono essere ricondotti nell'ambito dei trasferimenti immobiliari in genere, di cui all'art. 1 della Tar., parte I, all. al D.P.R. n. 131/1986 - Applicabilità del regime di esenzione previsto dall'art. 2 della legge n. 692/1981 (Ris. 20.6.2014, n. 64/E).....	1400

	Pag.
— Fondi d'investimento immobiliari chiusi - Atto di retrocessione di un immobile trasferito in un fondo immobiliare chiuso a seguito di fallimento della società - Assoggettabilità ad imposta - Misura (Risol. quesito).....	1438
IMU — Dichiarazione - Presentazione - Termine - Proroga (D.M. 23.9.2014).....	1396
TASI — Dichiarazione per gli enti non commerciali (ENC) - Presentazione - Termine - Proroga (D.M. 23.9.2014).....	1396

indice numerico

Legislazione —	D.L. 1 agosto 2014 n. 109 (coord. con legge conv. 1 ottobre 2014 n. 141).....	1395
	D.M. 23 settembre 2014.....	1396
	Prov. 30 settembre 2014 n. 122854.....	1396
	Legge 1 ottobre 2014 n. 141.....	1395
Disposizioni Ufficiali —	20 giugno 2014 n. 64/E (ris.).....	1400
	30 luglio 2014 n. 78/E (ris.) ON-LINE.....	0
	29 agosto 2014 n. 80/E (ris.).....	1399
	15 settembre 2014 n. 83/E (ris.) ON-LINE.....	0
	16 settembre 2014 n. 84/E (ris.).....	1398
	26 settembre 2014 n. 29/E (circ.).....	1397
	2 ottobre 2014 n. 85/E (ris.) ON-LINE.....	0
	9 ottobre 2014 n. 86/E (ris.) ON-LINE.....	0
Giurisprudenza —	Comm. prov. Torino 26 settembre 2013 n. 102 (n. <i>Tortorelli</i>).....	1415
	Corte Cass. 23 ottobre 2013 n. 24007 (n. <i>Papa</i>).....	1404
	Comm. prov. Milano 10 dicembre 2013 n. 408 (n. <i>De Bellis e Gallio</i>).....	1427
	Corte Cass. 19 marzo 2014 n. 6396 (n. <i>Accordino</i>).....	1420
	Comm. prov. Caltanissetta 10 giugno 2014 nn. 501 e 502 ON-LINE.....	0
	Comm. prov. Reggio Emilia 11 giugno 2014 n. 258 ON-LINE.....	0
	Corte Cass. 18 luglio 2014 n. 16450 (n. <i>Aiudi</i>).....	1431

Avvertenza —

Gli indici del Bollettino Tributario dall'anno 1988 sono accessibili gratuitamente sul nostro sito www.bollettinotributario.it

NUOVA VOLUNTARY DISCLOSURE

REATI FISCALI ED EXTRAFISCALI

La legge delega fiscale 11 marzo 2014, n. 23, e i provvedimenti/decreti attuativi, di riscrittura del sistema fiscale vengono a scadere quando i *sub* procedimenti da autodenuncia volontaria (*voluntary disclosure*) saranno *de facto* ancora verosimilmente aperti e quiescenti – i *deal* si chiuderanno entro il 30 settembre 2015. La legislazione sulla nuova *voluntary*, essendo sopravvenuta alla delega *de qua* – non si considera l'originario D.L. 28 gennaio 2014, n. 4, non convertito ovvero decaduto sulla *voluntary* – è poco armonizzata con i principi ispiratori della stessa, è *de facto* decontestualizzata (1). Si vuole dire che rileviamo un viziato coordinamento tra i due prefati sistemi normativi. Il riferimento è alla rassicurante indicazione ex delega sulla non punibilità di alcune fattispecie di evasione dichiarativa “*non eversiva*”, l'evasione “*interpretativa*” (se ricadente nell'art. 3 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, nella discrezionalità delle procure) nella nuova definizione unificata di abuso/elusione, appunto svalutata in delega. Difatti questa fattispecie di infedeltà dichiarativa destrutturata in delega (defenestrata dal penale), viene invece *de facto* rigenerata nella *voluntary* che, appunto, ne mantiene *ex se* il suo disvalore extrafiscale ovvero penale. Forse invece che della prevista erosione di tre quarti di pena per i più gravi reati dichiarativi di cui all'art. 3 sarebbe stata più gradita, per esigenze superiori sistemiche di coerenza, verificato il necessario coordinamento strutturale con la legge delega

(1) Le discontinuità, asimmetrie nella stessa legislazione sulla procedura di collaborazione volontaria sono evidenti. Il riferimento è sia sull'esclusione “*dall'esclusione da voluntary*” del reato di dispositivi di riduzione delle garanzie patrimoniali, ved. art. 11 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, per i quali appunto non operano esimenti penali, e all'inclusione dei reati cartolari ovvero l'evasione da riscossione nell'esclusione *de qua*. Diffusi sono i silenzi del legislatore anche sugli obblighi ai fini dell'anticiclaggio gravanti sui professionisti e intermediari. Limitatamente a questi ultimi dovrebbero operare le esclusioni di cui all'art. 12, secondo comma, del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231. Sugli esoneri dagli obblighi di segnalazione delle operazioni sospette, ved. CARACCIOLI, *Normativa anticiclaggio e responsabilità dei cd. avvocati d'affari*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 133 ss.; l'autore osserva che «nessun dubbio che rientrino direttamente nell'esclusione dell'obbligo di segnalazione le attività direttamente connesse alla mera consulenza della posizione giuridica del cliente ovvero ad un procedimento giurisdizionale, di qualsiasi natura, sia esso in itinere oppure ancora in fieri. Pure con riferimento a queste due situazioni, che sono le più agevoli da circoscrivere, non si possono, comunque, escludere delle situazioni border line, in cui ad es. l'avvocato lasci convergere nella propria sfera giuridica, anche con un unico mandato professionale, poteri correlati ad un'attività difensiva (consulenziale o contenziosa) in una con attività finanziarie e immobiliari. In siffatte ipotesi rimarrà (o potrà rimanere) allora in concreto problematico valutare se una certa ipotesi di sospetto si è prodotta a monte nella mente dell'avvocato con riferimento all'una o all'altra parte dell'attività svolta».

fiscale, un'esclusione universale *ex se* della punibilità di tutti i reati dichiarativi (sulla scure nelle fatturazione inesistenti delega e *voluntary* sono allineate). Difatti, tutte le infedeltà dichiarative, anche da evasione meramente interpretativa, escluse in delega, patrimonializzate, esportate sull'estero, vengono ormai attratte nell'art. 3 in luogo di quella indolore dell'art. 2 dello stesso D.Lgs. n. 74/2000 (invece depenalizzata in *voluntary*).

Rilevato che uno dei principi della delega *de qua* è la depenalizzazione delle condotte con un minor disvalore sociale, alludo ad basso tasso di offensività, fraudolenza, si verificherà *ex se* il degrado amministrativo *de facto* della dichiarazione infedele e di alcune tipologie di condotte oggi coperte e riassorbite con la fraudolenza di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000, con l'ovvia esclusione dell'intangibilità dell'ipotesi più grave di fatturazioni inesistenti, cfr. art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000. Non di rado l'evasione interpretativa, ossia l'imposta rettificata e contestata (risparmio disapprovato) da riqualificazioni antielusive, cfr. art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, o da abuso di diritto, viene riassorbita con il prefato reato dichiarativo di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000, appunto non coperto dalla *voluntary*.

Queste condotte elusive, vedi gli artt. 5 e 8 della legge delega n. 23/2014, resteranno verosimilmente fuori dall'area di rilevanza penale in base alle indicazioni della legge delega (criterio direttivo nei prefati articoli), con l'effetto deteriore che la loro indiretta riviviscenza, rivalutazione in *voluntary*, è decontestualizzata, disallineata rispetto alla legge delega. Lo stesso dicasi per la mera evasione esterovestita, magari con l'interposizione di società estere e l'utilizzo di conti ad esse riferibili al fine di ostacolare l'accertamento ovvero favorire il nascondimento, riassorbita *ex se* dalle procure nella fattispecie più grave di fraudolenza di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000. Si vuole dire che superiori ragioni di coerenza insistono per una estensione *ex se* delle esimenti, *recte*: esclusioni penali nella *voluntary* a tutti i reati dichiarativi, e dunque anche all'art. 3, sia per l'ovvia considerazione che l'estero *de facto* viene riassorbito attraverso la norma *de qua*, per cui la *voluntary* non estinguerebbe il reato, e sia perché l'evasione interpretativa beneficerebbe della sopravvenuta depenalizzazione da attuazione della legge delega. Insomma risulta deficitaria una legislazione che, pensata per sanare e bonificare l'estero, non preveda al suo interno anche la depenalizzazione dell'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000. Magari una soluzione equitativa poteva essere la riproposizione della stessa formula espansiva dello scudo fiscale che prevedeva la non

punibilità degli stessi. Invece scelte condivise sono state fatte sulla collocazione sistemica nella *voluntary* del nuovo reato di autoriciclaggio, fino ad oggi qualificato come *post factum* non punibile, in piena coerenza e aderenza con le indicazioni sovraordinate della stessa Convenzione di Strasburgo, all'art. 6, par. 2, lett. d), che facoltizza i singoli Stati a prevedere che i reati denominati come riciclaggio non si applicano alle persone che hanno commesso il reato principale. È la scelta (esclusione) fatta fino ad oggi dal nostro legislatore, per cui anche il concorso nel reato tributario esclude la rilevanza penale del reato di autoriciclaggio. Le discontinuità anche su questo profilo extrafiscale (delitto di riciclaggio) affiorano se si considera che la *voluntary* non copre su questo profilo comportamentale, con l'effetto deteriore che la procedura di autodenuncia volontaria farà verosimilmente emergere responsabilità di terzi che prima della *voluntary* hanno collaborato nel nascondimento del profitto fiscale (reato di riciclaggio). Vedremo, invece, che lo "spostamento" in *voluntary* di queste utilità non costituirà reato ex art. 648-bis c.p., con un sicuro ripristino di coerenze perdute (2).

Le coerenze sistemiche perdute vengono invece preservate, alludo ad un necessario coordinamento con la legge madre di delega fiscale, attraverso la sopravvenuta depenalizzazione nei reati cartolari, obliterata dalla nuova *voluntary disclosure*, prevedendo la legge *de qua*, appunto, un'esimente/esclusione anche per questi reati da riscossione. L'innovazione è allineata alle indicazioni della legge delega fiscale nella misura in cui in questa si perviene *de facto* ad una erosione delle responsabilità penali negli omessi versamenti IVA e ritenute, verificata la non ricorrenza in queste modalità comportamentali di intenti fraudolenti, simulatori ed evasivi, vedi art. 8 della legge delega n. 23/2014. Le audizioni conoscitive di queste settimane in vista della preparazione dei decreti attuativi aprono all'ipotesi di depenalizzazione nei reati da riscossione quando non ricorre la frode ovvero quando vi è un atteggiamento collaborativo del contribuente in difficoltà che si autodenuncia sull'illecito. Difatti, il contribuente che non versa – anche a causa e per effetto della crisi congiunturale – quello che ha autoliquidato e autodichiarato non è animato da quelle prefate finalità eversive. Verosimile sarà l'introduzione o il mantenimento, vedi l'attuale disapplicazione *ex se* della sospensione condizionale della pena per omissioni superiori ai tre milioni di euro, di soglie di rilevanza penale, cui agganciare il disvalore penale negli omessi versamenti. Le perplessità e le riserve e le asimmetrie invece restano, se solo si considera che nei reati da riscossione gli imponibili sono dichiarati e le imposte correttamente autoliquidate (non vi è dunque un occultamento dei redditi) diversamente dalla *voluntary* anche nazionale, laddove invece la "copertura" è *ex se* sui redditi mai dichiarati ovvero evasi.

(2) Sull'idoneità delle procedure di autodenuncia volontaria ad aprire dei crinali su versanti extrafiscali, ovvero sull'idoneità della confessione di un delitto tributario non punibile, a configurare il reato di riciclaggio a carico di coloro che hanno partecipato nel nascondimento delle utilità da reato fiscale, ved. CORDEIRO GUERRA, *Reati fiscali e riciclaggio*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 1185 ss.

Ancora sulle discontinuità ovvero i vizi di coordinamento della legislazione sulla *voluntary* con la legge madre di delega fiscale (atteggiamento fluttuante del legislatore) evochiamo la disciplina sul raddoppio dei termini decadenziali nella notifica degli atti impositivi. Si vuole dire che il prefato raddoppio è escluso in *voluntary* per le evasioni *black list*, verificata la disapplicazione della norma extrafiscale (metasanzionatoria) sul raddoppio dei termini di cui all'art. 12, comma 2-bis, del D.L. 1° luglio 2009, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102), nel riassorbimento delle evasioni/patrimoni delle *Controlled Foreign Companies* (CFC), sia pure al verificarsi di plurime condizioni comportamentali, ovvero collaborative sia del contribuente unitamente allo stato ed autorità finanziarie di localizzazione degli *assets* esterovestiti, invece viene *de facto* mantenuto il raddoppio previsto per i reati fiscali. Difatti il regime derogatorio sul raddoppio dei termini opererà in *voluntary* sugli imponibili riemersi penalmente rilevanti. È evidente che la *voluntary* non coprirà *ex se* le annualità nelle quali sono state avviate attività istruttorie endoprocedimentali, verificate le ben note interdizioni preclusioni interinali da *voluntary* (similmente ad ogni ravvedimento volontario, questa è un ravvedimento rinforzato), quando appunto il controllo fiscale è già avviato, con l'effetto deteriore che questa evasione già monitorata, cartolarmente coperta da atti istruttori, non potrà beneficiare delle riduzioni sovvenzionali da *voluntary* (limitata alle evasioni vergini, non "assistite", coperte dal controllo fiscale). Ma nella legge delega il raddoppio opererà solo quando l'invio della notizia di reato avviene nei termini ordinari decadenziali (è uno dei principi direttivi, evitare atteggiamenti ostruzionistici e opportunistici dell'Amministrazione finanziaria), con il portato che non vi potrà essere un invio nei termini ordinari decadenziali della denuncia di reato, diversamente non opererebbe la stessa *voluntary*. Si vuole dire che non opererà mai *ex delega* fiscale il raddoppio da *voluntary* per le evasioni non assistite, coperte dal controllo, per cui è anacronistico il mantenimento del raddoppio per reati fiscali su evasioni non ancora monitorate dall'Amministrazione finanziaria escluse a regime dal prefato raddoppio. Per altro, sugli effetti asistemiche del mantenimento del raddoppio dei termini per reati fiscali nella *voluntary*, si osserva che da una parte abbiamo una depenalizzazione strisciante dei reati dichiarativi, *de facto* anche in quella più gravi, vedi l'erosione di tre quarti di pena nella fraudolenta, e dall'altra il legislatore rigenera gli stessi ai fini del mero raddoppio. Pertanto, una soluzione equitativa che ripristini le coerenze perdute sarebbe stata quella della disapplicazione del raddoppio previsto nelle diverse norme fiscali ed extrafiscali.

La previsione di una *voluntary* nazionale per l'evasione domestica (3), una sorta di ravvedimento speciale rinforzato, non asservita, collegata all'estero-

(3) Sulla multilateralità nella *voluntary* ovvero sulle fattispecie plurisoggettive non neutralizzate nell'originario D.L. n. 4/2014 ved. CIANI, *La multilateralità (ignorata) nella voluntary disclosure: valutazione di sintesi dei costi/benefici fiscali ed extrafiscali nell'iniziativa volontaria*, in *Boll. Trib.*, 2014, 884 ss.

vestizione dei patrimoni non dichiarati, consentirà ai “gruppi” di bonificare l’evasione endosocietaria, ovunque localizzata. Pertanto, fondi neri, generati da sovrapproduzione di costi o da sottofatturazioni, nella disponibilità ultima dei soci magari all’estero (non è un condizione ontologica questa del possesso extraterritoriale di quelle utilità non dichiarate), potranno essere regolarizzati con i benefit da *voluntary*. Per tale via tutta la filiera, vedi verticalizzazione dell’evasione endosocietaria nel coordinamento socio/società, potrà essere definita: una scelta multilaterale, condivisa che declina dall’alto verso il basso ovvero dal socio più apicale fino alle sue partecipate, anche estere a rischio di esterovestizione. Una visione plurisoggettiva, coordinata dell’evasione da *voluntary*, che consentirà a questi attori delle fattispecie multilaterali, vedi società, quelle più apicali *holding*, *sub holding* e soci persone fisiche, di definire la propria fiscalità su queste utilità non dichiarate. Verranno così meno le resistenze del socio, *de facto* dissuaso a regolarizzare il possesso di CFC di attività riconducibili a veicoli endosocietari, impossibilitati ovvero esclusi dalla *voluntary*, versione originaria, ossia i soci che non hanno mai dichiarato questi *assets* per l’ovvia considerazione di non aprire un crinale sulle partecipate, anche di diritto estero, vedi stabili organizzazioni occulte o quelle a rischio di contestazioni sulla residenza. Pertanto questa depenalizzazione “rinforzata”, non limitata alle sole evasioni del socio, vedi i fondi esteri societari nelle sue disponibilità, ma estesa anche a quelle delle società partecipate, ripristina le coerenze perdute nell’originaria *voluntary* che appunto rischiava di generare verosimili code extrafiscali.

Per altro è da ritenere che l’effetto estintivo della punibilità prodotto dalla *voluntary* possa estendersi anche ai reati connessi nella qualità di amministratore (4), con l’effetto che le evasioni endosocietarie

(4) Sugli effetti estensivi, espansivi dell’esclusione penale anche alle società ovvero ai reati commessi dagli amministratori di società, sulla scorta anche dell’esperienza del vecchio scudo fiscale, ved. IMPERATO, *Gli effetti penali dello scudo fiscale nella giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 35 ss.; l’Autore, nella sua retrospettiva storica, si sofferma sull’applicazione estensiva dello scudo attraverso la nuova figura del *dominus*, in relazione anche all’annuncio (rassicurante) recente di Cass., sez. IV pen., 28 ottobre 2013, n. 44003, in *Boll. Trib. On-line*, osservando che «lo scudo fiscale comporta la non punibilità anche per i reati commessi dal legale rappresentante di una persona giuridica, qualora questi possa essere definito il *dominus* ... la nozione di *dominus* della società rilevarebbe anche in ambito penale, in quanto l’adesione allo scudo perfezionata dal *dominus* potrebbe produrre esclusione della possibilità per i reati commessi in qualità di amministratore della società. Una nozione sfuggente di *dominus* della società, ricostruita nei termini dettati nella sentenza che si commenta, sarebbe incompatibile con i canoni costituzionali di determinatezza e tassatività prescritti dall’art. 25 cost. ... quindi pur non sottovalutando le obiezioni mosse alla tesi ora esposta - fondate in sostanza, sulla constatazione che, in questo modo, verrebbe surrettiziamente introdotto uno scudo fiscale con effetti penali anche per le società (ma si potrebbe controbattere che le società per definizione non possono nutrire preoccupazione di carattere penale) - riteniamo sul punto che anche l’amministratore di società, in quanto tale, indagato per reato tributario, possa ottenere l’effetto estintivo perfezionando lo scudo fiscale. In sostanza la sentenza che si annota ha espresso, a contrario, l’importante principio dell’efficacia estintiva della punibilità quale effetto dello scudo fiscale perfezionato dall’amministratore della società ovvero

saranno *ex se* coperte sul profilo penale dalla *voluntary* del socio. Difatti la vecchia esperienza dello scudo fiscale recupera il concetto di *dominus* della fonte reddituale (dominio e gestione della società, per un’applicazione estensiva dello scudo anche alle società – effetti penali) con il portato che lo scudo fiscale comporta la non punibilità per i reati commessi dal legale rappresentante di persona giuridica, qualora questi possa essere definito il *dominus*. Un esonero di responsabilità, limitato alle condotte afferenti i capitali oggetto della procedura di rimpatrio: la necessaria correlazione fra disponibilità fatte emergere e reato tributario per l’effetto realizzato. Viene così dilatata la nozione di contribuente ricomprendendo in essa anche le società delle quali egli possa disporre come *dominus* al fine di evitare un’utilizzazione a sfavore della società “*dominata*” della *voluntary* del suo socio. Dunque, la nuova *voluntary* nazionale rafforza questa esclusione penale del reato commesso dall’amministratore che, come ampiamente *retro* illustrato, dovrebbe operare *ex se* a regime a prescindere dal coinvolgimento del veicolo partecipato.

Viene mantenuto in *voluntary* il rilievo penale di alcuni reati extrafiscali ovvero endosocietari, che nel vecchio scudo fiscale erano estinti in tanto e in quanto siano funzionalmente collegati alla commissione dei reati fiscali: il collegamento finalistico e teologico imposto dalla norma del vecchio scudo fiscale (art. 8 della legge 27 dicembre 2002, n. 289), fra reati comuni e societari e reati tributari al fine della depenalizzazione dei primi, con una esclusione della punibilità ad ogni effetto per i reati tributari e per quelli ad essi collegati. In *voluntary* si ricade questo collegamento nella misura in cui i reati endosocietari restano, ancorché serventi quelli endotributari, esclusi. Dunque non opera, diversamente dallo scudo fiscale, l’inclusione, nel novero dei reati per cui varrebbe la preclusione penale, di illeciti realizzabili unicamente nell’ambito delle società di capitali, quali le false comunicazioni sociali – vedi art. 2612 c.c. – e le false comunicazioni sociali in danno della società, dei soci e dei creditori. Invece – vedi art. 2622 c.c. Opererà, anche per il passato, l’esclusione della rilevanza penale del cosiddetto autoriciclaggio per coloro che hanno commesso il reato (fiscale) principale. Per altro l’esclusione *de qua* vale anche per coloro che hanno concorso nel delitto fiscale presupposto ossia coloro che hanno posto in essere un’attività di occultamento, trasferimento di evasione altrui, verosimilmente saranno responsabili per concorso del delitto fiscale con conseguente non configurabilità del delitto di riciclaggio. Difatti il prefato spostamento (riciclaggio) di utilità altrui evasa, la loro schermatura, si inserisce nella struttura del delitto fiscale: un effetto di assorbimento della condotta nel contesto della fattispecie specializzante ovvero tributaria. Elemento costitutivo del reato di riciclaggio e l’estraneità al reato presupposto. Per le condotte che, invece, integrano il delitto di riciclaggio, perfezionate da terzi estranei al delitto fiscale, verificata l’ampiezza degli obblighi informativi dai suoi soci».

vi, la *voluntary* sugli investimenti esteri potrebbe far emergere elementi di loro responsabilità fiscale sul nascondimento del profitto del delitto fiscale.

Sull'introduzione del reato di autoriciclaggio, vedi il nuovo art. 648-*bis* c.p. (fino al suo avvento, il reale beneficiario delle operazioni di pulitura è stato "immunizzato") sul trasferimento di utilità da attività illecite non colpose, vanno evitate scelte asistemiche di criminalizzazione di mere destinazioni, impieghi personali delle attività evase. Una ripermostrazione del prefato delitto che tenga conto di questa esclusione che, *de facto*, non genera un effetto contagio, inquinamento dell'economia sana (istanze equitative e di equilibrio sostanziale), alludo all'immissione nel circuito imprenditoriale di quelle attività non dichiarate (le uniche condotte rilevanti di ostacolo alla identificazione della provenienza delittuosa dei capitali). In altri termini, andrebbe riesumata una non perseguibilità del mero reimpiego del nero fiscale (vedi consumazione o godimento dell'evasione), quale *post factum* non punibile, quando appunto non vi sono vantaggi nell'economia imprenditoriale o finanziaria. È evidente che sulla nuova definizione del reato di autoriciclaggio, autolavaggio, insisteranno i tratti evolutivi della legge delega sulla futura depenalizzazione delle fattispecie evasive meno offensive ed eversive, vedi l'evasione interpretativa. Si vuole dire che la riduzione in delega dei reati fiscali avrà un effetto di scarico delle responsabilità extrafiscali sui comportamenti postumi dell'evasore meno "configurato". Per cui l'esclusione del reato presupposto fiscale (meno offensivo e fraudolento) chiuderà le porte anche al reato extrafiscale. Anche le riallocazioni e gli atti dispositivi delle mere evasioni da riscossione, cartolari (verosimilmente mantenute in delega), saranno penalmente rilevanti nella prospettiva del nuovo reato di autoriciclaggio. Trattasi di condotte prive *ex se* di fraudolenza e di intenti evasivi, non sintomatiche di manifestazioni evasive – qui gli imponibili sono autodichiarati fedelmente – per le quali sarebbe stato gradito un atto di desistenza da parte del legislatore delegante (una esclusione della loro rilevanza penale). Invece il verosimile mantenimento in delega del loro disvalore penale apre scenari sull'extrafiscale (doppia punibilità, con un pesante, deteriore cumulo di pena), con l'ovvia esclusione dei trasferimenti di denaro, appunto quale mero corollario del presupposto reato fiscale; pene aggravate saranno previste per gli intermediari e professionisti, impegnati a strutturare la fuga dei capitali rispetto al riciclatore/autoriciclatore. Se i reati presupposti sono fiscali ed extrafiscali ovvero endosocietari, vedi le false comunicazioni sociali in danno della società, le pene oscilleranno tra sei e otto anni, essendo la pena editale per essi prevista non superiore nel massimo ai sei anni. Pertanto il reato di (auto) riciclaggio è passibile di una sanzione ben più grave di quella applicabile al reato fiscale presupposto. Sulla configurabilità del reato di riciclaggio sui delitti fiscali ovvero sulle utilità evase, oramai, i consensi sono pressoché unanimi, verificato anche l'allargamento dei reati presupposto a tutti i delitti

non colposi (5). Valutazioni repressive dunque sia nei confronti di coloro che generano l'evasione e sia nei confronti di coloro (*ex post*) che ne reintegrano i proventi nel circuito dell'economia lecita. Questo anche quando il reato presupposto *ex se* non genera ricchezza novella ma preserva l'integrità del patrimonio preesistente attraverso il mancato pagamento dei tributi. L'evasione ontologicamente non genera proventi riciclabili (una corrente di pensiero minoritaria) determinando *de facto* solo risparmi fiscali che permangono nel patrimonio del contribuente. Il *benefit* potrebbe configurarsi (seguendo questa linea di pensiero) solo sul reato di emissione di fatture inesistenti quando l'emittente ritrae un compenso per avere determinato un vantaggio altrui (utilizzatore). Invero l'utilità riciclabile (valore economicamente apprezzabile) esiste anche nei reati dichiarativi e va ricercata, scorporando all'interno dell'imponibile non dichiarato, il segmento, quota di imposta non versata che *de facto* rappresenta il profitto (identificabile) del reato presupposto ovvero l'utilità riciclabile (denaro proveniente dal delitto non colposo). In questa operazione ermeneutica di inclusione dei delitti fiscali nei reati presupposto rileva anche l'utilizzo dell'amplessissima formula altre utilità impiegata dal legislatore come formula di chiusura rispetto ai denari e beni. In altri termini, il concetto di utilità riciclabile da intendersi non solo come incremento ma anche come "non impoverimento" nel senso di preservazione della ricchezza preesistente (6).

Le procedure di *voluntary* saranno coperte da una causa di esclusione, con l'effetto che non si applicherà il nuovo reato di autoriciclaggio sui trasferimenti di utilità rivenienti da reati non colposi fiscali effettuati da colui che aderirà al programma di rientro volontario. Difatti tendenzialmente questi spostamenti dei profitti di reati fiscali, effettuati successivamente all'introduzione del reato di autoriciclaggio e prima dell'intervento della causa di non punibilità sul reato fiscale presupposto, potevano integrare il nuovo reato di autoriciclaggio. Invece sui reati di riciclaggio non vi sono coperture da *voluntary*, con l'effetto deteriore che la stessa, verificata la perimetrazione sempre più estensiva del delitto di cui all'art. 648-*bis* c.p., ovvero la sua costante espansione al settore fiscale, rischierà verosimilmente di far emergere responsabilità extrafiscali altrui (il riciclatore). Difatti l'autore del reato fiscale presupposto non risponderà di riciclaggio ante *voluntary* stante la clausola espressa nell'art. 648-*bis* c.p. fuori dai casi di concorso nel reato ... chiunque sostituisce. Sui rilievi extrapenalici del riciclaggio,

(5) Sul riassorbimento dei reati fiscali nei reati presupposto, ved. CORDEIRO GUERRA, *Reati fiscali e riciclaggio*, cit., 1169 ss.; l'autore riesuma anche gli orientamenti internazionali su questo prefato allargamento, osservando che «la Comunicazione del 23 aprile 2012 della Banca d'Italia UIF, secondo cui evasione fiscale e riciclaggio sarebbero strumenti strettamente collegati; ciò anche alla luce delle nuove 40 raccomandazioni del GAFI - nel 2012 proprio presieduto dall'Italia - contro il riciclaggio ed il finanziamento del terrorismo, pubblicate il 16 febbraio 2012». Tali raccomandazioni, che rappresentano il *framework* di riferimento più efficace per le Autorità per agire contro il riciclaggio, riportano un deciso richiamo ai reati fiscali nel novero dei reati presupposti di riciclaggio.

(6) Sulla non facile identificazione di questa ricchezza cfr. CORDEIRO GUERRA, *Reati fiscali e riciclaggio*, cit., 1175.

alludo agli obblighi di identificazione della clientela che gravano *ex D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231*, sui professionisti e intermediari, dovrebbero operare le coperture, esimenti sistemiche (esclusioni, vedi art. 12, secondo comma, del D.Lgs. n. 231/2007, sulle attività di consulenza giuridica o di stretto contenzioso) nella misura in cui trattasi di informazioni ricevute nell'ambito della consulenza in procedimento giudiziari (anche per evitarli).

Sui delicati rapporti tra reato fiscale presupposto e reato di riciclaggio rileviamo che in base al disposto dell'art. 170 c.p. il legislatore ha previsto un volontario scoordinamento tra gli stessi ... quando il reato è il presupposto di un altro reato, la causa che lo estingue non si estende ad altro reato, con l'effetto deteriore che tutte le cause di estinzione che dovessero intervenire sul reato presupposto, vedi prescrizione o non punibilità, non si trasferiscono *ex se* su quello più grave di riciclaggio posto in essere prima dell'effettuazione di un condono o *voluntary*. Così non si richiede un accertamento giudiziale del reato presupposto, essendo sufficiente la dimostrazione della provenienza delittuosa del denaro oggetto di riversamento nell'economia. Lo stesso dicasi (7) sui delitti fiscali consumati all'estero i cui proventi sono riallocati in Italia per dare vita ad una successiva attività di riciclaggio *ivi commessa*. Pertanto le condotte di terzi di riciclaggio sui profitti di delitti fiscali poste in essere prima della sopravvenuta causa di non punibilità, vedi *voluntary* o scudo, rileveranno non essendo venuta meno la dimensione illecita in quel profitto (non ancora affrancato e bonificato).

(7) Cfr. Cass., sez. II pen., 23 dicembre 2009, n. 49427, in *Boll. Trib. On-line*.

Ancora sul coordinamento reato fiscale-riciclaggio (8) e sul *timing* nella consumazione del reato fiscale presupposto, si osserva che i reati dichiarativi perfezionandosi con la presentazione della dichiarazione periodica, potrà verificarsi che l'evasione ovvero la sua circolazione si sia già *ex se* verificata quando essa dichiarazione (ricognitiva) viene presentata. Si vuole dire che prima della presentazione *de qua* il reato non si è perfezionato, con l'effetto che nell'attività di trasferimento posta in essere prima non è integrabile alcun disvalore penale (riciclaggio) verificata la mancata consumazione del reato fiscale presupposto. Una sorta di limbo penale nell'orizzonte temporale che separa dalla presentazione della dichiarazione (le attività di trasferimento poste *ex ante*) nel quale appare inverosimile configurare il delitto di riciclaggio.

Avv. Fabio Ciani
Università Roma Tre

(8) Sulla prioritaria consumazione del delitto fiscale presupposto, ved. CORDEIRO GUERRA, *Reati fiscali e riciclaggio*, cit., 1176 ss.; l'autore aggiunge che «il periodo che intercorre tra il compimento della transazione occulta *es. pagamento di una somma non fatturata*, e il perfezionamento del reato tributario (al momento della presentazione della dichiarazione) è così lungo che, sovente, l'attività di sostituzione delle somme corrisposte al fisco (o pagate in relazione a fatture emesse e fronte di operazioni inesistenti) risulta perfezionata prima che sia consumato il reato fiscale, con conseguente impossibilità giuridica di catalogare l'attività di ripulitura del denaro come riciclaggio, prima della consumazione del reato presupposto ... una sorta di limbo penale, nel quale appare assai arduo configurare il delitto di riciclaggio, non essendo postulabile un reato presupposto».

LA FATTURAZIONE PER OPERAZIONI INESISTENTI: LA RILEVANZA DEL COMPORTAMENTO SECONDO BUONA FEDE AI FINI DELL'INTEGRAZIONE DELLA CONDOTTA PUNIBILE

SOMMARIO: 1. DEFINIZIONE DI OPERAZIONI INESISTENTI – 2. LE OPERAZIONI INESISTENTI - RILEVANZA AI FINI PENALI – 3. LE OPERAZIONI INESISTENTI - TRATTAMENTO AI FINI TRIBUTARI; 3.1. *Le imposte sul reddito - Quadro normativo*; 3.2 *L'IVA*; 3.2.1. *IVA a debito*; 3.2.2. *IVA a credito*; 3.2.3. *Ripartizione e contenuto dell'onere probatorio nelle operazioni soggettivamente inesistenti*; 3.2.4. *L'IVA nelle operazioni oggettivamente inesistenti*; 3.2.5. *L'IVA nelle operazioni inesistenti in regime di reverse charge*; 3.3. *Ulteriori profili processuali delle operazioni inesistenti*.

1. DEFINIZIONE DI OPERAZIONI INESISTENTI

La fatturazione per operazioni inesistenti è caratterizzata da una divergenza tra la realtà effettiva e quella descritta nella fattura o altro documento di analogo rilievo probatorio.

La definizione di «*fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*», rilevante per il diritto comune (ai fini sia penali che tributari), si rinvia all'art. 1 del D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 74 («*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*»), secondo cui si considerano inesistenti le fatture e gli altri documenti analoghi:

- «*emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte*»
- «*o che indicano corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale*»
- «*ovvero, che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*».

È opportuno distinguere tra:

- «*inesistenza oggettiva*»: l'operazione non si è svolta, in tutto o in parte, nei termini oggettivi rappresentati nel documento fiscale (l'oggetto è del tutto inesistente o fatturato per quantità o corrispettivi superiori a quelli reali);
- «*inesistenza soggettiva*»: evidenza una particolare irregolarità della fattura consistente nell'indicare, quale emittente, un soggetto diverso da quello effettivo (altre irregolarità diverse da questa, come ad esempio, l'indicazione di beni o corrispettivi superiori a quelli reali, qualificano l'operazione come «*oggettivamente inesistente*»).

Il trattamento della fatturazione per operazioni inesistenti:

- ai fini penali è definito unitariamente;
- ai fini tributari è differenziato in relazione alla tipologia di imposta (imposte sul reddito e IVA) e in funzione del tipo di falsità (inesistenza oggettiva o soggettiva)

2. LE OPERAZIONI INESISTENTI - RILEVANZA AI FINI PENALI

Il D.Lgs. n. 74/2000, che disciplina i reati tributari, attribuisce rilevanza penale alle seguenti condotte:

- emissione di fatture per operazioni inesistenti

(art. 8);

– dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2).

• *Emissione di fatture per operazioni inesistenti*

L'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 punisce con la reclusione da 18 mesi a 6 anni:

- chiunque emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti,
- al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Per l'integrazione del reato si richiede il dolo specifico: il soggetto attivo deve aver agito con la particolare finalità di consentire l'evasione di terzi.

• *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*

L'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 punisce con la reclusione da 18 mesi a 6 anni:

- chiunque, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi e all'IVA elementi passivi fittizi,
- al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Anche per l'integrazione del reato di cui all'art. 2, l'elemento psicologico deve atteggiarsi nella forma del dolo specifico: il contribuente deve aver agito con il fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto (non è sufficiente il dolo generico ossia la rappresentazione e la volontà di tutti gli elementi del fatto tipico), ossia di consentire la deducibilità dal reddito dell'elemento negativo fittizio o di detrarre la relativa IVA esposta in fattura.

3. LE OPERAZIONI INESISTENTI - TRATTAMENTO AI FINI TRIBUTARI

3.1 *Le imposte sul reddito - Quadro normativo*

L'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, c.d. «*Decreto semplificazioni*», convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44 (che ha sostanzialmente riscritto la disciplina in precedenza contenuta nell'art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537), detta alcune norme per il trattamento dei costi e dei componenti positivi documentati o collegati a una

falsa fatturazione, distintamente per le ipotesi di inesistenza oggettiva e soggettiva.

L'art. 109 del TUIR subordina la deduzione dei componenti negativi alla sussistenza di determinati requisiti (in particolare inerenza e competenza).

L'art. 2423 c.c. enuncia il principio di veridicità e correttezza delle scritture contabili e, quindi, di effettività dei componenti negativi.

Il menzionato art. 8 del D.L. n. 16/2012 afferma la indeducibilità dei costi da reato: «non sono ammessi in deduzione i costi dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo» per il quale sia stata esercitata l'azione penale.

In sintesi, sono indeducibili i costi che siano in connessione diretta con il compimento di un delitto non colposo (c.d. «costi da reato»), come ad esempio, il compenso al consulente o all'emittente della falsa fattura, il corrispettivo per lo smaltimento illecito di rifiuti, il pagamento di una «tangente», ecc.

In linea generale, i costi documentati in fatture per operazioni inesistenti non sono connessi direttamente con i reati tributari, mentre la loro indeducibilità è desumibile dalle norme e dai principi generali in tema di trattamento dei componenti negativi del reddito.

L'assunto trova conferma nella relazione al disegno di legge di conversione del decreto semplificazioni secondo cui i costi documentati in fatture soggettivamente inesistenti non sono direttamente utilizzati per la commissione del reato.

• Sintesi del quadro normativo

I costi documentati in fatture relative ad operazioni:

a) oggettivamente inesistenti: sono indeducibili per carenza del requisito di effettività;

b) soggettivamente inesistenti: sono deducibili solo in presenza del requisito di effettività e degli altri requisiti prescritti dall'art. 109 del TUIR.

Da premettere che la disciplina recata dall'art. 8 del D.L. n. 16/2012 non incide sul trattamento delle contestazioni di indetraibilità dell'IVA relativa alle operazioni inesistenti.

Le componenti positive documentate in fatture relative ad operazioni:

a) oggettivamente inesistenti: non sono imponibili solo se direttamente correlati a costi indeducibili: «non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi» (art. 8, secondo comma, del D.L. n. 16/2012).

L'eventuale detassazione del ricavo comporta l'applicazione della sanzione amministrativa dal 25 al 50% dell'ammontare dei costi/spese relativi alle operazioni inesistenti, indebitamente dedotti;

b) soggettivamente inesistenti: sono imponibili, se correlati a costi ammessi in deduzione.

3.2 L'IVA

3.2.1 IVA a debito

L'IVA a debito evidenziata in fattura relativa ad operazione inesistente è disciplinata dall'art. 21, settimo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633,

secondo cui «se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relativi sono indicati in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni in fattura».

In relazione alle fatture per operazioni inesistenti, sotto l'aspetto sia oggettivo sia soggettivo, quindi, l'imposta a debito resta comunque dovuta dall'emittente per l'intero ammontare esposto in fattura.

La norma appena riportata aderisce al principio di formalità dell'imposta secondo cui la fattura, per il solo fatto della sua emissione, in quanto titolo di credito d'imposta per il destinatario, impone il pagamento della corrispondente imposta da parte del soggetto passivo che l'ha emessa (1).

In sostanza, la norma riconduce a coerenza il sistema impositivo IVA fondato sui principi della rivalsa e della detrazione.

Al riguardo, l'art. 203 della Direttiva n. 112 del 2006 prevede espressamente che «l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura» (2).

3.2.2 IVA a credito

In assenza di norme specifiche, il trattamento dell'IVA esposta in fatture per operazioni inesistenti (sia oggettivamente che soggettivamente), dal punto di vista del cessionario o committente, è desumibile dai principi generali secondo cui l'esercizio del diritto alla detrazione è correlato ai seguenti presupposti o requisiti qualificanti dell'acquisto:

– effettività

– inerenza (intesa come collegamento funzionale tra l'acquisto e l'impiego del bene in operazioni soggette ad imposta).

La mera esposizione in fattura dell'IVA esposta non è di per sé sufficiente a legittimare l'esercizio del diritto alla detrazione.

• Orientamento della Corte di Giustizia

La giurisprudenza comunitaria ha più volte affermato che il beneficio della detrazione non può essere ammesso, per il diritto comunitario, qualora sia dimostrato che lo stesso beneficio è invocato fraudolentemente o abusivamente (ciò che avviene per le operazioni inesistenti).

La Corte di Giustizia ha così declinato i principi disciplinanti il diritto alla detrazione:

– nelle operazioni oggettivamente inesistenti la relativa imposta non può essere detratta per violazione del principio di effettività dell'operazione, che in tal caso prevale sul principio di cartolarità del tributo (legittimante il recupero dell'IVA a debito esposta in fattura);

– anche nelle operazioni soggettivamente inesistenti la carenza del requisito di effettività dell'operazione esclude il diritto alla detrazione.

In assenza di regolarizzazione dell'operazione (nei modi indicati all'art. 6, ottavo comma, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471) nei confronti del «reale» cedente/prestatore, l'operazione si considera infatti

(1) Cfr. Cass., sez. trib., 10 giugno 2005, n. 12353, in *Boll. Trib. On-line*.

(2) In senso conforme recitava l'art. 21, primo comma, lett. a), della VI Direttiva.

sostanzialmente non effettuata.

Con riguardo alle operazioni inesistenti sotto l'aspetto soggettivo, la Corte di Giustizia ha precisato peraltro che è compito delle autorità e dei giudici nazionali negare il beneficio della detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente, ossia qualora possa sostenersi, in concreto, «che il soggetto passivo, al quale sono stati forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte».

Per converso, la detrazione è ammessa laddove il cessionario/committente sia in "buona fede".

La ratio delle conclusioni tratte dalla Corte di Giustizia (3) si ricollega alla necessità di contrastare evasioni, elusioni e abusi (obiettivo affermato dalla Direttiva 2006/112).

3.2.3 Ripartizione e contenuto dell'onere probatorio nelle operazioni soggettivamente inesistenti

Secondo giurisprudenza consolidata l'onere della prova nelle controversie concernenti le operazioni soggettivamente inesistenti è così ripartito:

- l'Amministrazione finanziaria per potere negare il diritto alla detrazione deve dimostrare, sulla base di "elementi oggettivi", che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di cessioni.

In particolare, con riferimento ad una ipotesi di frode carosello, la Corte di Cassazione ha recentemente affermato che nel caso di apparente regolarità contabile della fattura, dotata dei requisiti di legge, l'Ufficio finanziario che voglia negare il diritto a detrazione deve provare gli elementi di fatto della frode, attinenti al cedente, ovvero la sua natura di "cartiera", la inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'IVA come modalità preordinata al conseguimento di un utile nel meccanismo fraudolento e simili e la conoscibilità della frode da parte del cessionario (4);

- il contribuente, a sua volta, dopo che l'Amministrazione finanziaria abbia assolto l'onere della prova posto a suo carico, per affermare il diritto alla detrazione, deve fornire la prova piena in ordine all'esistenza effettiva, anche sul piano soggettivo, degli acquisti operati e documentati dalle fatture in contestazione o, in alternativa, circa la sua "buona fede" in ordine al carattere fraudolento delle operazioni a monte del proprio acquisto.

• Utilizzo di presunzioni

Secondo una corrente di pensiero, il riferimento operato dalla giurisprudenza, anche comunitaria, agli "elementi obiettivi" escluderebbe che l'Amministrazione

finanziaria possa avvalersi di presunzioni nel dimostrare l'esistenza della frode e il coinvolgimento del contribuente: occorrerebbero, a tal fine, prove "certe ed inconfutabili".

Al contrario, la Corte di Cassazione ha più volte ribadito che tale prova può essere fornita dall'Amministrazione finanziaria anche mediante presunzioni, come espressamente prevede l'art. 54, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972 (5).

L'orientamento della Corte di Cassazione è in linea con le pronunce della Corte di Giustizia ove si consideri «che la stessa Corte Europea mostra di valorizzare appieno la prova indiziaria o presuntiva, laddove afferma che la sussistenza di "indizi", che consentano di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasioni nella sfera dell'emittente delle fatture, deve indurre l'operatore avveduto ad assumere informazioni sul soggetto dal quale intenda acquistare beni o servizi. In difetto, non potrà che essere escluso – per le ragioni suindicate – il diritto del medesimo alla detrazione di imposta (C. Giust. CE, 21.6.12, cit.)» (6).

Secondo la giurisprudenza di legittimità, costituiscono elementi presuntivi sufficienti ed adeguati ai fini della dimostrazione della falsità della fattura:

- il carattere fittizio delle operazioni commerciali effettuate (indipendentemente dalla loro effettiva realizzazione) destinate a concludere un piano illecito finalizzato all'evasione IVA;

- l'acquisto della merce a prezzi nettamente più bassi rispetto a quelli di mercato;

- le anomale modalità dei rapporti di acquisto e di pagamento (ad esempio con contanti o assegni circolari) intrattenuti con le società fornitrici dalla contribuente;

- la mancanza di idonea documentazione sui trasferimenti della merce;

- la mancanza di una propria struttura commerciale e di una effettiva organizzazione aziendale delle società fornitrici (7).

In relazione al coinvolgimento del contribuente nella frode:

- «... la prova, fornita dall'Amministrazione, che la prestazione non è stata effettivamente resa dal fatturante, perché sfornito della, sia pur minima, dotazione personale e strumentale adeguata alla sua esecuzione, costituisce, di per sé, per la sua pregnanza dimostrativa, idoneo elemento sintomatico dell'assenza di "buona fede" del contribuente».

- l'Ufficio può dimostrare la conoscibilità attraverso l'indicazione di elementi tali deve provare «da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sulla inesistenza sostanziale del contraente, il quale non può non rilevarla e peraltro deve coglierla, per il dovere di accortezza e diligenza insito nell'esercizio di una attività imprenditoriale e commer-

(5) Cfr. Cass. n. 10178/2014, cit.; Cass., sez. trib., 14 dicembre 2012, n. 23078; negli stessi termini Cass., sez. trib., 24 maggio 2013, n. 12963; Cass., sez. trib., 20 dicembre 2012, n. 23560; nonché Cass., sez. trib., 12 maggio 2011, n. 10414; tutte in *Boll. Trib. On-line*.

(6) Cfr. Cass. n. 23078/2012, cit.

(7) *Ex multis*, Cass., sez. trib., 14 giugno 2013, n. 14960, in *Boll. Trib. On-line*; Cass. n. 12963/2013, cit.; Cass. n. 23560/2012, cit.; nonché Cass. n. 10414/2011, cit.

(3) Conclusioni desumibili da Corte Giust. UE, sez. III, 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahageben ktf e Peter David*; e da Corte Giust. UE, sez. III, 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Bonik*; entrambe in *Boll. Trib. On-line*.

(4) Ved. Cass., sez. VI, 9 maggio 2014, ord. n. 10178, in *Boll. Trib. On-line*.

ciale qualificata» (8).

• *Conoscenza della frode*

Secondo alcuni orientamenti delle Commissioni tributarie di merito, è sufficiente che il soggetto accertato fornisca la dimostrazione di “non essere a conoscenza” della frode.

Al contrario, la Corte di Cassazione ha più volte ribadito che il contribuente per affermare la propria “buona fede” deve dimostrare, mediante riscontri precisi, almeno una di queste due circostanze:

«di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra il cedente ed il fatturante in ordine al bene ceduto» ovvero che «nonostante il possesso della capacità cognitiva adeguata all'attività professionale svolta in occasione dell'operazione contestata, non sia stato in grado di abbandonare lo stato di ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti collegati all'operazione» (9).

In sostanza, è «posto a carico del cessionario un obbligo di diligenza nella scelta del fornitore e di attenzione ai requisiti del soggetto cedente, non formali (essendo evidente che ogni meccanismo fraudolento si cura in primo luogo di esibire all'esterno una apparente correttezza contabile e cartolare) ma sostanziali, nel senso di una effettiva esistenza nel cedente di una efficiente struttura operativa e della capacità di fornire autonomamente i beni acquistati, senza ovviamente pretendere un inesigibile dovere di accurata indagine, ma fondandosi su quegli elementi obiettivi (ad es. assenza di strutture, assenza di una clientela qualificata, mancanza di indici di capacità commerciale, pubblicità, giro di affari ecc.) che non possono sfuggire ad un contraente onesto che operi in un determinato settore commerciale e che in particolare ... non devono sfuggire ad un imprenditore mediamente accorto» (10).

Nella fatturazione per operazioni inesistenti rileva, in sintesi, la “buona fede” del contribuente, la quale deve intendersi – secondo l'elaborazione giurisprudenziale – non solo come «non conoscenza», ma anche come «non conoscibilità» della frode secondo la diligenza che è possibile richiedere ad un imprenditore mediamente accorto.

A tal fine, non sono sufficienti per provare la “buona fede”:

- la regolarità della documentazione contabile esibita
- l'avvenuta consegna della merce
- il versamento del corrispettivo
- il pagamento dell'IVA riportata sulla fattura emessa dal terzo

trattandosi di circostanze non concludenti, la prima in quanto insita nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente e le altre perché relative a dati di fatto inidonei di per sé a dimostrare

(8) Così Cass. n. 10178/2014, cit.

(9) Così Cass., sez. trib., 28 settembre 2012, n. 16556; in senso conforme, Cass., sez. trib., 22 maggio 2013, n. 12503, entrambe in *Boll. Trib. On-line*; nonché Cass. n. 23560/2012, cit.; Cass. n. 23078/2012, cit.; Cass., sez. trib., 30 novembre 2012, n. 21423; e Cass., sez. trib., 23 aprile 2010, n. 9784, entrambe in *Boll. Trib. On-line*.

(10) Così Cass. n. 10414/2011, cit.

l'estraneità alla frode (11).

3.2.4 *L'IVA nelle operazioni oggettivamente inesistenti*

Con riguardo alle ipotesi di inesistenza oggettiva, «nelle quali si è in presenza di una mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno», la Corte di Cassazione ha recentemente affermato che una volta che l'Ufficio abbia fornito – anche mediante presunzioni – elementi dai quali desumere l'inattendibilità delle scritture e fatture utilizzate, è «evidente che, in caso di accertata assenza dell'operazione, è escluso che possa configurarsi la buona fede del cessionario o committente (il quale sa bene se una determinata fornitura di beni o prestazione di servizi l'ha effettivamente ricevuta o meno) - Cass. n. 24432/2013» (12).

3.2.5 *L'IVA nelle operazioni inesistenti in regime di reverse charge*

È noto che in relazione a determinate operazioni (ad esempio, gli acquisti intracomunitari o il commercio dei beni di cui all'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, ved. rottami, materiale elettronico, etc.), il legislatore ha previsto che sia il cessionario/committente ad assolvere l'imposta in luogo del cedente/prestatore.

Il meccanismo dell'inversione contabile può attuarsi secondo le seguenti modalità alternative:

– la fattura viene emessa dal cedente senza applicazione dell'IVA e successivamente integrata da parte del cessionario ed annotata nel registro degli acquisti e in quello delle vendite (come per gli acquisti intracomunitari);

– la fattura è emessa dal cessionario (c.d. «autofattura»), come, ad esempio, per gli acquisti da soggetti extracomunitari e, quindi, dal medesimo annotata nel registro degli acquisti e in quello delle vendite.

Nonostante tale regime sia spesso finalizzato al contrasto, in determinati settori, di fenomeni di frode (proprio al fine di prevenire le frodi, il legislatore addossa gli obblighi connessi all'assolvimento dell'imposta al soggetto cessionario, che ritiene fornisca maggiori garanzie), negli ultimi anni sono state accertate numerose operazioni inesistenti in regime di *reverse charge*.

Al riguardo, gli utilizzatori di fatture per operazioni inesistenti tendono a escludere ogni profilo di evasione stante la neutralità dell'operazione conseguente alla doppia annotazione della fattura nel registro IVA degli acquisti e delle vendite.

La Corte di Cassazione, nell'ordinanza 11 dicembre 2012, n. 22532 (13), ha tuttavia affermato che:

«Nel caso di operazioni inesistenti, la ..., quale cessionaria dell'operazione intracomunitaria, è l'effettivo debitore d'imposta e l'IVA a debito sulle fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti è dovuta, in base al “principio di cartolarità”, in forza del quale il sogget-

(11) Cfr. Cass. n. 23078/2012, cit.; Cass., sez. trib., 1° giugno 2012, n. 8829; nonché Cass., sez. trib., 13 ottobre 2011, n. 21100; Cass., sez. trib., 16 aprile 2010, n. 9138; Cass., sez. trib., 11 marzo 2010, n. 5912; Cass., sez. trib., 20 gennaio 2010, n. 867; e Cass., sez. trib., 24 luglio 2009, n. 17377; tutte in *Boll. Trib. On-line*.

(12) Cass., sez. VI, 8 maggio 2014, ord. n. 10044, in *Boll. Trib. On-line*.

(13) In *Boll. Trib. On-line*.

to emittente la fattura deve essere considerato, anche quando si tratta, oltre che di forniture inesistenti, diverse da quelli indicate in fattura, debitore d'imposta ... incidendo anche, in forza del combinato disposto dell'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633 del 1972, con l'art. 19, comma 1, e art. 26, comma 3, D.P.R. cit., sul destinatario della fattura medesima che non può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta in totale carenza del suo presupposto e cioè dell'acquisto o dell'importazione di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa, arte o professione (cfr. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 2823 del 7/2/2008)».

Nella medesima ordinanza, la Corte ha evidenziato che:

«La natura di operazione intracomunitaria non può incidere negativamente sul recupero a tassazione operata dall'ufficio, avendo anche la Corte di Giustizia affermato che la presentazione di false fatture o di falsa dichiarazione, alla pari di qualsiasi altra alterazione di prove, è idonea ad impedire la riscossione dell'importo esatto dell'imposta e, pertanto, e atta a compromettere il funzionamento del sistema comune dell'IVA ...».

«Pertanto, in caso di fatturazione per operazioni intracomunitarie inesistenti risultanti da fatture emesse da cedente residente in altro Stato dell'Unione Europea, l'Amministrazione finanziaria può riprendere a tassazione sul cessionario, residente in Italia, l'IVA corrispondente risultante dalle fatture, senza consentire la detrazione dell'IVA» (14).

Secondo la Corte di Cassazione, il trattamento ai fini IVA delle operazioni inesistenti – sotto il profilo oggettivo o soggettivo – non può variare in funzione del regime cui sono assoggettate (ordinario o in reverse charge).

3.3 Ulteriori profili processuali delle operazioni inesistenti

Nella trattazione delle controversie relative ad operazioni inesistenti, affiorano, infine, ulteriori profili meritevoli di considerazione, riguardanti, in particolare, i riflessi dell'esito del giudicato penale nel giudizio tributario e l'omessa valutazione da parte del giudice di merito di tutti gli elementi adottati dall'Ufficio a supporto del recupero.

• Riflessi del giudicato penale nel giudizio tributario

Sovente si eccipisce, sulla base di una pronuncia assoluta ottenuta in sede penale, che il giudice tributario non possa escludere la "buona fede" ai fini della detraibilità dell'IVA.

Come è noto, il giudice tributario non è vincolato alle risultanze del processo penale (c.d. "doppio binario"), con la conseguenza che, anche laddove in sede penale sia stata esclusa la configurabilità del reato per difetto dell'elemento psicologico nella forma del dolo specifico, il giudice tributario è comunque tenuto a valutare autonomamente l'elemento soggettivo, in particolare ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione IVA (15).

Al riguardo, va evidenziato che in ambito penale, ai fini della configurabilità del reato è richiesta la dimostrazione del dolo specifico, ossia l'avere agito con l'obiettivo di evadere le imposte mentre ai fini tributari e in particolare dell'IVA, nella fatturazione per operazioni inesistenti rileva la "buona fede" del contribuente (da intendersi – secondo l'elaborazione giurisprudenziale – come «non conoscenza» e «non conoscibilità» della frode secondo la diligenza che è possibile richiedere ad un imprenditore mediamente accorto).

Ai sensi del richiamato orientamento giurisprudenziale, in sintesi, ai fini tributari è sufficiente, ai fini del disconoscimento del diritto alla detrazione, che risulti dimostrata – anche mediante presunzioni – la conoscenza o la conoscibilità dell'esistenza della frode.

• Omessa valutazione di tutti gli elementi da parte del giudice di merito

La Corte di Cassazione ha affermato che il giudice di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, è tenuto a valutare singolarmente e complessivamente gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, «dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio».

Occorre cioè che il giudice indichi le specifiche motivazioni per le quali gli elementi stessi sono stati ritenuti eventualmente irrilevanti ai fini della soluzione della controversia.

Tale giudizio, secondo la Corte, è impugnabile in Cassazione per inadeguatezza o incongruità logica dei motivi che lo sorreggono ai sensi dell'art. 360, n. 5), c.p.c., nella versione antecedente la riforma attuata con l'art. 54 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134 (16).

Dott. Vincenzo Busa

(14) In senso conforme, Cass., sez. trib., 14 dicembre 2012, n. 23075, in *Boll. Trib. On-line*.

(15) Cfr. Cass., sez. trib., 30 dicembre 2009, n. 27919, in *Boll. Trib. On-line*.

(16) Cfr. Cass. n. 21100/2011, cit.

LA SVALUTAZIONE PARZIALE SI RECUPERA PRIMA DEL REALIZZO DEL BENE ATTRAVERSO L'AMMORTAMENTO

SOMMARIO: 1. *Premessa* – 2. *La valorizzazione in bilancio delle immobilizzazioni e la relativa svalutazione* – 3. *Il trattamento IRES della svalutazione delle immobilizzazioni materiali* – 4. *Il trattamento IRAP della svalutazione delle immobilizzazioni materiali* – 5. *Il trattamento fiscale della svalutazione delle immobilizzazioni immateriali.*

1. *Premessa*

Nel corso della vita aziendale può accadere che il valore di mercato di un'attività diminuisca significativamente durante l'esercizio, più di quanto si prevedeva sarebbe accaduto con l'uso normale della medesima, tanto più in questo periodo di crisi economica.

Qualora si ritenga che la perdita di valore subita dalla attività sia durevole, è necessario rilevare e quantificare detta perdita, procedendo, quindi, alla svalutazione totale o parziale della attività medesima.

Tale rettifica, seppur idonea ad incidere sul valore contabile residuo dell'attività in esame, con effetti sugli ammortamenti contabili futuri, calcolati in base alla vite utile, non incide sul valore fiscale riconosciuto.

La perdita di valore delle immobilizzazioni, rappresentata dalla svalutazione, è infatti temporaneamente non deducibile e impone l'obbligo di effettuare, in sede di determinazione del reddito imponibile, una variazione in aumento per un importo pari complessivamente al valore contabilizzato, non comportando di fatto alcuna riduzione del valore fiscalmente riconosciuto che continua a costituire la base di computo per l'ammortamento fiscale, pur sempre, naturalmente, nei limiti tabellari posti dalle disposizioni tributarie.

La svalutazione è, in questa prospettiva, espressione anticipata del costo per ammortamento di una immobilizzazione che negli esercizi successivi si prevede non verrà recuperato attraverso il flusso dei ricavi di vendita dei beni e dei servizi alla produzione dei quali ha concorso l'utilizzazione della medesima.

Tale rettifica di valore è, quindi, espressione delle perdite (o della parte delle perdite riferibile al costo pluriennale dell'immobilizzazione in questione che viene rinviato agli esercizi successivi e che agli stessi verrà imputato per quote in funzione dell'utilità ceduta) che si prevede si realizzeranno dalla futura produzione e vendita dei predetti beni e servizi; la medesima rappresenta, dunque, il quantum di costo residuo da ammortizzare non recuperabile in futuro tramite l'uso (1).

Il recupero del costo fiscale non dedotto non deve, tuttavia, necessariamente avvenire al momento del

(1) Vale a dire quel valore che si può ragionevolmente prevedere potrà essere recuperato tramite futuri flussi di ricavi attesi, sufficienti a coprire tutti i costi e le spese, incluso l'ammortamento. Cfr. al riguardo P. MORETTI, *Svalutazione delle immobilizzazioni materiali per perdite di valore*, in *Corr. trib.*, 2005, 2518.

realizzo del bene: momento che potrebbe risultare differito a lungo nel tempo o, addirittura, non avere mai luogo.

Tale recupero, infatti, secondo il condivisibile indirizzo interpretativo offerto dalla risoluzione 19 dicembre 2013, n. 98/E (2), deve iniziare dall'esercizio in cui la svalutazione è stata contabilizzata; questo, ovviamente, a condizione che la quota di ammortamento contabile risulti inferiore a quella massima calcolata in applicazione dei coefficienti di cui al D.M. 31 dicembre 1988 (3).

2. *La valorizzazione in bilancio delle immobilizzazioni e la relativa svalutazione*

Attesa, pertanto, l'esigenza di garantire che il valore delle immobilizzazioni presenti nel bilancio di esercizio, risulti pari al valore recuperabile tramite l'uso (4),

(2) In *Boll. Trib.*, 2014, 121.

(3) Si precisa, a tale riguardo, che quanto riportato nel prosieguo si riferisce al caso di "attività" aziendali immobilizzate interessate da svalutazioni parziali. Diversamente, qualora la svalutazione determini l'integrale riduzione del valore contabile di un bene e, dunque, l'impossibilità di individuare una vita utile residua, il relativo costo fiscale si ritiene dovrà continuare ad assumere rilevanza tributaria nel rispetto dei limiti individuati dai coefficienti di cui al D.M. 31 dicembre 1988.

(4) Il calcolo del valore d'uso, in particolare, comprende le seguenti fasi: *a)* stimare i flussi finanziari futuri in entrata e in uscita che deriveranno dall'uso continuativo dell'attività e dalla sua dismissione finale, e *b)* applicare il tasso di attualizzazione appropriato a quei flussi finanziari futuri. Nel determinare il valore d'uso, le stime dei flussi finanziari futuri comprendono: *a)* le proiezioni dei flussi finanziari in entrata derivanti dall'uso continuativo dell'attività; *b)* le proiezioni dei flussi finanziari in uscita che si verificano necessariamente per generare flussi finanziari in entrata dall'uso continuativo dell'attività (inclusi i flussi finanziari in uscita per rendere l'attività utilizzabile) e che possono essere direttamente attribuiti o allocati all'attività in base a un criterio ragionevole e coerente; *c)* i flussi finanziari netti, se esistono, che si prevede di ricevere (o erogare) per la dismissione dell'attività alla fine della sua vita utile, in una libera transazione fra parti consapevoli e disponibili. La società utilizza i piani o le previsioni più recenti a disposizione per stimare i flussi finanziari. In linea tendenziale, tali piani non superano un orizzonte temporale di cinque anni. Per stimare le proiezioni dei flussi finanziari per un periodo più ampio rispetto a quello coperto dai più recenti piani o previsioni, la società può estrapolare le proiezioni fondate su piani o previsioni facendo uso per gli anni successivi di un tasso di crescita stabile o in diminuzione, salvo che possa essere giustificato un tasso crescente (cfr. il documento OIC n. 9, *Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali*).

in presenza di indicatori sintomatici della perdita di valore delle medesime (5), si rende necessario eseguire un procedimento valutativo che, stimato il valore recuperabile e confrontato tale valore con il valore contabile di bilancio, qualora quest'ultimo risulti superiore, determina una svalutazione delle immobilizzazioni fino al valore recuperabile.

La svalutazione, dunque, deve essere rilevata stante le risultanze di una analisi prospettica condotta sulle future possibilità di reintegro economico del valore delle immobilizzazioni, cogliendo la medesima svalutazione, nell'esercizio, la misura della perdita di valore delle stesse.

I principi di redazione del bilancio prevedono, infatti, che la valutazione delle voci sia effettuata secondo prudenza nella prospettiva della continuazione dell'attività di impresa (art. 2423-bis c.c.). In particolare è necessario riscontrare la capacità dell'impresa di continuare ad operare in continuità aziendale.

Le imprese devono, a tal fine, annualmente verificare l'eventuale necessità di operare la svalutazione delle immobilizzazioni, sia materiali che immateriali (6).

Del resto, secondo il dettato normativo di cui all'art. 2426, primo comma, punto 3), c.c., quando sussistono sintomi che facciano prevedere difficoltà per il recupero del valore netto contabile di una immobilizzazione (dato dalla differenza tra il costo di acquisto e il fondo ammortamento accumulato) tramite l'uso, è necessario accertare se si sia verificata una perdita durevole di valore, che deve essere rilevata tramite una svalutazione.

L'individuazione delle cause di una svalutazione di una immobilizzazione e l'entità della medesima, peraltro, risultano appositamente disciplinate dai principi contabili e, in particolare, dal documento OIC n. 16 (7), per le immobilizzazioni materiali, e dal documento

(5) Il concetto di perdita durevole di valore, infatti, è molto delicato, dal momento che su questo punto si gioca l'obbligo o meno di eseguire una svalutazione: una perdita non durevole di valore non impone, del resto, alcun obbligo di diminuire il valore delle immobilizzazioni. Un aiuto per valutare la necessità o meno di una svalutazione può arrivare dal documento OIC n. 9, in base al quale il test sul valore del bene deve essere eseguito in presenza di elementi che possano far ipotizzare una perdita durevole di valore. Tali elementi sono molteplici e tra questi di particolare importanza per la loro frequenza possono essere menzionati: a) le evoluzioni tecnologiche che rendono obsoleto il bene; b) il minor utilizzo del bene come conseguenza di una crisi di produzione o riconversione industriale; c) la sensibile riduzione del valore di mercato del bene. In presenza di tali indicatori si rende opportuno eseguire il test per valutare se si è in presenza di una perdita durevole di valore.

(6) È l'organo amministrativo, in particolare, il soggetto preposto, in sede di predisposizione del bilancio, alla verifica del valore delle immobilizzazioni. Ove codesto, per l'appunto, non sia in grado di soddisfare i flussi futuri, si renderà necessaria una svalutazione (con emersione, temporanea, di un doppio binario tra ammortamento civilistico e fiscale). Se la svalutazione non dovesse, infatti, essere eseguita, pur in presenza dei presupposti che la rendono necessaria, potrebbero derivare conseguenze rilevanti sotto il profilo della responsabilità personale, tanto degli amministratori quanto del collegio sindacale: basti pensare alla problematica dell'occultamento delle perdite. Sul punto cfr. anche P. MENEGHETTI, *Bilanci al test della svalutazione*, in *Il Sole 24 Ore* del 17 marzo 2014, 23.

(7) Il documento in esame dispone che il valore originario di un'immobilizzazione materiale sia costituito dal costo sostenuto dall'impresa per la sua acquisizione; tale costo deve comprendere tutti i costi relativi all'acquisizione del cespite nel luogo e nelle condizioni di utilità. Il valore così determinato deve, a

OIC n. 24 (8), per le immobilizzazioni immateriali.

La svalutazione ha, seguendo questa logica, l'effetto di anticipare le conseguenze connesse alle prevedibili minori potenzialità economiche future legate all'impiego dei fattori produttivi (9).

In un sistema contabile fondato sul principio del costo, d'altronde, mentre il processo di ammortamento ha tipicamente la funzione di distribuire il valore da ripartire sulla base dell'utilizzo del fattore nei processi produttivi, il processo di svalutazione ha lo scopo di ridimensionare il valore da ripartire in conseguenza delle peggiorate prospettive di futuro impiego economicamente conveniente del fattore medesimo (10).

Con l'ammortamento si imputa nell'esercizio una quota del valore da recuperare di un fattore; con la svalutazione si accoglie in un esercizio la misura della perdita di valore di quel fattore anticipando, in buona sostanza, i rilasci del costo che, ordinariamente, avvengono per il tramite degli ammortamenti da imputare ai conti economici degli esercizi futuri, facendoli concorrere invece, in via anticipata e complessiva, nel conto economico dell'esercizio in cui si è reso necessario procedere alla rettifica di valore dei beni, a seguito della precitata perdita durevole di valore (11)

sua volta, essere annualmente rettificato dagli ammortamenti, che costituiscono un costo stanziato in relazione alla residua possibilità di utilizzazione dei cespiti (vita residua), tramite un metodo sistematico e razionale indipendente rispetto ai risultati conseguiti nell'esercizio. Sul punto ved. G. VASAPOLLI - A. VASAPOLLI, *Dal reddito d'esercizio al reddito di impresa*, Milano, 2012, 1383. La svalutazione del bene, in particolare, deve «risultare da uno studio documentato basato su elementi oggettivi (perizie di esperti, piani futuri di impiego delle immobilizzazioni materiali, ecc.)». Cfr. anche R. ARTINA, *Base imponibile Irap: chiarimenti sulle svalutazioni civilistiche delle immobilizzazioni*, in *Bilancio e reddito di impresa*, 2012, 40.

(8) Il paragrafo D.IV del documento in esame dispone che, a seguito della mutabilità delle condizioni di utilizzo e operatività che si possono verificare nel corso della vita utile di un'immobilizzazione immateriale, la residua possibilità di utilizzazione della stessa deve essere oggetto di un riesame e di una conferma costante nel tempo. Ove a seguito di tale riesame si consti una riduzione durevole delle condizioni di utilizzo futuro, tale riduzione deve essere riflessa nel bilancio di esercizio tramite una apposita svalutazione. Al pari del documento OIC n. 16, anche il documento in esame evidenzia, oltre al fatto che la perdita di valore deve essere duratura e all'obbligo di reintegro del valore del cespite ove vengano meno le clausole che hanno comportato la sua svalutazione, che il valore dell'immobilizzazione cui si deve fare riferimento non deve essere riferito solamente al valore di mercato della stessa, quanto al suo valore funzionale nell'economica dell'azienda nella prospettiva della continuazione dell'attività, ossia al valore che potrà essere recuperato tramite l'uso.

(9) Cfr. sul punto G. FERRANTI - L. MIELE, *Le immobilizzazioni materiali e immateriali*, Milano, 2008, 160.

(10) La valutazione dell'esistenza di difficoltà a recuperare il valore netto contabile tramite l'uso di un'immobilizzazione, peraltro, deve temporalmente intervenire successivamente all'appostazione dell'ammortamento di competenza dell'esercizio, altrimenti la (necessaria) svalutazione risulterebbe sovrastimata in misura pari al minor ammortamento imputato all'esercizio, influenzando, in tal modo, non solo gli esercizi futuri, ma anche quello in chiusura. Pur privo di effetto economico (l'incremento del valore della svalutazione si compensa, infatti, con il decremento del valore dell'ammortamento) un siffatto comportamento non può che ritenersi censurabile in quanto contrario al dettato normativo specifico di cui al menzionato art. 2426, primo comma, punto 3), c.c., nonché della clausola generale di cui all'art. 2423 c.c.

(11) Come previsto dal documento OIC n. 16, infatti, l'ammortamento è il procedimento attraverso il quale si ripartisce il

di cui al menzionato art. 2426 c.c. (12).

La svalutazione di un'immobilizzazione, peraltro, può essere totale o parziale, in funzione delle prospettive di futuro reintegro del costo.

A differenza della svalutazione totale, quella parziale non comporta l'interruzione del processo di ammortamento contabile, che proseguirà attraverso la rilevazioni di minori quote di ammortamento proporzionali al valore residuo computato al netto della svalutazione.

3. Il trattamento IRES della svalutazione delle immobilizzazioni materiali

Quanto ai riflessi tributari della svalutazione delle immobilizzazioni materiali, la medesima non ha rilevanza fiscale nel periodo di prima iscrizione, dal momento che le norme sul reddito di impresa (codificate nel D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nel prosieguo anche "TUIR") consentono la deduzione del costo fiscale solo nei limiti delle quote di ammortamento di cui all'art. 102 del TUIR, ovvero in sede di realizzo (13).

La procedura, a tal fine, è correlata al processo di ammortamento che fa sì che il valore dei beni ad utilità pluriennale sia trasferito per quote al conto economico.

Sotto il profilo strettamente fiscale, tuttavia, le quote di ammortamento riconosciute devono essere determinate in misura non superiore ai coefficienti stabiliti con decreto ministeriale (14).

Ne consegue che la deduzione delle quote di ammortamento del costo dei beni materiali, strumentali per l'esercizio dell'impresa, deve avvenire in base ai criteri e alle limitazioni previste dal TUIR e la deduzione è consentita nel rispetto del principio generale di previa imputazione al conto economico.

La perdita di valore delle immobilizzazioni, rappresentante la svalutazione, impone pertanto l'obbligo di effettuare, in sede di determinazione del reddito imponibile IRES, una variazione in aumento temporanea per un importo complessivamente pari alla svalutazione contabilizzata (analogo effetto si avrà ai fini IRAP).

L'irrelevanza fiscale della svalutazione non comporta, tuttavia, come sopra precisato, alcuna riduzione del valore fiscalmente riconosciuto delle immobilizzazioni, che pertanto continua a costituire la base di computo per l'ammortamento fiscale, pur sempre, naturalmente, nei limiti tabellari posti dalla norma fiscale.

Tale soluzione è, peraltro, avvalorata dalla stessa disposizione di cui al secondo comma dell'art. 102 del TUIR, che rapporta la quota di ammortamento fi-

costo pluriennale di un'immobilizzazione sugli esercizi di competenza. La svalutazione, invece, esprime una perdita durevole di valore subita dal bene strumentale, riconducibile al verificarsi di fatti aventi un carattere di straordinarietà e gravità.

(12) Sul punto si veda il contributo di T. SESANA, *Svalutazione, ammortamento e ripristino di valore di un'immobilizzazione: una questione anche di tempi*, in *Amm. e fin.*, 2007, 14.

(13) Il discorso è diverso per le perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni derivanti da eventi straordinari (calamità naturali o incendi, ad esempio). Tali situazioni generano sopravvenienze passive (e non svalutazioni) fiscalmente rilevanti come ha implicitamente riconosciuto l'Amministrazione finanziaria con la circ. 15 febbraio 2013, n. 1/E, par. 8.1, in *Boll. Trib.*, 2013, 274.

(14) Qualora uno specifico bene non sia inserito nelle varie tabelle, dovranno essere applicati i coefficienti previsti per beni similari appartenenti ad altre categorie di imprese.

scalmente rilevante del costo dei beni ai coefficienti stabiliti con il D.M. 31 dicembre 1988, limitandosi a fissare, dunque, l'importo massimo delle quote di ammortamento annualmente deducibili.

Tale disposizione non detta infatti un regime fiscale degli ammortamenti dei beni del tutto autonomo e parallelo rispetto a quello civilistico ma, piuttosto, si limita a stabilire delle soglie di deducibilità massima consentita con riguardo agli ammortamenti in parola.

I coefficienti di ammortamento previsti dalla norma fiscale, in quanto idonei a misurare l'utilizzo e la vita utile di un bene, rappresentano del resto il limite massimo entro il quale il medesimo, attraverso quote di ammortamento, può concorrere in un esercizio alla determinazione del reddito imponibile, escludendo qualsiasi sindacato di convenienza, sia quando offrono il "beneficio" di una maggiore deduzione sia quando si manifestano come un onere, in presenza, ad esempio, di una quota di ammortamento contabilizzata superiore rispetto a quella fiscalmente rilevante (15).

Il recupero del costo non dedotto generato da una svalutazione (16), foriera di un disallineamento tra valore civile e fiscale, può avvenire pertanto per il tramite di variazioni extracontabili nei limiti fiscalmente ammessi, da calcolarsi nel corso del processo di ammortamento tributario del bene sul valore fiscalmente riconosciuto, vale a dire sul costo al lordo della svalutazione.

Tale soluzione trova giustificazione nel principio in base al quale la svalutazione di un bene «non è, ontologicamente, cosa diversa dall'ammortamento, in quanto si traduce, pur sempre, in una rettifica del valore del bene» (17); la medesima, essendo fiscalmente non rilevante, incide esclusivamente sul valore contabile di un bene e, quindi, sulla misura dei successivi ammortamenti calcolati a vita utile, che confluiranno nel conto economico e che verranno a contrarsi rispetto a quelli che, in assenza della suddetta, sarebbero stati calcolati.

Riconoscere la deduzione di tale costo (svalutazione) solo al momento della dismissione del bene sarebbe del resto «non poco penalizzante per le imprese, poiché potrebbe comportare, in molti casi, un notevole differimento del momento in cui attribuire rilevanza a tale componente negativo e, addirittura, assumere connotati punitivi nei casi in cui, verosimilmente, il realizzo del bene non dovesse avere mai luogo» (18).

(15) Al riguardo si vedano i contributi di R. VALACCA, *Dopo l'introduzione dell'IRES non è più previsto l'ammortamento minimo*, in *Corr. trib.*, 2005, 1779 ss.; M. GIACONIA - M. RICCIARDI, *Ammortamento fiscale «vincolato» al bilancio*, *ibidem*, 2131 ss.; D. STEVANATO, *Rinvio degli ammortamenti imputati a bilancio tra aperture e preconetti*, *ibidem*, 2203 ss.; e anche G.M. COMMITTERI, *Deducibilità degli ammortamenti non svincolati dal bilancio*, *ibidem*, 2254 ss.

(16) Dunque, delle quote di ammortamento che non verranno mai stanziare a conto economico, in quanto contabilizzate anticipatamente e cumulativamente nell'esercizio a titolo di svalutazione.

(17) Cfr. circ. Assonime 9 novembre 2012, n. 31.

(18) Cfr. circ. Assonime 12 giugno 2009, n. 25; circ. Assonime 31 luglio 2009, n. 34; e circ. Assonime 9 novembre 2012, n. 31. In particolare, nei menzionati documenti interpretativi, l'Assonime affrontava e affronta le problematiche afferenti il trattamento fiscale della svalutazione dei beni materiali e immateriali in seguito alle "nuove" modalità di determinazione della base imponibile IRAP, con il fine di attribuire rilevanza fiscale a tale componente che, giusto il disposto dell'art. 5 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, essendo imputata in una

In questa prospettiva, dunque, il costo per svalutazione deve acquisire rilevanza fiscale nel corso della ordinaria procedura di ammortamento se e nei limiti in cui le quote di ammortamento stanziato nel bilancio risultino inferiori ai limiti tabellari posti dalla norma fiscale, trattandosi del riassorbimento naturale di un componente reddituale già imputato nel conto economico.

Il principio della previa imputazione, codificato all'interno dell'ordinamento tributario nell'art. 109, quarto comma, del TUIR, esige infatti che un costo, per poter acquisire rilevanza fiscale, deve anche possedere una connotazione civilistica, che lo renda degno d'iscrizione nel conto economico; per tal motivo, anticipando i rilasci del costo che ordinariamente avvengono per il tramite delle quote di ammortamento e facendoli concorrere in via anticipata e complessiva alla determinazione del risultato di periodo, la svalutazione deve essere dedotta a decorrere dal primo esercizio in cui vi è "capienza" rispetto al limite massimo di deducibilità fiscale del costo delle immobilizzazioni (calcolato, come detto, mediante l'applicazione dei coefficienti "tabellari" di ammortamento).

In presenza pertanto, negli esercizi successivi a quello di rilevazione di detta componente, di un ammortamento stanziato nel conto economico superiore rispetto al limite massimo fiscale, il recupero della svalutazione non può che avvenire al termine del processo di ammortamento contabile; diversamente, qualora l'ammortamento iscritto risulti inferiore rispetto a quello c.d. "tabellare", la differenza tra i due importi costituisce il valore entro il quale recuperare in ciascun esercizio la svalutazione (19).

Tali principi sono stati confermati dall'Amministrazione finanziaria la quale, con la citata risoluzione n. 98/E/2013 (20), ha precisato che «il riassorbimento

voce di bilancio non rilevante ai fini del computo della base imponibile IRAP, poteva essere considerata quale componente negativa non deducibile, riflettendo, nella sostanza, valutazione e non presentando, quindi, quelle caratteristiche di certezza che si perseguono nella determinazione della base imponibile.

(19) Al riguardo si veda anche il contributo di F. ROSCINI VITALI, *Possibile l'ammortamento se il cespite viene svalutato*, in *Il Sole 24 Ore* del 20 dicembre 2013, 29; P. PETRANGELI, *La determinazione dell'IRAP per le svalutazioni delle immobilizzazioni*, in *Corr. trib.*, 2013, 55; G. ANDREANI - A. TUBELLI, *Il recupero della svalutazione non riconosciuta delle immobilizzazioni ai fini IRAP*, *ivi*, 2012, 2389; G. ALBANO, *Due vie per recuperare le svalutazioni dei cespiti*, in *Il Sole 24 Ore* del 2 luglio 2012, 34.

(20) In risposta ad un'istanza di interpello presentata. Il caso esaminato, in particolare, verteva sulla rilevanza di una svalutazione parziale, contabilizzata a causa di perdite di valore (connesse al *business* societario) di alcune immobilizzazioni materiali, nel rispetto delle disposizioni contenute nell'art. 2426, primo comma, punto 3, c.c., e dal Principio contabile OIC n. 16 (*"Immobilizzazioni materiali"*). In particolare, tramite la svalutazione, il valore delle immobilizzazioni interessate era stato ridotto al fine di allinearle al valore recuperabile tramite l'uso (vale a dire, quel valore che si poteva ragionevolmente prevedere potesse essere recuperato tramite flussi di ricavi attesi, sufficienti a coprire tutti i costi e le spese, incluso l'ammortamento). La società, sotto il profilo civilistico-contabile, aveva dapprima imputato nel conto economico dell'esercizio interessato (X) la quota di ammortamento di competenza e, successivamente, aveva proceduto a rilevare, nel medesimo, la svalutazione parziale, contabilizzata nella voce B.10.c (*"Altre svalutazioni delle immobilizzazioni"*). Nel corso del medesimo esercizio (e nei precedenti), erano state imputate al conto economico, inoltre, quote di ammortamento inferiori a quelle massime fiscalmente consentite (cionondimeno, la deduzione ai fini IRES era stata limitata all'importo con-

fiscale della svalutazione deve iniziare dall'esercizio in cui la stessa è stata contabilizzata; questo, ovviamente, a condizione che la quota di ammortamento contabile risulti inferiore a quella massima calcolata in applicazione del coefficiente previsto dal decreto ministeriale del 31 dicembre 1988. In altri termini, la deduzione del costo imputato a conto economico con la svalutazione e rinviata ai successivi esercizi deve essere effettuata obbligatoriamente, applicando l'articolo 109, quarto comma, lett. a), del TUIR, nella misura massima consentita dalla normativa fiscale, a partire dall'esercizio in cui si generano le condizioni per la sua deducibilità, in modo da evitare ogni possibile arbitraggio ... l'eventuale minor ammortamento fiscale (rispetto alla capienza massima) non dedotto medio tempore non potrà essere dedotto a titolo di ammortamento, ma potrà essere recuperato solo in sede di eventuale realizzo del cespite» (21).

Nella sostanza, se ai fini civilistici si ha un piano di ammortamento con aliquota inferiore al limite massimo fiscale stabilito dal D.M. 31 dicembre 1988, la svalutazione diventa deducibile per una quota pari alla differenza fra la quota di ammortamento imputata a conto economico nel periodo e la quota di ammortamento determinata utilizzando il coefficiente fiscale massimo (22).

Un principio analogo aveva, del resto, trovato espressione già all'interno della circolare 20 giugno 2012, n.

tabilitato, in ossequio al principio della previa imputazione al conto economico). Il piano di ammortamento, sotto il profilo temporale, era rimasto costante, non determinando la rettifica di valore una corrispondente variazione della vita utile residua delle immobilizzazioni. A seguito della rettifica valutativa, pertanto, la società aveva rilevato nell'esercizio successivo (X+1) una quota di ammortamento contabile ridotta, essendo la vita utile residua rimasta invariata e dovendosi dunque ripartire il valore residuo da ammortizzare (sostanzialmente più basso di quello ante svalutazione) sullo stesso numero di esercizi inizialmente preventivato. Dal punto di vista tributario, invece, la svalutazione effettuata nell'esercizio X non aveva assunto rilevanza ai fini IRES, consentendo le norme sul reddito di impresa la deduzione del costo fiscale delle immobilizzazioni solo nei limiti delle quote di ammortamento massime tabellari di cui all'art. 102 del TUIR. Di conseguenza la società aveva effettuato, in sede di determinazione del reddito imponibile IRES dell'esercizio X, una variazione in aumento temporanea per un importo pari alla svalutazione contabilizzata. Analogamente, ai fini IRAP, stanti i criteri di contabilizzazione rappresentati, la componente valutativa non aveva concorso alla determinazione della base imponibile del medesimo esercizio (X), avendo l'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997, espressamente escluso le svalutazioni dalle voci del conto economico rilevanti in sede di determinazione del tributo.

(21) Nelle more dell'interpretazione ministeriale, la soluzione proposta da un lato rispetta l'esigenza di cautela imposta dalla normativa fiscale (che è finalizzata a limitare la discrezionalità degli amministratori nella determinazione di componenti negativi di reddito deducibili e ad evitare la deduzione di quote di costo del bene strumentale in misura eccedente i limiti fiscali previsti dal richiamato decreto ministeriale), dall'altro lato consente di riassorbire, nel minor tempo possibile, il disallineamento tra valore civile e valore fiscale del bene strumentale generato dalla svalutazione di bilancio.

(22) La conseguenza è che se gli amministratori, in un periodo d'imposta, dovessero dedurre un importo della svalutazione inferiore, rispetto al massimo fiscalmente deducibile, secondo i coefficienti di ammortamento "tabellari" la differenza non potrebbe essere più recuperabile come quota di ammortamento, ma parteciperà alla determinazione del reddito (come componente negativo) nel periodo di imposta in cui si avrà il realizzo del cespite.

26/E (23), attraverso la quale l'Amministrazione finanziaria, fornendo istruzioni sul trattamento ai fini IRAP delle svalutazioni effettuate "ante 2008" attinenti al c.d. "regime transitorio", aveva riconosciuto, nell'ipotesi in cui l'ammortamento civilistico risultasse inferiore rispetto a quello fiscalmente ammesso, la possibilità di dedurre il «*maggior valore fiscale nel corso del processo di ammortamento senza attendere la fine dell'ammortamento contabile*», essendo possibile durante il periodo di ammortamento di un bene «*apportare delle variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione per la parte del maggior ammortamento fiscale risultante dall'applicazione dei coefficienti tabellari ad un valore fiscale più alto di quello civilistico*» (24).

Era stato nella sostanza riconosciuto, ancorché indirettamente, come corretto il criterio di assumere, sebbene ai fini IRAP, una quota di ammortamento formata per una parte dall'importo imputato a conto economico e per una parte (a titolo di recupero della svalutazione) da una variazione in diminuzione pari alla differenza fra la quota tabellare e la quota civilistica al fine di riallineare, con questa operazione, l'ammortamento rilevante ai fini IRAP con quello risultante dall'applicazione dei coefficienti tabellari e, quindi, valevole ai fini IRES.

Coerentemente con le argomentazioni sopra prospettate, peraltro, il Ministero delle finanze aveva già avallato, confermandolo, tale principio.

Con la nota 22 dicembre 1980, n. 9/2715 (25), attinente la svalutazione di impianti operata in sede di ristrutturazione aziendale, lo stesso aveva ritenuto, stante la ininfluenza della svalutazione sul valore fiscale delle immobilizzazioni, possibile la deduzione di ammortamenti in misura superiore a quella consentita civilisticamente nel rispetto delle disposizioni contenute nell'art. 74, terzo comma, del TUIR (ora riprodotto nel quarto comma dell'art. 109), motivando che le maggiori quote di ammortamento si ponevano a fronte della contabilizzazione della svalutazione medesima iscritta in bilancio con imputazione a conto economico ma (temporaneamente) non riconosciuta ai fini fiscali.

In sostanza l'Amministrazione finanziaria ha sempre riconosciuto, in passato, la deduzione delle quote di ammortamento di un bene operate solo fiscalmente la cui "copertura" a conto economico contabilizzata era da individuarsi nella svalutazione effettuata in un esercizio precedente e contabilizzata nel conto economico di quell'esercizio.

Siffatta interpretazione è sostanzialmente coerente con quella adottata successivamente nella risoluzione 11 agosto 1995, n. 235/E (26), con riferimento alla quale il Ministero delle finanze, in risposta ad un quesito posto dalla RAI-Radiotelevisione Italiana S.p.A., con riguardo all'ammortamento di cespiti aziendali svalutati, si era espresso in senso favorevole alla deducibilità, mediante variazione in diminuzione

(23) In *Boll. Trib.*, 2012, 1097.

(24) La fattispecie, rappresentata nella ris. n. 98/E/2013, cit., è tuttavia diversa rispetto ai casi analizzati nella citata circolare. Infatti la società istante, prima di rilevare la svalutazione nell'esercizio di competenza, aveva effettuato ammortamenti civilistici (a quote costanti) più bassi rispetto a quelli massimi consentiti ai fini IRES, scegliendo così di ammortizzare il bene in un periodo più lungo.

(25) In *Boll. Trib.*, 1981, 276.

(26) In *Boll. Trib.*, 1995, 1260.

al risultato di esercizio, del maggiore ammortamento fiscale rispetto a quello civilistico, computato sui minori valori conseguenti alla svalutazione (27).

La linea ispiratrice di questo corretto orientamento ministeriale, fondato su opportune motivazioni di coerenza sistematica, è evidentemente connessa alla esigenza di garantire, da un lato, l'effettiva continuità dei valori fiscalmente rilevanti (evitando duplicazioni di tassazione) e, dall'altro, di dare rilievo a quei processi valutativi (la svalutazione di beni ammortizzabili, nel caso in esame), temporaneamente sconosciuti, nel corso del prosieguo del periodo di utilizzo dei beni medesimi, senza attendere necessariamente la chiusura dell'ammortamento civile o, addirittura, la dismissione degli stessi.

La svalutazione è, del resto, il risultato di una valutazione di un cespite fiscalmente riconosciuto, il cui costo sarebbe comunque stato dedotto attraverso le quote di ammortamento.

Se appare in un certo qual modo "logico" non anticipare la deduzione degli ammortamenti al momento della svalutazione, apparrebbe illegittimo privare della deduzione degli ammortamenti il contribuente che ha proceduto alla rilevazione della medesima (28).

Diversamente un regime di rinvio «*sarebbe ... non solo penalizzante per le imprese che procedono alla svalutazione rispetto a quelle che, non svalutando, possono dedurre maggiori ammortamenti, ma addirittura punitivo per le imprese che difficilmente hanno la prospettiva di realizzare i beni svalutati*» (29).

4. Il trattamento IRAP della svalutazione delle immobilizzazioni materiali

La svalutazione delle immobilizzazioni materiali contabilizzata non rileva neanche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, analogamente a quanto avviene per l'IRES.

L'art. 5 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, infatti, nell'individuare quali voci del conto economico non rilevano ai fini della determinazione del tributo, ha espressamente incluso anche quelle componenti che, pur partecipando alla formazione dell'attività caratteristica, riflettono nella sostanza valutazioni e, quindi, non presentano quelle qualità di certezza, che si è ritenuto opportuno perseguire nella determinazione

(27) La RAI-Radiotelevisione Italiana S.p.A., in particolare, rappresentò al Ministero delle finanze che per effetto dell'art. 2, primo comma, del D.L. 29 aprile 1994, n. 263, non convertito, aveva proceduto alla «*rideterminazione dei valori iscritti in bilancio ed in inventario ...*», per cui rivalutò alcuni beni e ne svalutò altri, tra cui taluni diritti di brevetto industriale e di utilizzazione di opere dell'ingegno: il maggior valore del patrimonio netto risultante a seguito della rideterminazione poteva essere imputato in tutto o in parte ad una speciale riserva o al capitale sociale. La predetta società, nel ricordare che l'art. 5 di tale decreto-legge disponeva solo in merito ai maggiori valori iscritti (riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi), chiese se, con riguardo ai beni svalutati civilisticamente, poteva ritenersi legittimo continuare a considerare come costo fiscalmente rilevante quello al lordo della svalutazione e quindi dedurre, in via extracontabile, la quota di ammortamento riferibile alla differenza tra il costo dei diritti anteriore alla svalutazione e quello determinato a seguito della svalutazione stessa.

(28) Il risultato finale è che, in caso di svalutazione di immobilizzazioni materiali non fiscalmente rilevanti, si potranno avere tre quote di ammortamento diverse ai fini civilistici, ai fini IRES e ai fini IRAP (per come si vedrà nel prosieguo).

(29) Cfr. circ. Assonime nn. 25 e 34 del 2009, cit.

della medesima (tipicamente, le svalutazioni e gli accantonamenti).

L'Amministrazione finanziaria, peraltro, nella circolare 26 maggio 2009, n. 27/E (30), ha confermato che «non concorrono a formare la base imponibile le plus/minusvalenze derivanti da fenomeni valutativi, posto che l'articolo 5 del D.Lgs. n. 446 del 1997 esclude espressamente la deducibilità dell'IRAP dalla voce B10), lettera c), del conto economico, riferita alle svalutazioni delle immobilizzazioni» (31).

Tale soluzione, seppure giustificabile in funzione dell'esigenza erariale di evitare la deducibilità di costi meramente stimati e non ancora certi, determina inevitabilmente anche in tale circostanza un disallineamento tra i valori di bilancio e quelli rilevanti ai fini fiscali.

Nel caso della svalutazione, in particolare, se la stessa non è ammessa in deduzione ne deriva che il valore fiscale delle immobilizzazioni rimane quello ante svalutazione, diversamente si verificherebbero delle duplicazioni nella tassazione del valore della produzione, dal momento che un costo effettivamente sostenuto (acquisto del bene) risulterebbe (in misura pari alla svalutazione) definitivamente perso.

In mancanza di una disciplina normativa idonea a regolamentare esplicitamente le modalità di recupero del suddetto costo, si è posto il problema di comprendere quali potessero essere le modalità di recupero del costo delle immobilizzazioni svalutate (32), avendo trovato applicazione, a partire dal 1° gennaio 2008, il nuovo regime che regola la determinazione della base imponibile IRAP (introdotto dalla legge finanziaria per il 2008) (33) legato, con particolare riferimento alle società di capitali, alla diretta derivazione del valore della produzione dalle voci del conto economico, senza più apportarvi le variazioni stabilite dall'IRES.

L'Assonime era già intervenuta sul punto in passato (34), evidenziando l'effettiva natura delle svalutazioni delle immobilizzazioni idonee ad incidere sulla misura dei successivi ammortamenti (deducibili ai fini IRAP), che vengono a contrarsi rispetto a quelli che sarebbero stati calcolati in assenza delle suddette ed evidenziando come le deroghe al principio della presa diretta dal bilancio, specificamente quelle relative alle svalutazioni, avrebbero inevitabilmente generato dei disallineamenti tra valori indicati nel conto economico e quelli rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

Su questo tema anche l'Amministrazione finanziaria si era espressa attraverso diversi provvedimenti di prassi (35) che avevano introdotto, nella determinazio-

ne della base imponibile del tributo, regole e criteri extracontabili che tuttavia non trovavano immediato riscontro nella normativa.

Le varie soluzioni adottate, in particolare, in assenza di una ridefinizione dei principi che dovevano regolare la quantificazione del valore della produzione, erano apparse non esaustive.

Con la citata circolare n. 26/E/2012, l'Amministrazione finanziaria è, tuttavia, tornata nuovamente su questi temi, fornendo un quadro di riferimento più chiaro e sistematico, cercando di coniugare nel modo più equilibrato possibile il criterio della derivazione diretta dell'imponibile IRAP dalle risultanze del bilancio.

In questo contesto si è venuto, pertanto, incontro all'esigenza di dare rilievo alle svalutazioni, momentaneamente disconosciute, nel corso del prosieguo del periodo di utilizzo dei beni svalutati (senza attendere necessariamente la chiusura del processo di ammortamento civile o, addirittura, la dismissione dei beni in esame), in ossequio al principio della continuità dei valori fiscali, e, in particolare, del costo fiscalmente riconosciuto delle immobilizzazioni utilizzate nell'esercizio di impresa.

Con la menzionata circolare, in particolare, è stato precisato che il disallineamento tra valore civile e valore fiscale che si origina quale conseguenza della svalutazione fiscalmente non rilevante può essere riassorbito attraverso variazioni (extracontabili) in diminuzione da effettuare in dichiarazione nel corso del processo di ammortamento del bene, applicando il criterio di ammortamento utilizzato in sede civilistica, cioè ripartendo il valore del bene (valore fiscale residuo al lordo della svalutazione non dedotta fiscalmente) sulla base della vita utile residua del bene stesso (36).

Ne consegue che la deduzione extracontabile da operarsi ai fini IRAP è determinata secondo criteri differenti da quelli previsti per l'IRES, pur potendo gli importi delle due variazioni venire a coincidere nel caso in cui l'ammontare della quota di ammortamento ammessa in deduzione ai fini IRAP corrisponda a quello massimo ammesso in deduzione ai fini IRES.

In altri termini, l'ammortamento rilevante ai fini IRAP prescinde totalmente dai limiti fiscali, derivanti, oramai ai soli fini IRES, dall'art. 102, secondo comma, del TUIR, dovendo il medesimo riferirsi esclusivamente a criteri di ordine civilistico (37).

Tale principio emerge chiaramente quando, l'Amministrazione finanziaria, con la circolare in commento, affrontando la problematica inerente il disallineamento che si genera a seguito di una svalutazione «*con variazione della vita utile residua*», riconosce, solo ai

(30) In *Boll. Trib.*, 2009, 875.

(31) La svalutazione, infatti, deve essere imputata al conto economico nell'area ordinaria, alla voce B10), lett. c), se la perdita durevole di valore dipende dagli eventi sopra descritti, mentre nel caso in cui la perdita sia la conseguenza di eventi straordinari (calamità naturali o incendi, ad esempio) la rilevazione deve avvenire alla voce E21 tra le sopravvenienze passive.

(32) Il nuovo sistema impositivo ha, infatti, disposto l'abrogazione dell'art. 11-bis del D.Lgs. n. 446/1997, che riconosceva la rilevanza ai fini IRAP delle variazioni fiscali disposte dal TUIR, ai fini della determinazione del reddito (di impresa) imponibile ai fini IRES.

(33) Legge 24 dicembre 2007, n. 244.

(34) Ved. circ. Assonime nn. 25 e 34 del 2009, e n. 20 del 2010, cit.

(35) Ved. circ. n. 27/E/2009, cit.; circ. 16 luglio 2009, n. 36/E,

in *Boll. Trib.*, 2009, 1127; e circ. 22 luglio 2009, n. 39/E, *ibidem*, 1216.

(36) Più precisamente la circ. n. 26/E/2012, cit., prevede che le quote di ammortamento deducibili ai fini IRAP relative a beni parzialmente svalutati siano calcolate prendendo in considerazione il valore netto contabile assunto dagli stessi beni, opportunamente ripartito in funzione della durata della vita utile residua. Tale valore infatti, nella generalità dei casi, ne rappresenta anche il valore residuo ai fini IRAP. Occorre tuttavia rilevare che, talvolta, il valore contabile residuo può non coincidere con quello IRAP.

(37) In pratica, la base imponibile IRAP viene determinata così come sarebbe avvenuto in assenza della svalutazione. Sul punto cfr. L. MIELE - G.P. RANOCCHI, *Plus e minusvalenze escluse dall'imponibile ai fini IRAP*, in *Il Sole 24 Ore* del 17 marzo 2014, 23.

fini IRAP, la possibilità di riassorbire la svalutazione, applicando il «criterio di ammortamento contabile» e deducendo dunque un ammortamento extracontabile di ammontare anche superiore al limite massimo tabellare posto dalla norma fiscale ai fini IRES (proprio perché previsto civilisticamente).

In conclusione, ai fini dell'IRAP e a seguito della riforma del 2008, non essendoci più un processo autonomo di ammortamento tributario a cui riferirsi allorché quello economico venga modificato per effetto di una svalutazione (anticipatoria di parte degli ammortamenti), l'Amministrazione finanziaria si è chiesta quale soluzione trovare a tale problema che, altrimenti, avrebbe condotto alla tassazione di un reddito inesistente.

Invero la soluzione appare apprezzabile: essendo, come detto, l'imposizione ai fini IRAP tratta dal bilancio, l'Amministrazione finanziaria ha infatti «riqualificato» il processo ordinario di ammortamento civilistico, che si sarebbe avuto in assenza di svalutazione, come riferimento tributario, consentendo di recuperare la svalutazione, ai fini in esame, seguendo lo stesso ammortamento (civilistico=IRAP) che si sarebbe avuto in assenza di svalutazione (38).

5. Il trattamento fiscale della svalutazione delle immobilizzazioni immateriali

Quanto alle modalità di recupero della svalutazione civilistica delle immobilizzazioni immateriali, i maggiori costi non dedotti nell'esercizio in cui la medesima è stata rilevata possono assumere rilevanza fiscale, ai fini IRES, secondo i criteri stabiliti dall'art. 103 del TUIR.

La svalutazione può, dunque, essere riassorbita a decorrere dall'esercizio di contabilizzazione a condizione, ovviamente, che la quota di ammortamento contabile risulti inferiore a quella calcolata secondo i criteri di cui al citato articolo.

Coerentemente con quanto affermato per le immobilizzazioni materiali, del resto, non si ravvisa il motivo per cui ove le immobilizzazioni immateriali risultino iscritte secondo valori inferiori rispetto a quelli fiscali, in quanto oggetto di svalutazioni (parziali) rilevanti ai soli fini civilistici, i predetti maggiori valori fiscali non possano assumere rilevanza ai fini IRES.

Ai fini IRAP, da ultimo, i maggiori ammortamenti fiscali (rispetto a quelli civilistici, ridotti per effetto della svalutazione parziale) potranno assumere rilevanza applicando il criterio di ammortamento utilizzato in sede civilistica ossia ripartendo il valore fiscale

(38) Sebbene anche questa rivisitazione, in via interpretativa, del c.d. «principio della presa diretta dal bilancio» necessiti di trovare conferma in una modifica normativa che introduca un più puntuale e organico contesto normativo.

sulla base della vita utile residua dell'immobilizzazione interessata (39).

Per completezza di informazione si segnala che, con riferimento all'avviamento, l'art. 5, terzo comma, del D.Lgs. n. 446/1997, introduce un regime fiscale «speciale» il quale, derogando al principio della derivazione dal conto economico della base imponibile, riconosce la facoltà di attribuire rilevanza fiscale alla quota di ammortamento a prescindere dalla sua eventuale contabilizzazione (40).

Tale disposizione nasce dall'esigenza di consentire ai soggetti IAS *adopter* di non subire alcun pregiudizio fiscale a seguito della omessa contabilizzazione di quote di ammortamento dell'avviamento, soggetto sistematicamente ad *impairment test*.

La norma «eccezionale» in commento permette, quindi, di dedurre ai fini IRAP quote di ammortamento calcolate in misura pari a 1/18 del costo fiscalmente riconosciuto dell'*asset*, prescindendo dalla misura della quota di ammortamento contabilizzata, eventualmente ridotta in funzione di una svalutazione contabilizzata.

Di fatto, dunque, ai fini IRAP la svalutazione dell'avviamento dovrebbe assumere rilevanza già attraverso il normale processo di ammortamento fiscale dell'immobilizzazione.

Dott. Gianmaria Leoni – Dott. Carlo Patrignani

(39) La circ. n. 26/E/2012, cit., ricorda al riguardo, con riferimento al valore degli *intangibles* diversi dai marchi e dall'avviamento, che con la circ. n. 27/E/2009, cit., è stato chiarito che «per i diritti di concessione e gli altri diritti di cui all'articolo 103, comma 2, del TUIR, può verificarsi che gli stessi risultino iscritti, nei bilanci relativi agli esercizi anteriori all'entrata in vigore della riforma IRAP, secondo valori inferiori a quelli fiscali, in quanto oggetto di svalutazioni rilevanti ai soli fini civilistici; in tal caso, i predetti maggiori valori fiscali che, già negli esercizi pregressi, hanno dato luogo a maggiori ammortamenti fiscali, potranno assumere rilevanza ai fini IRAP, anche negli esercizi successivi senza soluzione di continuità, secondo i criteri di cui all'articolo 103 del TUIR, ossia in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge». Cfr. sul punto P. PISONI - F. BAVA - D. BUSO - A. DEVALLE, *L'Agenzia delle Entrate chiarisce la gestione IRAP delle svalutazioni delle immobilizzazioni: casi operativi e rilevazione della fiscalità differita*, in *il fisco*, 2012, 5555 ss.

(40) Il terzo comma dell'art. 5 citato espressamente prevede che «sono comunque ammesse in deduzione quote di ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi d'impresa e a titolo di avviamento in misura non superiore a un diciottesimo del costo indipendentemente dall'imputazione al conto economico». Le quote di ammortamento di marchi e avviamento, pertanto, risultano deducibili ai fini IRAP in misura non superiore ad un diciottesimo; in caso di ammortamento superiore, dunque, sarà necessario effettuare una variazione in aumento per la quota eccedente.

PROFILI TRIBUTARI DELLA LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA

SOMMARIO: 1. *Brevi cenni in merito alla qualificazione della liquidazione coatta amministrativa quale procedura concorsuale* – 2. *Aspetti di interesse relativi all'imposizione sui redditi dell'impresa in liquidazione coatta amministrativa* – 3. *I crediti erariali nell'accertamento del passivo della società in liquidazione coatta amministrativa.*

1. *Brevi cenni in merito alla qualificazione della liquidazione coatta amministrativa quale procedura concorsuale*

La liquidazione coatta amministrativa costituisce una procedura concorsuale differenziata e straordinaria che trova applicazione per determinate categorie di soggetti, principalmente in ragione della attività che gli stessi svolgono. La liquidazione coatta amministrativa, disciplinata dagli artt. da 194 a 215 della legge fallimentare (R.D. 16 marzo 1942, n. 267), trova applicazione, anche per motivi di pubblico interesse, sia nei casi di insolvenza sia nelle fattispecie di violazione di norme di legge, di provvedimenti amministrativi o di norme statutarie che disciplinano il funzionamento dell'impresa.

Sono assoggettate alla liquidazione coatta amministrativa: le società cooperative che non svolgano attività commerciali *ex art. 2545-terdecies*, primo comma, c.c. (1); le imprese bancarie *ex artt. 80 e segg.* del D.Lgs. 1° settembre 1993, n. 385 (Testo unico bancario, c.d. TUB), incluse le succursali sia di banche comunitarie sia di fondazioni bancarie; le imprese di assicurazione *ex art. 245 del D.Lgs. 7 settembre 2005*, n. 209, incluse le succursali presenti in Italia di imprese di assicurazione straniere; le società fiduciarie e di revisione previste dalla legge 23 novembre 1939, n. 1966, ivi comprese le società da esse controllate o collegate, anche prive di autorizzazione; le imprese di intermediazione finanziaria quali le società di intermediazione mobiliare, le società di gestione del risparmio e le società di investimento a capitale variabile di cui agli artt. 57 e segg. del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58.

L'art. 195 della legge fallimentare stabilisce che se un'impresa soggetta a liquidazione coatta amministrativa, con esclusione del fallimento, si trova in stato di insolvenza il tribunale del luogo dove l'impresa ha la sede principale, su richiesta di uno o più creditori, ovvero dell'Autorità che ha la vigilanza sull'impresa o di questa stessa, dichiara tale stato con sentenza (2). Con la stessa sentenza o con successivo decreto, il tribunale adotta i provvedimenti conservativi che riten-

ga opportuni nell'interesse dei creditori fino all'inizio della procedura di liquidazione. Prima di provvedere il tribunale deve sentire il debitore, con le modalità di cui all'art. 15 della legge fallimentare, e l'Autorità governativa che ha la vigilanza sull'impresa. La sentenza è comunicata entro tre giorni, a norma dell'art. 136 c.p.c., all'Autorità competente perché disponga la liquidazione, inoltre, è notificata, affissa e resa pubblica nei modi e nei termini stabiliti per la sentenza dichiarativa di fallimento (3).

Su istanza del commissario liquidatore il tribunale provvede alla dichiarazione d'insolvenza a norma dell'art. 195 della legge fallimentare quando nel corso della procedura di concordato preventivo di un'impresa soggetta a liquidazione coatta amministrativa, con esclusione del fallimento, si verifica la cessazione della procedura e sussiste lo stato di insolvenza (4).

Per quanto riguarda gli effetti del provvedimento di liquidazione coatta amministrativa, l'art. 200 della legge fallimentare stabilisce che dalla data del provvedimento che ordina la liquidazione si applicano gli artt. 42, 44, 45, 46 e 47 della legge fallimentare e, se l'impresa è una società o una persona giuridica, cessano le funzioni delle assemblee e degli organi di amministrazione e di controllo, salvo per il caso previsto dall'art. 214. Inoltre, nelle controversie in corso, relative a rapporti di diritto patrimoniale dell'impresa, sta in giudizio il commissario liquidatore.

Il commissario liquidatore prende in consegna tutti i beni dell'impresa, le scritture, i documenti contabili e il conto della gestione per il periodo che intercorre tra l'inizio dell'esercizio e la data del provvedimento di liquidazione coatta amministrativa dell'impresa, redatto dagli amministratori in base a quanto stabilito dall'art. 2487-*bis* c.c.

Il commissario liquidatore procede quindi ad elaborare, anche sulla base del conto della gestione, l'inventario dei beni dell'impresa alla data di apertura della procedura e il bilancio iniziale della liquidazione

(3) Contro la sentenza predetta può essere proposto reclamo da qualunque interessato, a norma degli artt. 18 e 19 della legge fallimentare. Il tribunale che respinge il ricorso per la dichiarazione d'insolvenza provvede con decreto motivato, contro il quale è ammesso reclamo a norma del successivo art. 22.

(4) Le disposizioni dell'art. 195 non si applicano agli enti pubblici (comma modificato dall'art. 18 del D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169. La modifica si applica ai procedimenti per dichiarazione di fallimento pendenti alla data del 1° gennaio 2008, nonché alle procedure concorsuali e di concordato aperte successivamente ai sensi dell'art. 22 del decreto citato).

(1) Le società cooperative che svolgono attività commerciali possono essere assoggettate sia a fallimento sia a liquidazione coatta amministrativa in base al principio di prevenzione.

(2) Il trasferimento della sede principale dell'impresa intervenuto nell'anno antecedente l'apertura del procedimento non rileva ai fini della competenza.

che, insieme con una relazione dettagliata che illustri le possibili cause dello stato di crisi e le eventuali responsabilità, devono essere presentati entro 60 giorni all'Autorità giudiziaria competente.

Con l'inizio della liquidazione coatta amministrativa il commissario liquidatore deve presentare all'Autorità di vigilanza, ogni sei mesi, una relazione che illustri la situazione patrimoniale e la gestione dell'impresa. La relazione semestrale del commissario liquidatore è accompagnata da un rapporto del comitato di sorveglianza che illustra tutte le attività svolte e fornisce i dati contabili di rilievo (5). Nel caso in cui il commissario liquidatore, effettuate le opportune analisi, ravvisi la sussistenza dei presupposti per la prosecuzione dell'attività aziendale, dovrà richiedere l'autorizzazione all'Autorità di vigilanza.

Il commissario liquidatore, nell'interesse della procedura, salvo parere del comitato di sorveglianza e previa autorizzazione dell'Autorità di vigilanza per la vendita di beni immobili o mobili in blocco o del complesso aziendale, liquida il patrimonio aziendale nei modi che ritiene più opportuni.

Al riguardo, l'art. 210 della legge fallimentare stabilisce che il commissario ha tutti i poteri necessari per la liquidazione dell'attivo, salve le limitazioni stabilite dall'Autorità che vigila sulla liquidazione. In ogni caso per la vendita degli immobili e per la vendita dei mobili in blocco occorrono l'autorizzazione dell'Autorità che vigila sulla liquidazione e il parere del comitato di sorveglianza. Nel caso di società con soci a responsabilità limitata il presidente del tribunale può, su proposta del commissario liquidatore, ingiungere con decreto ai soci a responsabilità limitata e ai precedenti titolari delle quote o delle azioni di eseguire i versamenti ancora dovuti, quantunque non sia scaduto il termine stabilito per il pagamento.

2. Aspetti di interesse relativi all'imposizione sui redditi dell'impresa in liquidazione coatta amministrativa

Passando ad analizzare gli aspetti di natura tributaria, vi è da rilevare innanzitutto che l'art. 183, primo comma, del TUIR, stabilisce: «nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la dichiarazione di fallimento o il provvedimento che ordina la liquidazione è determinato in base al bilancio redatto dal curatore o dal commissario liquidatore. Per le imprese individuali e per le società in nome collettivo e in accomandita semplice il detto reddito concorre a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci relativo al periodo di imposta in corso alla data della dichiarazione di fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione». Ai sensi dell'art. 5, quarto comma, del D.P.R. 22 luglio 1988, n. 322, il commissario liquidatore elabora, redige e presenta entro sette mesi la dichiarazione relativa al reddito pre-concorsuale (6).

(5) Il comitato di sorveglianza è nominato dall'Autorità di vigilanza e verifica che siano rispettati non gli interessi dei creditori in particolare ma gli interessi di carattere generale alla cui cura l'Autorità amministrativa è preposta.

(6) In tal senso vedi M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, 133; E. POTITO, *Le procedure concorsuali sotto il profilo dell'im-*

L'opzione per la trasparenza ex art. 115 del TUIR eventualmente esercitata dalla società di capitali decade a partire dal periodo d'imposta avente inizio dalla data di apertura della procedura di liquidazione coatta amministrativa.

Ove si tratti di una impresa individuale, entro lo stesso termine il commissario liquidatore deve inviare una copia della dichiarazione alle persone fisiche in liquidazione coatta amministrativa e agli eventuali partecipanti dell'impresa o alla società (7).

Il reddito o la perdita fiscale del periodo pre concorsuale è determinato in base ad apposito bilancio elaborato e redatto dal commissario liquidatore secondo le norme che disciplinano il reddito d'impresa.

Nella fattispecie relative ai soggetti IRES l'eventuale credito dell'erario per imposte sul reddito d'impresa ha carattere concorsuale e deve essere ammesso al passivo per concorrere alla liquidazione del patrimonio del contribuente.

Nella fattispecie di soggetti IRPEF la fattispecie presenta alcune complessità in quanto l'eventuale reddito d'impresa determinato dal commissario liquidatore confluisce nel reddito complessivo della persona fisica relativo al periodo d'imposta a cui afferisce in parte il periodo pre concorsuale. Il reddito è in parte relativo al periodo pre concorsuale e in parte è all'interno della procedura stessa mentre il credito erariale è unico.

Ciò premesso, sembra ragionevole sostenere che il credito per l'imposta afferente il reddito complessivo dell'imprenditore persona fisica non sia opponibile alla massa dei creditori quando deriva da un pre-

posizione sul reddito, in *Dir. fin.*, 1989, 286; F. TESAURO, *Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore*, in *Rass. trib.*, 1990, 252; E. STASI, *Il curatore fallimentare*, in F. PASTI - S. SCORAZZO - E. STASI (a cura di), *Gli organi del fallimento. Compiti e responsabilità nelle nuove procedure concorsuali*, Milano, 2007, 231; e ID., *Obblighi fiscali del curatore*, in *Fall.*, 2007, 1108. *Contra* F. BRIGHENTI, *Adempimenti tributari e responsabilità del curatore fallimentare*, Torino, 1994, 44; D. CONDELLO, *Il curatore fallimentare*, Milano, 1995, 328; in giurisprudenza cfr. Cass., sez. I, 28 gennaio 1999, n. 738, in *Fall.*, 2000, 72; e Cass., sez. III pen., 8 settembre 1999, n. 10539, in *Boll. Trib.*, 2000, 1116.

(7) La dichiarazione del commissario liquidatore, nella rara fattispecie di liquidazione coatta amministrativa di un'impresa individuale o di una società di persone, concerne unicamente il reddito d'impresa maturato nel periodo pre-concorsuale. Sono l'imprenditore e i soci, eventualmente i partecipanti all'impresa familiare, che devono dichiarare le altre tipologie di reddito relative al periodo d'imposta competente. Si veda in merito Cass. n. 738/1999, cit.; e Cass. n. 10539/1999, cit. In dottrina ved. B. QUATRARO - S. D'AMORA, *Il curatore fallimentare*, Milano, 1990, 1124; F. TESAURO, *Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore*, cit., 246; G. TINELLI, *La determinazione del reddito d'impresa nelle procedure concorsuali*, in *Rass. trib.*, 1989, 263; F. BRIGHENTI, *Adempimenti tributari e responsabilità del curatore fallimentare*, op. cit., 39; ID., *L'IRPEF nella dichiarazione iniziale del Curatore fallimentare*, in *Boll. Trib.*, 1998, 1831; ID., *Appunti sulla dichiarazione finale del curatore fallimentare*, ivi, 1995, 1081; ID., *Il curatore fallimentare e i redditi sfuggiti a tassazione*, ivi, 1994, 1727; M. CONTI, *Il curatore fallimentare e le problematiche connesse al bilancio iniziale previsto dal comma 1 dell'art. 125 testo unico*, ivi, 1990, 1147; M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, op. cit., 141 ss.; E. STASI, *Il curatore fallimentare*, op. cit., 231; L. PANZANI - E. STASI, *Formulario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Torino, 1988, 71. *Contra* M. TIMELONI, *Procedure concorsuali e imposizione diretta: fase pre-concorsuale*, in *Le circolari del corriere tributario*, 1991; e M. LEO - F. MONACCHI - M. SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 1992, 101.

supposto cronologicamente successivo all'inizio della liquidazione coatta amministrativa (8).

Al secondo comma dell'art. 183 del TUIR è stabilito che «il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale, quale che sia la durata di questo ed anche se vi è stato esercizio provvisorio, è costituito dalla differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento, determinato in base ai valori fiscalmente riconosciuti. Il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento concorsuale è determinato mediante il confronto secondo i valori riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi, tra le attività e le passività risultanti dal bilancio di cui al comma 1, redatto e allegato alla dichiarazione iniziale del curatore o dal commissario liquidatore. Il patrimonio netto è considerato nullo se l'ammontare delle passività è pari o superiore a quello delle attività» (9).

Al terzo comma dell'art. 183 è poi stabilito che «per le imprese individuali e per le società in nome collettivo e in accomandita semplice la differenza di cui al comma 2 è diminuita dei corrispettivi delle cessioni di beni personali dell'imprenditore o dei soci compresi nel fallimento o nella liquidazione ed è aumentata dei debiti personali dell'imprenditore o dei soci pagati dal curatore o dal commissario liquidatore. Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche il reddito che ne risulta, al netto dell'imposta locale sui redditi, è imputato all'imprenditore, ai familiari partecipanti all'impresa o ai soci nel periodo di imposta in cui si è chiuso il procedimento; se questo si chiude in perdita si applicano le disposizioni dell'art. 8. Per i redditi relativi ai beni e diritti non compresi nel fallimento o nella liquidazione a norma dell'art. 46 del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, restano fermi, in ciascun periodo di imposta, gli obblighi tributari dell'imprenditore o dei soci».

Al termine della liquidazione coatta amministrativa

(8) Si veda al riguardo Cass., sez. un., 28 maggio 1987, n. 4779, in *Boll. Trib.*, 1987, 1722, con nota di G. ANNI, *Esecuzione esattoriale e concordato preventivo*, la quale ha affermato i principi dell'unitarietà del presupposto e l'inscindibilità dell'obbligazione d'imposta. In dottrina vedi F. TESAURO, *Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore*, cit., 248; in giurisprudenza cfr. Cass., sez. I, 3 luglio 1998, n. 6518, in *Boll. Trib.*, 1998, 1830; in dottrina vedi E. STASI, *Dichiarazione fiscale del curatore fallimentare*, in *Fall.*, 1994, 128; ID., *Obblighi fiscali del curatore*, cit., 1110; F. BRIGHENTI, *Adempimenti tributari e responsabilità del curatore fallimentare*, op. cit., 42; L. PANZANI - E. STASI, *Formulario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, op. cit., 73; e A. BERLINI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1985, 203 ss.

(9) In merito alla determinazione del residuo attivo si veda E. STASI, *Obblighi fiscali del curatore*, cit., 1111; S. ZENATI - L. MANDRIOLI, *I tributi nel fallimento*, Milano, 2000, 153; C. ZAFARANA, *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Milano, 2007, 92 ss.; circ. 4 ottobre 2004, n. 42/E, in *Boll. Trib.*, 2004, 1402; ris. 5 giugno 2002, n. 171/E, in *Boll. Trib. On-line*; e circ. 22 marzo 2002, n. 26/E, in *Boll. Trib.*, 2002, 517; F. BRIGHENTI, *Adempimenti tributari e responsabilità del curatore fallimentare*, op. cit., 65; D. STEVANATO, *Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario*, Padova, 1994, 241 ss.; E. STASI, *Profili fiscali nel fallimento*, in L. PANZANI - D. COLOMBINI (a cura di), *Il fallimento. Profili applicativi*, Torino, 1999, 506 ss.; E. POTTIO, *Le procedure concorsuali sotto il profilo dell'imposizione sul reddito*, op. cit., 290; P.A. CERRI, *Il reddito d'impresa nel fallimento*, in *Corr. trib.*, 1988, 2786; M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, op. cit., 187; e L. PANZANI - E. STASI, *Formulario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, op. cit., 242.

il commissario liquidatore deve elaborare e redigere la dichiarazione finale relativa all'intero periodo della procedura entro il termine del settimo mese successivo a quello di chiusura come stabilito dall'art. 5, quarto comma, del D.P.R. n. 322/1998.

Il commissario liquidatore deve effettuare il versamento dell'IRPEF prima di presentare la dichiarazione finale e, nella fattispecie riguardante imprese individuali e società di persone, lo stesso commissario liquidatore deve, come per il periodo pre-concorsuale, consegnare una copia della dichiarazione finale all'imprenditore, a ciascuno dei familiari partecipanti all'impresa, a ciascun socio, affinché gli stessi la integrino con gli altri redditi e provvedano al versamento dell'IRPEF (10).

Infine, il commissario liquidatore della liquidazione coatta amministrativa rientra tra i sostituti d'imposta, ai sensi dell'art. 23, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (a seguito delle modifiche di cui all'art. 37 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 223).

Il commissario liquidatore che effettui pagamenti soggetti a ritenute alla fonte ex artt. 23 e segg. del D.P.R. n. 600/1973 è obbligato ad effettuare le ritenute previste dalla legge sulle somme versate in attuazione dei piani di riparto parziali o finali e sulle somme corrisposte in prededuzione a fronte di obbligazioni di massa. Ne consegue che lo stesso commissario è altresì obbligato al versamento delle ritenute operate, a rilasciare le certificazioni previste dall'art. 6-ter del D.P.R. n. 322/1998, a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati fiscali e contributivi ex art. 4, comma 3-bis, del D.P.R. n. 322/1998, nonché a presentare la dichiarazione annuale ex art. 4, comma 4-bis, del medesimo decreto (11).

(10) In merito si veda E. STASI, *Sui crediti tributari formati nella procedura concorsuale*, in *Fall.*, 2005, 473 ss.; ID., *Obblighi fiscali del curatore*, op. cit., 1112; F. BRIGHENTI, *Adempimenti tributari e responsabilità del curatore fallimentare*, op. cit., 63; S. ZENATI - L. MANDRIOLI, *I tributi nel fallimento*, op. cit., 161; C. ZAFARANA, *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, op. cit., 107; F. PODDIGHE - G. RISALITI, *Imposte sui redditi e IRAP nel fallimento*, Milano, 2003, 221; M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, op. cit., 221; e circ. n. 26/E/2002, cit.

(11) Per il periodo d'imposta anteriore a quello di inizio della procedura il commissario liquidatore sembra essere obbligato alla elaborazione e redazione nonché presentazione negli ordinari termini di scadenza, delle dichiarazioni di redditi e dei sostituti d'imposta relative, ove alla data di apertura della procedura le stesse non siano già state presentate e/o i termini non siano decorsi. Al riguardo si veda ris. 2 febbraio 2007, n. 18/E, in *Boll. Trib.*, 2007, 444, la quale si richiama alla circ. 7 novembre 1988, n. 5, *ivi*, 1989, 203. Per le tesi contrarie a tale orientamento si veda in giurisprudenza Cass., sez. I, 4 dicembre 1992, n. 12928, in *Fall.*, 1993, 376 ss.; e Cass. n. 10539/1999, cit. In dottrina vedi E. STASI, *Obblighi fiscali del curatore*, cit., 1115; ID., *Le riforme all'ordinamento tributario apportate dalla legge di conversione del decreto Bersani*, in *Fall.*, 2006, 1351 ss.; A. BONSIGNORI, *Il fallimento delle società*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, Padova, 1988, 249 ss.; A. NIGRO, *Le società per azioni nelle procedure concorsuali*, in *Trattato delle società per azioni*, Torino, 1993, 719 ss.; S. ZENATI, *Il curatore fallimentare è tenuto ad operare le ritenute sui redditi di lavoro dipendente*, in *Corr. trib.*, 2006, 2753; F. BRIGHENTI, *Tributi e fallimento dopo il decreto Bersani-Visco, in il fisco*, 2006, 1605; e M. POLLIO, *La sostituzione d'imposta*, in M. POLLIO - P.P. PAPALEO (a cura di), *La fiscalità nelle nuove procedure concorsuali*, Milano, 2008, 291. E ancora si veda circ. n. 26/E/2002, cit.; e ris. n. 171/E/2002, cit. Da un punto di

Per quanto stabilito dall'art. 111 della legge fallimentare, i debiti verso l'erario derivanti dalla liquidazione coatta amministrativa costituiscono debiti di massa e non sono assoggettati a ripartizione concorsuale. Il commissario liquidatore provvede al pagamento degli stessi mediante l'impiego di quanto ricavato dalla liquidazione del patrimonio sociale, svolgendo una funzione di carattere pubblicistico a cui si collegano gli obblighi di natura tributaria (12).

La gestione del commissario liquidatore, ancorché produca effetti sulla società in liquidazione coatta amministrativa, costituisce una attività che ai fini fiscali rimane propria del commissario. Ne deriva che ai fini delle sanzioni tributarie il commissario liquidatore risponde esclusivamente per quanto la legge gli impone in modo specifico.

3. I crediti erariali nell'accertamento del passivo della società in liquidazione coatta amministrativa

Il credito erariale, sia che si tratti dell'imposta principale o di una sanzione pecuniaria, assume natura concorsuale quando sia sorto in data anteriore al Decreto ministeriale che determina l'inizio della liquidazione coatta amministrativa.

In tal senso l'erario, così come accade per altri creditori che intendano partecipare al concorso dello stato passivo, ha l'onere di presentare domanda di ammissione al passivo affinché il credito vantato sia verificato e ammesso (13).

Gli organi della procedura non analizzano il merito della pretesa erariale e si limitano, in particolar modo il commissario liquidatore che provvede alla elaborazione e al deposito dello stato passivo, alla verifica del credito fiscale, se esistente o meno (14).

Infatti, la riserva di giurisdizione appartiene agli Organi della giustizia tributaria ai sensi di quanto stabilito dall'art. 2 e successive modifiche del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che stabilisce l'appartenenza alla giurisdizione tributaria di tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, compresi quelli regionali, pro-

vista pratico non sfugge la considerazione per la quale il commissario liquidatore possa non essere in grado di adempiere correttamente alla elaborazione, redazione e presentazione della dichiarazione quando il termine di presentazione sia a ridosso della sua nomina, non avendo lo stesso un'eventuale proroga del termine, così come previsto per la dichiarazione IVA dall'art. 8 del D.P.R. n. 322/1998, e per gli eredi del contribuente, ex art. 65 del D.P.R. n. 600/1973.

(12) Il commissario liquidatore non riveste una funzione né di rappresentanza fiscale né di sostituzione tributaria della società in liquidazione coatta amministrativa. Si veda al riguardo M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, op. cit., 221.

(13) Al riguardo si ritiene applicabile quanto stabilito dall'art. 16 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, che ha fatto venire meno il privilegio processuale di poter agire esecutivamente dopo la dichiarazione di fallimento, in deroga all'art. 51 della legge fallimentare. In merito si veda Trib. Palermo 16 giugno 2006, in *Giur. mer.*, 2006, 2189; conf. Trib. Reggio Calabria 23 marzo 2007, in *Fall.*, 2007, 1353; e Trib. Catania 8 luglio 2005, in *Giur. Aetna*, 2005, fasc. 3, 4.

(14) In giurisprudenza si veda anche Cass., sez. I, 17 luglio 1987, n. 6293, in *Boll. Trib.*, 1987, 1652; Cass., sez. un., 12 dicembre 2001, n. 15715, *ivi*, 2002, 1496, con nota di S. MICALI, *La Corte di Cassazione e i limiti alla giurisdizione del giudice ordinario in materia tributaria*; e Cass., sez. un., 18 ottobre 2005, n. 20112, in *Boll. Trib. On-line*.

vinciali e comunali (15).

Il giudice competente per la procedura concorsuale è privo di giurisdizione in relazione all'*an* e al *quantum* del credito erariale così come non ha giurisdizione né per la legittimità dell'atto impositivo né per l'atto della riscossione. Il giudice competente per la liquidazione coatta amministrativa della società si limita alla verifica della eventuale idoneità al concorso del credito erariale, ossia alla verifica del momento in cui lo stesso è sorto e della sua evidenza documentale (16).

Con riferimento alla legittimazione del commissario liquidatore ad impugnare gli atti impositivi e gli atti della riscossione, ovvero ad agire per il rimborso di crediti erariali, non sembrano sussistere dubbi (17).

Con l'inizio della liquidazione coatta amministrativa, gli atti dell'Amministrazione finanziaria, anche quando si riferiscono a fatti o obbligazioni sorte in data antecedente all'inizio della procedura liquidatoria, devono essere notificati al soggetto passivo in liquidazione coatta amministrativa e ai commissari liquidatori i quali, in quanto legali rappresentanti della società, sono legittimati a contestarne il contenuto.

Ciò consente di far valere la pretesa impositiva nei confronti del soggetto passivo che comunque potrebbe tornare *in bonis* e tutela sia i soci della società sia l'impresa quando il commissario liquidatore non tenga in particolare cura la vicenda tributaria, anche in considerazione del fatto che l'impresa o la società in liquidazione coatta amministrativa non perde la capacità processuale e può difendersi nei procedimenti in corso dove il commissario non abbia esercitato il diritto alla difesa.

Come sopra accennato la notifica all'impresa o alla società in liquidazione coatta amministrativa degli atti dell'Amministrazione finanziaria sono in ogni caso necessari affinché i crediti erariali concorrano nel pas-

(15) Per la tesi prevalente in giurisprudenza anche le controverse relative alla prescrizione del credito tributario rientrerebbe nell'ambito della giurisdizione delle Commissioni tributarie. Al riguardo si veda Cass., sez. trib., 3 aprile 2006, n. 7791, in *Boll. Trib. On-line*; conf. Cass. n. 20112/2005, cit.; Cass. n. 15715/2001, cit.; e Cass., sez. trib., 29 maggio 2006, n. 12777, in *Boll. Trib. On-line*. Per la giurisprudenza di merito cfr. Trib. Genova 26 aprile 2005, in *Fall.*, 2005, 946; e Trib. Milano 4 ottobre 2003, in *Gius.*, 2004, 877. In dottrina vedi B. QUATRARO, *I rapporti fra le procedure concorsuali ed il Fisco*, in *Dire. fall.*, 2008, I, 516. Cfr. Trib. Napoli 24 giugno 1996, in *Fall.*, 1996, 1034; Trib. Roma 7 ottobre 1999, *ivi*, 2000, 342; e Trib. Reggio Calabria 20 aprile 2007, n. 538, *ivi*, 2007, 1343, con nota di A. STESURI, *Crediti tributari e crediti previdenziali nel passivo fallimentare*.

(16) Al riguardo si veda Cass. n. 7791/2006, cit.; conf. Cass. n. 20112/2005, cit.; Cass. n. 15715/2001, cit.; e Cass. n. 12777/2006, cit. Per la giurisprudenza di merito cfr. Trib. Genova 26 aprile 2005, cit.; e Trib. Milano 4 ottobre 2003, cit. In dottrina vedi B. QUATRARO, *I rapporti fra le procedure concorsuali ed il Fisco*, cit., 516.

(17) In tale fattispecie non sembra applicabile la tesi che prevale in giurisprudenza per la quale il fallito è legittimato ad impugnare gli atti dell'Amministrazione finanziaria quando il curatore sia inerte. Ciò in quanto nella liquidazione coatta amministrativa non sembra ravvisarsi la fattispecie dello spossamento dove il fallito perde la legittimazione processuale ma non la capacità processuale. Si veda in merito Cass., sez. trib., 22 marzo 2006, n. 6393, in *Boll. Trib. On-line*, e anche in *Riv. giur. trib.*, 2006, 498, con nota di S. ZENATI, *Il fallito conserva la legittimazione ad impugnare gli avvisi di accertamento*; e Cass., sez. trib., 18 dicembre 2008, n. 29642, in *Boll. Trib.*, 2009, 388.

sivo (18).

Al riguardo, per l'ammissione al passivo, l'Amministrazione finanziaria deve indicare la somma di cui si chiede l'insinuazione ed esporre in modo succinto i fatti e gli elementi di diritto a base della domanda, allegando i documenti che provano il credito erariale.

In merito, l'Amministrazione finanziaria esegue la riscossione coattiva mediante il titolo esecutivo rappresentato dal ruolo ed è l'agente della riscossione che ai sensi dell'art. 87, secondo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, chiede l'ammissione al passivo per conto dell'Agenzia delle entrate sulla base del ruolo stesso (19).

Dovrebbe escludersi l'ammissione al passivo di crediti erariali fondati su atti antecedenti alla iscrizione a ruolo (20).

Oltre ai crediti erariali per imposte accertate in modo definitivo ai sensi dell'art. 14 del D.P.R. n. 602/1973, sono da ritenere ammessi anche i crediti erariali oggetto di accertamenti non ancora definitivi

(18) Appare ragionevole ritenere che quanto la giurisprudenza dominante ha affermato da tempo in merito alla necessità di notificare gli atti dell'Amministrazione finanziaria sia al fallito sia al curatore valga nella fattispecie della liquidazione coatta amministrativa con riferimento al soggetto passivo e al commissario liquidatore. Questo sia che l'atto dell'Amministrazione finanziaria riguardi obbligazioni sorte antecedentemente o successivamente al provvedimento di messa in liquidazione. Come già anticipato, la notificazione al commissario liquidatore è da ritenersi necessaria affinché i crediti erariali siano ammessi al concorso. La notifica all'impresa o alla società o all'impresa, quale soggetti passivi, è obbligatoria affinché l'atto recettizio abbia efficacia. Si veda al riguardo Cass., sez. trib., 8 marzo 2002, n. 3427, in *Boll. Trib.*, 2002, 1186; Cass., sez. trib., 26 settembre 2003, n. 14301, in *Boll. Trib. On-line*; e Cass., sez. trib., 24 febbraio 2006, n. 4235, in *Boll. Trib.*, 2006, 629. In merito, è interessante notare che nella fattispecie di cessione di un credito erariale l'impresa o la società in liquidazione coatta amministrativa ha legittimazione attiva e, ai sensi dell'art. 43-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e del D.M. 30 settembre 1997, n. 384, l'Amministrazione finanziaria può procedere all'accertamento, al controllo della dichiarazione e all'irrogazione di sanzioni nei confronti della società e dell'impresa in liquidazione coatta amministrativa. Si consideri inoltre che chi cede il credito erariale risponde in solido con il cessionario di quanto indebitamente rimborsato a quest'ultimo solo se gli sono notificati i relativi atti con cui l'Amministrazione ne effettua il recupero. Nella cessione del credito erariale, infatti, il cedente costituisce l'unico titolare del rapporto con l'Amministrazione finanziaria. Si tratta di una fattispecie di particolare rilievo nell'ipotesi in cui la cessione del credito sia necessaria per chiudere la procedura liquidatoria.

(19) Si veda al riguardo Cass. n. 12777/2006, cit.; conf. Cass., sez. trib., 6 luglio 2001, n. 9180, in *Boll. Trib. On-line*; e Cass., sez. I, 17 giugno 1998, n. 6032, *ivi*, e anche in *Fall.*, 1999, 283, con nota di A. STESURI, *Notificazione della cartella esattoriale quale presupposto per l'ammissione al passivo del credito fiscale*. È opportuno rilevare che ancora oggi in talune fattispecie il titolo esecutivo è costituito dall'ingiunzione fiscale, ex R.D. 14 aprile 1910, n. 639. Si veda in merito circ. 20 maggio 2008, n. 4/T, in *Boll. Trib. On-line*.

(20) Si veda al riguardo Cass. n. 12777/2006, cit.; conf. Cass. n. 9180/2001, cit.; e Cass. n. 6032/1998, cit. L'ammissione al concorso in base a ruolo o a ingiunzione sembra rinvenirsi anche in base a quanto stabilito per la fattispecie del fallimento dall'art. 87 del D.P.R. n. 602/1973 che limita la partecipazione al concorso dell'erario, escludendo che pretese anteriori alla dichiarazione di fallimento e non supportate da atti della riscossione pregiudichino la *par condicio creditorum*. In merito si veda L. DEL FEDERICO, *Profili di specialità ed evoluzione giurisprudenziale nella verifica fallimentare dei crediti tributari*, in *Fall.*, 2009, 1369, spec. nota n. 33.

per i quali pende il termine per la proposizione del ricorso o comunque un giudizio ai sensi degli artt. 15 del D.P.R. n. 602/1973 e 68 del D.Lgs. n. 546/1992 (21). Un breve accenno merita inoltre l'ammissione allo stato passivo di crediti erariali la cui riscossione si fonda su atti diversi dal ruolo o dall'ingiunzione. Al riguardo sembrerebbe ammesso il credito IVA da un avviso di pagamento ex art. 60 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (22).

L'Amministrazione finanziaria per essere ammessa al passivo deve perciò notificare alla società o all'impresa e al commissario liquidatore copia dell'estratto del ruolo dove siano indicati tutti gli elementi del credito erariale (23).

La notifica deve essere effettuata, come già accennato, al commissario liquidatore e all'impresa o alla società in liquidazione (24).

(21) Si veda F. RASI, *L'ammissione con riserva dei crediti tributari: un recente intervento giurisprudenziale*, in *Dir. fall.*, 2006, II, 65.

(22) Il commissario liquidatore che ravvisi un fatto modificativo, estintivo o impeditivo della pretesa fiscale, nell'*an* o nel *quantum*, anche sulla base di errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, deve escludere il credito dallo stato passivo e impugnare il ruolo che successivamente sia stato emesso e notificato dall'Amministrazione finanziaria. In merito occorre evidenziare che la giurisprudenza dominante della Corte di Cassazione sostiene l'ammissione al concorso del passivo basato sull'avviso di pagamento ex art. 60 del D.P.R. n. 633/1972 rilevando tuttavia che eventuali fatti modificativi, impeditivi o estintivi della pretesa fiscale, o anche quando sussistano errori di fatto o di diritto che influiscano sull'*an* o sul *quantum* il credito tributario fondato esclusivamente sull'avviso di pagamento non può essere ammesso nello stato passivo per difetto di iscrizione al ruolo. Si ritiene che non essendo l'avviso di pagamento un atto autonomamente impugnabile ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 il credito erariale in oggetto non può essere ammesso al passivo nemmeno con riserva. In giurisprudenza si sostiene inoltre che l'avviso di pagamento non costituisce atto idoneo ad accertare sanzioni pecuniarie e interessi, che devono essere preceduti dalla iscrizione a ruolo. Tra le varie si veda al riguardo Trib. Reggio Calabria 23 marzo 2007, cit. In generale, sulla non ammissibilità al passivo del credito erariale richiesto per mezzo dell'avviso di pagamento si veda Cass., sez. I, 14 luglio 2004, n. 13027, in *Fall.*, 2005, 631; e conf. Cass., sez. I, 10 febbraio 2006, n. 2994, in *Giust. civ.*, 2007, I, 1493. In senso contrario la giurisprudenza di merito: cfr. Trib. Parma 18 marzo 1999, cit.; anche Cass. n. 6032/1998, cit.; Cass., sez. trib., 20 luglio 2007, n. 16120, in *Boll. Trib.*, 2007, 1753, e anche in *Corr. trib.*, 2007, 3352, con nota adesiva di F. ZENATI, *Ammissione al passivo del credito IVA su invito al versamento da parte degli uffici*; Cass., sez. trib., 22 febbraio 2008, n. 4633, in *Boll. Trib. On-line*; e Cass., sez. un., 4 marzo 2009, n. 5165, *ivi*, e anche in *Corr. trib.*, 2009, 1550, con nota adesiva di M. MAURO, *La problematica ammissione al passivo fallimentare del credito IVA*. Nella giurisprudenza di merito vedi, tra le altre, Trib. Reggio Calabria 13 marzo 2007, cit. In merito alle perplessità espresse dalla giurisprudenza con riguardo alla iscrizione nel passivo di crediti erariali per i quali non sia stata notificata l'iscrizione a ruolo si veda Cass. n. 13027/2004, cit.; Cass. n. 2994/2006, cit.; Cass. n. 16120/2007, cit.; e Cass. n. 5165/2009, cit. Interessante anche G. TABET, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della TAR SU*, in *Riv. giur. trib.*, 2008, 324; e ID., *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili*, *ibidem*, 514.

(23) Si veda in merito Trib. Cassino 4 marzo 1988, in *Foro it.*, 1989, I, 899; Trib. Parma 18 marzo 1999, cit.; Corte Appello Roma 28 settembre 1990, in *Giust. civ.*, 1991, I, 464; Trib. Roma 5 febbraio 1997, in *Dir. fall.*, 1998, II, 1005; e Trib. Roma 20 ottobre 1997, *ibidem*, 1005, con nota di D. DI GRAVIO, *Le denegate ammissioni al passivo di imposte e di contributi previdenziali*.

(24) Il commissario liquidatore che ritenga opportuno proporre ricorso contro l'atto di accertamento o della riscossione

Come in parte già evidenziato, i crediti erariali sono ammessi a concorrere al passivo secondo quanto stabilito anche per gli altri crediti ai sensi degli artt. 93 e segg. della legge fallimentare e, ove sussistano controversie, l'ammissione avviene con riserva come previsto dall'art. 88 del D.P.R. n. 602/1973 (25).

La collocazione dei crediti erariali in ragione di eventuali privilegi deve essere valutata con riferimento a ciascun specifico tributo.

Godono di privilegio speciale ai sensi dell'art. 2759 c.c. i crediti IRPEF, IRES e ILOR, per la quota d'imposta imputabile al reddito d'impresa, nonché quello che insiste sopra i beni mobili destinati all'esercizio dell'impresa e sulle merci che si trovano nel locale adibito all'esercizio dell'impresa o ad abitazione dell'imprenditore, relativi ai due anni anteriori a quello in cui si procede (26).

Godono di privilegio immobiliare e speciale mobiliare ai sensi dell'art. 2771 c.c. i crediti IRPEF, IRPEG ed ILOR per la quota d'imposta imputabile ai redditi immobiliari nonché sui frutti, fitti e le pignoni degli immobili, e sopra gli immobili tutti del contribuente che si trovano nel Comune dove il tributo si riscuote, solo per imposte iscritte nei ruoli resi esecutivi nell'anno in cui l'Amministrazione finanziaria procede o interviene nell'esecuzione e nell'anno precedente (27).

Inoltre, tutti i crediti IRPEF, IRPEG ed ILOR, iscritti nei ruoli resi esecutivi nell'anno della esecuzione o della riscossione e nell'anno precedente, godono di pri-

dovrebbe informarne, oltre agli organi della procedura, anche gli organi della società, da ritenersi questi ultimi legittimati a ricorrere davanti al giudice tributario. Sull'obbligo di notifica anche alla società o all'impresa si veda Cass. n. 6032/1998, cit.; Trib. Milano 11 ottobre 2004, in *Fall.*, 2005, 468; Trib. Palmi 11 ottobre 2005, *ivi*, 2006, 97; Trib. Palermo 16 giugno 2006, cit.; e Trib. Reggio Calabria 23 marzo 2007, cit. Cfr. Cass. n. 4235/2006, cit.; e Cass. n. 14301/2003, cit. In merito alla inefficacia dell'atto notificato esclusivamente si veda Cass., sez. trib., 26 ottobre 2005, n. 20814, in *Boll. Trib. On-line*; e Cass. n. 4235/2006, cit.; sul punto ved. F. MICCIO, *Appunti in tema di verifica dei crediti tributari, relazione presentata in occasione dell'incontro di studio del CSM sul tema "L'accertamento del passivo concorsuale"*, Roma, 2006, in www.giustiziatributaria.it.

(25) L'ammissione con riserva del credito erariale costituisce una fattispecie di legge diversa da quelle indicate dall'art. 96, secondo comma, della legge fallimentare; sul punto si veda Cass., sez. un., 22 marzo 1972, n. 879, in *Dir. fall.*, 1972, I, 260; e Cass. 19 giugno 1974, n. 1806, in *Giust. civ.*, 1975, II, 301; per la giurisprudenza di merito cfr. Trib. Genova 30 gennaio 1989, in *Fall.*, 1989, 927; Trib. Milano 16 novembre 1987, *ivi*, 1988, 507; e Trib. Padova 10 gennaio 1986, *ivi*, 1987, 193. *Contra* Trib. Roma 14 luglio 1965, in *Dir. fall.*, 1967, II, 153; e Trib. Roma 18 ottobre 1965, *ibidem*, 163.

(26) Ai sensi dell'art. 2778 c.c. si tratta di un privilegio di grado 7.

(27) Ai sensi dell'art. 2778 c.c. si tratta di un privilegio di grado 2 sui beni mobili e grado 1 sui beni immobili.

vilegio generale ai sensi dell'art. 2752 c.c., per la quota di imposta non afferente i redditi immobiliari (28).

Il privilegio speciale e quello generale citati sono relativi ai crediti per imposte iscritte nei ruoli esecutivi dell'anno in cui si procede alla riscossione, alla esecuzione e nei due anni precedenti. Ne deriva che i crediti erariali sono assistiti da privilegio generale e da privilegio speciale solo se gli stessi sono iscritti a ruolo nell'anno in cui è chiesta l'ammissione al passivo o nell'anno o nel biennio precedente (29).

Il credito erariale l'IVA verso il contribuente gode di privilegio generale mobiliare ai sensi dell'art. 2752, secondo comma, c.c., e da privilegio immobiliare ai sensi dell'art. 2776, ultimo comma, c.c. Ai sensi dell'art. 2758, secondo comma, c.c., il credito IVA tra cedente e prestatore di servizi verso il cessionario gode di privilegio speciale sui beni oggetto di cessione o ai quali il servizio si riferisce (30).

L'art. 2752, secondo comma, c.c., stabilisce inoltre che hanno altresì privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato per le imposte, le pene pecuniarie e le sovrattasse dovute secondo le norme relative all'IVA.

Il credito erariale per IVA relativa all'imposta, alla sovrattassa e alla pena pecuniaria gode di privilegio generale a prescindere dal momento d'iscrizione a ruolo, non essendo prevista alcuna norma specifica in merito. I tributi regionali, provinciali e comunali, godono di privilegio generale mobiliare ai sensi dell'art. 2752, ultimo comma, c.c. (31). Al riguardo è opportuno evidenziare che qualche dubbio vi è in merito a quali tributi godano del privilegio in quanto sembrerebbero esserne titolari solo quelli inseriti nel T.U. sulla finanza locale e citati dall'art. 2752 c.c.

Infine, ai sensi degli artt. 2758, primo comma, e 2772 c.c., i tributi indiretti godono di privilegio speciale mobiliare e speciale immobiliare, sull'immobile oggetto del tributo cui si riferisce.

Gli interessi di mora sembrano essere ammessi al passivo con lo stesso privilegio che assiste il credito principale.

Dott. Filippo Varazi

(28) Ai sensi dell'art. 2778 c.c. si tratta di un privilegio di grado 18.

(29) Si veda Cass., sez. I, 28 dicembre 1994, n. 11250, in *Fall.*, 1995, 751; Cass., sez. I, 27 settembre 1996, n. 8524, *ivi*, 1997, 510; e Cass., sez. I, 14 gennaio 1999, n. 330, in *Asco-tributi*, 2000, 29.

(30) Ai sensi dell'art. 2778 c.c. si tratta di un privilegio di grado 7.

(31) Ai sensi dell'art. 2778 c.c. si tratta di un privilegio di grado 20.

EXIT TAX: TRA L'ANALISI DI ASSONIME E IL DECRETO ESTIVO

SOMMARIO: 1. *Introduzione* – 2. *Applicabilità della disciplina alle società holding* – 3. *Applicabilità della disciplina in seguito ad operazioni di riorganizzazione transnazionali* – 4. *Trasferimento e perdita della residenza.*

1. *Introduzione*

Appare opportuno premettere che il trasferimento della sede è un fenomeno che andrebbe associato ad un'analisi di diritto societario. La Corte di Giustizia europea parallelamente alle decisioni che riguardano principalmente la materia fiscale ha avuto modo di esprimersi e, recentemente con la decisione Vale (1), di definire il proprio ragionamento. In particolare la Corte ha chiarito che lo Stato di destinazione, nel prevedere all'interno del proprio ordinamento operazioni di trasformazioni, non può negare la trasformazione transfrontaliera di una società proveniente da un altro Stato membro. Un simile diniego rappresenterebbe una restrizione alla libertà di stabilimento. Secondo la medesima Corte di Giustizia europea per potere garantire la continuità giuridica nel caso di trasferimenti di sede «siccome il diritto derivato dell'Unione non prevede, allo stato attuale, una disciplina specifica delle trasformazioni transfrontaliere, le disposizioni che consentono l'attuazione di una tale operazione possono essere reperite soltanto nel diritto nazionale, ossia nel diritto dello Stato membro di origine applicabile alla società che intende trasformarsi e in quello dello Stato membro ospitante che si applicherà alla società risultante da tale trasformazione». Una simile operazione richiede pertanto «l'applicazione consecutiva di due diritti nazionali a tale operazione giuridica» (2). Diversamente risulterebbe che l'ente non potrebbe trasferire nel regime di continuità giuridica la sede con conseguente violazione della libertà di stabilimento (3).

Dal punto di vista fiscale l'*exit tax* applicabile ai trasferimenti della residenza fiscale rappresenta una forma di imposizione che riflette tipicamente il fatto che i sistemi impositivi dei vari Stati non sono armonizzati e, pertanto, ogni Paese (o almeno la maggioranza) prevede un meccanismo che consente di assoggettare ad imposizione i plusvalori latenti di una società che trasferisce la propria residenza in un altro

Paese nonostante gli stessi beni rimangano all'interno del regime di impresa (4). Mediante il trasferimento di residenza una società viene infatti a perdere il collegamento territoriale con il Paese di provenienza il quale, senza un'imposizione come quella di cui si tratta, perderebbe il potere impositivo su detti plusvalori (maturati all'interno del proprio Stato).

In ottica europea il trasferimento della sede ha assunto crescente importanza con l'aumento dell'internazionalizzazione dei gruppi e con le necessità di ristrutturazione per fare fronte alla rinnovata concorrenza mondiale. In particolare è evidente come tale forma di imposizione rappresenti un problema in quanto si tratta di una forma di imposizione su utili non effettivamente realizzati.

La Corte di Giustizia europea ha per la prima volta affrontato il tema della compatibilità della normativa relativa al trasferimento della residenza dal punto di vista fiscale nella decisione *De Lasteyrie du Saillant* (5). Tale decisione, pur se riferita a una persona fisica, ha dato inizio al dibattito in materia di trasferimento della residenza fiscale tuttora in corso.

In seguito alla citata decisione la Commissione europea ha aperto procedure di infrazione nei confronti di numerosi Paesi europei (tra cui l'Italia) in quanto le rispettive normative nazionali risultavano illegittime e in contrasto con la libertà di stabilimento.

Dalla citata decisione ne sono susseguite altre (6) che hanno senza dubbio contribuito a delineare meglio il panorama della disciplina dell'*exit tax* inquadrando all'interno delle libertà fondamentali. Tuttavia, considerato che la Corte di Giustizia europea non può che occuparsi della legittimità delle normative nazionali esistenti, vi sono numerosi aspetti che tuttora non hanno avuto ma che meriterebbero un'attenta disciplina a livello europeo.

In seguito a questi avvenimenti il legislatore ita-

(1) Corte Giust. UE, sez. III, 12 luglio 2012, causa C-378/10; si vedano sul tema anche Corte Giust. CEE 27 settembre 1988, causa C-81/87, *Daily Mail*, e Corte Giust. CEE, sez. grande, 16 dicembre 2008, causa C-210/06, *Cartesio*, tutte in *Boll. Trib. On-line*, in cui la Corte di Giustizia europea si occupa del trasferimento di sede dal punto di vista societario.

(2) Cfr. par. 43 e 44 della decisione. Tale impostazione è coerente con il disposto dell'art. 25 della legge 31 maggio 1995, n. 218.

(3) Si veda fra i numerosi contributi relativi agli aspetti di diritto societario relativi al trasferimento di sede G. PETRELLI, *Lo stabilimento delle società comunitarie in Italia*, in *Riv. del not.*, 2004, 343 ss.

(4) Si veda in tal senso la relazione illustrativa all'art. 30 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41 (convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85), che ha istituito per la prima volta nel nostro ordinamento la disciplina fiscale del trasferimento della residenza fiscale.

(5) Corte Giust. UE, sez. V, 11 marzo 2004, causa C-92/02, in *Boll. Trib. On-line*.

(6) Corte Giust. UE, sez. II, 7 settembre 2006, causa C-470-04, *N*; Corte Giust. UE, sez. grande, 29 novembre 2001, causa C-371-10, *National Grid Indus BV*; Corte Giust. UE, sez. IV, 6 settembre 2012, causa C-38/10, *Commission v Portuguese Republic*; Corte Giust. UE, sez. VII, 31 gennaio 2013, causa C-301/11, *Commission vs. the Netherlands*; e Corte Giust. UE, sez. II, 25 aprile 2013, causa C-64/11, *Commission v Kingdom of Spain*, tutte in *Boll. Trib. On-line*.

liano è intervenuto modificando l'art. 166 del TUIR, in particolare attraverso l'art. 91, primo comma, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1 (convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27). La nuova disciplina è applicabile ai trasferimenti avvenuti successivamente al 24 gennaio 2012.

L'art. 166 del TUIR demanda a un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze le disposizioni attuative per poter optare per la sospensione del pagamento dell'imposta e l'enunciazione delle fattispecie che comportano la decadenza dal beneficio. Un primo decreto è stato emanato in data 2 agosto 2013 (7) e, successivamente, è stato emanato il decreto 2 luglio 2014 (nel seguito anche il "Decreto") che si rende applicabile ai trasferimenti effettuati «nel periodo d'imposta che inizia successivamente a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana». Dalla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale di tale Decreto (8) cessa inoltre di avere efficacia il precedente.

Con la circolare n. 5 del 20 febbraio 2014 l'Assonime è intervenuta analizzando le sopra citate recenti evoluzioni normative e giurisprudenziali in materia di *exit tax* (9).

La citata circolare è di estremo interesse in quanto, oltre ad analizzare nel dettaglio il precedente decreto, si sofferma sulle ultime decisioni della Corte di Giustizia europea cercando di delineare un quadro completo di tale disciplina non solamente in ottica nazionale.

I temi di maggiore interesse analizzati all'interno della citata circolare riguardano tuttavia principalmente il caso di trasferimenti dall'Italia verso l'estero.

2. Applicabilità della disciplina alle società holding

Appare opportuno sottolineare come l'art. 166, primo comma, del TUIR, si renda applicabile ai trasferimenti di residenza da parte di «soggetti che esercitano imprese commerciali». Dunque parrebbe che la disciplina (*i.e.* realizzo al valore normale) non si applichi nei casi in cui a trasferire la residenza sia una società c.d. senza impresa.

Il comma 2-*quater* del medesimo art. 166 del TUIR, comma recentemente aggiunto dal citato D.L. n. 1/2012, prevede invece che «I soggetti che trasferiscono la residenza ...» con un apparente ambito di applicazione più ampio. Tuttavia il primo comma del Decreto, nel prevedere i trasferimenti di residenza fiscali per i quali è possibile usufruire della sospensione (o rateizzazione) delle imposte dovute, fa nuovamente riferimento ai «soggetti esercenti imprese commerciali».

Parrebbe dunque che i due commi sopra citati dell'art. 166 del TUIR abbiano due distinti ambiti di applicazione in quanto il comma 2-*quater* non rimanda al primo comma, ciò nonostante il primo

(7) Per una breve analisi del Decreto si veda D. DE SANTIS, *L'exit tax: aspetti di Doppia Imposizione Internazionale tuttora irrisolti*, in *il fisco*, 2013, 6202 ss.

(8) Pubblicazione avvenuta in data 8 luglio 2014.

(9) Sul punto ved. D. DE SANTIS, cit., in cui si è proposto una possibile soluzione alla doppia imposizione che possa emergere in seguito al trasferimento della residenza fiscale laddove non si raggiunga un accordo a livello europeo sul valore di iscrizione dei beni in entrata.

comma del Decreto richiama i soggetti esercenti imprese commerciali.

Dopo aver messo in evidenza questa "incoerenza" normativa occorre comunque verificare l'applicabilità o meno della sospensione delle imposte dovute ai casi di trasferimento di residenza fiscale da parte delle società senza impresa, ad esempio delle *holding* di mera detenzione di partecipazione in cui non viene svolta alcuna attività di direzione e coordinamento.

Per risolvere la questione appare utile considerare che la normativa di sospensione recentemente introdotta è volta a tutelare la libertà di stabilimento all'interno dell'Unione europea e dello Spazio economico europeo (nel seguito per brevità Unione europea) e, pertanto, è opportuno analizzare, come osservato da Assonime, la nozione di libertà di stabilimento come definita dalla Corte di Giustizia europea. In particolare questa ha avuto modo di osservare come tale libertà implichi «la possibilità ... di partecipare in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato membro diverso dal proprio Stato di origine e di trarne vantaggio, favorendo così l'interpretazione economica e sociale».

Pertanto appare evidente come la libertà di stabilimento abbia secondo la stessa Corte un ambito di applicazione molto vasto e che non rappresenti un diritto esercitabile esclusivamente da società commerciali.

In conclusione, come osservato in maniera condizionale da Assonime, la sospensione dovrebbe coerentemente rendersi applicabile anche ai casi di trasferimento della residenza delle società sopra citate anche sulla base della citata decisione *National Grid Indus BV* in quanto riferita al trasferimento della residenza di una società il cui unico *asset* era rappresentato da un credito (10) (11).

3. Applicabilità della disciplina in seguito ad operazioni di riorganizzazione transnazionali

Assonime pone inoltre in evidenza il fatto che il regime di sospensione dell'*exit tax* pare applicabile limitatamente ai trasferimenti di residenza dovuti a «spostamenti di sede» (12) e non anche a quelli che risultano in seguito a operazioni straordinarie transnazionali (come, ad esempio, la fusione o la scissione).

Sul punto occorre premettere che il risultato ottenibile mediante un'operazione di fusione transnazionale in uscita può essere raggiunto anche mediante un trasferimento di residenza all'estero seguito da un'operazione di fusione domestica nel Paese di destinazione (13).

(10) Questa conclusione può anche essere supportata dalla differenza fra il tenore letterale esistente tra il primo comma e il comma 2-*quater* dell'art. 166 (anche se tale differenza, come sopra evidenziato, viene "eliminata" dal primo comma del Decreto).

(11) Esula dal presente contributo l'analisi della commercialità delle società *holding*, e si rimanda alla circolare Assonime in commento alle pagine 24-27.

(12) La disciplina si rende applicabile anche in conseguenza di spostamenti dell'oggetto sociale.

(13) R. MICHELUTTI, *Fusione transfrontaliera in entrata e retrodatazione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2010, 2982 ss.

Le operazioni straordinarie transnazionali effettuate tra soggetti residenti in Stati membri dell'Unione europea sono disciplinate autonomamente dagli artt. 178 e 179 del TUIR che recepiscono le disposizioni della Direttiva 2005/19/CEE (di seguito "Direttiva"). In base a tali disposizioni la neutralità fiscale è garantita nei limiti in cui, in seguito a dette operazioni straordinarie, i beni e gli *assets* risultino essere confluiti in una stabile organizzazione in Italia del soggetto estero. In sostanza il regime di neutralità su cui è fondata la Direttiva è condizionato dalla permanenza di una stabile organizzazione nello Stato *a quo*.

Pertanto, in un'operazione di fusione in uscita in cui non siano attribuiti ad una stabile organizzazione in Italia del soggetto incorporante (risultante dalla fusione), in principio, i componenti dell'azienda si considerano realizzati al valore normale.

Qualora invece lo stesso soggetto decida di effettuare un trasferimento di residenza e una fusione domestica nello Stato di destinazione potrebbe beneficiare della sospensione dell'*exit tax* applicabile ex art. 166 del TUIR.

Appare evidente come vi sia una disparità di trattamento fra le due fattispecie e come la stessa non appaia giustificata da diversità sostanziali nelle due operazioni sopra descritte.

Pare pertanto opportuno analizzare il rapporto esistente tra il diritto primario dell'Unione europea e la Direttiva. Come osservato da attenta dottrina (14), non pare possibile questionare sulla legittimità del regime di neutralità previsto da quest'ultima poiché le previsioni in essa contenute non risultano incompatibili con il diritto dell'Unione europea; allo stesso tempo non si può nemmeno sostenere che il fatto che la neutralità sia limitata ai soli casi in cui nello Stato di origine rimanga una stabile organizzazione rappresenti una violazione delle libertà fondamentali poiché nei casi in cui non rimane alcuna stabile organizzazione nello Stato di origine la Direttiva semplicemente non si pronuncia (*i.e.* non limita un'eventuale imposizione in tale Stato) (15).

Ciò premesso il fatto che la potestà impositiva non sia limitata nei casi non coperti dalla Direttiva non impedisce che il contribuente possa comunque fare affidamento al diritto primario dell'Unione europea (16).

Come emerge dallo studio pubblicato dalla Commissione dell'Unione europea nel gennaio 2009 sull'implementazione della Direttiva 90/434/CEE e come osservato da autorevole dottrina (17), la mancata inclusione del trasferimento di residenza fiscale all'interno della Direttiva (e probabilmente di limitare la neutralità ai soli casi in cui rimane una stabile organizzazione nello Stato di origine) è probabilmente una conseguenza "politica" e dell'impossibilità di eliminare le divergenze dei vari Stati membri sul piano internazionale-privatistico di detta fattispecie.

(14) N. SARTORI, *Le riorganizzazioni transnazionali nelle imposte sul reddito*, Torino, 2012, 156.

(15) N. SARTORI, *op. cit.*, 156.

(16) M. HELMINEN, *Must the Losses of a Merging Company be deductible in the State of the Receiving Company in EU?*, in *EC Tax Review*, 2011, 172 ss.; e N. SARTORI, *op. cit.*, 157.

(17) G. MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009, 472.

Il Decreto, essendo un decreto "attuativo", non si pronuncia sul punto in quanto si limita a dettare talune norme specificamente riferite all'applicazione dell'art. 166 del TUIR che a sua volta nulla prevede in relazione a quanto sopra. Tuttavia a livello nazionale la normativa ad oggi in vigore non appare in linea con i principi dell'Unione europea.

Sul punto, pertanto, dopo i recenti sviluppi a livello europeo, parrebbe opportuno un intervento al fine di eliminare le differenze sopra descritte per evitare che venga aperta una procedura di infrazione contro l'Italia (specialmente qualora anche a livello europeo dovesse intervenire una modifica nella Direttiva).

4. Trasferimento e perdita della residenza

La circolare Assonime pone all'attenzione un ulteriore aspetto di notevole importanza riguardante il trasferimento della residenza e il rapporto con la conseguente perdita della residenza fiscale; il trasferimento della sede viene classificato un momento puntuale e precisamente definito, mentre la residenza fiscale come una posizione soggettiva che si può perdere o acquistare in base alla permanenza nel territorio dello Stato di uno dei criteri di collegamento (18).

In particolare, tenuto conto che i trasferimenti di sede in regime di continuità giuridica non configurano la chiusura anticipata dell'esercizio sociale, l'attenzione viene posta sul fatto che il trasferimento della sede possa avere alcuni impatti di doppia tassazione (o doppia non tassazione) a seconda del momento in cui la sede viene effettivamente trasferita a causa della peculiarità della normativa italiana che definisce il concetto di residenza fiscale rispetto a quella in vigore in altri Stati dell'Unione europea (19).

La circolare analizza a tal fine due situazioni:

- 1) trasferimento della sede prima della metà del periodo d'imposta;
- 2) trasferimento della sede dopo la metà del periodo d'imposta.

Il primo scenario, trasferimento prima che sia decorso metà esercizio (31 marzo 2013) e nell'ipotesi che non rimanga alcuna stabile organizzazione in Italia, implica che il periodo d'imposta precedente (2012) a quello nel quale è avvenuto il trasferimento sia l'ultimo periodo in cui il soggetto trasferitosi è considerato fiscalmente residente e pertanto questo è anche il momento in cui si deve calcolare l'*exit tax* (relativamente ai beni trasferiti). Conseguentemente risulta che dal 2013 il soggetto sarà considerato come non residente avente una stabile organizzazione in Italia fino alla data del trasferimento (ammesso che anche successivamente al trasferimento non rimanga una stabile organizzazione in Italia).

Pertanto, secondo Assonime, a causa della specificità della normativa italiana in tema di residenza fiscale, si determina una «fattispecie a formazione progressiva, in cui all'inizio dell'anno deve assumersi che ci sia stato il realizzo dei beni estranei alla sede [stabile organizzazione] che resta fino al suo trasferimento

(18) Cfr. pag. 41 della circolare in commento.

(19) In particolare, gli artt. 2, 5 e 73 del TUIR prevedono che i criteri di collegamento debbano essere presenti per la maggior parte del periodo d'imposta, mentre altri ordinamenti europei prevedono che la residenza si acquisti/perda istantaneamente.

e con lo spostamento della sede si verifichi il realizzo [sempreché i beni non rimangano dopo il trasferimento in una stabile organizzazione in Italia]».

Nel secondo caso, invece, assumendo che il trasferimento abbia luogo il 31 luglio 2013 e che non rimangano beni attribuibili ad una stabile organizzazione in Italia, Assonime ritiene che l'*exit tax* dovrà essere calcolata in base ai valori risultanti al 1° gennaio 2014 e che la plusvalenza concorrerà alla formazione del reddito relativo al periodo d'imposta 2013.

Quanto sopra è la conseguenza del fatto che in Italia la residenza la si acquista o la si perde per l'intero esercizio e, pertanto, potranno emergere alcune situazioni non in linea con i principi di diritto internazionale. Per esempio, nel primo scenario si può verificare la situazione in cui dal 1° gennaio 2013 alla data del trasferimento il soggetto non risulta residente in alcuno Stato mentre, nel secondo, l'Italia sottoporrà ad imposizione eventuali plusvalori maturati nell'altro Stato dalla data del trasferimento della sede alla chiusura dell'esercizio, plusvalori che in base al principio della territorialità dovrebbero rimanere nell'ambito della giurisdizione fiscale di tale Stato.

Queste situazioni hanno anche importanti risvolti sul lato pratico che meriterebbero un'attenta disciplina. Per esempio, nel secondo scenario (trasferimento nella seconda parte dell'esercizio), potrebbe emergere un problema di doppia residenza relativamente al periodo intercorrente dalla data del trasferimento al

termine dell'esercizio. Se in base alle c.d. *tie-breaker rules* previste dal singolo trattato contro le doppie imposizioni applicabile al singolo caso di specie risulta effettivamente che il soggetto che si trasferisce perde la residenza una volta avvenuto il trasferimento, sorge ad esempio il problema di come formalmente dichiarare il reddito eventualmente tassabile in Italia nei mesi successivi al trasferimento in cui il soggetto trasferitosi non è più da considerarsi come fiscalmente residente in Italia (la tassazione che sarebbe consentita in Italia sarebbe la tassazione alla fonte sulla base di quanto previsto dagli articoli dell'applicabile Convenzione contro le doppie imposizioni).

L'art. 2 del Decreto, nel prevedere che «*Ai fini dell'applicazione dell'art. 166 del TUIR, ... il trasferimento della residenza è determinato tenendo conto delle Convenzioni in materia di doppia imposizione sui redditi vigenti tra l'Italia e gli Stati appartenenti all'Unione Europea ovvero aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo nonché di quelle tra i predetti Paesi e gli Stati terzi, ove vigenti*», pare porre un rimedio parziale a quanto sopra. In particolare tale riferimento alle Convenzioni sembra infatti risolvere solamente la questione relativa alla doppia residenza qualora il trasferimento avvenga dopo la metà del periodo d'imposta; tuttavia in relazione allo scenario di eventuale doppia non residenza (*i.e.* trasferimento prima della metà del periodo d'imposta) il richiamo alle Convenzioni non pare possa essere di aiuto.

Dott. Davide de Santis

LA PROPOSTA DEL CONSIGLIO DI PRESIDENZA DI RIFORMA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

1. Il metodo della proposta

Prendendo lo spunto dall'art. 10 della legge delega 11 marzo 2014, n. 23, il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, che è l'organo di autogoverno dei giudici tributari, ha ritenuto di contribuire costruttivamente all'elaborazione del decreto delegato di attuazione, formulando una sua proposta concreta e articolata (1).

Tale proposta, di cui il Governo dovrebbe tener conto, è configurata sulla base di tredici schede nelle quali si pongono a confronto le attuali norme che disciplinano il processo tributario con le modifiche auspiccate dal Consiglio di Presidenza, facendo seguire per ogni scheda una serie di note illustrative destinate a chiarire il significato e le finalità della proposta stessa.

In questo senso il metodo utilizzato è sicuramente apprezzabile ed efficace, in quanto riesce a conciliare la chiarezza di ogni singola disposizione con la complessità dell'intero sistema normativo nel quale essa si inserisce.

2. La trasformazione delle Commissioni tributarie in Tribunali e in Corti d'Appello tributarie

Per meglio evidenziare il carattere di terzietà e di indipendenza della magistratura tributaria, viene proposto un cambio di denominazione delle Commissioni tributarie provinciali e di I grado per quanto riguarda le province di Trento e di Bolzano, in Tribunali tributari e delle Commissioni tributarie regionali, e di II grado per quanto riguarda le suddette Province, in Corti d'Appello tributarie, ferme restando le attuali circoscrizioni territoriali e l'attuale numero massimo di componenti.

Disposizione che non ha soltanto un valore lessicale ma anche un valore sostanziale, in quanto i relativi organici, attualmente affidati alle sporadiche iniziative dell'Amministrazione finanziaria che periodicamente bandisce i concorsi per la copertura dei posti resi disponibili, determinando gravi e persistenti carenze di organico, saranno indicate in apposite tabelle e potranno essere modificati a seconda dei flussi e dei carichi di lavoro, costantemente monitorati.

Deve essere vista con favore soprattutto la proposta di affidamento alla Presidenza del Consiglio dei Ministri delle funzioni e delle competenze attualmente esercitate dal Ministro dell'economia e delle finanze, tramite la sua Direzione della giustizia tributaria appartenente al Dipartimento delle finanze, essendo evidente a chiunque che l'attuale disciplina mal si concilia con la funzione del Ministero che è al tempo stesso "parte", attraverso le Agenzie finanziarie, della maggioranza dei processi tributari.

Semmai, a parere di chi scrive, tale disciplina dovrebbe essere completata con l'istituzione di un ruolo dei funzionari e componenti non togati delle attuali Commissioni, non più dipendenti dal Ministero dell'economia e delle finanze, come avviene ora, ma dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri.

3. La conciliazione estesa anche al secondo grado di giudizio

Altrettanto benvenuta, in quanto già anticipata in

(1) Il testo integrale di tale "proposta" è rinvenibile in *Boll. Trib. On-line*.

qualche modo dalla giurisprudenza e dalla dottrina (2), è la proposta di estendere anche al secondo grado del giudizio tributario la facoltà di conciliazione delle controversie, attualmente limitata al primo grado di giudizio, e di prevedere che tanto il Tribunale quanto la Corte d'Appello tributaria ne possano esperire d'ufficio il tentativo, portando la misura delle sanzioni amministrative applicabili in caso di avvenuta conciliazione dall'attuale 40 per cento delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo ad almeno un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Allo stesso modo, la proposta del Consiglio di Presidenza tenta di rimediare all'evidente squilibrio tra le posizioni difensive delle parti che si verifica nel caso del reclamo-mediazione previsto dall'art. 17-bis del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, laddove il contribuente è obbligato ad anticipare le argomentazioni che si appresta a svolgere nella eventuale fase giurisdizionale, mentre l'Amministrazione finanziaria nulla esibisce o rivela, e ha tempo ben novanta giorni per valutare il grado di fondatezza degli elementi difensivi adottati dalla sua controparte (3).

Per rimediare a tale squilibrio, invero, viene proposta l'aggiunta di un comma 9-ter all'art. 48 del citato D.Lgs. n. 546/1992, secondo cui «se il reclamo-mediazione non viene accolto o viene accolto solo parzialmente, il ricorso può essere integrato da motivi aggiunti, da notificare al soggetto che ha emanato l'atto impugnato nel termine di costituzione in giudizio del ricorrente».

4. Giudice collegiale o monocratico

Con riferimento all'art. 10, primo comma, lett. b), n. 2, della legge delega n. 23/2014, che prevede l'eventuale composizione monocratica dell'organo giudicante, il Consiglio di Presidenza non esita a segnalare la sua preferenza per la composizione collegiale, che è giustificata dal carattere multidisciplinare propria della giurisdizione tributaria.

Tuttavia pur recependo l'orientamento del legislatore, favorevole alla giurisdizione monocratica per «controversie di modica entità e comunque non attinenti fattispecie connotate da particolari complessità o rilevanza economico-sociale», secondo una disciplina già sperimentata in base all'art. 32, primo comma, della legge 8 maggio 1998, n. 146, lo stesso Consiglio di Presidenza opportunamente suggerisce una disposizione per cui «l'esercizio delle funzioni monocratiche nei Tribunali tributari è riservato ai giudici che siano in possesso del diploma di laurea magistrale o quadriennale in giurisprudenza o economia, e abbiano una anzianità di servizio di almeno 5 anni».

È pure da condividere la proposta che i giudizi a composizione monocratica siano trattati in pubblica udienza secondo la disciplina degli artt. 34 e 35 del

(2) Sul tema ved. per tutti AZZONI, *Si consolida nella giurisprudenza di merito il potere di sospensione della sentenza di secondo grado ad opera delle Commissioni tributarie regionali*, in *Boll. Trib.*, 2013, 953, in nota a Comm. trib. reg. della Lombardia, sez. XXII, 8 marzo 2013, ord. n. 9.

(3) Aspetto già evidenziato da PERRUCCI, *Profili e dubbi di illegittimità della mediazione tributaria*, in *Boll. Trib.*, 2013, 1563.

D.Lgs. n. 546/1992 in quanto compatibile, e che tali controversie siano «trattate dal giudice singolo in udienze distinte da quelle collegiali».

Viceversa sembra un po' troppo macchinosa (e difficilmente conciliabile con la presenza non continuativa del Presidente di Sezione, non dissimile da quella di ogni altro componente che deve presenziare ad almeno due udienze mensili o ad almeno una udienza se monocratica), la proposta per cui «il giudice monocratico o il collegio, allorché rilevano che una causa ad essi assegnata per la decisione avrebbe dovuto essere trattata dal Tribunale tributario nella diversa composizione, rimettono la causa al presidente della sezione affinché ne rinnovi l'assegnazione e la fissazione dell'udienza a mente dell'art. 30», e che «in ipotesi di connessione tra causa destinate alla trattazione collegiale e cause destinate alla trattazione monocratica si applica la disciplina dell'art. 29 ed il presidente della sezione a cui le cause sono rimesse, se ravvisa presupposti di cui al primo comma del predetto articolo, le assegna per la trattazione collegiale unitaria, altrimenti le riassegna ai giudici originariamente designati, ove componenti della sua stessa sezione, disponendo a termini dell'art. 30, ovvero le rimette al presidente del Tribunale tributario per la restituzione alle sezioni di provenienza».

5. Ridotta la soglia di valore per l'assistenza tecnica obbligatoria

Altra proposta che può destare qualche perplessità riguarda la riduzione, dall'equivalente in euro di lire 5.000.000 all'equivalente in euro di lire 3.000.000, della soglia oltre la quale diventa obbligatoria l'assistenza tecnica del ricorrente da parte di un difensore abilitato, fra quelli elencati nell'art. 12, secondo comma, del D.Lgs. n. 546/1992, e successive modificazioni.

Se è vero, infatti, che si tratta di materie specialistiche per le quali è consigliabile una difesa tecnica, è altrettanto vero che la relativa scelta, che può comportare non trascurabili oneri economici, non può non essere affidata, entro certi ragionevoli limiti, al singolo ricorrente.

6. Il trattamento economico dei giudici tributari

Più problematica in termini di effettiva realizzazione, per evidenti ragioni afferenti il bilancio statale, è la proposta di riservare ai giudici tributari un compenso fisso annuo pari ad un terzo di quanto spettante, tra retribuzione globale, indennità integrativa speciale e indennità giudiziaria, al magistrato ordinario in tirocinio, ed un compenso annuo aggiuntivo lordo di euro 200 per ogni ricorso definito, rivalutabile secondo gli indici Istat del costo della vita suddiviso, con percentuali diverse a seconda della funzione, tra tutti i componenti della Sezione di Tribunale e di Corte d'Appello tributaria che abbia reso la decisione.

È invece condivisibile la previsione di un compenso, sia pure nella misura di un terzo rispetto a quello previsto per le sentenze, per le decisioni relative ad istanze di sospensione che sono divenute ormai la regola da quando, con l'art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122), è stata attribuita efficacia esecutiva anche agli atti di accertamento e ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e quindi è divenuto ineludibile il tentativo dei contribuenti di evitare l'esecuzione coatta prima ancora della formazione a loro carico di un formale giudicato.

Tutti i suddetti compensi, comprensivi della parte fissa e di quella variabile, dovrebbero essere liquidati, con cadenza mensile per quello fisso e trimestrale per quello variabile, non più dalla Direzione regionale dell'Agenzia

delle entrate nella cui circoscrizione ha sede l'organo giudicante bensì dall'Ufficio competente della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

7. La sospensione dell'esecuzione delle sentenze tributarie

Altrettanto lodevole è la proposta del Consiglio di Presidenza di estendere al giudizio tributario il disposto dell'art. 337 c.p.c., attualmente escluso dall'art. 49 del D.Lgs. n. 546/1992, in modo da consentire che l'esecuzione di una sentenza possa essere sospesa su istanza di parte dal giudice di grado superiore, quando ricorrono «gravi motivi».

Infatti, pur essendo la tutela cautelare assicurata con l'estensione anche al secondo grado di giudizio della facoltà di sospensione, nondimeno gli interventi della Corte Costituzionale (4) e della Corte di Cassazione (5) suggeriscono altresì, come alternativa, la soluzione prevista dal citato art. 337, secondo comma, c.p.c., che ammette la sospensione anche quando l'autorità di una sentenza è invocata in un diverso processo, se tale sentenza è stata impugnata.

8. Immediata esecutività di tutte le sentenze

Non è in contrasto con la facoltà di sospensione dell'esecutività delle sentenze, estesa anche al secondo grado del giudizio, la previsione, anch'essa contenuta nella proposta del Consiglio di Presidenza, di espungere dagli artt. 69, 69-bis e 70 del D.Lgs. n. 546/1992, l'inciso «e la relativa sentenza è passata in giudicato», in modo da consentire al contribuente vittorioso, anche prima del passaggio in giudicato, di ottenere, sia pure provvisoriamente, l'immediata esecuzione nonché l'ottemperanza delle sentenze a lui favorevoli e, per converso, costringere l'Amministrazione finanziaria a darvi esecuzione senza contare sulle lungaggini delle ulteriori fasi giudiziali.

Allo stesso modo, per evidenti ragioni di parità di trattamento, deve essere consentito all'Amministrazione finanziaria di mettere in esecuzione le sentenze tributarie, anche non passate in giudicato, al di là di quanto attualmente disposto – soltanto a suo favore – dall'art. 68, primo comma, del D.Lgs. n. 546/1992.

9. Le spese del giudizio

Per quanto riguarda il carico delle spese giudiziali, la proposta del Consiglio di Presidenza recepisce ed esplicita le modifiche apportate all'art. 92 c.p.c. dalla legge 18 giugno 2009, n. 69, nonché da ultimo anche le modifiche apportate con la sostituzione del secondo comma ad opera dell'art. 13 del D.L. 12 settembre 2014, n. 132.

Infatti, fermo restando il criterio della soccombenza come elemento decisivo per il rimborso delle spese, è previsto che, in caso di soccombenza reciproca delle parti o quando concorrano altre gravi ed eccezionali ragioni, il giudice tributario possa compensare parzialmente o per intero tali spese, esplicitamente indicando nella motivazione le suddette gravi ed eccezionali ragioni.

Viene altresì suggerita un'aggiunta per cui, se le parti si sono conciliate, le spese si intendono conciliate, salvo che le parti abbiano diversamente convenuto nel verbale di conciliazione.

Avv. Ubaldo Perrucci

(4) Ved. Corte Cost. 17 giugno 2010, ord. n. 217, in *Boll. Trib.*, 2010, 1150.

(5) Ved. Cass., sez. trib., 24 febbraio 2012, n. 2845, in *Boll. Trib.*, 2013, 768, con nota di AZZONI, *L'efficacia della sentenza della Commissione tributaria regionale impugnata con ricorso per cassazione può essere sospesa dalla stessa Commissione. Ultimo atto: la Corte di Cassazione avalla.*

L'URGENZA È UN CONCETTO O UN'OPINIONE? (LA GIUSTIZIA IN APPALTO - 1)

Caro Lettore,

venerdì 29 agosto scorso, il Consiglio dei ministri si è riunito dalle ore 16 alle ore 19 ed ha approvato numerosi provvedimenti, tra i quali un "pacchetto giustizia" composto da un decreto-legge e dai sei disegni di legge. Le materie disciplinate da questi ultimi vanno dalla responsabilità civile dei magistrati alla riforma del codice di procedura penale, all'efficienza del processo civile. Se il Consiglio avesse dedicato un minimo di attenzione anche solo ai provvedimenti del "pacchetto giustizia", e non anche a tutti gli altri che sono stati presentati, tre ore sarebbero state insufficienti. Se ne deduce che, come capita oramai da sempre, il Consiglio approva le "copertine" dei provvedimenti, i cui testi verranno redatti in un secondo momento.

La riprova di ciò si è avuta con il primo dei provvedimenti presentati da Orlando, ossia con il decreto-legge. La Costituzione afferma che la potestà legislativa attribuita al Governo - che si manifesta, appunto, con i decreti-legge - deve essere esercitata in casi straordinari di necessità e di urgenza, per cui tali decreti vengono solitamente inseriti lo stesso giorno sulla "Gazzetta Ufficiale", ed, altrettanto solitamente, entrano in vigore lo stesso giorno della loro pubblicazione.

È accaduto, viceversa, che del citato decreto-legge si fossero perse le tracce, sino a quando, stando alle indiscrezioni di alcuni giornali, il Presidente della Repubblica ha perso le staffe per la lunga attesa, deve aver detto qualche parolina a chi di dovere, per cui, precipitosamente, il decreto è stato portato alla firma e pubblicato venerdì 12 settembre, vale a dire due settimane dopo la sua approvazione, con il numero 132. L'art. 23 del decreto dispone la sua entrata in vigore nel giorno successivo, perché, evidentemente, i 14 giorni trascorsi non erano stati sufficienti. Ma il problema non è qui, il problema è altrove.

Infatti, se il decreto è entrato in vigore, come già detto, il 13 settembre, le sue disposizioni entreranno in vigore in date ben diverse, che sono state conteggiate a partire dalla data di entrata in vigore della legge di conversione. In dettaglio, entreranno in vigore esattamente in tale data le disposizioni dell'art. 21, trenta giorni dopo quelle

degli articoli 12, 13, 14, 17 e 19 e addirittura novanta giorni dopo quelle dell'art. 3. A questo punto, a me sembra più che legittima la domanda posta nel titolo di questa "lettera".

Ma andiamo avanti. La prima parte del titolo del decreto reca: "Misure urgenti di degiurisdionalizzazione", una parola complicata che significa, più o meno, la sottrazione di talune controversie alla giurisdizione e il loro affidamento ad organi di altra natura. E, infatti, la sostanza delle nuove disposizioni consiste in una ulteriore estensione dell'istituto dell'arbitrato e nella creazione di un nuovo istituto, quello della "negoziante assistita da un avvocato".

Non è naturalmente questa la sede per esporre la Novella legislativa, per cui mi limiterò a rilevare come la giustizia italiana stia andando avanti nel suo processo di "privatizzazione", di affidamento in appalto ad organi diversi dai giudici togati, che qualcuno ha definito "i precari della giustizia". E, in effetti, chi ha una laurea in giurisprudenza tende a fare il giudice, il notaio, l'avvocato, magari il giurista di banca o d'impresa. Se poi proprio non ci riesce, va a fare il "magistrato onorario" che, tra l'altro, è un incarico a tempo determinato e, quindi, precario.

Esiste una gamma numerosa. C'è il GOT (giudice onorario di tribunale). C'è il VPO (vice procuratore onorario). C'è l'ausiliare di Corte d'appello. Lo stesso giudice di pace non è un togato. Dell'ibrido delle commissioni tributarie qui non mi occupo, ne parlerò altrove.

Ma non basta. Una legge, che ritengo sfuggita all'attenzione dei più (28 aprile 2014, n. 67), ha "ridisegnato" le pene stabilite dal codice penale, quelle che noi conosciamo a memoria dai banchi di scuola. Ora sono state inventate le "pene detentive non carcerarie". La pena dell'arresto è scomparsa: ora c'è l'arresto domiciliare. La reclusione si è sdoppiata: c'è quella senza aggettivi e c'è quella "domiciliare". E qual è il luogo di espiazione della pena (reclusione o arresto) "domiciliare"? Non solo l'abitazione del condannato, ma anche "altro luogo pubblico o privato di cura, assistenza e accoglienza". Dunque, niente più carcere statale esclusivo ma appalto anche a privati della funzione di espiazione della pena.

Giuseppe Giuliani

Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 1° agosto 2014, n. 109, recante proroga delle missioni internazionali delle Forze armate e di polizia, iniziative di cooperazione allo sviluppo e sostegno ai processi di ricostruzione e partecipazione alle iniziative delle organizzazioni internazionali per il consolidamento dei processi di pace e di stabilizzazione, nonché disposizioni per il rinnovo dei Comitati degli italiani all'estero.

(Legge 1 ottobre 2014, n. 141, in G.U. n. 230 del 3.10.2014)

Art. 1

1. Il decreto-legge 1° agosto 2014, n. 109, recante proroga delle missioni internazionali delle Forze armate e di polizia, iniziative di cooperazione allo sviluppo e sostegno ai processi di ricostruzione e partecipazione alle iniziative delle organizzazioni internazionali per il consolidamento dei processi di pace e di stabilizzazione, nonché disposizioni per il rinnovo dei Comitati degli italiani all'estero, è convertito in legge con le modificazioni riportate in allegato alla presente legge.

2. La presente legge entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale.

(Si omette la pubblicazione delle modificazioni di cui all'allegato in quanto sono state evidenziate mediante il carattere corsivo nel testo coordinato sotto riportato. Il testo del D.L. 24 giugno 2014, n. 91, è stato pubblicato nel fascicolo n. 15-16/2014, 1160).

Testo del decreto-legge 1° agosto 2014, n. 109, coordinato con la legge di conversione 1° ottobre 2014, n. 141, recante: «Proroga delle missioni internazionali delle Forze armate e di polizia, iniziative di cooperazione allo sviluppo e sostegno ai processi di ricostruzione e partecipazione alle iniziative delle organizzazioni internazionali per il consolidamento dei processi di pace e di stabilizzazione, nonché disposizioni urgenti per il rinnovo dei Comitati degli italiani all'estero».

(Testo coordinato a cura del Min. grazia e giustizia, in G.U. n. 230 del 3.10.2014)

CAPO I

MISSIONI INTERNAZIONALI DELLE FORZE ARMATE E DI POLIZIA

(Omissis).

Art. 5

Disposizioni in materia di personale

1. Al personale che partecipa alle missioni internazionali di cui al presente decreto si applicano l'articolo 3, commi da 1, alinea, a 5, 8 e 9, della legge 3 agosto 2009, n. 108, e l'articolo 3, comma 6, del de-

creto-legge 4 novembre 2009, n. 152, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 dicembre 2009, n. 197.

2. L'indennità di missione, di cui all'articolo 3, comma 1, alinea, della legge 3 agosto 2009, n. 108, è corrisposta nella misura del 98 per cento o nella misura intera, incrementata del 30 per cento se il personale non usufruisce a qualsiasi titolo di vitto e alloggio gratuiti.

3. Per il personale che partecipa alle missioni di seguito elencate, l'indennità di missione di cui al comma 2 è calcolata sulle diarie indicate a fianco delle stesse:

a) missioni ISAF, EUPOL AFGHANISTAN, UNIFIL, compreso il personale facente parte della struttura attivata presso le Nazioni Unite e il personale impiegato in attività di addestramento delle forze armate libanesi, nonché il personale impiegato negli Emirati Arabi Uniti, in Bahrein, in Qatar, a Tampa, *nonché nella Repubblica dell'Iraq e negli Emirati Arabi Uniti per le attività di cui all'articolo 4, comma 4-bis*, e in servizio di sicurezza presso le sedi diplomatiche di Kabul e di Herat: diaria prevista con riferimento ad Arabia Saudita, Emirati Arabi Uniti e Oman;

b) nell'ambito delle missioni per il contrasto della pirateria, per il personale impiegato presso l'Head Quarter di Northwood: diaria prevista con riferimento alla Gran Bretagna-Londra;

c) missione EUMM Georgia: diaria prevista con riferimento alla Turchia;

d) missioni EUTM Somalia, EUCAP Nestor, EUCAP Sahel Niger, EUFOR RCA, MINUSMA, EUTM Mali, EUCAP Sahel Mali, ulteriori iniziative dell'Unione europea per la Regional maritime capacity building nel Corno d'Africa e nell'Oceano indiano, nonché al personale impiegato *nel Gruppo militare di osservatori internazionali EMOCHM*, in attività di addestramento delle forze di polizia somale e per il funzionamento della base militare nazionale nella Repubblica di Gibuti: diaria prevista con riferimento alla Repubblica democratica del Congo;

e) nell'ambito della missione EUBAM Libya, per il personale impiegato a Malta: diaria prevista con riferimento alla Libia;

f) nell'ambito della missione EUTM Somalia, per il personale impiegato presso l'Head Quarter di Bruxelles: diaria prevista con riferimento al Belgio-Bruelles.

4. Al personale che partecipa alle missioni di cui agli articoli 1, comma 6, 3, comma 4, 4, comma 5, del presente decreto e all'articolo 5, comma 2, del decreto-legge 12 luglio 2011, n. 107, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 agosto 2011, n. 130, il compenso forfettario di impiego e la retribuzione per lavoro straordinario sono corrisposti in deroga, rispettivamente, ai limiti di cui all'articolo 9, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 11 settembre 2007, n. 171, e ai limiti orari individuali di cui all'articolo 10, comma 3, della legge 8 agosto 1990, n. 231. Al personale di cui all'articolo 1791,

commi 1 e 2, del codice dell'ordinamento militare, di cui al decreto legislativo 15 marzo 2010, n. 66, il compenso forfettario di impiego è attribuito nella misura di cui all'articolo 9, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica n. 171 del 2007.

5. All'articolo 5, comma 5, secondo periodo, del decreto-legge 12 luglio 2011, n. 107, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 agosto 2011, n. 130, le parole «30 giugno 2014» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2014».

(*Omissis*).

CAPO III
DISPOSIZIONI FINALI

(*Omissis*).

Art. 12
Entrata in vigore

1. Il presente decreto entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e sarà presentato alle Camere per la conversione in legge.

Definizione delle modalità operative per la registrazione, ai fini dell'IVA, di cui all'articolo 2, comma 3, del regolamento (UE) n. 967/2012 del Consiglio, del 9 ottobre 2012, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto.

(Prov. dir. Agenzia entrate 30 settembre 2014, n. 122854)

1. *Modalità operative per la registrazione ai regimi speciali denominati "Mini One Stop Shop" ai fini dell'IVA*

1.1. Ai fini dell'adesione facoltativa ai regimi speciali denominati "Mini One Stop Shop" (di seguito, "MOSS") di cui al Titolo XII, Capo 6, Sezioni 2 e 3, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, con efficacia giuridica alla data di entrata in vigore del previsto decreto legislativo di recepimento, i soggetti passivi che effettuano prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o elettronici resi a committenti non soggetti passivi d'imposta domiciliati o

residenti nell'Unione europea, dovranno effettuare una procedura di registrazione, esclusivamente in via diretta ed elettronica, attraverso le funzionalità rese disponibili sul sito dell'Agenzia delle entrate (www.agenziaentrate.gov.it).

1.2. I soggetti passivi domiciliati nel territorio dello Stato, o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, identificati in Italia, nonché i soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall'Unione europea che dispongono di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, utilizzano le funzionalità ad essi rese disponibili, tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate, previo inserimento delle proprie credenziali personali. La registrazione viene effettuata *on-line*, inserendo i dati richiesti secondo le istruzioni fornite.

1.3. I soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall'Unione europea, non stabiliti né identificati in alcuno Stato membro dell'Unione, che scelgono di identificarsi in Italia, richiedono la registrazione compilando un modulo *on-line* disponibile sul sito dell'Agenzia delle entrate, nella sezione a libero accesso redatta in lingua inglese.

L'Agenzia – per il tramite del Centro Operativo di Venezia – effettua le necessarie verifiche, comunica al richiedente, via *mail*, il numero di identificazione IVA attribuito, il codice identificativo per l'accesso ai servizi telematici dell'Agenzia, la *password* di primo accesso e le prime 4 cifre del codice PIN, unitamente alle istruzioni per accedere alle funzionalità, esposte in lingua inglese, al fine di completare il processo di registrazione.

Proroga del termine di presentazione della dichiarazione dell'IMU e della TASI per gli enti non commerciali.

(Decreto min. 23 settembre 2014, in G.U. n. 226 del 29.9.2014)

Art. 1
Differimento del termine per la presentazione della dichiarazione «IMU TASI ENC»

1. Il termine del 30 settembre 2014 previsto dal comma 2 dell'art. 5 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 26 giugno 2014 per la presentazione della dichiarazione «IMU TASI ENC», relativa agli anni 2012 e 2013, è differito al 30 novembre 2014.

chiarimenti ministeriali

IRPEF – Redditi di impresa – Spese di emissione delle cambiali finanziarie, delle obbligazioni e dei titoli similari, rientranti nell’ambito di applicazione del D.Lgs. n. 239/1996 – Modalità di deduzione – Art. 32, comma 13, del D.L. n. 83/2012 – Chiarimenti.

(Circolare 26 settembre 2014, n. 29/E, dell’Agenzia delle entrate)

«In considerazione delle richieste di chiarimento pervenute in merito alle modalità di deduzione delle spese di emissione delle cambiali finanziarie, delle obbligazioni e dei titoli similari, rientranti nell’ambito di applicazione del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, si forniscono i seguenti chiarimenti.

L’articolo 32 del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83⁽¹⁾ (c.d. “Decreto Crescita”) ha sensibilmente modificato il regime civilistico e fiscale degli interessi degli strumenti finanziari che possono emettere le imprese domestiche di piccole e medie dimensioni, quali le obbligazioni e le cambiali finanziarie, allo scopo di dotarle di strumenti di raccolta di capitali di debito, utilizzabili in alternativa alla raccolta presso i soci e al credito bancario oppure in sostituzione di precedenti debiti.

La finalità dell’intervento normativo è, come noto, quella di ridurre i vincoli normativi (non solo fiscali) che finora hanno limitato il ricorso da parte di queste società al mercato dei capitali. Infatti, dal punto di vista civilistico, sussistevano determinate limitazioni patrimoniali all’indebitamento e numerosi erano gli adempimenti amministrativi richiesti che consentivano la fruizione di tali strumenti solo per le società le cui azioni sono negoziate nei mercati regolamentati e per le banche.

Dal punto di vista fiscale, invece, tale provvedimento normativo ha esteso l’applicabilità del citato decreto legislativo n. 239 del 1996 – finora riservato ai titoli obbligazionari e titoli similari emessi dalle banche e dalle società quotate e ai titoli pubblici – agli interessi e altri proventi dei titoli obbligazionari, dei titoli similari nonché delle cambiali finanziarie emessi da società con azioni non negoziate, a condizione che i medesimi strumenti siano negoziati in mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione degli Stati membri dell’Unione europea e degli Stati aderenti all’Accordo sullo spazio economico europeo, inclusi nella cd. *white list* di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell’articolo 168-bis del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR)⁽²⁾.

Da ultimo, per effetto delle modifiche apportate dall’articolo 21, comma 1, del decreto-legge 24 giugno 2014, n. 91⁽³⁾, il regime del decreto legislativo n. 239 del 1996 è stato, tra l’altro, esteso alle obbligazioni, titoli similari e cambiali finanziarie, non quotati, emessi da società con azioni non negoziate nei predetti mercati regolamentati

o sistemi multilaterali di negoziazione, purché detenuti, ossia sottoscritti e circolanti, esclusivamente presso investitori qualificati come definiti dall’articolo 100 del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 (TUF).

L’estensione del regime previsto dal decreto legislativo n. 239 del 1996 alle predette obbligazioni, titoli similari e cambiali finanziarie si applica, quindi, in luogo della ritenuta alla fonte da parte dell’emittente ai sensi dell’articolo 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Inoltre, a favore degli emittenti dei predetti strumenti finanziari è consentita la deducibilità degli interessi passivi sostenuti senza dover tener conto delle limitazioni previste dall’articolo 3, comma 115, della legge n. 549 del 1995 che, come noto, condiziona la misura della deducibilità sulla base dei parametri di rendimento del prestito obbligazionario. In tal modo, gli interessi passivi sono deducibili applicando esclusivamente le regole generali dettate dall’articolo 96 del TUIR.

Tuttavia, con riferimento agli strumenti non quotati emessi da società con azioni non negoziate, le predette limitazioni sono disapplicate al verificarsi delle ulteriori condizioni previste dal comma 8 dell’articolo 32 in commento. In particolare, i titoli devono essere detenuti da investitori qualificati, detti investitori non devono detenere, direttamente o indirettamente, anche per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, più del 2 per cento del capitale o del patrimonio della società emittente ed inoltre il beneficiario effettivo dei proventi deve essere residente in Italia o in Stati o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni.

Ciò premesso, tra le norme finalizzate ad agevolare il finanziamento delle imprese, il comma 13 del citato articolo 32 del decreto-legge n. 83 del 2012 stabilisce che:

“Le spese di emissione delle cambiali finanziarie, delle obbligazioni e dei titoli similari di cui all’articolo 1 del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, primo comma, sono deducibili nell’esercizio in cui sono sostenute indipendentemente dal criterio di imputazione a bilancio.”

Tale disposizione attribuisce la rilevanza fiscale di tali oneri secondo il principio di cassa, indipendentemente dall’imputazione a conto economico, consentendo, quindi, di dedurre le spese in questione in via anticipata.

Al riguardo, dal punto di vista soggettivo, si ritiene che la norma abbia ampia portata, riferendosi non soltanto alle piccole e medie imprese emittenti strumenti obbligazionari, ma anche ai cosiddetti “grandi emittenti”, ossia alle banche e alle società con azioni negoziate, seppure con riferimento ai soli titoli emessi dopo l’entrata in vigore del Decreto Crescita.

La norma non intende però superare in modo assoluto il criterio generale di deducibilità per competenza delle suddette spese di emissione, seguendo la ripartizione contabile effettuata in più esercizi e lungo la durata dell’operazione di finanziamento.

La deducibilità per cassa delle spese di emissione dei titoli obbligazionari, titoli similari e delle cambiali finanziarie, va infatti considerata una facoltà e non un obbligo, in linea con la *ratio* di natura agevolativa che caratterizza l’intero Decreto crescita».

(1) Convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134 e successive modificazioni e integrazioni.

(2) Sul tema si rinvia a quanto già chiarito con la circolare n. 4/E del 6 marzo 2013 [in *Boll. Trib.*, 2013, 362].

(3) Convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2014, n. 116.

Imposta di bollo – Atti e documenti – Estratti di conto corrente e rendicontazioni relative a rapporti di deposito titoli inviati dalle banche nell'ambito del Servizio di Tesoreria – Trattamento tributario.

(Ris. 16 settembre 2014 n. 84/E, dell'Agenzia delle entrate)

«*Quesito*. La Cassa di Risparmio di ... svolge il Servizio di Tesoreria e di Cassa per alcuni enti pubblici locali (Comuni). Il conferimento del Servizio di Tesoreria e di Cassa da parte dei predetti enti è obbligatorio in quanto imposto da specifiche normative (Legge 29/10/1984 n. 720 recante "Istituzione del servizio di tesoreria unica per enti ed organismi pubblici" e connessa normativa attuativa e integrativa, Decreto Legislativo 18/08/2000, n. 267, di seguito TUEL).

Per lo svolgimento del Servizio di Tesoreria e di Cassa, rappresenta l'istante, è necessario procedere all'apertura di rapporti di conto corrente e di deposito titoli che si qualificano, quindi, come rapporti strumentali allo svolgimento del servizio di tesoreria.

Le convenzioni stipulate con gli enti stabiliscono le modalità e la frequenza delle varie rendicontazioni che il tesoriere deve rendere all'ente, nell'ambito delle quali sono ricompresi anche gli estratti conto relativi alle liquidazioni periodiche dei conti correnti di tesoreria e le comunicazioni periodiche relative ai depositi titoli di tesoreria.

L'istante chiede di conoscere se, in relazione a detti rapporti di conto corrente e di deposito titoli, il tesoriere sia tenuto ad operare il prelievo fiscale, per conto dell'erario, dell'imposta di bollo dovuta per gli estratti conto e per le comunicazioni relative a prodotti finanziari inviate alla clientela bancaria, di cui all'articolo 13, commi 2-bis e 2-ter, della Tariffa, allegato A, al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

Qualora codesta amministrazione ritenga non dovuta l'imposta di bollo in relazione ai predetti rapporti, l'istante chiede di conoscere se sia possibile presentare istanza di rimborso per l'imposta di bollo pagata in eccesso. Al riguardo, la Banca istante chiede, inoltre, di conoscere se possa compensare il credito emergente in relazione all'imposta di bollo pagata in modo virtuale per gli anni 2012 e 2013 con i versamenti bimestrali dovuti per l'anno 2014.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente. L'istante ritiene che i rendiconti e le comunicazioni relativi ai rapporti di conto corrente e di deposito titoli strumentali allo svolgimento del servizio di tesoreria non siano assoggettabili all'imposta di cui al citato articolo 13, commi 2-bis e 2-ter.

Il conferimento del servizio di tesoreria viene effettuato, infatti, in adempimento di un obbligo di legge e la funzione di tesoriere svolta dalle banche non concretizza svolgimento di attività bancaria.

La banca-tesoriere è agente contabile dell'ente, ai sensi dell'articolo 93 del TUEL, e non ente gestore, ai sensi dell'articolo 1, lettera a), del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 24 maggio 2012 e, pertanto, non si configura un rapporto di clientela che realizzi il presupposto per l'applicazione dell'imposta di bollo di cui all'articolo 13, commi 2-bis e 2-ter, della Tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

Considerato, inoltre, che le rendicontazioni inviate svolgono la funzione di rendicontare all'ente le operazioni svolte dal tesoriere, si ritiene che le stesse siano esenti dall'imposta di bollo, ai sensi dell'articolo 27 della

Tabella allegata al predetto D.P.R. n. 642 del 1972.

Per quanto riguarda il recupero dell'imposta versata in relazione agli anni 2012 e 2013, l'istante ritiene di poter compensare i maggiori importi versati a titolo di imposta di bollo con l'imposta da versare in relazione al 2014.

La possibilità di operare la compensazione sembra confermata, a parere dell'istante, dal particolare meccanismo dell'imposta di bollo virtuale.

L'articolo 15-bis del D.P.R. n. 642 del 1972 stabilisce, infatti, che l'acconto dell'imposta di bollo "può essere scomputato dai versamenti da effettuare a partire dal successivo mese di febbraio", mentre il comma 6 dell'articolo 15 prevede la possibilità di compensare il credito risultante dalla liquidazione definitiva della dichiarazione annuale con la rata bimestrale scadente a febbraio o in quelle successive.

Parere dell'Agenzia delle entrate. L'articolo 13, commi 2-bis e 2-ter, della Tariffa allegata al D.P.R. n. 642 del 1972, prevede l'applicazione dell'imposta di bollo per gli estratti di conto corrente, rendiconti dei libretti di risparmio e comunicazioni relative a prodotti finanziari, ivi compresi i depositi bancari e postali, anche se rappresentati da certificati.

La misura dell'imposta di bollo dovuta in relazione agli estratti di conto corrente e dei libretti di risparmio risulta differenziata in considerazione della natura giuridica del cliente intestatario del conto corrente o del libretto di risparmio, ed è pari ad euro 34,20, se l'intestatario del rapporto è persona fisica, mentre è dovuta nella misura di euro 100, per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Per le comunicazioni relative ai prodotti finanziari, l'imposta si applica nella misura proporzionale dell'1,5 per mille, per l'anno 2013, e del 2 per mille, a decorrere dall'anno 2014 e, comunque, "Per l'anno 2013 ... nella misura minima di euro 34,20 e, se il cliente è soggetto diverso da persona fisica, nella misura massima di euro 4.500. A decorrere dall'anno 2014, se il cliente è soggetto diverso da persona fisica, l'imposta è dovuta nella misura massima di euro 14.000".

In merito all'applicazione delle richiamate disposizioni, questa Agenzia ha fornito chiarimenti con le circolari n. 48 del 2012⁽¹⁾ e n. 15 del 2013⁽²⁾. Con le richiamate circolari, è stato precisato che l'imposta di bollo di cui all'articolo 13, commi 2-bis e 2-ter, si applica nel caso di rapporti intrattenuti tra un ente gestore e la propria clientela.

L'articolo 1, lettera a), del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 24 maggio 2012, chiarisce che per ente gestore si intende "il soggetto che a qualsiasi titolo esercita sul territorio della Repubblica l'attività bancaria, finanziaria o assicurativa rispettivamente secondo le disposizioni del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, recante il Testo unico delle leggi in materia bancaria, del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, recante il Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, degli articoli 8 e 21 della legge 6 febbraio 1996, n. 52, ovvero del decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209, recante il Codice delle assicurazioni private, ivi comprese le Poste italiane S.p.A., che si relazioni direttamente od indirettamente con il cliente anche ai fini delle comunicazioni periodiche relative al rapporto intrattenuto e del rendiconto

(1) *Circ. 21 dicembre 2012, n. 48/E, in Boll. Trib., 2013, 115.*

(2) *Circ. 10 marzo 2013, n. 15/E, in Boll. Trib., 2013, 762.*

effettuato sotto qualsiasi forma”.

Fatta tale premessa, con riferimento al quesito proposto, si rileva che il servizio di tesoreria è disciplinato dal D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, TUEL. In particolare, l'articolo 209 del citato decreto definisce il servizio di tesoreria come il “complesso di operazioni legate alla gestione finanziaria dell'ente locale e finalizzate in particolare alla riscossione delle entrate, al pagamento delle spese, alla custodia di titoli e valori ed agli adempimenti connessi previsti dalla legge, dallo statuto, dai regolamenti dell'ente o da norme pattizie”.

Il tesoriere cura, dunque, la gestione finanziaria dell'ente e, in particolare, la riscossione delle entrate ed il pagamento delle spese.

Tra le attività che devono essere rese dal tesoriere nell'ambito del servizio di tesoreria rientra, inoltre, anche la custodia di titoli e valori.

L'articolo 221 del TUEL stabilisce, infatti, che i titoli di proprietà dell'ente devono essere “gestiti dal tesoriere con versamento delle cedole nel conto di tesoreria ... Il regolamento di contabilità dell'ente locale definisce le procedure per i prelievi e per le restituzioni”.

Vista la peculiarità del rapporto che si instaura tra l'ente locale e il tesoriere, come disciplinato dal TUEL, si ritiene che lo stesso non possa essere assimilato al rapporto che si instaura tra l'ente gestore, che svolge attività bancaria, finanziaria o assicurativa, e la propria clientela. Conseguentemente, in relazione ai rapporti di conto corrente e di custodia di titoli e valori strumentali allo svolgimento del servizio di tesoreria di cui all'articolo 209 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, non trova applicazione l'imposta di bollo prevista dall'articolo 13, commi 2-bis e 2-ter, della citata Tariffa.

Con riferimento ai rapporti in argomento appare, inoltre, rilevante che l'articolo 93, comma 2, del TUEL preveda che “Il tesoriere ed ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali, nonché coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti devono rendere il conto della loro gestione e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei Conti secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti”.

L'articolo 226, comma 1, del medesimo TUEL dispone, inoltre, che “Entro il termine di 30 giorni dalla chiusura dell'esercizio finanziario, il tesoriere, ai sensi dell'art. 93, rende all'ente locale il conto della propria gestione di cassa il quale lo trasmette alla competente sezione giurisdizionale della Corte dei conti entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto”.

Dall'esame delle richiamate disposizioni emerge, quindi, che la banca che agisce in veste di tesoriere svolge la funzione di agente contabile dell'ente locale (articolo 93 del D.Lgs. n. 267 del 2000) e la documentazione inviata dalla banca all'ente, in virtù della convenzione di tesoreria, appare riconducibile e funzionale alla redazione del conto della gestione cui il tesoriere è obbligato per legge.

Sulla base di tali considerazioni, si ritiene, dunque, che la documentazione che viene inviata dal tesoriere all'ente locale in relazione a rapporti di conto corrente e di deposito titoli, strumentali allo svolgimento del servizio di tesoreria, possa essere ricondotta nella previsione recata dall'articolo 27 della Tabella allegata al D.P.R. n. 642 del 1972, che stabilisce l'esenzione, in modo assoluto, dall'imposta di bollo, per i “Conti delle gestioni degli agenti dello Stato, delle Regioni, Province, Comuni e relative aziende autonome; conti concernenti affari trattati

nell'interesse delle dette Amministrazioni”.

Si precisa, per completezza, che, qualora l'ente locale, nell'ambito della propria autonomia contrattuale, instauri un autonomo rapporto di conto corrente, ovvero di custodia e amministrazione titoli, con l'intermediario finanziario, per il quale non trovano applicazione le previsioni recate dal D.Lgs. n. 267 del 2000, lo stesso sarà assoggettato all'imposta di bollo di cui rispettivamente all'articolo 13, commi 2-bis e 2-ter, della Tariffa allegata al D.P.R. n. 642 del 1972, prevista per gli estratti di conto corrente e le comunicazioni periodiche inviate alla clientela relative ai prodotti finanziari.

Per quanto attiene alle modalità di recupero dell'imposta di bollo corrisposta dalla banca istante per le annualità 2012 e 2013 in relazione ai conti di tesoreria, si ritiene che gli importi versati possano essere chiesti a rimborso dalla Banca istante entro il termine di decadenza di tre anni a decorrere dal giorno in cui è stato effettuato il pagamento (articolo 37 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642). Detta imposta non può invece essere compensata con i versamenti dell'imposta di bollo da effettuare nel 2014.

Le previsioni recate dall'articolo 15, comma 6, e 15-bis del D.P.R. n. 642 del 1972, richiamate dall'istante, sono volte a disciplinare specifiche ipotesi (credito risultante dalla dichiarazione annuale e versamento dell'acconto dell'imposta di bollo) in cui l'imposta versata può essere scomputata dai versamenti dell'imposta di bollo da effettuare e, pertanto, la loro applicazione non può essere estesa, in via interpretativa, a fattispecie differenti, come quella oggetto di esame con il presente interpello».

Imposta di registro – Atti e contratti – Atti costitutivi di diritti reali o traslativi della proprietà di beni immobili stipulati a titolo oneroso – Applicabilità del regime di esenzione previsto dall'art. 2 della legge n. 692/1981 a partire dal 24 giugno 2014, data di entrata in vigore della legge n. 89/2014.

(Ris. 29 agosto 2014, n. 80/E, dell'Agenzia delle entrate)

«*Quesito.* Il segretario comunale di ... deve rogare alcuni atti in forma pubblico-amministrativa, con i quali l'Ente reitera precedenti compravendite inficiate da nullità in quanto aventi ad oggetto terreni gravati da uso civico, come tali inalienabili. Al fine di sanare tali operazioni, gli ‘apparenti proprietari’ devono procedere ad effettuare la legittimazione del possesso con il pagamento di una indennità.

In relazione agli atti di legittimazione rogati in data antecedente al 1° gennaio 2014, dal segretario comunale era stata applicata la previsione di esenzione da qualunque imposta prevista dall'articolo 2 della legge 1° dicembre 1981, n. 692.

In seguito all'entrata in vigore dell'articolo 10, comma 4, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, sorgono dubbi in merito alla vigenza della richiamata disposizione e si chiede, quindi, di chiarire se la stessa trovi applicazione anche in relazione agli atti di legittimazione stipulati a partire dal 1° gennaio 2014.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente. Il Comune ritiene che la previsione di esenzione, dettata dall'articolo 2 della legge 1° dicembre 1981, n. 692, sia applicabile anche in relazione agli atti di legittimazione stipulati a partire dal 1° gennaio 2014.

Una diversa interpretazione comporterebbe la corre-

sponsione di una imposta di registro di importo più elevato rispetto a quello dell'indennità corrisposta per la legittimazione del possesso, che in tanti casi ammonta a poche decine di euro.

Parere dell'Agenzia delle entrate. L'articolo 2 della legge 1° dicembre 1981, n. 692 stabilisce che le "Sentenze, ordinanze e decreti di restituzione delle terre a Comuni o associazioni agrarie, scioglimenti di promiscuità tra i detti enti, liquidazione di usi civici, legittimazioni, assegnazioni di terre e atti dei procedimenti previsti dalla L. 16 giugno 1927, n. 1766, e relativo regolamento di esecuzione, approvato con R.D. 26 febbraio 1928, n. 332, sono esenti da tasse di bollo e registro e da altre imposte".

In merito all'applicazione di tale disposizione, con la risoluzione 20 giugno 2014, n. 64⁽¹⁾, questa Agenzia ha avuto modo di chiarire che la norma di soppressione delle agevolazioni, recata dall'articolo 10, comma 4, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, trovava applicazione anche con riferimento alle operazioni contemplate dall'articolo 2 della legge n. 692 del 1981, qualora avessero realizzato un trasferimento della proprietà di beni immobili o la costituzione di un diritto reale sugli stessi, a titolo oneroso, cui conseguentemente andava applicata l'imposta proporzionale di registro prevista dall'articolo 1 della Tariffa.

La citata risoluzione ha, altresì, chiarito che la soppressione delle agevolazioni recata dal citato articolo 10, comma 4, del D.Lgs. n. 23 del 2011 non operava in relazione agli atti di affrancazione. Gli atti di affrancazione non producono, infatti, il trasferimento della proprietà delle terre civiche che viene, invece, acquistata per effetto della legittimazione. Pertanto, anche gli atti di affrancazione stipulati in data successiva al 1° gennaio 2014 continuavano a beneficiare del regime di esenzione previsto dall'articolo 2 della legge n. 692 del 1981.

In data successiva alla emanazione della citata risoluzione è, tuttavia, intervenuta la legge 23 giugno 2014, n. 89, che ha convertito, con modificazioni, il decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, recante misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale.

In particolare, in sede di conversione del decreto-legge n. 66 del 2014 è stato inserito all'articolo 5, dopo il comma 1, il comma 1-bis, con il quale è stato modificato l'articolo 10, comma 4, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.

Per effetto delle modifiche introdotte, il citato articolo 10, comma 4, stabilisce ora che "In relazione agli atti di cui ai commi 1 e 2 sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali ad eccezione ... delle disposizioni di cui all'articolo 2 della legge 1° dicembre 1981, n. 692, e all'articolo 40 della legge 16 giugno 1927, n. 1766".

È stata, dunque, espressamente fatta salva l'applicabilità delle agevolazioni previste dall'articolo 2 della legge 1° dicembre 1981, n. 692, e dall'articolo 40 della legge 16 giugno 1927, n. 1766.

Pertanto, a partire dal 24 giugno 2014, data di entrata in vigore della legge 23 giugno 2014, n. 89, il regime di esenzione previsto dalle richiamate disposizioni trova applicazione anche con riferimento agli atti costitutivi di diritti reali o traslativi della proprietà di beni immobili stipulati a titolo oneroso.

Gli atti di legittimazione che il Comune istante intende rogare in data successiva al 24 giugno 2014 potranno,

quindi, beneficiare, ricorrendone i presupposti, del regime di esenzione previsto dall'articolo 2 della legge n. 692 del 1981».

Imposta di registro - Atti e contratti - Atti di affrancazione di terre civiche stipulati in data successiva al 1° gennaio 2014 - Non possono essere ricondotti nell'ambito dei trasferimenti immobiliari in genere, di cui all'art. 1 della Tar., parte I, all. al D.P.R. n. 131/1986 - Applicabilità del regime di esenzione previsto dall'art. 2 della legge n. 692/1981.

(Ris. 20 giugno 2014, n. 64/E, dell'Agenzia delle entrate)

«*Quesito.* Il Comune istante fa presente di dover procedere alla stipula in forma pubblica amministrativa di diversi atti di affrancazione di terre civiche.

Gli atti di cui trattasi sono riconducibili nell'ambito delle previsioni fiscali di favore disposte dall'articolo 2 della legge 1° dicembre 1981, n. 692, che stabilisce un regime di esenzione, tra l'altro, dall'imposta di registro, per le sentenze, ordinanze e decreti di restituzione delle terre a Comuni o associazioni agrarie, scioglimenti di promiscuità tra i detti enti, liquidazione di usi civici, legittimazioni, assegnazioni di terre e atti dei procedimenti previsti dalla L. 16 giugno 1927, n. 1766, e relativo regolamento di esecuzione.

Al riguardo, l'istante rappresenta, tuttavia, che con l'articolo 10, comma 4, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, sono state soppresse tutte le agevolazioni ed esenzioni previste, ai fini dell'imposta di registro, per gli atti costitutivi o traslativi a titolo oneroso di immobili, riconducibili nell'ambito dell'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR). Tale disposizione trova applicazione a partire dal 1° gennaio 2014.

L'istante chiede, quindi, di conoscere se, anche per gli atti di affrancazione di terre civiche stipulati in data successiva al 1° gennaio 2014, possa trovare ancora applicazione la disciplina agevolativa dettata dal citato articolo 2 della legge n. 692 del 1981.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante. Il Comune istante ritiene che l'affrancazione di terre gravate da usi civici non rientri tra gli "atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere ..." di cui all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, in quanto la proprietà del bene è già in capo al soggetto che affranca.

Tale tesi interpretativa, secondo l'istante, trova conforto negli orientamenti della giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. civ. sez. III, 23 giugno 1993, n. 6940 e Cass. civ. sez. unite, 8 agosto 1995, n. 8673).

Il soggetto che deve affrancare un terreno gravato da uso civico, pertanto, a parere dell'istante, è già proprietario del bene, e con l'atto di affrancazione non viene trasferita la proprietà del fondo ma viene meno esclusivamente la debenza del canone.

L'istante ritiene, dunque, che gli atti di affrancazione di terre civiche non possano essere ricondotti tra quelli traslativi o costitutivi di diritti indicati nell'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR. Conseguentemente, per gli stessi atti continua a trovare applicazione il regime di favore di cui al citato articolo 2 della legge n. 692 del 1981.

Parere dell'Agenzia delle entrate. L'articolo 10 del D.Lgs.

(1) In questo stesso fascicolo a pag. 1400.

n. 23 del 2011, al comma 4, stabilisce che “In relazione agli atti di cui ai commi 1 e 2 sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali”.

Come chiarito con la circolare del 21 febbraio 2014, n. 2⁽¹⁾, la dizione utilizzata dal legislatore è ampia, tale da ricomprendere tutte le agevolazioni relative ad atti di trasferimento immobiliare a titolo oneroso in genere, riconducibili nell’ambito applicativo dell’articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR.

Pertanto, dal 1° gennaio 2014, non trovano più applicazione quelle previsioni normative che stabiliscono misure agevolate dell’imposta di registro, intese quali riduzioni di aliquote, imposte fisse o esenzioni dall’imposta.

Restano, invece, applicabili le agevolazioni tributarie riferite ad atti non riconducibili nell’ambito dell’articolo 1 della citata Tariffa.

In considerazione dei chiarimenti già resi, si precisa, dunque, che la soppressione disposta dal citato articolo 10, comma 4, trova applicazione anche con riferimento alle operazioni contemplate dall’articolo 2 della legge n. 692 del 1981, qualora realizzino un trasferimento della proprietà di beni immobili o la costituzione di un diritto reale sugli stessi, a titolo oneroso.

La richiamata disposizione stabilisce, infatti, una previsione di esenzione, tra l’altro, dall’imposta di registro per le “sentenze, ordinanze e decreti di restituzione delle terre a Comuni o associazioni agrarie, scioglimenti di promiscuità tra i detti enti, liquidazione di usi civici, legittimazioni, assegnazioni di terre e atti dei procedimenti previsti dalla L. 16 giugno 1927, n. 1766 e relativo regolamento di esecuzione, ...”.

Pertanto, qualora per effetto dei richiamati atti, si realizzi una costituzione di diritti reali o un trasferimento a titolo oneroso della proprietà di beni immobili, trova applicazione l’imposta proporzionale di registro prevista dall’articolo 1 della Tariffa.

Tanto premesso, in merito agli atti di affrancazione dei fondi della collettività, la cui occupazione sia stata a suo tempo “legittimata” dai Comuni o da altre collettività con l’imposizione di un canone enfiteutico, ai sensi degli articoli 9 e 10 della legge n. 1766 del 1927, que-

sta Amministrazione, con circolare n. 2 del 26 gennaio 2004⁽²⁾, ha avuto modo di chiarire che il legittimario è già titolare del diritto di proprietà per effetto della legittimazione e, pertanto, con l’affrancazione si verifica soltanto una sorta di effetto espansivo del diritto preesistente. Infatti, il diritto di proprietà, che già esiste in capo al legittimario, viene soltanto liberato dall’obbligo di corresponsione del canone annuo, imposto con il provvedimento di legittimazione.

Tale interpretazione, come precisato nella richiamata circolare, trova conferma nella giurisprudenza di legittimità, che ha più volte affermato il principio secondo cui il provvedimento di legittimazione delle occupazioni abusive di terre del demanio civico conferisce al destinatario la titolarità di un diritto soggettivo perfetto, di natura reale, sul terreno che ne è oggetto, costituendone titolo legittimo di proprietà e di possesso (Cass. civ. sez. III, 23 giugno 1993, n. 6940 e Cass. civ. sez. unite, 8 agosto 1995, n. 8673).

Tali principi sono stati anche di recente confermati dalla Suprema Corte di Cassazione (si vedano, tra le altre, le sentenze n. 19792 del 28 settembre 2011 e n. 8506 dell’8 aprile 2013).

L’atto di affrancazione in argomento non produce, dunque, il trasferimento della proprietà delle terre civiche che viene, invece, acquistata per effetto della legittimazione.

In considerazione dei chiarimenti già forniti dall’Amministrazione finanziaria e degli orientamenti espressi al riguardo dalla giurisprudenza, si ritiene, dunque, che gli atti in argomento non possano essere ricondotti nell’ambito dei trasferimenti immobiliari in genere, di cui all’articolo 1, della Tariffa, parte prima, allegata al TUR.

Da ciò consegue che in relazione agli atti di affrancazione non opera la previsione di soppressione delle agevolazioni recata dal citato articolo 10, comma 4, del D.Lgs. n. 23 del 2011 e, pertanto, anche gli atti stipulati in data successiva al 1° gennaio 2014 possono ancora beneficiare del regime di esenzione previsto dall’articolo 2 della legge n. 692 del 1981».

(1) *In Boll. Trib.*, 2014, 363.

(2) *In Boll. Trib.*, 2004, 217.

Procedimento - Commissioni - Giudizio avanti le Commissioni - Produzione di documenti in grado di appello - Preclusione di cui all'art. 345 c.p.c. - Inapplicabilità - Art. 58 del D.Lgs. n. 546/1992 - Costituisce norma speciale - Produzione di documenti preesistenti al giudizio di primo grado - Ammissibilità.

Procedimento - Ricorsi - Appello - Produzione di documenti preesistenti al giudizio di primo grado - Ammissibilità - Preclusione di cui all'art. 345 c.p.c. - Inapplicabilità.

Accertamento imposte sui redditi - Accertamento - Accessi, ispezioni e verifiche - Perquisizione domiciliare su autorizzazione del Procuratore della Repubblica - Acquisizione di documentazione inerente soggetti terzi estranei al contribuente - Legittimità - Utilizzabilità di tale documentazione nei confronti dei terzi - Sussiste.

IRES - Soggetti passivi - Società ed enti esteri - Criteri di determinazione della residenza e quindi della soggettività passiva ai fini delle imposte sui redditi - Art. 87 (ora 73) del TUIR - Individuazione e requisiti.

Procedimento - Commissioni - Giudizio avanti le Commissioni - Motivazione delle sentenze - Obbligo del giudice di motivare analiticamente su ciascun documento prodotto - Non sussiste - Facoltà del giudice di considerare nel loro insieme i documenti prodotti dalle parti - Sussiste - Esposizione coerente delle ragioni e fonti del convincimento espresso - Necessità.

Procedimento - Commissioni - Giudizio avanti le Commissioni - Prove presuntive di cui agli artt. 2727 e segg. c.c. - Utilizzabilità nel processo tributario anche in via esclusiva a dimostrazione dei fatti costitutivi della domanda o dell'eccezione - Sussiste.

IRPEF e IRES - Periodo di imposta - Funzione e natura.

Accertamento imposte sui redditi, IRPEF e IRES - Società ed enti esteri - Soggettività passiva ex art. 87 (ora 73) del TUIR - Individuazione del collegamento effettivo con il territorio dello Stato - Validità per tutti i successivi periodi di imposta in mancanza di prova contraria - Sussiste.

Procedimento - Commissioni - Giudizio avanti le Commissioni - Motivazione delle sentenze - Obbligo del giudice di dare analitico conto di tutte le risultanze processuali e di confutare ogni argomentazione prospettata dalle parti - Non sussiste - Indicazione degli elementi posti a base del convincimento e dell'iter logico seguito nella loro valutazione - Sufficienza.

Procedimento - Ricorso per cassazione - Motivi di ricorso - Vizio di omessa pronuncia - Mancanza assoluta di espressa pronuncia su una censura mossa al giudice di primo grado - Necessità - Costruzione logico-giuridica della sentenza incompatibile con la domanda che si assume pretermessa - Esclude la sussistenza del vizio di omessa pronuncia.

Accertamento imposte sui redditi - Accertamento - Accertamento integrativo - Presupposti - So-

pravvenuta conoscenza di nuovi elementi tali da integrare una pretesa impositiva diversa rispetto a quella originaria, ma ad essa strettamente correlata - Necessità - Criterio della "globalità" dell'atto impositivo - Va rispettato.

Accertamento imposte sui redditi - Accertamento - Avviso di accertamento - Emissione di due atti coevi aventi ad oggetto imposte diverse, fondate su presupposti differenti e dirette a colpire manifestazioni diverse di capacità contributiva - Non costituisce un'ipotesi di integrazione o sostituzione dell'originario avviso di accertamento - Legittimità.

Accertamento imposte sui redditi - Sanzioni - Pene pecuniarie irrogate con l'avviso di accertamento - Art. 55 del D.P.R. n. 600/1973 - Termine di decadenza per l'irrogazione delle sanzioni - È quello previsto dall'art. 43 del medesimo decreto - Art. 17 della legge n. 4/1929 - Inapplicabilità.

Imposte e tasse - Sanzioni - Pene pecuniarie irrogate con l'avviso di accertamento - Art. 55 del D.P.R. n. 600/1973 - Termine di decadenza per l'irrogazione delle sanzioni - È quello previsto dall'art. 43 del medesimo decreto - Art. 17 della legge n. 4/1929 - Inapplicabilità.

Imposte e tasse - Sanzioni - Pene pecuniarie previste normativamente entro un limite minimo e massimo - Concreta quantificazione da parte dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito dei limiti di legge - Sindacabilità giurisdizionale della valutazione di congruità operata dall'Ufficio - Esclusione.

Imposte e tasse - Sanzioni - Violazioni reiterate e plurioffensive - Art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997 - Determinazione della pena e applicazione cumulativa degli aumenti previsti - Criteri.

In materia di produzione documentale in grado di appello nel processo tributario, alla luce del principio di specialità espresso dall'art. 1, secondo comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (in forza del quale, nel rapporto fra norma processuale civile ordinaria e norma processuale tributaria, prevale quest'ultima), non trova applicazione la preclusione, di cui all'art. 345, terzo comma, c.p.c., alla produzione di documenti nel secondo grado del giudizio, ma si applica, in via speciale, l'art. 58, secondo comma, del predetto decreto, che consente alle parti di produrre liberamente documenti anche in sede di gravame, sebbene preesistenti al giudizio svoltosi in primo grado, ed a nulla rilevando neppure l'eventuale irrivalenza della loro produzione in prime cure.

Il provvedimento di autorizzazione alla perquisizione domiciliare di un soggetto emesso, su richiesta dell'Ufficio finanziario, dalla competente Procura della Repubblica, ex art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, allo scopo di acquisire documentazione fiscale relativa al soggetto stesso, consente di acquisire, in tale domicilio, anche ulteriori documenti di pertinenza di soggetti diversi, pur se non menzionati nel provvedimento di perquisizione, poiché la ratio ispiratrice della previsione normativa di cui alle disposizioni succitate è quella di tutelare il diritto del soggetto nei cui confronti l'accesso viene richiesto, e non quello di creare una sorta di immunità

dalle indagini in favore di terzi, siano essi conviventi o meno con l'interessato.

Ai sensi dell'art. 87, terzo comma (ora art. 73, terzo comma) del TUIR (nel testo applicabile *ratione temporis*), ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato, di talché, al fine di stabilire se una società o un ente possano considerarsi residenti ai fini delle imposte sui redditi, è necessario e sufficiente che si verifichi almeno uno dei tre requisiti previsti dalla predetta disposizione, e cioè che, per la maggior parte del periodo di imposta, i soggetti suindicati abbiano nel territorio dello Stato: a) la sede legale (ossia quella fissata nell'atto costitutivo o nello statuto); b) la sede dell'amministrazione (ovverosia la sede effettiva dell'ente); c) l'oggetto principale (e cioè l'attività economica prevalentemente esercitata per conseguire lo scopo sociale), con la precisazione che la sede dell'amministrazione è quella da cui provengono gli impulsi volitivi inerenti all'attività di gestione dell'ente e che rappresenta quindi il momento essenziale nello svolgersi della vita della società, nel quale i suoi rapporti a contenuto patrimoniale vengono voluti ed economicamente determinati.

Rientra nella discrezionalità del giudice di merito, non censurabile in sede di legittimità, considerare nel loro insieme una serie di documenti, onde inferirne elementi utili ai fini del giudizio, di talché qualora detto giudice abbia considerato complessivamente il contenuto dei diversi documenti prodotti nel processo, il medesimo non è poi tenuto a motivare analiticamente su ciascuno di questi, e siffatta opzione metodologica non è censurabile in cassazione, sotto il profilo del vizio di motivazione della sentenza emessa, qualora il giudicante abbia esposto coerentemente le ragioni e le fonti del proprio convincimento, discutendo i punti essenziali della controversia.

In diritto tributario è del tutto legittimo il ricorso alla prova presuntiva di cui agli artt. 2727 e segg. c.c., poiché essa costituisce una prova "completa", alla quale il giudice di merito può legittimamente ricorrere, anche in via esclusiva, nell'esercizio del potere discrezionale, istituzionalmente demandatogli, di individuare le fonti di prova, di verificarne l'attendibilità e di scegliere, tra gli elementi probatori acquisiti, quelli più idonei a dimostrare i fatti costitutivi della domanda o dell'eccezione.

Il periodo di imposta individua la dimensione temporale della fattispecie imponible, ovverosia il segmento temporale in cui isolare e circoscrivere, ai fini dell'imposizione periodica, il continuum rappresentato dall'attività produttiva di reddito imponible, la cui determinazione e tassazione non possono che essere suddivise in periodi di imposta dalla durata determinata, atteso che per esigenze finanziarie dello Stato il reddito non potrebbe essere misurato alla fine della vita del contribuente, anche perché lo stesso principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost. non vale di certo a radicare un diritto del contribuente alla valutazione globale della capacità contributiva riferita all'intero arco della sua esistenza, ma solo a determinare la necessità di un collegamento tra i diversi periodi di imposta, per tutte quelle situazioni che hanno rilievo in periodi differenti oltre a quello in cui emergono.

Il principio di autonomia dei periodi di imposta, enunciato dall'art. 7 del TUIR, in materia di imposte sui redditi, si traduce esclusivamente nella tendenziale indif-

ferenza, con salvezza di alcune eccezioni, della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, di talché se ne deve necessariamente inferire la totale estraneità a tale principio dell'individuazione, ai fini della tassazione e, quindi, dell'attribuzione di una soggettività passiva tributaria, del criterio di collegamento effettivo di un determinato soggetto con il territorio dello Stato italiano, cui mira la disciplina di cui all'art. 87, terzo comma (ora art. 73, terzo comma), del TUIR, criterio che pertanto, in difetto di elementi di prova di segno opposto provenienti dal contribuente, può essere individuato una volta per tutte anche con riferimento a più annualità di imposta, fino a quando non emergano fatti che ne impongano il superamento.

Ai fini di una corretta decisione adeguatamente motivata, il giudice non è tenuto a dare conto in motivazione del fatto di aver valutato analiticamente tutte le risultanze processuali, né a confutare ogni singola argomentazione prospettata dalle parti, di talché, ai fini di escludere vizi della motivazione della sentenza, è sufficiente che il giudice, dopo avere vagliato nel loro complesso le diverse risultanze acquisite agli atti del giudizio, e le tesi difensive prospettate dalle parti, indichi gli elementi sui quali intende fondare il suo convincimento e l'iter logico seguito nella valutazione degli stessi per giungere alle proprie conclusioni, implicitamente disattendendo quelli morfologicamente incompatibili con la decisione adottata.

Il vizio di omessa pronuncia da parte del giudice d'appello è configurabile solo allorquando manchi completamente, nella sentenza impugnata, l'esame di una censura mossa al giudice di primo grado, e tale violazione non ricorre nel caso in cui il giudice d'appello fondi la decisione su una costruzione logico-giuridica incompatibile con la domanda che si assume pretermessa, come nel caso in cui il giudice di secondo grado ritenga la questione, dedotta dalla parte che si duole dell'omessa pronuncia, irrilevante ai fini della decisione poiché assorbita nella sentenza da un'altra questione avente carattere dirimente che perciò renda del tutto inutile l'esame della censura in questione.

L'integrazione o la modificazione in aumento dell'originario avviso di accertamento, condizionate alla conoscenza di elementi sopraggiunti, a norma dell'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, si verifica solo allorquando l'Amministrazione finanziaria provveda ad integrare l'originario avviso di accertamento sulla scorta di elementi sopravvenuti tali da integrare una pretesa tributaria diversa rispetto a quella originaria, ma pur sempre strettamente correlata a quest'ultima, atteso che la disciplina dell'accertamento officioso da parte della stessa Amministrazione è ispirata al criterio della "globalità" dell'atto impositivo, essendo infatti diretta a soddisfare due esigenze, opposte ma complementari, e cioè quella dell'efficienza ed economicità dell'attività amministrativa, che richiede la concentrazione, ove possibile, della pretesa tributaria in un atto unico e globale, e quella di tutela dell'interesse del contribuente, che viene esposto a maggiori costi e disagi se la pretesa fiscale è frammentata in una pluralità di atti, dovendo ciascuno di essi essere impugnato con separato ricorso, di talché proprio per tali ragioni la legge richiede che l'Amministrazione consumi, almeno tendenzialmente, il proprio potere di accertamento nell'atto impositivo emesso, in relazione agli elementi posti a sua disposizione, fatta salva la sola ipotesi in cui vengano ad emergere "nuovi

elementi" che consentano, ma pur sempre in relazione alla pretesa tributaria già manifestata, di integrare o sostituire quella stessa pretesa mediante l'emissione di un nuovo avviso di accertamento.

Non ricorre l'ipotesi di integrazione o sostituzione dell'originario avviso di accertamento con un altro emesso in relazione agli stessi presupposti, ma sulla base di nuovi elementi ex art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nel caso in cui ci si trovi in presenza di due atti coevi che abbiano ad oggetto imposte diverse, fondate su presupposti differenti e dirette a colpire manifestazioni diverse di capacità contributiva.

L'art. 55 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nella parte in cui contempla l'irraggiungibilità, assieme all'accertamento in rettifica, delle pene pecuniarie per infrazioni inerenti alla dichiarazione annuale, assoggetta il corrispondente potere-dovere dell'Ufficio finanziario allo stesso termine di decadenza stabilito dal precedente art. 43 per la rettifica medesima di talché, prevedendo una disciplina autonoma ed esaustiva in ordine al tempo entro il quale le pene pecuniarie sono applicabili, le sottrae alla prescrizione prevista, con riferimento in genere alle violazioni finanziarie, dall'art. 17 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, peraltro espressamente abrogata dall'art. 13 del D.L. 10 luglio 1982, n. 429 (convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516).

Il sindacato giurisdizionale sul quantum della sanzione che la pubblica Amministrazione, nell'esercizio di poteri autoritativi che le siano conferiti dall'ordinamento, infligga al privato, può riguardare, nel rispetto dei principi di cui all'art. 23 Cost., solo l'osservanza dei minimi o dei massimi, al di sotto ed al di sopra dei quali l'Amministrazione non può spingersi, ovvero di obiettivi parametri di quantificazione direttamente fissati dalla legge, mentre non può incidere, salva espressa diversa previsione normativa, sulla valutazione di congruità che la legge stessa, nell'ambito dei predetti limiti, devolva nel caso concreto alla discrezionalità di merito dell'Autorità amministrativa.

Allorquando ricorra un'ipotesi di pluralità di violazioni rilevanti ai fini di più tributi ex art. 12, terzo comma, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, sussistendo comportamenti reiterati per più esercizi ex art. 12, quinto comma, dello stesso decreto, e costituenti violazioni c.d. plurioffensive a norma del medesimo art. 12, primo comma, i diversi aumenti che sono tutti applicabili, trattandosi di fattispecie diverse ma correlate ai fini sanzionatori, vanno applicati nel seguente modo: in ipotesi di violazioni rilevanti ai fini di più tributi, la sanzione base a cui riferire l'aumento indicato nel primo comma è quella più grave aumentata nella misura prevista dal terzo comma e quest'ultima, ove le violazioni riguardano periodi d'imposta diversi, deve essere aumentata per effetto del quinto comma prima dell'ulteriore aumento di cui al primo comma.

[Corte di Cassazione, sez. trib. (Pres. Pivetti, rel. Valitutti), 23 ottobre 2013, sent. n. 24007, ric. Eldofin s.a. c. Agenzia delle entrate]

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO – 1. Con sentenza n. 90/36/06, depositata il 22.9.06, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio Monza 2 avverso la decisione di primo grado, con la quale era stato accolto il ricorso proposto dalla Eldofin s.a. nei confronti degli avvisi di accertamento emessi ai fini

IRPEG ed ILOR per gli anni 1994-1999, nonché ai fini dell'imposta sul patrimonio per l'anno 1994, con i quali si contestava alla società l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi.

2. La CTR riteneva, invero, in riforma della decisione di prime cure, di dover affermare: a) la legittimità della produzione in appello di nuovi documenti ex art. 58 del D.Lgs. n. 546 del 1992; b) la sussistenza di elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti, circa il fatto che la contribuente – società finanziaria di diritto lussemburghese – fosse, in realtà, fiscalmente residente in Italia; c) l'infondatezza delle doglianze della Eldofin s.a. circa la prescrizione delle sanzioni e la pretesa duplicazione degli accertamenti, in violazione dell'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973; d) l'utilizzabilità dei documenti acquisiti in sede di accesso autorizzato presso il domicilio di soggetto diverso dalla contribuente.

3. Per la cassazione della sentenza n. 90/36/06 ha proposto ricorso l'Eldofin s.a. affidato ad undici motivi, ai quali l'Amministrazione ha replicato con controricorso. La ricorrente ha prodotto memoria ex art. 378 c.p.c.

MOTIVI DELLA DECISIONE – 1. Con il primo, secondo, terzo, quarto, quinto e settimo motivo di ricorso – che, per la loro stretta connessione, vanno trattati congiuntamente – la Eldofin s.a. denuncia la nullità dell'impugnata sentenza per difetto assoluto di motivazione, ai sensi degli artt. 1 e 36 e art. 132, comma 2, c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, e l'insufficiente motivazione su fatti decisivi della controversia, in relazione all'art. 360, nn. 4 e 5, c.p.c., nonché la violazione e falsa applicazione dell'art. 33 del D.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 58 del D.Lgs. n. 546 del 1992, degli artt. 2697 e 2729 c.c. e art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c.

1.1. Osserva, anzitutto, la ricorrente che la sentenza di appello sarebbe fondata su asserzioni del tutto apodittiche, non avendo la CTR adeguatamente evidenziato le ragioni del proprio convincimento, né considerato i diversi ordini di ragioni, di segno contrario, opposti dalla contribuente alla pretesa fiscale avanzata dall'Amministrazione finanziaria. Inoltre, la CTR avrebbe preso in esame nel loro insieme i documenti versati in atti, omettendo di operarne un esame analitico, e con riferimento specifico a ciascuna annualità di imposta, al fine di stabilire in concreto se effettivamente la Eldofin s.a. avesse avuto la residenza fiscale in Italia per tutti i periodi di imposta in contestazione.

1.2. Si duole, inoltre, la ricorrente del fatto che il giudice di appello abbia fondato la decisione circa la legittimità degli atti impositivi impugnati su elementi di prova documentale raccolti nel corso di una verifica presso altro contribuente (la Candy Elettrodomestici s.r.l.), sebbene nessuna autorizzazione, ex art. 33 del D.P.R. n. 600 del 1973, e art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972, fosse stata mai rilasciata all'acquisizione di tali documenti ai fini dell'accertamento nei confronti della Eldofin s.a. Siffatta documentazione, poi, sarebbe stata prodotta dall'Ufficio per la prima volta in grado di appello, in palese violazione del disposto dell'art. 58 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

1.3. La CTR avrebbe, infine, omesso di pronunciarsi sulla questione relativa alla nullità degli avvisi di

accertamento impugnati per difetto di motivazione, non essendosi in alcun modo espressa sulle deduzioni svolte, al riguardo, dalla contribuente nei propri scritti difensivi.

2. Le censure suesposte sono infondate e vanno disattese.

2.1. Va anzitutto rilevato, infatti, che del tutto erroneo si palesa l'assunto della Eldofin s.a., secondo cui la CTR avrebbe illegittimamente posto a fondamento della decisione documenti prodotti dall'Amministrazione solo nel giudizio di appello, e non anche in quello di prime cure. Secondo l'insegnamento di questa Corte, infatti, in materia di produzione documentale in grado di appello nel processo tributario, alla luce del principio di specialità espresso dall'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992 – in forza del quale, nel rapporto fra norma processuale civile ordinaria e norma processuale tributaria, prevale quest'ultima – non trova applicazione la preclusione, di cui all'art. 345, comma 3, c.p.c., alla produzione di documenti nel secondo grado del giudizio. La materia è – per vero – regolata in via speciale dall'art. 58, comma 2, del citato D.Lgs., che consente alle parti di produrre liberamente documenti anche in sede di gravame, sebbene preesistenti al giudizio svoltosi in primo grado (Cass. 18907/11⁽¹⁾), ed a nulla rilevando neppure l'eventuale irritualità della loro produzione in prime cure (Cass. 23616/11⁽²⁾).

2.2. Del tutto infondata, poi, si palesa la censura relativa alla pretesa irrituale acquisizione degli elementi documentali a carico della ricorrente, per essere stati detti documenti acquisiti nel corso di una verifica fiscale eseguita nei confronti della Candy Elettrodomestici s.r.l., soggetto diverso e distinto da Eldofin s.a., e senza che i militari disponessero della necessaria autorizzazione a procedere nei confronti di quest'ultima.

Va – difatti – osservato, in proposito, che il provvedimento di autorizzazione alla perquisizione domiciliare di un soggetto, emesso, su richiesta dell'ufficio IVA, dalla competente Procura della Repubblica, ex art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972, e art. 33 del D.P.R. n. 600 del 1973, allo scopo di acquisire documentazione fiscale relativa al soggetto stesso, consente di acquisire, in tale domicilio, anche ulteriori documenti di pertinenza di soggetti diversi, pur se non menzionati nel provvedimento di perquisizione. Ed invero, la “ratio” ispiratrice della previsione normativa di cui alle disposizioni succitate è quella di tutelare il diritto del soggetto nei cui confronti l'accesso viene richiesto, e non quello di creare una sorta di immunità dalle indagini in favore di terzi, siano essi conviventi, o meno, con l'interessato (Cass. 2775/01⁽³⁾, 19837/05⁽⁴⁾).

Sicché del tutto legittimamente, dapprima l'Amministrazione finanziaria, dipoi il giudice di seconde cure, hanno posto a fondamento, rispettivamente, dell'emissione e della valutazione di legittimità degli avvisi di accertamento oggetto del presente giudizio, la documentazione acquisita dalla Guardia di Finanza presso un soggetto diverso dalla Eldofin s.a.

2.3. In relazione alla documentazione di cui sopra – una volta stabilita la sua piena utilizzabilità, per le ragioni suesposte – la ricorrente ha ancora dedotto che il giudice di appello avrebbe preso erroneamente in esame nel suo insieme e non specificamente, documento per documento, la copiosa documentazione versata in atti dall'Amministrazione finanziaria. Di più, la CTR sarebbe pervenuta – del tutto illegittimamente, a parere della contribuente – al convincimento della sussistenza di una residenza fiscale in Italia della Eldofin s.a., considerando a tal fine cumulativamente, per tutti gli anni di imposta oggetto dell'accertamento (1994-1999), le prove documentali fornite dall'Ufficio in giudizio, senza operare un'analisi delle stesse anno per anno. Il che concreterebbe, altresì, ad avviso della contribuente, una palese violazione del principio di autonomia dei periodi di imposta, enunciato dall'art. 7 del D.P.R. n. 917 del 1986. Ma non basta. A parere della Eldofin s.a., il giudice di seconde cure avrebbe, inoltre, reso la sua decisione – circa l'assoggettabilità della Eldofin al regime fiscale italiano, per avere la medesima la propria sede amministrativa in Italia – fondandosi su affermazioni del tutto apodittiche, e senza dare conto analiticamente delle prove documentali e di tutte le allegazioni difensive, di segno contrario, addotte in giudizio dalla contribuente.

2.3.1. Premesso quanto precede, va osservato che ai sensi dell'art. 87, comma 3 (ora art. 73, comma 3) del D.P.R. n. 917 del 1986 (nel testo previgente, temporalmente applicabile alla fattispecie) “ai fini dell'imposta sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato”. Come esattamente rilevato dalla CTR, dunque, al fine di stabilire se una società o un ente possano considerarsi residenti ai fini dell'imposta sui redditi, è necessario e sufficiente, ai sensi della norma succitata, che si verifichi almeno uno dei tre requisiti previsti dalla medesima disposizione, e cioè che, per la maggior parte del periodo di imposta, i soggetti suindicati abbiano nel territorio dello Stato: a) la sede legale (ossia quella fissata nell'atto costitutivo o nello statuto); b) la sede dell'amministrazione (ovverosia la sede effettiva dell'ente); c) l'oggetto principale (e cioè l'attività economica prevalentemente esercitata per conseguire lo scopo sociale).

Ebbene – come rilevato dalla CTR – “nel caso che ci occupa l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto di individuare nel territorio dello Stato il luogo di direzione effettiva della società”, e tale luogo è stato individuato in quello nel quale sono state prese ed elaborate le decisioni più importanti per la conduzione dell'impresa societaria.

Ciò posto, va rilevato che la “sede dell'amministrazione”, come si esprime la norma dell'art. 87 del D.P.R. n. 917 del 1986, è quella da cui provengono gli impulsi volitivi inerenti all'attività di gestione dell'ente. Essa rappresenta, in altri termini, il momento essenziale nello svolgersi della vita della società, nel quale i rapporti a contenuto patrimoniale della stessa vengono voluti ed economicamente determinati. Questa Corte ha – in tal senso – più volte affermato che, ai fini dell'equiparazione di fronte ai terzi, ex art. 46 c.c., della sede effettiva della persona giuridica alla sede legale, deve intendersi per sede effettiva il luogo in cui

(1) Cass. 16 settembre 2011, n. 18907, in *Boll. Trib.*, 2011, 1808.

(2) Cass. 11 novembre 2011, n. 23616, in *Boll. Trib. On-line*.

(3) Cass. 26 febbraio 2001, n. 2775, in *Boll. Trib.*, 2002, 391.

(4) Cass. 12 ottobre 2005, n. 19837, in *Boll. Trib. On-line*.

hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente ed ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti. Tale sede viene a costituire, dunque, il luogo deputato o stabilmente utilizzato, per l'accentramento dei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività economica dell'ente (cfr. Cass. 7037/04, 6021/09).

2.3.2. Ebbene, nel caso concreto, la CTR ha fondato la sua decisione circa la sede in Italia della Eldofin – utilizzando le conclusioni dell'avviso di accertamento, che a sua volta aveva fatto proprie le risultanze delle indagini della Guardia di Finanza, nonché rifacendosi agli elementi di prova documentale versati in atti – basandosi sui seguenti essenziali elementi:

a) sul rilievo che tutte le decisioni più importanti della società Eldofin erano state prese, negli anni oggetto di accertamento, dai suoi amministratori in Italia;

b) sulla considerazione che, dai documenti acquisiti e dalle verifiche operate dalla Guardia di Finanza, era possibile desumere che i più importanti ordini e direttive, essenziali per la vita dell'ente, erano stati impartiti dall'Italia;

c) sulla constatazione – desumibile dagli elementi suindicati – che le comunicazioni più importanti inviate via fax risultavano spedite da Brugherio, sede della Candy Elettrodomestici s.r.l., società italiana che detiene il 60% del capitale sociale della Eldofin s.a., mentre il restante capitale è detenuto da altre società italiane;

d) sul fatto che alla volontà dell'amministratore delegato della società (F.M., cittadino italiano) era stata subordinata "ogni decisione anche con riguardo alla gestione ordinaria della società", tanto che – ha rilevato la CTR – in sostanza, senza un'autorizzazione del medesimo, "nulla poteva essere fatto dagli organi amministrativi societari esteri".

Alla stregua degli elementi suesposti, pertanto, e rilevato che la contribuente non aveva "offerto esauriente prova del contrario", il giudice di appello ha ritenuto raggiunta – in via presuntiva ex art. 2729 c.c. – la prova che la gestione effettiva della società Eldofin s.a. avvenisse in Italia, negli anni oggetto di accertamento.

2.3.3. Tanto premesso, osserva la Corte che non possono, di certo, ritenersi ravvisabili, nella decisione impugnata, i vizi di motivazione dedotti dalla ricorrente. L'impianto motivazionale della sentenza in esame appare, infatti, dotato di quei requisiti, relativi all'indicazione del percorso logico seguito dal giudicante e all'individuazione delle fonti del suo convincimento, che questo giudice di legittimità ha più volte indicato come essenziali ai fini della validità della motivazione della sentenza di merito (cfr., *ex plurimis*, Cass. 12664/12⁽⁵⁾, 7347/12⁽⁶⁾). Il giudice di appello ha, per vero, esposto compiutamente – come dianzi indicato – gli elementi indiziari e presuntivi sui quali ha ritenuto di fondare la propria decisione, indicando anche le fonti dalle quali detti elementi sono stati desunti.

Né può costituire vizio dell'impugnata sentenza – contrariamente a quanto assume la ricorrente – il fatto che tale copiosa documentazione (elencata da en-

trambe le parti nei rispettivi atti difensivi del presente giudizio di legittimità) sia stata richiamata nel suo insieme e valutata nella sua globalità, senza scinderne l'analisi documento per documento. Non v'è dubbio, infatti, che rientri nella discrezionalità del giudice di merito, non censurabile in sede di legittimità, considerare nel loro insieme una serie di documenti, onde inferirne elementi utili ai fini del giudizio. Per il che, qualora detto giudice abbia considerato complessivamente il contenuto dei diversi documenti prodotti nel processo, il medesimo non è, poi, tenuto a motivare analiticamente su ciascuno di questi; e siffatta opzione metodologica non è censurabile in cassazione, sotto il profilo del vizio di motivazione, qualora il giudicante – come è accaduto nel caso concreto – abbia esposto coerentemente le ragioni e le fonti del proprio convincimento, discutendo i punti essenziali della controversia (cfr. Cass. 1298/73).

D'altro canto, è del tutto evidente – e di tanto non dubita, in verità, neppure la ricorrente, che si è limitata a contestare la sussistenza, nella specie, della gravità, precisione e concordanza degli elementi presuntivi posti a base della decisione – che *in subiecta materia* sia del tutto legittimo il ricorso alla prova presuntiva, ex artt. 2727 c.c. e ss. Essa costituisce, invero, una prova "completa", alla quale il giudice di merito può legittimamente ricorrere, anche in via esclusiva, nell'esercizio del potere discrezionale, istituzionalmente demandatogli di individuare le fonti di prova, di verificarne l'attendibilità e di scegliere, tra gli elementi probatori acquisiti, quelli più idonei a dimostrare i fatti costitutivi della domanda o dell'eccezione (Cass. 4743/05, 9108/12⁽⁷⁾).

Ne discende che, una volta scartati tra i vari elementi indiziari quelli intrinsecamente privi di rilevanza come prova dei fatti, e prescelti, invece, quelli che, singolarmente considerati, presentino una – almeno potenziale – efficacia probatoria, il giudice di merito non potrà che procedere ad una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi (Cass. 19894/05, 9108/12).

Alla luce di tali affermazioni di principio, non è, pertanto, in alcun modo censurabile il *modus procedendi* seguito, nel caso di specie, dalla CTR, laddove – esaminata la copiosa documentazione in atti e vagliate le opposte allegazioni difensive delle parti – ha fondato la decisione sul complesso di elementi indiziari precisi, gravi e concordanti suesposti e rappresentati (come specificato dalla stessa Eldofin nel ricorso): 1) dalla detenzione della totalità delle partecipazioni della odierna ricorrente da parte di società tutte residenti in Italia; 2) dall'esistenza di membri del consiglio di amministrazione della Eldofin residenti in Italia (appartenenti alla stessa famiglia), ed investiti delle decisioni più importanti per la vita dell'ente; 3) dalla localizzazione della sede legale della contribuente presso società domiciliatarie lussemburghesi, prive di autonomia decisionale, sicché la contribuente è risultata carente di una effettiva sede amministrativa all'estero. Ebbene, siffatti elementi, valutati nel loro insieme,

(5) Cass. 20 luglio 2012, n. 12664, in *Boll. Trib. On-line*.

(6) Cass. 11 maggio 2012, n. 7347, in *Boll. Trib. On-line*.

(7) Cass. 6 giugno 2012, n. 9108, in *Boll. Trib. On-line*.

hanno correttamente indotto la CTR a concludere che, al di là della formale ed apparente localizzazione della società in Lussemburgo, ci si trovasse in presenza di un ente da ritenersi residente in Italia, ai sensi dell'art. 87, comma 3, del D.P.R. n. 917 del 1986 (nel testo applicabile *ratione temporis*).

2.3.4. Del tutto fuori luogo ed inconferente, poi, si palesa al riguardo il riferimento operato dalla Eldofin s.a. al principio di autonomia dei periodi di imposta, che sarebbe – a suo parere – violato dall'arbitraria unificazione del giudizio, sostanzialmente operata dal giudice di appello, laddove ha ritenuto che la situazione della società, quanto alla sua effettiva residenza in Italia, dovesse essere necessariamente la stessa nei diversi periodi di imposta (1994-1999) oggetto di accertamento. Di contro, ad avviso della ricorrente, la CTR avrebbe dovuto evidenziare, in relazione ad ogni diverso esercizio, le ragioni che la inducevano a ritenere integrato il requisito dell'esistenza in Italia della sede effettiva della società per la maggior parte del periodo di imposta, a norma della disposizione succitata. Orbene, deve osservarsi, in proposito, che il periodo di imposta individua la dimensione temporale della fattispecie imponibile, ovvero sia – come significativamente si è espressa la dottrina – il segmento temporale in cui isolare e circoscrivere, ai fini dell'imposizione periodica, il *continuum* rappresentato dall'attività produttiva di reddito imponibile. La determinazione e la tassazione del reddito, difatti, non possono che essere suddivise in periodi di imposta dalla durata determinata (l'anno solare, ai fini IRPEF per le persone fisiche e le società di persone, l'anno sociale per i soggetti passivi dell'IRES), atteso che, per esigenze finanziarie dello Stato, il reddito non potrebbe essere misurato alla fine della vita del contribuente. E, d'altra parte, lo stesso principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost. non vale di certo a radicare un diritto del contribuente alla valutazione globale della capacità contributiva riferita all'intero arco della sua esistenza, ma solo a determinare la necessità di un collegamento tra i diversi periodi di imposta, per tutte quelle situazioni che hanno rilievo in periodi differenti oltre a quello in cui emergono. Tra di esse rientrano, ad esempio, le perdite per il reddito di impresa (art. 8, comma 3, del D.P.R. n. 917 del 1986, e art. 102 nel testo applicabile *ratione temporis*) e la compensazione dell'eccedenza determinata da credito di imposta (art. 11, comma 3 dello stesso decreto e art. 94 nel testo previgente), che per la loro attitudine a produrre effetti per più periodi di imposta, sono considerate dal legislatore come eccezioni al principio dell'autonomia dei periodi di imposta (art. 7, comma 1 e art. 90 decreto cit., nel testo applicabile *ratione temporis* alla fattispecie concreta). Stando così le cose, è evidente che il principio di autonomia dei periodi di imposta, enunciato dalla norma succitata in materia di imposte sui redditi, si traduce esclusivamente nella tendenziale indifferenza, con salvezza delle eccezioni suindicate, della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso (Cass. S.U. 13916/06⁽⁸⁾, Cass. 9512/09⁽⁹⁾). Se ne deve necessariamente inferire la totale estraneità a tale principio – poiché volto a presidiare l'autonomia

di ciascuna obbligazione tributaria, relativa ai singoli periodi di imposta, da fatti che riguardino periodi diversi – dell'individuazione, ai fini della tassazione e, quindi, dell'attribuzione di una soggettività passiva tributaria, del criterio di collegamento effettivo di un determinato soggetto con il territorio dello Stato italiano, cui mira la disciplina di cui all'art. 87, comma 3, del D.P.R. n. 917 del 1986 (ora art. 73, comma 3). Tale criterio può essere, pertanto, in difetto di elementi di prova di segno opposto provenienti dal contribuente, individuato una volta per tutte anche con riferimento a più annualità di imposta, fino a quando non emergano fatti che ne impongano il superamento.

2.3.5. Neppure coglie nel segno, inoltre, la doglianza della Eldofin s.a., relativa al fatto che la CTR non abbia espressamente ed analiticamente preso in esame tutte le deduzioni e gli elementi di prova da essa addotti a sostegno delle proprie difese. Secondo il costante insegnamento di questa Corte, infatti, ai fini di una corretta decisione adeguatamente motivata, il giudice non è tenuto a dare conto in motivazione del fatto di aver valutato analiticamente tutte le risultanze processuali, né a confutare ogni singola argomentazione prospettata dalle parti. Ai fini di escludere vizi della motivazione, infatti, è sufficiente che il giudicante, dopo avere vagliato nel loro complesso le diverse risultanze acquisite agli atti del giudizio, nonché le tesi difensive prospettate dalle parti, indichi gli elementi sui quali intende fondare il suo convincimento e l'"iter" logico seguito nella valutazione degli stessi per giungere alle proprie conclusioni, implicitamente disattendendo quelli morfologicamente incompatibili con la decisione adottata (cfr. Cass. 14972/06).

Ne consegue che, nel caso concreto, non è censurabile la sentenza di seconde cure che, dopo avere complessivamente ed adeguatamente valutato – come dianzi detto – i diversi elementi di prova acquisiti al giudizio, è pervenuta alla conclusione dell'infondatezza delle allegazioni difensive proposte dalla Eldofin s.a., mediante individuazione e specificazione delle opposte ragioni dell'Amministrazione ritenute condivisibili, con ciò implicitamente negando rilievo a quelle, di segno contrario, offerte dalla contribuente.

2.3.6. Quanto alla pretesa omissione di pronuncia della CTR sulla questione relativa al difetto di motivazione degli atti impugnati, basti rilevare che tutte le violazioni ascritte alla contribuente negli avvisi di accertamento – come dalla stessa riconosciuto in ricorso (pp. 4, 128-129) attengono all'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, conseguente alla pretesa fissazione della residenza fiscale della medesima in Lussemburgo. Di conseguenza la motivazione degli atti impositivi – come evidenziato nell'impugnata sentenza, nonché dalla stessa Eldofin in ricorso (pp. 12-13) – non poteva che riguardare gli elementi – sopra evidenziati – in base ai quali la medesima era stata considerata soggetta ad imposizione in Italia, poiché sostanzialmente residente nel territorio nazionale; e su tali elementi – come dianzi detto – la CTR si è adeguatamente soffermata, pronunciandosi, quindi, espressamente sulla questione proposta, al riguardo, dalla contribuente.

3. Con il sesto motivo di ricorso, la Eldofin s.a. denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione

(8) Cass. 16 giugno 2006, n. 13916, in *Boll. Trib.*, 2006, 1223.

(9) Cass. 22 aprile 2009, n. 9512, in *Boll. Trib. On-line*.

all'art. 360, n. 4, c.p.c.

3.1. La CTR avrebbe, invero, omesso di pronunciarsi, ad avviso della ricorrente, sulla doglianza afferente alla pretesa inesistenza della notificazione degli avvisi di accertamento impugnati, poiché notificati in Italia e precisamente in Brughiero ove ha sede la Candy Elettrodomestici s.r.l., società che detiene la maggioranza del capitale sociale della odierna contribuente. I suddetti atti impositivi, invero, avrebbero dovuto essere notificati – a parere della ricorrente – presso la sede della Eldofin ossia in Lussemburgo, per cui tale radicale vizio di notificazione – discendente dall'essere stata la notifica effettuata in luogo che non ha nessuna attinenza con il destinatario della stessa – non potrebbe ritenersi neppure sanata, a parere della ricorrente, per effetto dell'avvenuta impugnazione degli avvisi di accertamento.

3.2. La censura è del tutto infondata.

3.2.1. Va osservato invero, al riguardo, che il vizio di omessa pronuncia da parte del giudice d'appello è configurabile solo allorquando manchi completamente, nella sentenza impugnata, l'esame di una censura mossa al giudice di primo grado. Tale violazione non ricorre, invece, nel caso in cui il giudice d'appello fondi la decisione su una costruzione logico-giuridica incompatibile con la domanda che si assume pretermessa, come nel caso – ricorrente nella specie – in cui il giudice di secondo grado ritenga la questione, dedotta dalla parte che si duole dell'omessa pronuncia, irrilevante ai fini della decisione poiché assorbita nella sentenza da altra questione avente carattere dirimente, che renda, pertanto, del tutto inutile l'esame della censura in questione (cfr. Cass. 16254/12, 11756/06).

3.2.2. Ciò posto, non può revocarsi in dubbio, a giudizio della Corte, che nel caso concreto non possa ravvisarsi alcuna omissione di pronuncia, al riguardo, da parte della CTR, atteso che la questione della pretesa inesistenza della notifica degli atti impositivi è rimasta assorbita, nella decisione di seconde cure, da quella dell'individuazione della sede della Eldofin. E difatti, una volta accertato dal giudice di appello che detta sede era in Italia, è di chiara evidenza che la questione della validità della notifica ivi avvenuta è rimasta inevitabilmente assorbita da tale statuizione.

4. Con l'ottavo motivo di ricorso, l'Eldofin s.a. denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 40, comma 1, 42 e 43, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c.

4.1. Avrebbe errato la CTR, a parere della ricorrente, a ritenere legittima la notifica di due separati avvisi di accertamento per l'anno 1994, il primo ai fini dell'imposta patrimoniale, il secondo ai fini delle imposte dirette (IRPEG ed ILOR), sul presupposto che i due atti impositivi avevano avuto ad oggetto il medesimo imponibile e, pertanto, nessun accertamento in aumento si sarebbe verificato, ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973. Di contro, ad avviso della contribuente, l'esercizio da parte dell'Amministrazione di una seconda attività di accertamento concernente il medesimo contribuente e lo stesso anno di imposta ai quali si era riferita la prima, ed espletata al fine di integrare o modificare in aumento quest'ultima, postula, ai sensi dell'art. 43, comma 3, del D.P.R. n. 600 del

1973, la “sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi” da parte dell'Ufficio, da indicarsi nel secondo atto impositivo – unitamente agli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'Amministrazione – “a pena di nullità”. Per cui, ad avviso della Eldofin, non essendo stata allegata dall'Ufficio la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, del tutto erronea, alla stregua dei parametri normativi suindicati, sarebbe l'impugnata sentenza, nella parte in cui ha ritenuto legittima l'adozione dei due avvisi di accertamento, nei confronti dello stesso contribuente e per il medesimo periodo di imposta.

4.2. Il motivo di ricorso è infondato e va disatteso.

4.2.1. Ed invero, va rilevato – in proposito – che l'integrazione o la modificazione in aumento dell'originario avviso di accertamento, condizionate alla conoscenza di elementi sopraggiunti, a norma dell'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, si verifica solo allorquando l'Amministrazione provveda ad integrare l'originario avviso di accertamento, sulla scorta di elementi sopravvenuti tali da integrare una pretesa tributaria diversa rispetto a quella originaria, ma pur sempre strettamente correlata a quest'ultima. Deve, invero, considerarsi al riguardo che la disciplina dell'accertamento officioso da parte dell'Amministrazione finanziaria è ispirata al criterio della “globalità” dell'atto impositivo, dalla medesima posto in essere nei confronti del contribuente. La disciplina di tale atto è, difatti, diretta a soddisfare due esigenze, opposte ma complementari: a) quella dell'efficienza ed economicità dell'attività amministrativa, che richiede la concentrazione, ove possibile, della pretesa tributaria in un atto unico e globale; b) quella di tutela dell'interesse del contribuente, che viene esposto a maggiori costi e disagi, se la pretesa fiscale è frammentata in una pluralità di atti, dovendo ciascuno di essi essere impugnato con separato ricorso. Per i suesposti ordini di ragioni, dunque, la legge richiede che l'Amministrazione consumi – almeno tendenzialmente – il proprio potere di accertamento nell'atto impositivo emesso, in relazione agli elementi posti a sua disposizione (Cass. 10526/06⁽¹⁰⁾), fatta salva la sola ipotesi in cui vengano ad emergere “nuovi elementi”, che consentano – ma pur sempre in relazione alla pretesa tributaria già manifestata – di integrare o sostituire quella stessa pretesa mediante l'emissione di un nuovo avviso di accertamento.

4.2.2. Se ne deve, pertanto, necessariamente inferire – con riferimento al caso di specie – che tale ipotesi di integrazione o sostituzione dell'originario avviso di accertamento, con altro emesso in relazione agli stessi presupposti, ma sulla base di nuovi elementi *ex art.* 43, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, non ricorre nel caso in cui, come nella specie, ci si trovi in presenza di due atti coevi che abbiano ad oggetto imposte diverse, fondate su presupposti differenti e dirette a colpire manifestazioni diverse di capacità contributiva.

Non può revocarsi in dubbio, infatti, che l'imposta sul patrimonio netto delle imprese – istituita dall'art. 1 del D.L. n. 394 del 1992, convertito nella L. n. 461 del 1992, e poi abolita dall'art. 36 del D.Lgs. n. 446 del 1997 (con effetto dall'1.1.98) – sia del tutto differente, sotto i profili suindicati, dalle imposte sui redditi, trattandosi di un intervento fiscale a carattere straor-

(10) Cass. 8 maggio 2006, n. 10526, in *Boll. Trib. On-line*.

dinario e transitorio, diretto a colpire, non i redditi della società, bensì la componente del patrimonio netto costituita dal capitale sociale annualmente rilevato in bilancio (Cass. 16018/05). Ne deriva che i due atti impositivi – notificati nella specie alla Eldofin s.a. – in quanto aventi ad oggetto, l'uno, le imposte sui redditi, l'altro, l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, entrambe applicabili a tutte le società e agli enti di cui all'art. 87 del D.P.R. n. 917 del 1986, ben potevano coesistere nella fattispecie in esame.

5. Con il nono motivo di ricorso, la Eldofin denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 1, comma 2, e 17, comma 1, della L. n. 4 del 1929, e dell'art. 20, comma 1, del D.Lgs. n. 472 del 1997, in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c.

5.1. Il giudice di appello avrebbe, invero, erroneamente applicato per le sanzioni conseguenti all'omessa dichiarazione dei redditi, lo stesso termine di decadenza previsto per l'accertamento, ai sensi degli artt. 45 e 55 del D.P.R. n. 6090 del 1973 (ora art. 20 del D.Lgs. n. 472 del 1997). Di contro, ad avviso della ricorrente, avrebbe dovuto trovare applicazione nella specie, trattandosi di violazioni anteriori all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 472, cit., il termine di prescrizione quinquennale, con decorrenza dal giorno della commessa violazione, previsto dall'art. 17, comma 1, n. 4, della L. n. 4 del 1929.

5.2. Anche la censura in esame è, peraltro, del tutto infondata.

5.2.1. A tal proposito va osservato, infatti, che l'art. 55 del D.P.R. n. 600 del 1973, nella parte in cui contempla l'irrogabilità, assieme all'accertamento in rettifica, delle pene pecuniarie per infrazioni inerenti alla dichiarazione annuale, assoggetta il corrispondente potere-dovere dell'Ufficio allo stesso termine di decadenza stabilito dal precedente art. 43 per la rettifica medesima (31 dicembre del quinto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione). Tale disposizione, dunque, prevede una disciplina autonoma ed esaustiva in ordine al tempo entro il quale le pene pecuniarie sono applicabili, in tal modo sottraendole alla prescrizione prevista, con riferimento in genere alle violazioni finanziarie, dall'art. 17 della L. n. 4 del 1929. Né tale conclusione può considerarsi in alcun modo impedita dal disposto cui all'art. 1, comma 2 del menzionato art. 17 – secondo il quale “le disposizioni della presente legge ... non possono essere abrogate o modificate da leggi posteriori concernenti i singoli tributi, se non per dichiarazione espressa del legislatore con specifico riferimento alle disposizioni modificate o abrogate” – essendo stata la norma succitata espressamente abrogata, sin dall'1.1.1983 – ossia da epoca ampiamente precedente i fatti di causa (1994-1999) – dall'art. 13 del D.L. n. 429 del 1982, convertito nella L. n. 516 del 1982 (cfr. Cass. 25627/10⁽¹¹⁾, 17520/12⁽¹²⁾).

5.2.2. Per tali ragioni, pertanto, del tutto legittimamente la CTR ha considerata corretta – alla stregua del suesposto quadro normativo di riferimento – l'irrogazione delle sanzioni nello stesso termine di decadenza previsto per l'accertamento dall'art. 43 del D.P.R.

n. 600 del 1973.

6. Con il decimo motivo di ricorso, la Eldofin s.a. denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, n. 4, c.p.c.

6.1. La CTR avrebbe, difatti, illegittimamente omesso di pronunciarsi – secondo la ricorrente – sul motivo di appello avente ad oggetto l'illegittimità dell'irrogazione delle sanzioni, da parte dell'Amministrazione finanziaria, in misura superiore del 50% al minimo edittale, sul presupposto della particolare gravità della condotta posta in essere dalla contribuente, laddove tale gravità nella specie non sarebbe affatto ravvisabile, per cui le sanzioni avrebbero dovuto essere irrogate nel minimo edittale.

6.2. Il motivo è infondato.

6.2.1. Correttamente, infatti, la CTR non è entrata nel merito di tale domanda, vertendosi in materia rientrante nella discrezionalità dell'Amministrazione, come tale non sindacabile da parte del giudice.

Ed invero, il sindacato giurisdizionale sul *quantum* della sanzione che la pubblica Amministrazione, nell'esercizio di poteri autoritativi che le siano conferiti dall'ordinamento, infligga al privato, può riguardare, nel rispetto dei principi di cui all'art. 23 Cost., solo l'osservanza dei minimi o dei massimi, al di sotto ed al di sopra dei quali l'Amministrazione non può spingersi, ovvero di obiettivi parametri di quantificazione direttamente fissati dalla legge. Tale sindacato non può, invece, incidere – salva espressa diversa previsione normativa – sulla valutazione di congruità che la legge stessa, nell'ambito dei predetti limiti, devolve nel caso concreto alla discrezionalità di merito dell'autorità amministrativa (Cass. S.U. 926/78).

6.2.2. La censura in esame, in quanto diretta a contestare il mancato intervento del giudice sull'esercizio di un potere squisitamente discrezionale dell'Amministrazione finanziaria, si palesa, dunque, del tutto destituita di fondamento e non può, pertanto, che essere rigettata.

7. Con l'undicesimo motivo di ricorso, la Eldofin s.a. denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, n. 4, c.p.c.

7.1. Il giudice di appello avrebbe, difatti, omesso di pronunciarsi – secondo la ricorrente – sulla mancata applicazione della continuazione tra le diverse violazioni ascritte alla società, ai sensi dell'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997, avendo il medesimo calcolato le sanzioni separatamente per ciascun periodo di imposta.

7.2. La censura è infondata.

7.2.1. È del tutto pacifico – essendosi espressa in tal senso anche la difesa della Eldofin, nel calcolo della continuazione operato in ricorso (pp. 129-130) – che nel caso concreto ricorre un'ipotesi di pluralità di violazioni che rilevano ai fini di più tributi (art. 12, comma 3 decreto cit.), con comportamenti reiterati per più esercizi (art. 12, comma 5), e costituenti violazioni cd. plurioffensive (art. 12, comma 1). In siffatte ipotesi, dal complesso normativo suesposto si evince che i diversi aumenti – che sono tutti applicabili, trattandosi di fattispecie diverse, ma correlate ai fini sanzionato-

(11) Cass. 17 dicembre 2010, n. 25627, in *Boll. Trib. On-line*.

(12) Cass. 12 ottobre 2012, n. 17520, in *Boll. Trib. On-line*.

ri – vanno applicati nel seguente modo: in ipotesi di violazioni rilevanti ai fini di più tributi, la sanzione base a cui riferire l'aumento indicato nel comma 1 è quella più grave aumentata nella misura prevista dal comma 3 e quest'ultima, ove le violazioni riguardino periodi d'imposta diversi, deve essere aumentata per effetto del comma 5 prima dell'ulteriore aumento di cui al comma 1 (cfr. Cass. 21043/07⁽¹³⁾).

7.2.2. Nel caso concreto, la Eldofin, nel calcolo della continuazione effettuato in ricorso, che – a suo dire – dovrebbe condurre ad un importo, a titolo di sanzioni, nettamente inferiore a quello applicato all'Amministrazione, ha correttamente proceduto al computo della sanzione rispettando la sequenza degli aumenti suindicata. E tuttavia, la ricorrente ha applicato l'aumento di cui all'art. 12, comma 5, del D.Lgs. cit. nel minimo, ossia in misura pari alla metà della sanzione base, mentre la norma prevede un aumento dalla metà al triplo. Come pure, per l'aumento di sanzione di cui all'art. 12, comma 1, la contribuente ha applicato la misura minima ossia quella di un quarto, laddove la disposizione prevede un aumento della sanzione base da un quarto al doppio. Né la ricorrente ha neppure dedotto che l'Amministrazione abbia superato i massimi edittali suindicati, al fine di consentire un intervento del giudice – attesa la vista discrezionalità di cui l'Amministrazione dispone nel calibrare la sanzione tra il minimo ed il massimo – in risposta alle censure proposte della Eldofin, circa la necessità di fare corretta applicazione della continuazione, ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997. In difetto di elementi di riscontro in ordine alla doverosità dell'intervento giudiziale, precluso ove l'applicazione delle sanzioni – pure in misura superiore al minimo edittale – si fosse mantenuta nei limiti della discrezionalità dell'Amministrazione, il dedotto vizio di omessa pronuncia non può ritenersi sussistente.

8. Per tutte le ragioni che precedono, pertanto, il ricorso della Eldofin s.a. non può che essere rigettato, con conseguente condanna della ricorrente alle spese del presente giudizio, nella misura di cui in dispositivo.

P.Q.M. – La corte suprema di cassazione rigetta il ricorso; condanna la ricorrente alle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 15.000,00, oltre alle spese prenotate a debito.

(13) Cass. 8 ottobre 2007, n. 21043, in *Boll. Trib. On-line*.

L'esterovestizione delle holding finanziarie e l'autonomia dei periodi d'imposta

Ancorché i giudici di legittimità abbiano esaminato ben dodici questioni, il presente commento riguarda solo quelle che hanno avuto ad oggetto un tema di indagine nuovo o la cui soluzione presenti ancora delle problematiche.

1. *Esterovestizione. Holding finanziaria. Quando è individuabile in Italia la sede effettiva dell'ente*

Occorre ricordare che fino al 2008, qualora non fosse possibile attribuire in modo univoco la residenza fiscale ad una società, il par. 3 dell'art. 4 del Modello di Convenzione OCSE risolveva i problemi di doppia residenza, dando rilievo al luogo in cui si trovava la sede della sua direzione effettiva, identificata sulla base dei criteri

individuati nel Commentario (par. 24).

L'Italia presentò, al Commentario, un'Osservazione (1), secondo la quale per determinare la sede di direzione effettiva si riteneva necessario tenere conto anche del «luogo dove è svolta l'attività principale e sostanziale dell'ente».

Nel 2008 il Commentario è stato oggetto di una significativa modifica.

Ora il par. 24.1, in considerazione delle difficoltà di identificare la sede di direzione effettiva a causa delle «nuove tecnologie di comunicazione», accogliendo (2) il suggerimento di sostituire con un approccio «caso per caso» la rigidità di un unico criterio, attribuisce alle Autorità competenti il compito di risolvere la questione «mediante una previsione alternativa del seguente tenore: 3. Laddove, ai sensi del paragrafo 1, una persona giuridica risieda in entrambi gli Stati contraenti, le autorità competenti di tali Stati potranno determinare di comune accordo in quale dei due Stati la persona giuridica dovrà ritenersi residente, ponendo attenzione alla sede della direzione effettiva, al luogo di costituzione ovvero ad ogni altro fattore rilevante».

A seguito di queste modifiche, per determinare la residenza, le Autorità competenti dovranno tenere conto, a titolo esemplificativo e non esaustivo, del luogo ove: I) si svolgono le riunioni del consiglio di amministrazione; II) lavorano l'amministratore delegato e gli altri dirigenti; III) si svolge l'attività di amministrazione ordinaria (*day-to-day management*); IV) sono localizzati gli Uffici centrali; V) è tenuta la contabilità; VI) è applicabile la legislazione alla società.

Secondo autorevole dottrina (3) «In estrema sintesi, le modifiche al Commentario OCSE introdotte nel 2008, hanno eliminato dal par. 24 il riferimento al place of effective management come il luogo in cui i vertici della società assumono le loro decisioni, pur mantenendo un riferimento generico al luogo in cui sono assunte le decisioni fondamentali per l'attività dell'impresa, lasciando, pertanto, alle Amministrazioni Finanziarie degli Stati contraenti la più ampia discrezionalità sul tema».

In buona sostanza, il criterio esclusivo del luogo ove i vertici dell'azienda prendono le decisioni strategiche è stato sostituito con quello che riconosce rilevanza anche al luogo dove sono eseguite le decisioni.

Nell'annotata sentenza, i giudici hanno dato rilevanza al luogo ove viene concretamente svolta l'attività di amministrazione e di direzione (punto 2.3.1): «la "sede dell'amministrazione" ... rappresenta, in altri termini, il momento essenziale nello svolgersi della vita della società, nel quale i rapporti a contenuto patrimoniale della stessa vengono voluti ed economicamente determinati. Questa Corte ha – in tal senso – più volte affermato che, ai fini dell'equiparazione di fronte ai terzi, ex art. 46 c.c., della sede effettiva della persona giuridica alla sede legale, deve intendersi per sede effettiva il luogo in cui hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente ed ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti».

Conseguentemente, i giudici hanno dato atto (punto 2.3.2.) che:

«nel caso concreto, la CTR ha fondato la sua decisione circa la sede in Italia della ... basandosi sui seguenti essenziali elementi: a) sul rilievo che tutte le decisioni più importanti della società ... erano state prese, negli anni oggetto di accertamento, dai suoi amministratori in Italia; b) sulla considerazione che, dai documenti acquisiti e dalle verifiche operate ... era possibile desumere che i più importanti ordini e direttive, essenziali per la vita dell'ente, erano

stati impartiti dall'Italia; c) sulla constatazione – desumibile dagli elementi suindicati – che le comunicazioni più importanti inviate via fax risultavano spedite da ..., sede della ... società italiana che detiene il 60% del capitale sociale della ... mentre il restante capitale è detenuto da altre società italiane; d) sul fatto che alla volontà dell'amministratore delegato della società (F.M., cittadino italiano) era stata subordinata "ogni decisione anche con riguardo alla gestione ordinaria della società", tanto che – ha rilevato la CTR – in sostanza, senza un'autorizzazione del medesimo, "nulla poteva essere fatto dagli organi amministrativi societari esteri". Alla stregua degli elementi suesposti, pertanto, e rilevato che la contribuente non aveva "offerto esauriente prova del contrario", il giudice di appello ha ritenuto raggiunta – in via presuntiva ex art. 2729 c.c. – la prova che la gestione effettiva della società ... avvenisse in Italia, negli anni oggetto di accertamento».

I giudici hanno concluso che «non è, pertanto, in alcun modo censurabile il modus procedendi seguito, nel caso di specie, dalla CTR, laddove – esaminata la copiosa documentazione in atti e vagliate le opposte allegazioni difensive delle parti – ha fondato la decisione sul complesso di elementi indiziari precisi, gravi e concordanti suesposti e rappresentati (come specificato dalla stessa ... nel ricorso): 1) dalla detenzione della totalità delle partecipazioni della odierna ricorrente da parte di società tutte residenti in Italia; 2) dall'esistenza di membri del consiglio di amministrazione della ... residenti in Italia (appartenenti alla stessa famiglia), ed investiti delle decisioni più importanti per la vita dell'ente; 3) dalla localizzazione della sede legale della contribuente presso società domiciliatarie lussemburghesi, prive di autonomia decisionale, sicché la contribuente è risultata carente di una effettiva sede amministrativa all'estero. Ebbene, siffatti elementi, valutati nel loro insieme, hanno correttamente indotto la CTR a concludere che, al di là della formale ed apparente localizzazione della società in Lussemburgo, ci si trovasse in presenza di un ente da ritenersi residente in Italia, ai sensi dell'art. 87, comma 3, del D.P.R. n. 917 del 1986 (nel testo applicabile *ratione temporis*)».

Dalla lettura della sentenza si desume, però, come essa non possa costituire un "arresto" pacifico per la molteplice casistica relativa alla "esterovestizione".

Invero, nel caso in esame, caratterizzato dalla natura finanziaria dell'attività esercitata e dalla struttura di *holding* della società, coesistevano tutti gli elementi e le condizioni per ritenere fiscalmente residente in Italia una persona giuridica, ossia:

- il ritrovamento presso la controllante di una copiosa documentazione attestante che tutte le operazioni della società lussemburghese venivano deliberate ed eseguite in Italia;

- la controllante era a ristretta base familiare (4) e residente in Italia, e anche la maggioranza dei consiglieri di amministrazione era residente in Italia;

- le società domiciliatarie estere erano prive di *autonomia decisionale*;

- (soprattutto) l'assenza di qualsiasi prova contraria che la società estera fosse stata gestita in Lussemburgo.

Quid iuris (e restando nell'ambito delle *holding* finanziarie), invece, nel caso in cui l'esterovestizione sia accertata esclusivamente sulla circostanza che la società estera sia controllata da un soggetto di diritto italiano o che sia amministrata da un consiglio di amministrazione composto in prevalenza di consiglieri residenti in Italia (5)?

Invero le *holding* sono società che – in genere – non svolgono una vera e propria attività d'impresa (industriale, commerciale o di servizio) e l'attività di amministra-

zione è limitata.

In particolare, nel caso delle *holding* finanziarie, la direzione aziendale si esaurisce nella gestione delle partecipazioni e nella convocazione delle assemblee dei soci e dei consigli di amministrazione.

Essendo, quindi, difficile individuare il luogo di residenza fiscale, il legislatore (art. 73, comma 5-bis, del TUIR) ha ritenuto di introdurre nel 2006, verosimilmente per questi casi e non per altri (6), presunzioni relative di residenza: «Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'art. 2359 primo comma c.c., nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa: a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'art. 2359 primo comma c.c., da soggetti residenti nel territorio dello Stato; b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti» (7).

La Corte di Cassazione penale (8) si è espressa in questi termini con riferimento a tale norma: «Il comma 5-bis ... ad integrazione dei criteri sostanziali di collegamento delle società costituite all'estero alla residenza fiscale in Italia inserisce una presunzione relativa ... La rubrica del citato art. 35 (art. 35 comma 13 legge 4 agosto 2006 n. 248 che ha convertito il decreto legge 4 luglio 2006 n. 223) riporta significativamente "Misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale"».

Si evidenzia la parte dell'inciso – ad integrazione dei criteri sostanziali – perché è da intendersi nel senso "in assenza" dei "criteri sostanziali" disciplinati dal terzo comma dell'art. 73 (sede legale o dell'amministrazione o dell'oggetto principale dell'attività) o degli elementi (già) individuati dall'OCSE per stabilire la sede della direzione effettiva.

Nel richiamare tale sentenza è importante, altresì, ricordare come gli stessi giudici abbiano chiarito che «qualora un soggetto diverso da una persona fisica sia residente in entrambi gli Stati contraenti, sarà considerato residente solo nello Stato in cui è posto il luogo di gestione effettiva ... il luogo in cui sono prese in sostanza le decisioni importanti di gestione e quelle commerciali, necessarie per l'andamento dell'ente commerciale nel suo complesso» (9).

Tornando al quesito posto, una superficiale lettura del citato comma 5-bis (norma esclusivamente procedurale) potrebbe portare a ritenere rilevante (10) solo il luogo dove vive e lavora (risiede) il "controllore" (il c.d. "patron") (11).

Invero, non è possibile omettere di considerare che le *holding* finanziarie sono "società senza azienda", in cui «manca un'attività aziendale vera e propria, di produzione e vendita continuativa» (12).

In ragione di ciò è, innanzitutto, fuori luogo fare riferimento al criterio della direzione effettiva come valorizzato dall'OCSE, perché è stato ideato per dare una soluzione alla questione nascente nell'ipotesi in cui sorga un conflitto di attività economiche, con organizzazioni aziendali che coprano due o più Stati contraenti (in uno Stato si produce e nell'altro si commercializza) (13).

Né può essere di aiuto la citata giurisprudenza di legittimità, perché il richiamo di essa a *decisioni di gestione e commerciali o di propulsione dell'attività economica*, esclude che possa costituire punto di riferimento per le società prive di struttura aziendale (14).

In buona sostanza, coerentemente ai criteri stabiliti dal sopra ricordato nuovo par. 24.1 del Commentario OCSE, importa capire dove si trovi chi ordinariamente e quoti-

dianamente gestisce la società (15).

La Suprema Corte (16), nel richiamare la sentenza della Corte di Giustizia europea del 2007 resa nella causa C-73/06 (17), ha chiarito come debbano essere valorizzati, tra l'altro, il luogo di riunione dei dirigenti societari e il domicilio dei principali dirigenti.

Chiarito ciò, poiché, in ogni caso, il criterio guida per stabilire la residenza della società non può prescindere dalla *effettiva "operatività"*, nelle società *"senza azienda"* (18) occorre arrestarsi al luogo dove effettivamente la dirigenza eserciti un'attività di gestione, ancorché le decisioni strategiche (o chiave) siano *"una tantum"* adottate altrove.

Più specificamente, nel caso di accertata doppia residenza, la sede effettiva deve essere *«intesa come il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento – nei rapporti interni e con i terzi – degli organi e degli uffici societari, in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente (ex aliis ... Cassazione 6021 del 2009)»*.

In conclusione, la presunzione legale relativa, ammessa dall'art. 73, comma 5-bis, del TUIR, potrà riguardare solo il caso in cui la collocazione all'estero sia meramente artificiosa. Qualora, invece, la sede all'estero sia *"operativamente"* effettiva (19), la residenza del socio o degli amministratori potrà costituire soltanto un indizio, da solo insufficiente a *"spostare"* in Italia la sede della società.

In caso contrario, il pedissequo riferimento alla residenza del socio non solo sarebbe illogico e illegittimo, ma, soprattutto, contrario alle norme comunitarie sulla libertà di stabilimento. Al riguardo si ricorda la sentenza *"Schweppes"* con la quale la Corte di Giustizia europea (20) ha ritenuto illegittima una disposizione sulle CFC inglese che consentiva il recupero a tassazione in Inghilterra del reddito della società controllata che aveva sede in Irlanda del Nord.

In particolare, la Corte di Giustizia europea ha affermato che il solo fatto che una società sia costituita in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce di per sé un abuso del diritto di stabilimento. Dovrà, invece, essere provato che la società controllata sia solamente una *"società schermo"*, che non svolga una attività effettiva, perché solo in questo caso potrà essere applicata la norma prevista nel Regno Unito. In altre parole (dalla verifica della volontà di eludere la normativa fiscale e dall'inesistenza di locali, personale e attrezzature presso la controllata) deve risultare che la controllata non eserciti alcuna attività effettiva e costituisca un mero *"artificio"* finalizzato all'elusione fiscale.

Coerentemente, la Corte di Cassazione con la già citata sentenza 7 febbraio 2013, n. 2869 (21), ha avuto modo di ricordare che *«perché sia giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive, una restrizione alla libertà di stabilimento deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale. In definitiva, deve ritenersi che quel che rileva, ai fini della configurazione di un abuso del diritto di stabilimento, non è accertare la sussistenza o meno di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale, ma accertare se il trasferimento in realtà vi è stato o meno, se, cioè, l'operazione sia meramente artificiosa, consistendo nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina*

realtà economica».

Pertanto, qualora la società operi effettivamente all'estero la presunzione legale relativa (22) dell'art. 73, comma 5-bis, del TUIR, si affievolisce, degradando a mero *"indizio"* inidoneo, di per sé, a vincere la prova della effettiva gestione estera (23).

De iure condendo, allorquando la localizzazione all'estero sia meramente artificiosa, si è ritenuto che questi casi di abuso *«possono essere fronteggiati con la norma antielusiva e i principi dell'abuso del diritto, senza inquinare gli ordinari criteri di residenza, basati sull'operatività della società, con la residenza del socio»* (24).

Tale autorevole dottrina ha avuto modo di chiarire che, in caso di abuso della residenza, lo *"sradicamento"* non può essere la soluzione migliore.

Conseguentemente, nei casi in cui manchino *«le formalità minimali della persona giuridica diversa dalla persona fisica o dall'altra persona giuridica, che la usa strumentalmente ... i relativi redditi sono imputati non solo e non tanto ai soci, quanto agli "effettivi beneficiari"; questi ultimi si sono mossi dietro uno schermo che non ha neppure la parvenza della società»* (25).

In buona sostanza, dovrebbe trovare applicazione l'art. 37, terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (26): i redditi della società sarebbero imputati al controllante italiano o, addirittura, qualora la controllante fosse a ristrettissima base azionaria o familiare, direttamente ai singoli soci *"beneficiari effettivi"*.

2. L'autonomia dei periodi d'imposta

Contrariamente a quanto ritenuto dalla contribuente, secondo la quale, in virtù del principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, si sarebbero dovute evidenziare *«in relazione ad ogni diverso esercizio, le ragioni che [la] inducono a ritenere integrato il requisito dell'esistenza in Italia della sede effettiva della società per la maggior parte del periodo di imposta»*, i giudici con l'annotata sentenza hanno ritenuto estranea al principio dell'autonomia di ciascuna obbligazione tributaria *«l'individuazione, ai fini della tassazione e, quindi, dell'attribuzione di una soggettività passiva tributaria, del criterio di collegamento effettivo di un determinato soggetto con il territorio dello Stato italiano, cui mira la disciplina di cui all'art. 87, comma 3, del D.P.R. n. 917 del 1986 (art. 73, comma 3). Tale criterio può essere, pertanto, in difetto di elementi di prova di segno opposto provenienti dal contribuente, individuato una volta per tutte anche con riferimento a più annualità di imposta, fino a quando non emergano fatti che ne impungano il superamento»*.

La pronuncia è condivisibile su tale questione.

Dalla lettura dei fatti di causa emerge come l'accertamento della residenza fiscale in Italia della società si sia fondato, innanzitutto, su elementi, circostanze ed argomentazioni che, in assenza di prova contraria, non possono non avere efficacia e riguardare più periodi d'imposta, perché costituiscono un *prius* logico-giuridico che non contraddice e non urta con la *ratio* che è alla base dell'autonomia di ogni periodo d'imposta.

A tale riguardo, è utile ricordare alcuni chiarimenti della Suprema Corte (27) espressi in occasione di un giudizio avente ad oggetto il limite di efficacia del giudicato per più periodi di imposta.

In tale sentenza si legge che *«l'autonomia delle obbligazioni d'imposta relative a periodi diversi vale solo a negare la possibile esistenza di un'unica obbligazione corrispondente a più periodi d'imposta o di un rapporto di pregiudizialità-dipendenza tra le più obbligazioni sorte in periodi*

d'imposta diversi: ma non vale ad escludere, e ciò proprio per la periodicità di alcuni tributi, che possano esistere elementi rilevanti ai fini della determinazione del dovuto che siano comuni a più periodi d'imposta ... Ben vi possono essere – ed effettivamente vi sono – elementi costitutivi della fattispecie a carattere (tendenzialmente) permanente, in quanto entrano a comporre la fattispecie medesima per una pluralità di periodi di imposta. Così lo sono, ad esempio, le qualificazioni giuridiche (che individuano vere e proprie situazioni di fatto) – ... “soggetto residente”, “soggetto non residente”... – assunte dal legislatore quali elementi “preliminari” per l'applicazione di una specifica disciplina tributaria e per la determinazione in concreto dell'obbligazione per una pluralità di periodi d'imposta ... È innegabile che tali elementi – per la loro caratteristica di eccedere il limitato arco temporale del periodo d'imposta assunto dalla norma tributaria per la determinazione del dovuto, rimanendo costanti per più periodi, e per la loro pregiudizialità nella costituzione della medesima fattispecie tributaria oggetto del giudizio relativo ad ogni singolo periodo d'imposta – possono essere oggetto di accertamento e l'eventuale giudizio formatosi in un giudizio relativo ad un periodo di imposta può (e deve) avere efficacia preclusiva nel giudizio relativo al medesimo tributo per altro periodo d'imposta ... In buona sostanza, si tratta di evitare un'eccessiva enfaticizzazione dell'autonomia dei periodi di imposta, privilegiando la possibile considerazione unitaria del tributo (periodico) dettata dalla sua stessa ciclicità».

Nel caso in esame, poi, la presunzione della localizzazione in Italia della sede amministrativa era stata fondata – in assenza di prova di effettiva operatività all'estero – anche sulle circostanze di fatto secondo le quali la società era posseduta pressoché interamente da una società italiana e la maggioranza degli amministratori era da ritenere fiscalmente residente in Italia, e, quindi, esisteva una situazione fattuale durevole nel tempo, logicamente idonea ad essere valorizzata per più periodi d'imposta.

In altri termini, nel caso in esame esisteva una situazione fattuale qualificabile “tendenzialmente permanente”, come tale idonea a produrre effetti (ai fini della qualificazione giuridica di “soggetto residente”) per una pluralità di periodi d'imposta, in assenza di prova contraria che in un determinato anno (oggetto di accertamento) sussistessero elementi certi diretti a provare l'effettiva residenza estera (in Lussemburgo).

3. Sanzioni, pluralità di anni accertati

La controversia esaminata dalla Corte ha avuto ad oggetto diversi periodi d'imposta. In questi casi, l'art. 12, quinto comma, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, dispone che la sanzione base sia aumentata dalla metà al triplo.

Inspiegabilmente, la contribuente aveva ritenuto che si dovesse applicare questo aumento nel minimo, ossia in misura pari alla metà della sanzione base.

Al di là della discrezionalità riconosciuta all'Amministrazione finanziaria «nel calibrare la sanzione tra il minimo ed il massimo», occorre capire quale criterio logico dovrebbe, comunque, seguire l'Amministrazione per l'individuazione della giusta “misura” dalla metà al triplo.

Invero, qualora si tratti di violazioni commesse in due periodi d'imposta, essendo logico che la sanzione base debba essere aumentata nella misura minima della metà (50 per cento), è logico ritenere che, qualora i periodi d'imposta siano superiori, la maggiorazione debba essere quantificata in ragione dell'ulteriore 50 per cento in più per ogni periodo d'imposta superiore al biennio, ovviamen-

te fino alla misura massima del triplo (300 per cento).

Avv. Carlo Papa

(1) Ribadita al par. 25 del Modello OCSE 2008.

(2) Ed eliminando dal par. 24 il seguente periodo: «La sede di direzione effettiva sarà ordinariamente il luogo in cui la persona o il gruppo di persone che esercitano le funzioni di rango più elevato prende ufficialmente le sue decisioni, il luogo in cui sono adottate le deliberazioni che devono essere assunte dall'ente nel suo insieme».

(3) Cfr. C. SACCHETTO, *Esterovestizione societaria*, Torino, 2013, 45.

(4) In questo caso, è indubbio che il cosiddetto “lucro soggettivo” sia riconducibile al gruppo familiare ed è noto come il luogo di “destinazione” degli interessi economici possa essere importante (in assenza di altri elementi) per l'individuazione del luogo di residenza fiscale di un soggetto di diritto.

(5) Il quesito non è puramente teorico, perché, la giustizia tributaria toscana (cfr. Comm. trib. prov. di Arezzo 24 dicembre 2010, n. 290; e Comm. trib. reg. della Toscana n. 57/2013; inedite), ha avuto modo di esaminare una “esterovestizione” fondata esclusivamente sulla residenza in Italia della controllante, ancorché la controllata avesse svolto effettivamente (e pacificamente) in Tunisia un'attività di produzione (nel settore dell'abbigliamento).

(6) Infatti era già vigente l'art. 167, quinto comma, del TUIR, che consentiva la disapplicazione del primo comma (disposizioni in materia di imprese estere controllate) solo se la società estera svolgeva un'effettiva attività “industriale o commerciale”. Solo successivamente [art. 13, primo comma, lett. a), del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102], è stata disciplinata anche l'attività finanziaria della società non residente.

(7) Attenta dottrina (cfr. FALSITTA - FANTOZZI - MARONGIU - MOSCHETTI, *Sub art. 73*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie, III, TUIR e leggi complementari*, Padova, 2010, 391) afferma che «il secondo elemento di collegamento fa riferimento alla residenza dei consiglieri senza specificare se trattasi di residenza civilistica o tributaria. Non si è mancato di sottolineare ... la necessità di aver riguardo alla ratio della norma che è quella di fare riferimento a centri decisionali localizzati nel territorio dello Stato italiano. Ciò premesso si è ritenuto che la presunzione operi nelle ipotesi in cui il consigliere di amministrazione abbia la propria dimora abituale nel territorio dello Stato».

(8) Cfr. Cass., sez. II pen., 28 febbraio 2012, n. 7739, in *Boll. Trib. On-line*.

(9) È importante richiamare anche la questione concreta esaminata nella pronuncia in rassegna: «gestendo di fatto la società lussemburghese ... dall'Italia attraverso ordini impartiti via email a dipendenti di volta in volta inviati in Lussemburgo e dando disposizioni sulle attività da svolgere e sulla contrattualistica commerciale e societaria; ... nel costituire una sede fittizia della società ... in Lussemburgo, presso ..., società lussemburghese di domiciliazione societaria, ove si avvicendavano dipendenti della società con funzione di meri segretari; nel predisporre ed organizzare consigli di amministrazione apparentemente tenutisi in Lussemburgo».

(10) Pur in assenza di una evidente gestione in Italia sulla base delle circostanze di fatto valorizzate dalla sentenza in esame e da Cass. pen. n. 7739/2012, cit.

(11) Ciò sarebbe paradossale, perché si potrebbe pervenire al risultato assurdo di ritenere residenti in Italia tutte le holding estere con unico socio italiano.

(12) Cfr. R. LUPI - S. COVINO, *Esterovestizione e società di mera detenzione di bene (“holding, immobiliari, ecc.)*, in *Dial. trib.*, 2013, 99, spec. 100.

(13) Secondo R. LUPI - A. AMATUCCI, *Per la residenza rileva l'attività della società, del socio o del “gruppo”?*, in *Dial. trib.*, 2011, 685, spec. 689, nota 9, «il luogo di direzione effettiva presuppone che ci sia un management chiave, che prende decisioni commerciali per la conduzione degli affari ... senza commistioni con la residenza del socio».

(14) Le genuine attività d'impresa svolte all'estero rendono irrilevante il luogo di residenza del socio amministratore o di riferimento.

(15) Non ha importanza dove “viva” il presidente ma dove

operi il direttore generale.

(16) Cfr. Cass., sez. trib., 7 febbraio 2013, n. 2869, punto 5.2, periodi 5 e 6, in *Boll. Trib. On-line*.

(17) Cfr. Corte Giust. UE, sez. IV, 28 giugno 2007, causa C-73/06, "Planzer Luxembourg sarl", in *Boll. Trib. On-line*, secondo cui la nozione di sede dell'attività economica indica il luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale della società e in cui sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultima (punto 60). La determinazione del luogo della sede dell'attività economica di una società implica la presa in considerazione di un complesso di fattori, al primo posto dei quali figurano la sede statutaria, il luogo dell'amministrazione centrale, il luogo di riunione dei dirigenti societari e quello, abitualmente identico, in cui si adotta la politica generale di tale società. Possono essere presi in considerazione anche altri elementi, quali il domicilio dei principali dirigenti, il luogo di riunione delle assemblee generali, di tenuta dei documenti amministrativi e contabili e di svolgimento della maggior parte delle attività finanziarie, in particolare bancarie (punto 61).

(18) Costituite per detenere e amministrare le partecipazioni e svolgere attività finanziaria. È pacifico, nella giurisprudenza della Corte di Giustizia europea in materia di IVA, che il mero acquisto e la mera detenzione di quote societarie non devono essere ritenuti un'attività economica, ai sensi della VI Direttiva, che conferisce al soggetto che le abbia effettuate la qualità di soggetto passivo (cfr. Corte Giust. UE, sez. I, 21 ottobre 2004, causa C-8/03, BBL, punti 38-40, in *Boll. Trib. On-line*: «38. Occorre inoltre ricordare che, per costante giurisprudenza, il mero acquisto e la semplice detenzione di quote societarie non devono essere ritenuti un'attività economica, ai sensi della sesta Direttiva, che conferisce al soggetto che le abbia effettuate la qualità di soggetto passivo. Infatti, la semplice assunzione di partecipazioni finanziarie in altre imprese non costituisce sfruttamento di un bene al fine di trarne introiti che abbiano carattere stabile in quanto l'eventuale dividendo, frutto della detta partecipazione, deriva dalla mera proprietà del bene e non è il corrispettivo di alcuna attività economica ai sensi della stessa Direttiva. Se tali attività non costituiscono quindi, di per sé, un'attività economica ai sensi della detta Direttiva, lo stesso vale per quelle che consistono nel cedere tali partecipazioni. 39. Del pari, il mero acquisto e la mera vendita di altri titoli negoziabili non possono costituire uno sfruttamento di un bene volto alla produzione di introiti di carattere stabile, dal momento che l'unico reddito risultante da tali operazioni è costituito dall'eventuale profitto al momento della vendita di tali titoli. 40. Infatti, in linea di principio, tali operazioni non possono costituire, di per sé, attività economiche ai sensi della sesta Direttiva»).

(19) E goda di autonomia sotto il profilo organizzativo, amministrativo, finanziario e contabile.

(20) Cfr. Corte Giust. UE, grande sez., 12 settembre 2006, causa C-196/04, "Schweppes", in *Boll. Trib. On-line*.

(21) Cfr. nota 16.

(22) La norma, infatti, esordisce facendo salva la prova contraria.

(23) La stessa Agenzia delle entrate, in risposta a chiarimenti chiesti dalla Commissione europea (consultabili attraverso il "motore di ricerca" con la dicitura "note tecniche di commento del relatore Alessandro Savorana"), ha avuto modo di affermare che per «fondare la residenza effettiva di un soggetto estero in Italia, i relativi riscontri degli organi verificatori devono basarsi su un'analisi complessiva della situazione di fatto dell'impresa, non limitata da una valutazione acritica fondata soltanto su dette presunzioni». In buona sostanza il comma 5-bis dell'art. 73 del TUIR «facilita il compito del verificatore nell'accertamento ... ma non lo esonera dal provare in concreto l'effettività dell'esterovestizione».

(24) R. LUPI, *op. cit.*, 693.

(25) Cfr. R. LUPI - S. COVINO, *op. cit.*, spec. 106.

(26) L'art. 37, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973, afferma che «in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona».

(27) Cfr. Cass., sez. un., 16 giugno 2006, n. 13916, in *Boll. Trib.*, 2006, 1223.

Procedimento - Ricorsi - Reclamo e mediazione - Costituzione in giudizio entro il termine ordinario di trenta giorni - Mancato rispetto del termine dilatorio di novanta giorni previsto dal nono comma dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 - Inammissibilità del ricorso - Non consegua.

Procedimento - Ricorsi - Atti impugnabili - Provvedimento di diniego della definizione delle liti fiscali pendenti - Costituisce un atto impugnabile avanti le Commissioni tributarie previa instaurazione del procedimento di mediazione di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, se il valore della lite è inferiore a euro ventimila.

Procedimento - Controversie pendenti - Chiusura delle liti fiscali pendenti ex art. 39 del D.L. n. 98/2011 - Giudizio avente ad oggetto il solo ruolo di riscossione a titolo provvisorio - È suscettibile di definizione agevolata - Impugnazione della relativa cartella di pagamento - Irrilevanza.

Qualora il contribuente qualifichi l'atto introduttivo quale ricorso ex art. 17-bis del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e dopo averlo notificato all'Ufficio finanziario in conformità all'art. 20 del medesimo decreto, lo depositi presso la Segreteria della Commissione adita nel termine ordinario di trenta giorni originariamente previsto dal successivo art. 22, senza perciò considerare la decorrenza di tale termine dal diverso momento previsto nel nono comma del citato art. 17-bis, non si determina alcuna inammissibilità dell'atto né come ricorso giurisdizionale né come ricorso introduttivo del procedimento di mediazione, posto che tale sanzione non è prevista dalla predetta norma, che l'inammissibilità si produce solo a seguito di atti compiuti dopo la scadenza del termine finale e non già prima di quello iniziale, e che comunque l'Ufficio finanziario non è in alcun modo pregiudicato nelle proprie difese, perché se il ricorso viene trattato dal medesimo come introduttivo del procedimento di mediazione i termini per l'Ufficio vanno comunque computati in conformità al disposto del ridetto art. 17-bis, mentre se il procedimento di mediazione si conclude positivamente il giudizio radicato con il deposito del ricorso nella segreteria della Commissione tributaria va dichiarato estinto ex art. 46 del D.Lgs. n. 546/1992 per cessazione della materia del contendere.

Il provvedimento di diniego di definizione della lite pendente rientra tra gli atti la cui impugnazione avanti le Commissioni tributarie deve essere preceduta dall'esperimento del procedimento di mediazione di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, qualora il valore della lite sia inferiore a euro ventimila.

È suscettibile di formare oggetto di definizione della lite pendente la controversia riguardante un atto, qual è il ruolo di riscossione provvisoria in pendenza del giudizio sul presupposto avviso di accertamento, sicuramente emesso dall'Agenzia delle entrate, parte nel relativo giudizio, che sia stato impugnato per vizi propri e che rientri negli altri parametri previsti dall'art. 39 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 (convertito con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111), a nulla rilevando che separatamente dal ruolo il contribuente abbia impugnato per vizi propri anche la cartella di pagamento che lo ha portato a sua conoscenza e che nel ricorso contro il ruolo siano state formulate doglianze qualificabili come vizi della cartella, poiché il ruolo è un atto autonomamente impugnabile per vizi propri nei confronti dell'Agenzia che

lo emette e che è parte necessaria nel relativo giudizio, mentre la proposizione contro il ruolo di vizi attribuiti alla cartella delinea una mera questione di carenza di legittimazione passiva dell'Agenzia in relazione a tali sole doglianze, senza incidere sull'impugnabilità del ruolo stesso per quanto concerne le altre censure adottate dal ricorrente.

[Commissione trib. provinciale di Torino, sez. XII (Pres. Villa, rel. Roccella), 26 settembre 2013, sent. n. 102]

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO – 1) A.S. aveva provveduto ad impugnare avanti a questa Commissione Tributaria Provinciale il ruolo esattoriale n. ... notificato tramite la cartella esattoriale n. ..., anch'essa oggetto di impugnazione separata da quella del ruolo.

L'impugnazione del ruolo portava il numero ... ed il giudizio veniva sospeso ai sensi dell'art. 39, comma 12, del D.L. n. 98 del 2011, su richiesta del contribuente.

Al procedimento ... di cui sopra era stato riunito quello portante il numero ... relativo alla cartella esattoriale rappresentativa del ruolo impugnato e, quindi, anche tale procedimento veniva consequenzialmente sospeso.

2) In data 12/2/2012 il contribuente inoltrava domanda di definizione della lite pendente e in data 27/9/2012 l'Ufficio comunicava al contribuente il rigetto dell'istanza di cui sopra, con provvedimento oggetto della presente impugnazione.

3) Il ruolo n. ... a suo tempo impugnato dal contribuente era costituito da un ruolo provvisorio, ex art. 15 del D.P.R. n. 602 del 1973 portante il 50% delle maggiori imposte e relativi interessi, emesso a seguito di un avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2006, avviso impugnato dal contribuente.

4) Il ricorrente impugna il provvedimento di diniego deducendo: – la mancata indicazione nell'atto della necessità di presentare il reclamo di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, ma solo quella relativa all'impugnazione avanti la Commissione Tributaria Provinciale (per un evidente refuso il ricorso del contribuente fa riferimento alla Commissione Tributaria Regionale); – l'errore in cui sarebbe incorso l'Ufficio nel ritenere che il contribuente avesse inteso definire la lite relativa alla cartella di pagamento, mentre il contribuente intendeva definire il ruolo impugnato; – l'omessa o insufficiente motivazione dell'atto non successivamente integrabile in corso di giudizio; – la natura dell'atto impugnato quale provvedimento irrogativo di sanzioni non preceduto da un atto di contestazione; – l'assimilabilità del ruolo ad un avviso di accertamento e la sua natura di avviso di accertamento quando non preceduto dall'atto impositivo; – la violazione o falsa applicazione di una norma interna, costituita da una circolare del 2003; – la carenza di potere di sottoscrizione del diniego in capo al Direttore Provinciale dell'Agenzia, spettando la rappresentanza sostanziale unicamente al Direttore dell'Agenzia Centrale; – la mancanza di qualifica dirigenziale in capo al soggetto che ha sottoscritto l'atto; – l'assenza di qualifica di messo speciale autorizzato in capo al soggetto che avrebbe eseguito la notifica dell'atto, notifica in ogni caso tardivamente effettuata.

5) Si costituiva l'Ufficio convenuto contestando le argomentazioni di parte ricorrente affermando la non

assoggettabilità al preliminare procedimento di mediazione della presente controversia; – la non definibilità del ricorso avverso il ruolo nel quale è stata inserita la richiesta di definizione della lite pendente; – la completezza della motivazione del provvedimento impugnato; – la non assimilabilità del ruolo agli atti indicati dal contribuente nel proprio ricorso; – la capacità di rappresentanza del Direttore Provinciale; – il livello dirigenziale delle Direzioni Provinciali dell'Agenzia delle Entrate e la qualifica del sottoscrittore dell'atto impugnato; – la ritualità e tempestività della notifica dell'atto impugnato.

6) Il procedimento veniva chiamato alla pubblica udienza, richiesta da parte ricorrente, del 6/6/2013, discusso dalle parti presenti e trattenuto a decisione dalla Commissione.

MOTIVI DELLA DECISIONE – Ritiene la Commissione di rilevare preliminarmente quanto segue.

La pretesa tributaria fondamentale operata dall'Ufficio nei confronti del contribuente è quella contenuta nell'avviso di accertamento n. ... oggetto di autonoma impugnazione e decisione, mentre il presente giudizio riguarda unicamente un aspetto della pretesa complessiva, cioè quello riguardante l'iscrizione a ruolo del 50% dei tributi e degli interessi richiesti con l'avviso di cui sopra, effettuata dall'Ufficio in applicazione dell'art. 15 del D.P.R. n. 602 del 1973.

È quindi evidente che la presente decisione non potrà avere alcun effetto sull'esito di quella, sostanziale, riguardante l'avviso di accertamento sopra indicato, essendo la pronuncia di quel giudizio quella che, allorché diventerà definitiva e nella misura in cui lo diventerà, determinerà l'an e il quantum del pagamento richiesto dall'Erario.

L'Erario ha, però, ritenuto di non attendere tale decisione e, avvalendosi di facoltà riconosciutegli dall'ordinamento, ha ritenuto di frazionare l'escussione del debitore con atti diversi e successivi dall'avviso di accertamento, atti separatamente ed autonomamente impugnabili (a prescindere dalla fondatezza, o meno delle censure) ed impugnati dal contribuente, che hanno originato separati ed autonomi procedimenti (rispetto a quello dell'avviso di accertamento) che, in quanto tali, devono necessariamente sottostare alle regole processuali dettate per il procedimento tributario.

L'Erario, quindi, se a ciò legittimato dalla sentenza definitiva del giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento potrà iscrivere a ruolo e pretendere tutte le altre somme dovute dal contribuente in forza di tale avviso, dedotto quanto già portato nel ruolo impugnato, il cui giudizio rimane definito dall'istanza del contribuente che, quindi, in definitiva ha beneficiato di uno "sconto" sulle eventuali maggiori somme dovute a seguito dell'avviso di accertamento.

Ciò a meno che per il contribuente fosse possibile avvalersi e questi si sia avvalso della possibilità di definire anche quel giudizio con l'istituto oggetto del presente contenzioso.

L'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall'art. 39 del D.L. n. 98 del 2011, così si esprime: Il reclamo e la mediazione. "Art. 17-bis.

1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila Euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni

seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48.

2. La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso.

L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

3. Il valore di cui al comma 1 è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12.

4. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.

5. Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.

6. Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili.

7. Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

8. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili.

9. Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. Se l'Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego. In caso di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale.

10. Nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione".

La *ratio* della norma, per altro già sottoposta al vaglio della Corte Costituzionale dalla Commissione Tributaria Provinciale di Perugia, è indicata come quella di limitare il contenzioso e la dizione "... controversie di valore non superiore a ventimila Euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate ..." è quanto mai ampia e generica, ragione per cui appare quanto mai arduo il tentativo dell'Ufficio resistente di volerne arginare l'applicazione e, in particolare, di volerla negare alla fattispecie, visto che la questione circa la validità di un atto è certamente una "controversia", il provvedimento di diniego di un beneficio (e, segnatamente, dell'istanza di definizione della lite pendente) è certamente un "atto emesso dall'Agenzia delle Entrate" e il valore della pretesa, i cui criteri di determinazione sono contenuti nella stessa norma, indicato dal ricorrente nel *range* per il quale il procedimento è obbli-

gatorio, se pur non esplicitato da nessuna delle parti litiganti non è contestato dall'Ufficio.

L'atto di diniego, inoltre, è stato notificato al contribuente in data 27/9/2012, quindi dopo la data (1/4/2012) prevista dal comma 11 dell'art. 39 del D.L. n. 98 del 2011, come data di notifica degli atti impugnabili a decorrere dalla quale si sarebbe reso necessario il ricorso al preventivo procedimento di mediazione.

Ciò posto la Commissione ritiene, quindi, che la lite dovesse essere effettivamente preceduta dal procedimento di cui all'art. 17-bis sopra citato.

E, per la verità, il contribuente qualifica l'atto introduttivo quale "Ricorso ex art. 17-bis D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546" e come tale lo inoltra all'Ufficio convenuto che, però, non dà corso al procedimento stesso, ma lo gestisce come ordinario ricorso giurisdizionale.

Il reclamo era stato inoltrato all'Ufficio in conformità all'art. 20 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 cit. in data 19/11/2012 (ricevuto dall'Ufficio il 23/11/2012) e depositato presso la Segreteria della Commissione adita in data 18/12/2012, quindi nel termine originariamente previsto dall'art. 22 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 cit., senza farlo decorrere dal successivo momento previsto nel comma 9 dell'art. 17-bis, ma siffatto comportamento non determina certo l'inammissibilità dell'atto né come ricorso giurisdizionale, né come ricorso introduttivo del procedimento di mediazione, posto che tale sanzione non è prevista nella norma, l'inammissibilità si produce a seguito di atti compiuti dopo la scadenza del termine finale e non prima di quello iniziale, l'ufficio non è in alcun modo pregiudicato nelle proprie difese, visto che se il ricorso viene trattato dal medesimo come introduttivo del procedimento di mediazione i termini per l'ufficio sarebbero, comunque, da computarsi in conformità al disposto dell'art. 17-bis e se il procedimento di mediazione si concludesse positivamente il giudizio radicato con il deposito del ricorso nella segreteria della Commissione Tributaria dovrebbe venir dichiarato estinto ex art. 46 del D.Lgs. n. 546 del 1992 per cessazione della materia del contendere.

Il ricorrente, quindi, non è incorso in alcuna inammissibilità, né essa potrebbe essere pronunciata in ragione del comportamento dell'Ufficio, che ha ritenuto non reclamabile il provvedimento ed ha, conseguentemente, omesso di dar corso al relativo procedimento regolarmente instaurato dal contribuente.

Per quanto concerne la definibilità (o meno) della lite pendente la Commissione osserva quanto segue.

L'art. 39 del D.L. n. 98 del 2011 prevedeva, al comma 12 quanto segue:

"12. Al fine di ridurre il numero delle pendenze giudiziarie e quindi concentrare gli impegni amministrativi e le risorse sulla proficua e spedita gestione del procedimento di cui al comma 9 le liti fiscali di valore non superiore a 20.000 Euro in cui è parte l'Agenzia delle entrate, pendenti alla data del 31 dicembre 2011 dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento delle somme determinate ai sensi dell'articolo 16 della L. 27 dicembre 2002, n. 289. A tale fine, si applicano le disposizioni di cui al citato articolo 16, con le seguenti specificazioni:

a) le somme dovute ai sensi del presente comma sono versate entro il 31 marzo 2012 in unica soluzione;

b) la domanda di definizione è presentata entro il 31 marzo 2012;

c) le liti fiscali che possono essere definite ai sensi del presente comma sono sospese fino al 30 giugno 2012. Per le stesse sono altresì sospesi, sino al 30 giugno 2012 i termini per la proposizione di ricorsi, appelli, controdeduzioni, ricorsi per cassazione, controricorsi e ricorsi in riassunzione, compresi i termini per la costituzione in giudizio;

d) gli uffici competenti trasmettono alle commissioni tributarie, ai tribunali e alle corti di appello nonché alla Corte di cassazione, entro il 15 luglio 2012, un elenco delle liti pendenti per le quali è stata presentata domanda di definizione. Tali liti sono sospese fino al 30 settembre 2012. La comunicazione degli uffici attestante la regolarità della domanda di definizione ed il pagamento integrale di quanto dovuto deve essere depositata entro il 30 settembre 2012. Entro la stessa data deve essere comunicato e notificato l'eventuale diniego della definizione;

e) restano comunque dovute per intero le somme relative al recupero di aiuti di Stato illegittimi;

f) con uno o più provvedimenti del direttore dell'agenzia delle entrate sono stabilite le modalità di versamento, di presentazione della domanda di definizione ed ogni altra disposizione applicativa del presente comma".

La norma chiarisce in primo luogo la sua esplicita finalità indicandola in "... ridurre il numero delle pendenze giudiziarie ...", cioè delle liti pendenti alla data di riferimento specificando a quali delle stesse essa si riferisca, che vengono identificate in "... liti fiscali di valore non superiore a 20.000 Euro in cui è parte l'Agenzia delle entrate, pendenti alla data del 31 dicembre 2011 dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio ..." senza introdurre alcuna ulteriore limitazione di sorta, né, in particolare, alcun riferimento in ordine al tipo di provvedimento impugnato, richiedendo unicamente di far riferimento al valore della lite (da determinarsi come più sopra specificato nello stesso articolo), alla parte convenuta (che deve essere l'Agenzia delle Entrate e non altri enti), alla data della pendenza della lite (31/12/2011, mentre la nozione di pendenza della lite è certamente quella ricavabile dai principi del codice di procedura civile), all'organo giurisdizionale (commissioni tributarie o giudice ordinario) e al grado di giudizio (ogni grado del medesimo).

Introdurre altre limitazioni legate alla natura dell'atto oggetto del giudizio e/o alle domande in esso formulate e/o alle motivazioni delle stesse e/o alla fondatezza delle stesse appare una violazione della norma, di per sé estremamente chiara, e soprattutto una palese violazione della *ratio* della stessa, cioè quella di ridurre quanto più possibile il numero di giudizi pendenti.

L'impugnazione proposta dal contribuente nel corso della quale si è inserita la domanda di definizione della lite pendente (si ribadisce di quella lite e null'altro) riguardava un atto (ruolo esattoriale) sicuramente emanato dall'Agenzia delle Entrate, che era parte nel relativo giudizio, sicuramente impugnabile per vizi propri (a prescindere dalla fondatezza o meno dell'impugnazione stessa) e sicuramente rientrante negli

altri parametri (giudice, valore, data di pendenza della lite) previsti dalla norma per una valida formulazione dell'istanza di definizione della lite pendente.

La circostanza che controparte abbia separatamente dal ruolo impugnato la cartella esattoriale che lo portava a conoscenza del contribuente per vizi propri della stessa (a prescindere dalla fondatezza dell'impugnazione) e quella che nel ricorso contro il ruolo possano essere state formulate doglianze qualificabili come vizi della cartella a nulla rilevano ai fini della presente decisione, in quanto il ruolo è ritenuto da questa Commissione atto autonomamente impugnabile per vizi propri nei confronti dell'Agenzia che lo ha emesso e che è parte necessaria nel relativo giudizio, mentre la proposizione avverso il ruolo di vizi attribuibili alla cartella è una mera questione di carenza di legittimazione passiva dell'Agenzia in relazione a queste sole doglianze, senza incidere sull'impugnabilità del ruolo stesso per quanto concerne le altre.

La considerazione di cui sopra determina l'accoglimento del ricorso con conseguente annullamento del provvedimento di diniego di definizione della lite pendente oggetto della presente impugnazione, assorbendo tutte le altre censure mosse dal ricorrente all'atto impugnato.

La novità e la peculiarità delle questioni trattate giustificano l'integrale compensazione fra le parti delle spese del presente procedimento.

La Commissione Tributaria Provinciale di Torino – sez.ne 12 –

P.Q.M. – Accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla l'atto di reiezione dell'istanza di definizione della lite pendente oggetto della presente impugnazione.

L'impugnazione del provvedimento di rigetto della domanda di definizione della lite pendente e la soggezione all'istituto del reclamo

1. Premessa

La pronuncia in rassegna si segnala perché, tra le prime, interviene sulla soggezione all'istituto del reclamo/ mediazione del provvedimento dell'Agenzia delle entrate di rigetto della domanda, avanzata dal contribuente, di definizione della lite pendente. La sentenza esamina, altresì, quanto consegue in termini di ammissibilità del ricorso introduttivo in caso di costituzione in giudizio prima dello spirare del termine previsto per la chiusura della fase del reclamo. A tale riguardo, essa inerisce all'originaria disciplina del reclamo, prevista dall'art. 17-*bis* del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in vigore prima delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 611, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, e degli effetti dispiegati dalla sentenza della Corte Costituzionale 9 aprile 2014, n. 98 (1). Nondimeno, presenta profili di indubbio interesse al pari di ulteriori profili processuali decisi dai giudici riguardo alla fattispecie concreta.

2. La controversia

Il ricorrente, dopo aver qualificato il proprio ricorso introduttivo «*Ricorso ex art. 17-bis D.Lgs. n. 546/1992*» e notificato alla controparte nel termine di legge, provvedeva alla costituzione in giudizio nel termine ordinario di trenta giorni, senza attendere quello di novanta giorni previsto per la realizzazione del procedimento relativo al reclamo/mediazione (2). Procedimento che peraltro, per

espressa ammissione di parte, l'Ufficio finanziario non avrebbe tenuto per aver consapevolmente gestito il ricorso come ordinario e non come ricorso/reclamo.

Nel ricorso introduttivo avverso il provvedimento oggetto di impugnazione il ricorrente deduceva la mancata indicazione nell'atto della necessità di presentare il reclamo di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992.

Nella costituzione in giudizio l'Agenzia delle entrate resistente replicava affermando la non assoggettabilità dell'atto impugnato al procedimento di mediazione.

3. Il provvedimento di diniego di definizione della lite pendente e il reclamo/mediazione: cenni normativi

In estrema sintesi, e per quanto qui di rilievo, l'art. 39, dodicesimo comma, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 (convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111), alle condizioni previste, prevedeva a favore del contribuente la facoltà definitoria delle liti pendenti alla data del 31 dicembre 2011, riguardanti gli atti emessi dall'Agenzia delle entrate di valore non superiore a euro ventimila.

Il disposto normativo prevedeva, altresì, specifici adempimenti a seguito dei controlli di competenza operati dall'Agenzia delle entrate. Entro la data del 30 settembre 2012 l'Agenzia doveva comunicare alla Commissione tributaria competente l'esito positivo della definizione della lite. Viceversa, in caso di esito negativo, l'Agenzia doveva notificare al contribuente, nelle forme previste dall'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, un atto comunicativo del diniego della definizione della lite nonché depositare copia dell'atto presso la segreteria della Commissione tributaria competente.

La disciplina del reclamo e della mediazione fa riferimento agli atti "emessi" dall'Agenzia delle entrate. Quanto al catalogo degli atti reclamabili, occorre considerare il primo e sesto comma dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, secondo cui: *a)* oggetto di reclamo sono gli atti emessi dall'Agenzia delle entrate; *b)* al procedimento di mediazione devono applicarsi le disposizioni previste dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992.

Nessun dubbio, quindi, sorge per gli atti previsti dall'art. 19 come autonomamente impugnabili avanti alla Commissione tributaria provinciale. Per quelli non espressamente indicati, deve considerarsi che il catalogo degli atti impugnabili termina con la previsione alla lett. *i)* «di ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonomia impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie».

Riguardo alle modalità di impugnazione del provvedimento di diniego di definizione della lite pendente, l'art. 39, dodicesimo comma, del D.L. n. 98/2011, nulla dispone in ordine all'impugnazione rinviando, al riguardo, a quanto previsto dall'art. 16, ottavo comma, della legge 27 dicembre 2002, n. 289. Tale ultimo disposto normativo, tra l'altro, da un lato prevede che il provvedimento di diniego debba essere notificato al contribuente a norma dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, e dall'altro lato, prevede che il destinatario possa impugnare l'atto nel termine di sessanta giorni «dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite». Ne consegue l'applicazione delle norme procedurali del relativo grado di giudizio (provinciale, regionale o di cassazione).

Alla luce del quadro normativo di riferimento può dedursi la competenza del giudice tributario a conoscere i ricorsi avverso i dinieghi di definizione delle liti pendenti (3).

4. La motivazione della sentenza sulla reclamabilità del provvedimento reiettivo della definizione della lite pendente

Nella sentenza in esame, muovendo dal disposto let-

terale dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, laddove fa riferimento alle controversie non superiori a ventimila euro e agli atti emessi dall'Agenzia delle entrate, i giudici affermano l'obbligatorietà del reclamo perché il provvedimento di diniego impugnato, da un lato, era stato emesso dall'Agenzia delle entrate, e dall'altro lato riguardava la definizione di una lite pendente del valore non superiore al minimo di legge previsto.

La conclusione dei giudici non appare pienamente condivisibile. Si è visto, infatti, che mentre la disciplina del reclamo è dettata dall'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 (il quale, per gli atti impugnabili, rinvia al successivo art. 19), quella dell'impugnazione del provvedimento di diniego della definizione della lite pendente è disciplinata, oltre che dal D.Lgs. n. 546/1992, dall'art. 16, ottavo comma, della legge n. 289/2002, che ne prevede la specifica disciplina di impugnazione «dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite».

Per giurisprudenza consolidata del giudice di legittimità, infatti, la richiesta di condono si inserisce, in via incidentale, nella lite pendente condonata quale fatto estintivo della controversia già iniziata, determinandone la cessata materia del contendere (4). Motivo per cui, per esigenze di razionalità ed economia processuale, il giudice della lite condonata diventa anche giudice del condono. La circostanza che, per le indicate ragioni di ordine processuale, anche l'art. 16 citato preveda l'impugnazione dell'atto di diniego presso il giudice tributario avanti cui pende la lite condonata (lite, quindi, già iniziata), rende impraticabile la sussunzione dell'atto di diniego tra quelli reclamabili per l'impossibilità di perseguire lo scopo a cui l'istituto del reclamo è preordinato, ovvero sia evitare il sorgere di una lite. Laddove, viceversa, il tentativo di definizione della lite e il provvedimento di diniego presuppongono l'esistenza di una lite già incardinata. Da tale considerazione, peraltro, in un documento di prassi anche l'Agenzia delle entrate trae il convincimento della non reclamabilità del provvedimento di diniego della definizione della lite pendente (5).

Per altro verso, ferma la premessa che il giudice della lite condonata diventa anche giudice del condono, con riferimento alle liti pendenti presso la Corte di Cassazione la non applicabilità dell'istituto del reclamo all'atto di diniego si rinviene dalla circostanza che l'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 non rileva nel giudizio di legittimità, il quale segue regole proprie che non prevedono la fase della mediazione. Con la conseguenza che, nell'ipotesi di ipotetica soggezione al reclamo della lite da diniego, si creerebbe un vuoto normativo per l'applicazione del reclamo innanzi al giudice di ultima istanza.

Segnatamente, poi, rispetto al punto della sentenza ove si afferma che il provvedimento di diniego era altresì reclamabile perché di valore non superiore a euro ventimila, si osserva, per contro, che ai fini della determinazione del valore l'art. 17-bis rinvia all'art. 12, quinto comma, del D.Lgs. n. 546/1992, secondo cui per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato. Nel provvedimento di diniego, viceversa, l'Agenzia delle entrate non formula una pretesa in termini di imposte, interessi e sanzioni, ma oppone un diniego al beneficio chiesto dal contribuente. In altri termini, la lite da diniego di condono non riguarda un valore economico, ma il legittimo accesso alla norma premiale (6). Per le più volte indicate ragioni di razionalità ed economia processuale la legge individua quindi nel giudice presso il quale pende la lite condonata quello competente a conoscere (anche)

il ricorso avverso il diniego. Ne consegue che l'esame positivo, in via pregiudiziale, della legittimità della definizione comporta l'estinzione del giudizio di merito senza ulteriore vaglio. Sotto tale profilo il provvedimento di diniego è privo di un proprio valore, con la conseguenza che non può assoggettarsi all'applicazione dell'istituto del reclamo per la mancanza di un ineludibile presupposto di legge, sostanziandosi la lite in una questione di legittimità priva di un valore economico predeterminato. Il provvedimento di rigetto dell'istanza clemenziale delinea, quindi, una fattispecie analoga a quella del diniego di iscrizione all'Anagrafe delle Onlus, per la quale l'Agenzia delle entrate ha escluso la reclamabilità dell'atto proprio per l'impossibilità di determinarne il valore (7).

Per altro verso ancora, la mancanza di un valore stimato nella lite da condono e la concentrazione della controversia sulla sola legittimità del ricorso alla norma premiale escluderebbe in radice la possibilità di "mediazione" della controversia (8). Con la conseguente impossibilità di configurare, a favore del contribuente, il godimento del beneficio della riduzione della sanzione alla misura ridotta prevista dall'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992, applicabile all'istituto della mediazione in caso di esito positivo e perfezionamento del ricorso/reclamo (9).

5. Sulla (in)ammissibilità del ricorso non reclamato

È utile ricordare che l'annotata sentenza inerisce all'originaria disciplina del reclamo, prevista dall'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, successivamente modificata dall'art. 1, comma 611, della legge n. 147/2013, e, sul punto che qui preme, dichiarata incostituzionale dalla Corte Costituzionale con la già citata sentenza n. 98/2014.

Dopo aver ritenuto il provvedimento impugnato soggetto alla procedura di reclamo, nella fattispecie decisa, i giudici piemontesi hanno affermato che l'avvenuta costituzione in giudizio nel termine ordinario di trenta giorni non integrava l'ipotesi di inammissibilità del ricorso presentato dal contribuente. In primo luogo, perché la violazione del termine di legge previsto per il procedimento non prevede tale sanzione (10), e in secondo luogo perché l'Ufficio finanziario stesso aveva ritenuto non reclamabile l'atto notificato, motivo per cui non avrebbe mai proceduto in tal senso, come affermato nella costituzione in giudizio.

Seppure la decisione adottata dai giudici sia apprezzabile sotto il profilo dell'interpretazione della norma volta a ridurre le ipotesi di inammissibilità in funzione dell'effettiva tutela giurisdizionale, non se ne condivide il percorso logico-giuridico seguito.

In primo luogo perché nella previgente formulazione dell'art. 17-bis, al secondo comma, prevedeva espressamente che la presentazione del reclamo era condizione di ammissibilità del ricorso. In tale ottica, il successivo nono comma fa decorrere il termine per la costituzione in giudizio dall'inutile spirare del termine (massimo novanta giorni) previsto per l'accoglimento del ricorso/reclamo ovvero per l'eventuale procedura di mediazione. Orbene, come precisato di recente dalla Corte di Cassazione (11) nella sua massima composizione, la sanzione della invalidità di un atto conclusivo del procedimento (qui da intendere quello del reclamo/mediazione) può derivare in via indiretta dal sistema ordinamentale nel quale la norma opera. In particolare dal rilievo che il vizio procedimentale comporta in termini di divergenza dal modello normativo previsto. L'istituto del reclamo/mediazione è volto a favorire la definizione delle controversie nella fase pregiudiziale al fine di soddisfare l'interesse generale

affinché: *i*) sia assicurato un sollecito ed economico soddisfacimento delle situazioni sostanziali oggetto di controversie, sia per la parte privata sia per quella pubblica; *ii*) si riduca il numero dei processi di cui sono investite le Commissioni tributarie. Se tali sono le ragioni d'essere dell'istituto, è ovvio dedurre che il mancato rispetto del termine previsto per la procedura al fine di addivenire ad una bonaria definizione della controversia in chiave deflattiva al contenzioso giudiziario e la costituzione in giudizio della parte ricorrente secondo la regola generale svuoterebbero di contenuto la norma, rendendo inutile la previsione e la disciplina giuridica dell'istituto.

Sotto un altro profilo, i giudici hanno ritenuto ammissibile il ricorso in ragione del comportamento dell'Ufficio fiscale, il quale aveva considerato non reclamabile l'atto impugnato e, di conseguenza, non aveva dato corso al procedimento. Si ritiene che l'ammissibilità del ricorso, per la ragione indicata, non sia condivisibile.

La questione relativa all'inammissibilità del ricorso sottratto alla procedura di reclamo è prerogativa appartenente all'organo giurisdizionale e non alle parti (12). Ne discende che se per il giudice il ricorso doveva essere preceduto dal reclamo, la sanzione dell'inammissibilità andava applicata. Al più, per ridurre le ipotesi di inammissibilità in funzione dell'effettiva tutela giurisdizionale, il giudice avrebbe potuto rimettere in termini il ricorrente a tutela del legittimo affidamento (13) che questi avrebbe posto nel comportamento dell'Ufficio resistente, tenuto conto del documento di prassi emanato dall'Agenzia delle entrate (14), valorizzando quel canone di lealtà reciproca tra contribuente e Amministrazione finanziaria più volte invocato dal giudice di legittimità (15) considerata, altresì, la mancanza di giurisprudenza sul caso controverso.

Dott. Mauro Tortorelli

(1) In *Boll. Trib. On-line*.

(2) Cfr. l'art. 17-bis, nono comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

(3) Cfr. *ex multis* Cass., sez. trib., 27 gennaio 2012, n. 1170; e Cass., sez. trib., 19 ottobre 2012, n. 17972; entrambe in *Boll. Trib. On-line*.

(4) Cfr. l'art. 46 del D.Lgs. n. 546/1992.

(5) Cfr. la circ. 19 marzo 2012, n. 9/E, par. 5.2, in *Boll. Trib.*, 2012, 430.

(6) Invero, «la lite avverso il diniego di condono è per causa petendi e per petitum diversa da quella sulla pretesa erariale»: così Cass., sez. trib., 9 ottobre 2009, n. 21452, in *Boll. Trib. On-line*. Per la non reclamabilità degli atti dell'Agenzia delle entrate privi di una reale portata impositiva si è già pronunciata Comm. trib. prov. di Genova 30 maggio 2013, n. 140, inedito.

(7) Cfr. la circ. n. 9/E/2012, par. 1.3.2, cit.

(8) Cfr. l'art. 17-bis, settimo e ottavo comma, del D.Lgs. n. 546/1992.

(9) Cfr. l'art. 17-bis, nono comma, del D.Lgs. n. 546/1992.

(10) Cfr. l'art. 17-bis, nono comma, del D.Lgs. n. 546/1992.

(11) Cfr. Cass., sez. un., 14 maggio 2013, n. 18184, in *Boll. Trib.*, 2013, 1428, con note di V. AZZONI, *Sessanta e non più sessanta: la violazione del termine dilatorio dello Statuto dei diritti del contribuente costituisce un vizio invalidante dell'accertamento?*; F. DEL TORCHIO, *Contraddittorio preventivo e ragioni di motivata urgenza*; e U. PERRUCCI, *La "sanzione" dell'invalidità dell'avviso di accertamento emesso anticipatamente rispetto al termine dilatorio di 60 giorni di cui all'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente alla luce della recente sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte*.

(12) L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

(13) Art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Statuto dei diritti del contribuente*).

(14) Ove l'atto di diniego di condono è annoverato tra quelli non reclamabili.

(15) Cfr. Cass. n. 18184/2013, cit.; nonché Cass., sez. trib.,

10 gennaio 2013, n. 453; e Cass., sez. trib., 7 marzo 2014, n. 5373; entrambe in *Boll. Trib. On-line*.

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento sintetico – Maggiore reddito determinato sinteticamente – Onere di provare l'esistenza di adeguati redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta – Sufficienza – Obbligo di dimostrare l'effettiva destinazione del reddito esente o soggetto a tassazione separata – Non sussiste.

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento sintetico – Spese per incrementi patrimoniali – Prova documentale della liberalità invocata dal contribuente – Necessità – Obbligo del giudice di merito di farne preciso riferimento in sentenza – Sussiste.

Procedimento – Ricorso per cassazione – Motivi di ricorso – Vizio di omessa o insufficiente motivazione – Totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione – Necessità – Semplice difformità rispetto alle attese e alle deduzioni di parte – Insufficienza ai fini del vizio denunciato.

Il sesto comma dell'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nella versione vigente prima delle modifiche introdotte dall'art. 22 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122), secondo cui «il contribuente ha facoltà di dimostrare, anche prima della notificazione dell'accertamento, che il maggiore reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta», non impone affatto la dimostrazione dettagliata dell'impiego delle somme per la produzione degli acquisti o per le spese di incremento, ma semmai richiede al contribuente di vincere la presunzione (semplice o legale che sia), che il reddito dichiarato non sia stato sufficiente per realizzare gli acquisti e gli incrementi, il che significa che nessun'altra prova deve dare il contribuente circa l'effettiva destinazione del reddito esente o sottoposto a tassazione separata agli incrementi patrimoniali se non la dimostrazione dell'esistenza di tali redditi.

Qualora l'Ufficio finanziario determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali e il contribuente deduca che tale spesa sia il frutto di liberalità, a norma dell'art. 38, sesto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la prova delle liberalità medesime deve essere fornita dal contribuente con la produzione di documenti, ai quali la motivazione della sentenza resa in proposito dal giudice di merito deve fare preciso riferimento.

Il vizio di omessa o insufficiente motivazione della sentenza denunciabile a norma dell'art. 360, primo comma, n. 5), c.p.c., è configurabile soltanto qualora dal ragionamento del giudice di merito, come risultante dalla sentenza medesima, emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, ovvero quando sia evincibile l'obiettiva carenza, nel complesso della stessa sentenza, del procedimento logico che lo ha indotto, sulla base degli elementi acquisiti, al suo convincimento, e non già quando, invece, vi sia difformità rispetto alle attese e alle deduzioni della parte ricorrente sul valore e sul significato attribuiti agli elementi delibati, risolvendosi altrimenti il relativo moti-

vo di ricorso per cassazione in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento del giudice tesa all'ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, certamente estranea alla natura e ai fini del giudizio di legittimità.

[Corte di Cassazione, sez. trib. (Pres. Bielli, rel. Conti), 19 marzo 2014, sent. n. 6396]

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO – 1. L'Agenzia delle Entrate di Milano 6 notificava al contribuente Z.A.G. un avviso di accertamento per la ripresa a tassazione di IRPEF, addizionale regionale e sanzioni relativi all'anno 2004, rettificando il reddito dichiarato – pari a Euro 3.708,00 – ai sensi degli artt. 38 e 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, e ritenendolo incongruo rispetto agli acquisti di autovetture ed imbarcazioni operati dal contribuente fra il 2003 ed il 2005, al possesso di due autovetture e di un'ulteriore imbarcazione nonché alla disponibilità di cinque immobili, per un valore complessivo pari a Euro 1.230.000,00.

2. L'Ufficio, considerando il reddito per anno necessario per le disponibilità riscontrate, rideterminava per l'anno in esame il reddito del contribuente in Euro 391.737,00.

3. Il contribuente proponeva ricorso innanzi alla CTP di Milano sostenendo l'incongruità dei conteggi operati dall'Ufficio, la motivazione incongrua dell'avviso di accertamento e rilevando l'esistenza di disponibilità economiche che avevano giustificato gli acquisti.

4. La CTP di Milano accoglieva parzialmente il ricorso, rideterminando il reddito del contribuente in Euro 174.924,92.

5. Avverso la decisione di primo grado il contribuente e l'Ufficio proponevano rispettivamente appello principale e appello incidentale.

6. La CTR della Lombardia, con sentenza n. 5/24/2012 pubblicata il 10.1.2012 respingeva le impugnazioni compensando le spese.

6.1 Secondo i giudici di appello l'accertamento fondato sui parametri di cui ai D.M. 10 settembre 1992, e D.M. 19 novembre 1992, si fondava sulla presunzione legale a favore dell'Amministrazione nascente dai parametri, dovendo il contribuente fornire con qualsiasi argomentazione la dimostrazione della insussistenza degli elementi e delle circostanze di fatto sulle quali si basa l'accertamento e conseguentemente del reddito accertato.

6.2 Il contribuente, inoltre, aveva dimostrato di non essere più titolare dell'autovettura *Jaguar* dall'anno 1981, pure documentando che l'acquisto dell'imbarcazione *Azimut 55* era avvenuto non in contanti ma in forza di un contratto di *leasing*. Sulla base di questi due elementi la CTP aveva correttamente rideterminato il reddito del contribuente. Non poteva, tuttavia – per la CTR – condividersi l'assunto del contribuente in ordine al sostenimento delle spese con la donazione di Euro 700.000,00 ricevuta dalla madre del suddetto nell'anno 2004, la stessa risultando da scrittura privata non autenticata non suffragata da data certa, nemmeno potendosi considerare la data di inserimento nella denuncia di successione che sembrava rivestire “i crismi di una strategia difensiva per contrastare l'ac-

certamento in esame”.

6.3 Aggiungeva la CTR, quanto ai redditi da *capital gain*, che non appariva sufficientemente dimostrata la provenienza ed effettiva disponibilità finanziaria per l'effettuazione delle acquisizioni.

6.4 La CTR rigettava, infine, l'appello incidentale ritenendo che le spese sostenute negli anni 2006 e 2007 non erano state adeguatamente esplicitate nell'avviso di accertamento.

6.5 Il contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a un'unica complessa censura, al quale ha resistito l'Agenzia delle entrate con controricorso e ricorso incidentale affidato a un unico motivo. La parte contribuente ha depositato controricorso e memoria ex art. 374 c.p.c.

MOTIVI DELLA DECISIONE – 7. Con l'unica complessa censura la parte ricorrente principale deduce i vizi di violazione di legge e di motivazione, ex art. 360, comma 1, nn. 3 e 5, c.p.c., rilevando che il giudice di appello, pur affermando che il contribuente poteva fornire prova contraria agli accertamenti dell'Ufficio sinteticamente determinati, aveva ommesso di considerare gli elementi, documentalmente prodotti nel corso del giudizio di primo grado, che erano in grado di provare il possesso di redditi esenti, soggetti a imposizione alla fonte o legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile per giustificare le spese indicate dall'Ufficio.

7.1 In questa direzione, ad avviso del ricorrente, deponevano le ampie disponibilità finanziarie, rappresentate da titoli azionari, obbligazionari e titoli di Stato oltre che la donazione di 700.000,00 Euro ricevuta dalla madre e documentata, nel corso del giudizio, dalla produzione della scrittura privata e del versamento sul conto corrente intestato al contribuente del novembre 2004. Le motivazioni espresse dalla CTR erano sul punto sbrigative quanto alle disponibilità certificate dalla Banca Euromobiliare ed errate quanto alla donazione della madre dovendosi ritenere, nonostante quanto prospettato dalla CTR, che la scrittura privata, indicata nella denuncia di successione e per la quale era stata pagata la relativa imposta, aveva quanto meno data certa dalla morte della donante ed era comunque attestata dal versamento risultante sul conto corrente.

Il vizio di motivazione era dunque palese sotto il profilo della decisività degli elementi non considerati.

8. L'Agenzia delle entrate, nel controricorso, ha dedotto l'infondatezza delle censure tanto sotto il profilo della violazione di legge che rispetto al prospettato vizio di motivazione.

8.1 Quanto alla prima questione, evidenza che la giurisprudenza di questa Corte aveva ormai ammesso la piena operatività del sistema dell'accertamento sintetico alla stregua dell'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973, determinando una presunzione di fondatezza della pretesa impositiva che aveva l'effetto di spostare l'onere della prova sul contribuente.

8.2 Quanto al dedotto difetto di motivazione, l'Agenzia osserva che la CTR aveva correttamente esaminato il materiale probatorio agli atti, ritenendo che il contribuente non aveva fornito la prova di avere utilizzato le disponibilità esistenti o parte di esse a giustificazione

delle spese sostenute per incrementi patrimoniali rilevati a suo carico. Peraltro, proprio dalla documentazione prodotta dal contribuente era risultata una minusvalenza patrimoniale che, ben lungi dal tradursi in una potenzialità finanziaria, costituiva ulteriore elemento incompatibile con gli incrementi patrimoniali e con gli indici di spesa posti a fondamento della pretesa erariale.

8.3 Anche la documentazione relativa al *capital gain*, a parte la sua scarsa intelligibilità, non era oggettivamente idonea, per l'Agenzia, a comprovare con certezza la provenienza ed effettiva disponibilità della provvista finanziaria necessaria per l'effettuazione degli acquisti, riscontrati come enormemente sproporzionati rispetto al reddito dichiarato.

9. La parte contribuente, nel controricorso ex art. 371, comma 4, c.p.c., depositato in replica al ricorso incidentale dell'Agenzia, ha poi esposto ulteriori argomenti a sostegno della censura formulata in ricorso, contestando le prospettazioni espresse dall'Agenzia. Non poteva infatti sostenersi che il contribuente fosse gravato dell'onere di dimostrare che proprio le somme possedute fossero quelle effettivamente spese per gli incrementi patrimoniali. Così facendo, infatti, l'Agenzia aveva finito col pretendere una prova diabolica o quasi diabolica. In realtà, per superare gli elementi indicati dall'Ufficio il contribuente era tenuto solamente a dimostrare – e ciò aveva fatto in concreto – “... di avere delle ricchezze a disposizione per donazioni, oppure per disponibilità di redditi esenti da imposta o da obbligo dichiarativo in quanto assoggettati ad imposta sostitutiva”.

10. Per un più agevole esame della vicenda è opportuno premettere che la parte contribuente non pone in discussione che, per effetto dell'accertamento sintetico disciplinato dall'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973 – nella versione *ratione temporis* vigente –, l'Ufficio possa beneficiare di una presunzione legale relativa fondata sui coefficienti redditometrici che il contribuente può superare fornendo la prova contraria. Su tale questione, decisa conformemente dalla CTR, deve ritenersi ormai formato il giudicato, ancorché si rinviengano precedenti di questa Corte che tale principio hanno talvolta declinato in maniera parzialmente diversa – cfr., da ultimo, Cass. n. 25532/12 – a fronte di un indirizzo, numericamente più consistente, orientato in maniera conforme ai principi esposti dalla CTR sul presupposto che è la fonte legale (art. 38 del citato D.P.R. n. 600 del 1973) a prevedere che la disponibilità di taluni beni (art. 2, D.P.R. ult. cit.) costituisce una presunzione legale di capacità contributiva che il contribuente può vincere provando che il reddito presunto sia esente, soggetto a ritenuta d'imposta o sia alimentato da indebitamento o da erogazione di patrimonio – v. Cass. n. 14168/12⁽¹⁾.

10.1 A parte tale questione, che nel caso di specie assume marginale rilievo, il tema di indagine demandato a questa Corte è dunque esclusivamente correlato alle valutazioni che la CTR ha espresso in ordine alle prove che il contribuente assume di avere fornito per superare la presunzione alla quale l'Ufficio si è richiamato per giustificare la ripresa a tassazione.

10.2 Secondo la parte ricorrente principale, infatti, la

(1) Cass. 6 agosto 2012, n. 14168, in *Boll. Trib.*, 2012, 1718.

motivazione addotta dalla CTR sarebbe “sbrigativa” in quanto il contribuente aveva fornito tutti gli elementi documentali idonei a dimostrare l’esistenza di disponibilità finanziarie capaci di giustificare le spese correlate al possesso di beni e gli incrementi patrimoniali, inizialmente stimate dall’Ufficio, per l’anno in esame, in Euro 1.230.000,00.

10.4 A tale risultato l’Amministrazione era giunta considerando, per il periodo 2003/2005: a) per l’anno 2003, la vendita di un’imbarcazione per Euro 10.000,00; b) per l’anno 2004, l’acquisto di altra imbarcazione (Zanuc II - stimato quale incremento patrimoniale pari ad Euro 280.000,00 sulla base del prezzo di vendita dello stesso natante riscontrato nell’anno 2005); c) per l’anno 2005, l’acquisto dell’imbarcazione da diporto Azimut a mezzo *leasing* per un corrispettivo stimato in Euro 960.000,00, da considerare come spese per incremento patrimoniale che l’Ufficio ha ritenuto sostenute, come tutte le precedenti indicate, con redditi conseguiti in quote costanti nell’anno in cui era stata effettuata e nel quadriennio precedente. A tali dati l’Ufficio aveva aggiunto i valori correlati al possesso di un’auto a benzina *Jaguar* e di un’altra a gasolio, al possesso dell’imbarcazione a motore ed al possesso della residenza principale e di altre quattro residenze secondarie.

10.5 Sulla base di tali dati l’Ufficio, a fronte di un reddito dichiarato per l’anno 2004 in Euro 3.708,00, rideterminava il reddito per l’anno in esame in Euro 391.737,00.

10.6 In definitiva, l’Ufficio aveva determinato in via sintetica il reddito del contribuente avvalendosi, in parte, del meccanismo del c.d. redditometro che desunse in via induttiva l’esistenza di elementi indicativi di capacità contributiva in forza dei D.M. che individuano la disponibilità dei beni ivi indicati come indici e coefficienti presuntivi di capacità contributiva ai fini dell’applicazione dell’art. 38, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (accertamento con metodo sintetico) nella condizione di chi “a qualsiasi titolo o anche di fatto utilizza o fa utilizzare i beni” – nel caso di specie il possesso di immobili e di autovetture – (v. Cass. n. 7408 del 31/03/2011⁽²⁾, Cass. n. 1294 del 22/01/2007⁽³⁾ e Cass. n. 12448 del 08/06/2011⁽⁴⁾). Per altro verso, l’Amministrazione procedeva all’accertamento sulle somme impiegate per incrementi patrimoniali alla stregua dell’art. 38, comma 5, D.P.R. ult. cit.

10.7 A fronte di tale accertamento il contribuente aveva contestato, per un verso, l’esistenza di un errore di calcolo nella quota relativa alle spese sostenute – pari ad Euro 246.000,00 – e, per altro, la circostanza che l’“acquisto” dell’imbarcazione Azimut era stato fatto con le forme del *leasing*, operando un pagamento del maxi canone con compensazione del credito che il ricorrente contribuente aveva maturato per la vendita di altro natante. Tali elementi, incidenti sulla determinazione del reddito accertato dall’Ufficio, avrebbero dovuto imporre la rideterminazione dei valori considerati dall’Ufficio in complessivi Euro 345.986,40 ed in quota parte di Euro 69.197,28 per l’anno di riferimento.

10.8 Per altro verso, il contribuente deduceva il possesso di disponibilità economiche ingenti, evidenziate, a suo dire, dalla gestione titoli che per gli anni 2004 e 2005 indicava somme in Euro comprese fra i 2.100.000,00 ca. ed i 2.700.000,00 ca. per anno.

Inoltre, il contribuente depositava certificati rilasciati dalla Banca Euromobiliare dalla quale risultavano minusvalenze pari ad Euro 2.207.108,63 per l’anno 2004 e ad Euro 913.920,51 per l’anno 2005, da ciò desumendo una potenzialità finanziaria di almeno Euro 3.121.029 per l’anno 2003.

10.9 Quanto alla donazione di Euro 700.000,00 ottenuta dalla madre, la stessa veniva documentata dal contribuente, giusta scrittura privata risalente al luglio 2004, alla quale doveva riferirsi il versamento sul di lui conto corrente, in data 18.11.2004, del relativo importo, anch’esso documentato da un estratto conto prodotto nel corso del giudizio di primo grado.

10.10 Ora, a fronte di tale compendio documentale, la CTR ha per un verso escluso la rilevanza della donazione di Euro 700.000,00, ritenendola non documentata ed anzi lasciando intravedere un’operazione di aggiramento postumamente posto in essere dal contribuente – all’atto della morte della genitrice – al solo fine di contrastare l’accertamento. Quanto al rendiconto del *capital gain*, la CTR ha dichiarato che “... non appare sufficientemente dimostrata la provenienza ed effettiva disponibilità finanziaria per l’effettuazione delle acquisizioni di cui trattasi”.

10.11 Occorre a questo punto rammentare che, secondo un indirizzo giurisprudenziale di questa Corte, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l’ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la prova documentale contraria ammessa per il contribuente dall’art. 38, sesto comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, non riguarda la sola disponibilità di redditi ovvero di redditi esenti o di redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d’imposta, ma anche l’essere stata la spesa per incrementi patrimoniali sostenuta proprio con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d’imposta, e non già con qualsiasi altro reddito (dichiarato) cfr. Cass. n. 6813 del 20/3/2009⁽⁵⁾; conf. Cass. 23785/2010⁽⁶⁾ e Cass. n. 4183/2013⁽⁷⁾.

10.12 Si è in particolare ritenuto, nella prima delle decisioni teste evocate – alle quali le sentenze successive fanno pedissequo riferimento –, che per l’art. 38, sesto comma, ult. cit. «... non è sufficiente la prova della sola disponibilità di redditi – e men che mai di redditi esenti ovvero di redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d’imposta – ma è necessario 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». Secondo questa interpretazione «... senza (la prova anche de) il nesso eziologico tra possesso di redditi e spesa per incrementi patrimoniali, questa spesa (siccome univocamente indicativa, per presunzione di legge, della percezione di un reddito corrispondente)

(2) In Boll. Trib. On-line.

(3) In Boll. Trib. On-line.

(4) In Boll. Trib. On-line.

(5) In Boll. Trib. On-line.

(6) Cass. 24 novembre 2010, n. 23785, in Boll. Trib. On-line.

(7) Cass. 20 febbraio 2013, n. 4183, in Boll. Trib. On-line.

continuerebbe a produrre i suoi effetti presuntivi a danno del contribuente, non avendo lo stesso superato la forza della presunzione *iuris tantum* (la stessa si presume) posta, a suo svantaggi dalla norma ...».

10.13 In definitiva, secondo l'indirizzo appena espresso, sembra implicita al sistema normativo l'esistenza, accanto all'onere di dimostrare l'esistenza di redditi esenti capaci di sostenere le spese per incrementi patrimoniali anche di altro – aggiuntivo – onere di tenere i propri conti in modo da ricostruire i movimenti finanziari per fornire giustificazioni in merito al sostenimento delle proprie spese in caso di accertamento.

10.14 Ora, rileva il Collegio che a seguire l'indirizzo appena ricordato dovrebbe ritenersi comunque corretta la decisione impugnata ed infondata la censura esposta dal ricorrente principale, in quanto il contribuente ha dedotto solo la disponibilità di redditi sufficienti per la disponibilità e gli incrementi patrimoniali contestati dall'Ufficio, ma non risulta avere neppure allegato né che proprio quei redditi erano stati impiegati per affrontare le “spese per incrementi patrimoniali” recuperata a tassazione dall'Ufficio.

10.15 Ma a tale indirizzo non ritiene di aderire questa Corte.

10.16 Ed invero, il sesto comma dell'art. 38 D.P.R. n. 600 del 1973, nella versione *ratione temporis* vigente all'epoca del presente giudizio, dispone testualmente che “... il contribuente ha facoltà di dimostrare, anche prima della notificazione dell'accertamento, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta. L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione”.

10.17 A ben considerare, il testo della norma – qui la Corte limitando ovviamente l'indagine all'art. 38 comma 6 ult. cit. nel testo vigente all'epoca, in relazione all'irrelevanza delle modifiche normative successivamente intervenute in materia – non impone affatto la dimostrazione dettagliata dell'impiego delle somme per la produzione degli acquisti o per le spese di incremento, semmai richiedendo al contribuente di vincere la presunzione – semplice o legale che sia – che il reddito dichiarato non sia stato sufficiente per realizzare gli acquisti e gli incrementi. Il che, a ben considerare, significa che nessun'altra prova deve dare la parte contribuente circa l'effettiva destinazione del reddito esente o sottoposto a tassazione separata agli incrementi patrimoniali se non la dimostrazione dell'esistenza di tali redditi.

10.18 Né dalla disciplina normativa anzidetta pare potersi evincere un onere di dimostrazione, aggiuntivo, circa la provenienza oltre che l'effettiva disponibilità finanziaria delle somme occorrenti per gli acquisti operati dal contribuente.

10.19 Se, infatti, l'Ufficio ha desunto dagli incrementi un maggior reddito rispetto a quello dichiarato e il contribuente ha dedotto e dimostrato attraverso il prospetto di gestione titoli di Stato, azionali e obbligazionari l'esistenza di disponibilità finanziarie sottoposte a tassazione separata capaci di consentire detti incrementi, il fatto presuntivo esposto dall'Ufficio non

può continuare a produrre i propri effetti in ragione della condotta del contribuente, ove la stessa sia idonea a comprovare l'esistenza di redditi non dichiarati capaci di realizzare gli incrementi o e spese correlate al possesso di beni.

10.20 Una diversa interpretazione, in nessun modo correlata al tenore testuale del ricordato art. 38, comma 6, ult. cit., determinerebbe in definitiva, una sorta di trasfigurazione del presupposto impositivo, non più correlato all'esistenza di un reddito ma, piuttosto, all'esistenza di una spesa realizzata da redditi imponibili ordinari e congrui o da redditi esenti o da redditi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo d'imposta.

10.21 Orbene, appare evidente, in relazione a quanto testé affermato, la fondatezza dei rilievi esposti nel motivo di ricorso principale.

10.22 Ed invero, l'iter motivazionale esposto dal giudice di appello è gravemente lacunoso, contenendo anche non marginali errori in diritto che viziano l'iter logico della decisione quanto alla rilevanza delle disponibilità finanziarie.

10.23 Per un verso, quanto alla donazione della somma di Euro 700.00,00, non pare potersi revocare indubbio che l'omesso esame, da parte della CTR, della certificazione relativa al versamento di Euro 700.00,00 sul conto del contribuente per l'anno 2004 non poteva in ogni caso essere tralasciato dalla CTR al fine di verificare la disponibilità finanziaria dello stesso, se appunto si considera che l'omissione di tale elemento ha condizionato l'intero passaggio argomentativo del giudice di appello, il quale ha apoditticamente ritenuto di non considerare veritiera la scrittura privata relativa alla donazione indicata nella denuncia di successione.

10.24 L'identità tra l'importo della donazione fatta dalla madre e l'importo versato sul conto del contribuente nello stesso anno indicato nella scrittura privata (anche se non autenticata e priva di data certa) avrebbe dovuto indurre il giudice di appello ad un più attento esame dell'intera documentazione, mancando il quale l'affermazione circa il carattere artificioso dello stesso risulta illogica.

10.25 Del resto, proprio su tale punto questa Corte ha avuto modo di chiarire che, qualora l'ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali ed il contribuente deduca che tale spesa sia il frutto di liberalità, ai sensi dell'art. 38, comma 6, del D.P.R. n. 600 del 1973, la prova delle liberalità medesime deve essere fornita dal contribuente con la produzione di documenti, ai quali la motivazione della sentenza deve fare preciso riferimento – cfr. Cass. n. 24597 del 3/12/2010⁽⁸⁾; conf. Cass. n. 11389/2008⁽⁹⁾.

10.26 Non meno lacunose ed, anzi, addirittura fondate su un presupposto contrario a legge, appaiono le argomentazioni spese dalla CTR in ordine alla irrilevanza delle rendite finanziarie del contribuente ai fini della controversia, posto che il giudice di appello ha illogicamente motivato la decisione di rigetto del ricorso escludendo ogni valore probatorio alla docu-

(8) In Boll. Trib. On-line.

(9) Cass. 8 maggio 2008, n. 11389, in Boll. Trib. On-line.

mentazione prodotta dal contribuente sul presupposto, errato in diritto, che detto contribuente fosse tenuto a “dimostrare la provenienza ed effettiva disponibilità finanziaria per l’effettuazione delle acquisizioni”.

10.27 Tale motivazione si fonda, infatti, per un verso su argomentazioni in netto contrasto con i principi fatti propri da questo Collegio ed esposti nei paragrafi precedenti e, per altro verso, si dimostra gravemente lacunosa, non contenendo un esame analitico delle disponibilità finanziarie allegate dalla parte contribuente, sottoposte a tassazione separata, e alla loro idoneità a giustificare i fatti posti a base dell’accertamento fiscale.

11. Passando all’esame dell’appello incidentale, affidato ad un unico motivo, l’Agenzia lamenta l’insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, rappresentato dalla quantificazione delle spese prospettate dall’Ufficio. La CTR, dedicando due sole righe per rigettare l’impugnazione incidentale proposta, avrebbe tralasciato di rispondere ai rilievi esposti dall’Ufficio in ordine alla quantificazione degli incrementi patrimoniali considerati in sede di avviso di accertamento.

12. La parte contribuente ha dedotto l’inammissibilità e infondatezza della censura.

13. Il motivo è inammissibile.

13.1 È noto, infatti, che la motivazione omessa o insufficiente è configurabile soltanto qualora dal ragionamento del giudice di merito, come risultante dalla sentenza impugnata, emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, ovvero quando sia evincibile l’obiettivo carenza, nel complesso della medesima sentenza, del procedimento logico che lo ha indotto, sulla base degli elementi acquisiti, al suo convincimento, ma non già quando, invece, vi sia difformità rispetto alle attese ed alle deduzioni della parte ricorrente sul valore e sul significato dal primo attribuiti agli elementi deliberati, risolvendosi, altrimenti, il motivo di ricorso in un’inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento di quest’ultimo tesa all’ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, certamente estranea alla natura ed ai fini del giudizio di cassazione – n. 24148 del 25/10/2013.

13.2 Orbene, nel caso di specie la ricorrente incidentale si è limitata a prospettare la carenza motivazionale della decisione impugnata, erroneamente deducendo che la CTR avesse dedicato solo due righe di motivazione all’appello incidentale proposto in appello.

13.3 Così facendo l’appellante incidentale non si è avveduta che il giudice di appello aveva specificamente individuato gli elementi fattuali dai quali inferire che l’originario accertamento compiuto dall’Ufficio aveva erroneamente valutato alcuni elementi, considerando la titolarità di una autovettura già da tempo ceduta dal contribuente e omettendo di considerare il maxi canone di *leasing* corrisposto per l’“acquisto” dell’imbarcazione Azimut mediante compensazione di somma proveniente da alienazione di altro natante.

Ciò la CTR aveva fatto condividendo le prospettazioni difensive esposte dalla parte contribuente – v. infatti il conteggio riprodotto a pag. 8 del ricorso dal contri-

buyente a suo tempo esposto nel ricorso introduttivo.

13.4 Orbene, rispetto a tale ricostruzione degli incrementi patrimoniali e del possesso di beni l’Ufficio non ha formulato alcuna critica all’operato della CTR, invece limitandosi a riproporre le tesi difensive rivolte, in definitiva, a determinare un risultato diverso dagli accertamenti compiuti dalla CTR che, in quanto esenti da illogicità e incongruità, non possono essere rivisti in questa sede.

L’appello incidentale va quindi rigettato.

14. In conclusione, il ricorso principale deve essere accolto, mentre quello incidentale va rigettato. La sentenza impugnata va cassata con rinvio ad altra sezione della CTR della Lombardia che si uniformerà ai principi sopra esposti, provvedendo altresì sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. – La Corte accoglie il ricorso principale, Rigetta il ricorso incidentale. Cassa la sentenza impugnata e rinvia ad altra sezione della CTR della Lombardia che si uniformerà ai principi sopra esposti, provvedendo altresì sulle spese del giudizio di legittimità.

Limiti e ambiti della prova contraria nell’accertamento sintetico

1. Premessa

La Corte di Cassazione si sofferma, ancora una volta, sulla problematica relativa agli incrementi patrimoniali contestati dagli Uffici finanziari in sede di accertamento sintetico con specifico riguardo alla prova contraria che il contribuente è tenuto a fornire per poter ottenere l’annullamento dell’atto.

Si tratta di una questione della quale ci eravamo recentemente occupati in questa *Rivista* con riferimento ad una pronuncia della Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia (1) che aveva fatto proprio un sentire diffuso nell’ambito delle decisioni di merito e che appare essere stato recepito anche dai giudici di legittimità.

Poiché l’orientamento in questione è stato già delineato, nei suoi tratti essenziali, nella nostra precedente e recente nota, appare opportuno, dopo una breve sintesi del contenuto della pronuncia in rassegna, dedicare attenzione a quei profili di novità che possono suscitare l’esigenza di un riscontro critico.

2. I punti salienti dell’annotata sentenza

L’Agenzia delle entrate notificava ad un contribuente un avviso di accertamento con il quale gli rettificava il reddito dichiarato a norma degli artt. 38 e 41-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ritenendolo incongruo rispetto ad acquisti e disponibilità di alcuni mezzi e beni negli anni in questione.

Il contribuente proponeva ricorso innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano sostenendo l’incongruità dei conteggi operati dall’Ufficio fiscale e della motivazione dell’avviso di accertamento, nonché rilevando l’esistenza di disponibilità economiche che avevano giustificato gli acquisti, riconducibili, in particolare, ad una donazione effettuata dalla madre e a rendite derivanti da *capital gains*.

La Commissione tributaria provinciale di Milano accoglieva parzialmente il ricorso, riducendo l’importo rettificato.

Avverso la decisione di primo grado il contribuente e

l'Ufficio finanziario proponevano rispettivamente appello principale e appello incidentale.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia respingeva le impugnazioni in quanto rilevava che l'accertamento fondato sui parametri si fondava sulla presunzione legale, a favore dell'Amministrazione finanziaria, rispetto alla quale il contribuente era tenuto a fornire, con qualsiasi argomentazione, la dimostrazione della insussistenza degli elementi e delle circostanze di fatto sulle quali si basa l'accertamento. La rideterminazione del reddito del contribuente effettuata dalla Commissione tributaria provinciale era considerata corretta in ragione di dimostrati mutamenti nella titolarità dei beni contestati. Nondimeno la Commissione tributaria regionale non riconosceva la donazione ricevuta dalla madre nell'anno 2004, in quanto risultante da scrittura privata non autenticata e non suffragata da data certa e perché considerava un *escamotage* difensivo l'inserimento nella denuncia di successione. Quanto ai redditi da *capital gains*, non appariva sufficientemente dimostrata la provenienza ed effettiva disponibilità finanziaria per l'effettuazione delle acquisizioni. L'appello incidentale dell'Agenzia delle entrate era rigettato in quanto le spese sostenute negli anni 2006 e 2007 non erano state adeguatamente esplicitate nell'avviso di accertamento.

Il contribuente proponeva, pertanto, ricorso per cassazione deducendo il vizio di violazione di legge e di motivazione, ex art. 360, primo comma, nn. 3) e 5), c.p.c., in quanto il giudice di appello aveva omesso di considerare gli elementi, documentalmente prodotti nel corso del giudizio di primo grado, che erano in grado di provare il possesso di redditi esenti, soggetti a imposizione alla fonte o legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile per giustificare le spese indicate dall'Ufficio finanziario. L'Agenzia delle entrate si costituiva in giudizio affermando che, invece, il contribuente non aveva fornito la prova di avere utilizzato le disponibilità esistenti o parte di esse a giustificazione delle spese sostenute per gli incrementi patrimoniali rilevati a suo carico.

La Suprema Corte, dopo alcune considerazioni di ordine generale, rileva che secondo un proprio precedente indirizzo giurisprudenziale (2) in tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'Ufficio finanziario determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la prova documentale contraria ammessa per il contribuente dall'art. 38, sesto comma, del D.P.R. n. 600/1973 (nel testo vigente *ratione temporis*), non riguarda la sola disponibilità di redditi ovvero di redditi esenti o di redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ma anche l'essere stata la spesa sostenuta proprio con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, e non già con qualsiasi altro reddito (dichiarato). Il predetto indirizzo sancirebbe la correttezza della decisione impugnata e l'infondatezza della censura mossa dal ricorrente principale, in quanto il contribuente ha dedotto solo la sussistenza di redditi sufficienti per le disponibilità e gli incrementi patrimoniali contestati dall'Ufficio finanziario e non ha dimostrato che proprio quei redditi erano stati impiegati per affrontare le «*spese per incrementi patrimoniali*» con conseguente recupero a tassazione da parte dell'Ufficio. A questo punto, tuttavia, la Suprema Corte precisa di non aderire all'indirizzo indicato in quanto l'art. 38, sesto comma, del D.P.R. n. 600/1973, nella versione *ratione temporis* vigente, dispone testualmente che «*il contribuente ha facoltà di dimostrare, anche prima della notificazione dell'accertamento, che il maggior reddito*

determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta. L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione».

Si ritengono, pertanto, irrilevanti, per il caso in esame, le modifiche normative successivamente intervenute in materia. Di conseguenza, al contribuente non si richiede la dimostrazione dettagliata dell'impiego delle somme per la produzione degli acquisti o per le spese di incremento, cioè dell'effettiva destinazione del reddito esente o sottoposto a tassazione, bensì di vincere la presunzione, semplice o legale che sia, che il reddito dichiarato non sia stato sufficiente per realizzare gli acquisti e gli incrementi, limitandosi a dimostrare l'esistenza di altri redditi.

Una diversa interpretazione, in nessun modo correlata al tenore testuale del ricordato art. 38, sesto comma, determinerebbe, ad avviso della Suprema Corte, «*una sorta di trasfigurazione del presupposto impositivo, non più correlato all'esistenza di un reddito ma, piuttosto, all'esistenza di una spesa realizzata da redditi imponibili ordinari e congrui o da redditi esenti o da redditi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo d'imposta*».

La Corte di Cassazione rileva, infine, che l'omesso esame, da parte della Commissione tributaria regionale, della certificazione relativa alla donazione effettuata dalla madre, che non è stata considerata veritiera, ha condizionato l'intero passaggio argomentativo del giudice d'appello. I Supremi Giudici stessi hanno avuto modo di chiarire che qualora l'Ufficio finanziario determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali e il contribuente deduca che tale spesa sia il frutto di liberalità, ai sensi del ridetto art. 38, sesto comma, del D.P.R. n. 600/1973, la prova «*deve essere fornita dal contribuente con la produzione di documenti, ai quali la motivazione della sentenza deve fare preciso riferimento*» (3). Nel caso specifico, peraltro, vi è corrispondenza tra l'importo della donazione fatta dalla madre e l'importo versato sul conto del contribuente nello stesso anno indicato nella scrittura privata (anche se non autenticata e priva di data certa).

Anche in ordine all'irrelevanza delle rendite finanziarie del contribuente ai fini della controversia per le quali egli avrebbe dovuto «*dimostrare la provenienza ed effettiva disponibilità finanziaria per l'effettuazione delle acquisizioni*», la Suprema Corte riafferma i principi precedentemente formulati. E, per tali ragioni, i Supremi Giudici ritengono di dover accogliere il ricorso principale e rigettare quello incidentale, cassando con rinvio ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia, tenuta ad uniformarsi ai principi sopra esposti.

3. Riflessioni critiche sul tema

Appare opportuno seguire l'iter motivazionale della Corte di Cassazione al fine di chiarire alcuni aspetti rilevanti della pronuncia in esame.

Il punto di partenza è, a nostro avviso, la formulazione del principio generale al quale, fino ad oggi, i Supremi Giudici si erano sostanzialmente attenuti.

Essi stessi ricordano i propri precedenti (4) nei quali hanno affermato che è necessaria, oltre alla dimostrazione della sussistenza di redditi esenti o soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta, a copertura delle spese sostenute dal contribuente rilevanti ai fini dell'accertamento sintetico, anche la prova che tali spese per incrementi patrimoniali sono state effettivamente sostenute con tali redditi.

Non sarebbe, cioè, sufficiente la semplice dimostrazio-

ne della disponibilità dei redditi, ma sarebbe essenziale la dimostrazione del nesso eziologico tra disponibilità e spese concretamente effettuate.

Dovrebbe, in sostanza, essere data la prova che le spese per incrementi patrimoniali sono state effettivamente sostenute con tali redditi.

Tale impostazione porterebbe al rigetto del ricorso del contribuente, il quale non avrebbe ottemperato al proprio onere probatorio.

I Supremi Giudici, tuttavia, ritengono di dover attenersi all'interpretazione del dettato normativo in ragione del rispetto del principio *tempus regit actum*.

Infatti il metodo comunemente definito come *sintetico puro* (5), nella sua formulazione *ante* riforma del 2010, *ratione temporis* vigente all'epoca dei fatti oggetto del giudizio, prevedeva che se l'Ufficio finanziario determinava sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali il contribuente aveva la *facoltà di dimostrare, anche prima della notificazione dell'accertamento, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente era costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta. L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso dovevano risultare da idonea documentazione*.

La disposizione non richiedeva, dunque, nella sua precedente formulazione, una dimostrazione dettagliata del nesso di causalità tra i redditi disponibili e le spese per incrementi patrimoniali, ma si limitava a fare riferimento all'esistenza di tali redditi.

Per tale motivo i Supremi Giudici ritengono che interpretare la norma in modo diverso dal significato che si deduce in via letterale significherebbe attribuire al presupposto impositivo una dimensione che non è quella che il legislatore ha voluto individuare.

Tutto ciò, a nostro avviso, andrebbe a mettere seriamente in discussione il rispetto del principio di capacità contributiva e, ancor più, il diritto di difesa costituzionalmente garantito dall'art. 24.

Tant'è che gli studiosi più attenti (6), nell'esaminare il dettato normativo della disposizione in quella che è stata la sua evoluzione in seguito alla novella del 2010, hanno rilevato che anche l'applicare il primo indirizzo della Corte di Cassazione alle fattispecie regolate – da un punto di vista temporale – dalla disposizione *ratione temporis* vigente comporterebbe un aggravamento dell'onere probatorio per il contribuente non giustificabile.

L'assunto ermeneutico formulato dalla Suprema Corte all'interno delle già citate sentenze 20 marzo 2009, n. 6813, 24 novembre 2010, n. 23785, e 20 febbraio 2013, n. 4183 (7), darebbe, infatti, luogo alla cosiddetta *probatio diabolica* che non appare applicabile nemmeno alla nuova versione dell'accertamento sintetico.

Tant'è che nella citata sentenza della Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia 10 luglio 2013, n. 50 (8), si conclude che, anche con riferimento al testo dell'art. 38, sesto comma, del D.P.R. n. 600/1973, conseguente alle modifiche del 2010 per esso intervenute, l'interpretazione più corretta deve essere quella in base alla quale al contribuente si chiede solo di chiarire all'Ufficio finanziario quali siano le fonti dei singoli incrementi che avrebbero reso possibile l'investimento, senza la necessità di dimostrare la corrispondenza specifica tra gli incrementi patrimoniali e le spese sostenute.

L'Agenzia delle entrate (9), peraltro, avendo riguardo proprio alle spese per incrementi patrimoniali, ribadisce che il contribuente, in sede di contraddittorio, *potrà* fornire la prova relativa:

a) alla formazione della provvista, che potrebbe anche essersi realizzata nel corso di un periodo diverso rispetto ai quattro anni indicati nel decreto;

b) all'utilizzo della provvista per l'effettuazione dello specifico investimento.

Gli Uffici finanziari, tuttavia, tendono a far diventare il *“potrà”* un *“dovrà”*, in quanto accolgono l'impostazione contenuta nel primo indirizzo della Corte di Cassazione, quantomeno con riguardo agli accertamenti ai quali è applicabile la nuova disciplina. E, quindi, vengono ricompresi in tale quadro gli accertamenti relativi ai redditi per i quali non è ancora scaduto, alla data del 31 maggio 2010, il termine per la presentazione della dichiarazione.

Un'impostazione siffatta non è invece accettabile, in quanto non v'è dubbio che la prova che deve essere fornita dal contribuente debba essere circostanziata, ma solo in relazione all'esistenza e alla natura delle eventuali ulteriori disponibilità, e non già rispetto al famigerato nesso eziologico tra queste ultime e gli acquisti effettuati.

Nel caso in esame, pertanto, il contribuente, al quale veniva richiesto di dimostrare eventuali altre disponibilità finanziarie che giustificassero i suoi incrementi patrimoniali, ha fornito indicazioni dettagliate relative ad entrate derivanti da *capital gains* scaturenti da posizioni azionarie e obbligazionarie, che erano stati sottoposti a tassazione separata, oltretutto ad una liberalità proveniente da un familiare.

La Suprema Corte, dopo aver affrontato il tema del nesso eziologico, superandolo, si sofferma proprio su tale ultimo profilo della vicenda in esame.

Si tratta della donazione effettuata dalla madre al figlio della quale la Commissione tributaria regionale della Lombardia non ha tenuto conto, in quanto era contenuta in una scrittura non autenticata e, quindi, priva di data certa, nonostante fosse stata inserita nella denuncia di successione. Quest'ultimo, infatti, era stato considerato un *escamotage* difensivo.

I Supremi Giudici rilevano che l'omesso esame della documentazione relativa alla donazione da parte della Commissione tributaria regionale ha costituito elemento condizionante l'esito della vicenda.

Essi precisano che nei casi in cui la determinazione sintetica del reddito complessivo netto del contribuente in relazione alla sua spesa per incrementi patrimoniali sia riconducibile – secondo quanto affermato dal contribuente stesso – ad una liberalità, ai sensi del sesto comma dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, la prova deve essere fornita dal contribuente con la produzione di documenti, ai quali la motivazione della sentenza deve fare preciso riferimento.

Nella sentenza della Commissione tributaria regionale non si fa riferimento alla documentazione fornita che, peraltro, consentiva di stabilire una perfetta identità tra l'importo della donazione fatta dalla madre, pur sempre derivante da una scrittura privata (anche se non autenticata e priva di data certa), e l'importo versato sul conto del contribuente – provato dalla certificazione di un bonifico bancario – nello stesso anno.

Alla luce delle sentenze citate dai Supremi Giudici (10), i Giudici d'appello avrebbero, quantomeno, dovuto argomentare in relazione alla non idoneità di tali documenti a costituire una legittima prova a favore del contribuente.

4. Osservazioni conclusive

La pronuncia in esame va ad aggiungersi a numerose altre che ci siamo trovati a commentare negli ultimi tempi in tema di accertamento sintetico puro e/o effettuato con l'utilizzo dei parametri e del redditometro.

Appare evidente che la Corte di Cassazione si senta direttamente investita dell'esigenza di garantire un giusto equilibrio tra le posizioni delle due parti interessate dall'accertamento e dal processo tributario.

Si tende soprattutto ad evitare che la posizione del contribuente – certamente parte più debole a causa delle difficoltà evidenti che gravano a suo carico quando gli si richiede di suffragare il proprio onere probatorio – non diventi estremamente gravosa compromettendo e comprimendo eccessivamente il suo diritto di difesa.

A tale proposito bisogna anche tenere conto del fatto che l'Amministrazione finanziaria, al fine di assicurarsi il reperimento di gettito, ha oberato il contribuente di adempimenti di ogni genere. Non solo sotto il profilo delle dichiarazioni, ma anche rispetto alle modalità da seguire per effettuare alcune prestazioni che possono essere rilevanti per gli Uffici finanziari con riguardo alla determinazione del reddito del contribuente.

Pensiamo, ad esempio, al diffondersi di regole sempre più garantiste sulla tracciabilità dei pagamenti, oltreché alla necessità di mantenere documentazione da poter esibire in caso di contraddittorio con gli Uffici.

Con riguardo al caso in esame, la pretesa dell'Ufficio finanziario appare andare oltre il limite di una corretta e completa conservazione delle risultanze derivanti dalle operazioni rientranti nella gestione del proprio quotidiano.

Peraltro ciò è tanto più grave in una vicenda, quale quella in oggetto, in cui il contribuente aveva indicato e messo a disposizione, degli Uffici finanziari prima, e dei Giudici d'appello poi, ogni tipo di documentazione idonea a ricostruire l'*excursus* che aveva caratterizzato l'evolversi degli incrementi patrimoniali attenzionati.

A tale proposito riteniamo importante sottolineare l' ammonimento che i Supremi Giudici rivolgono ai Giudici d'appello, i quali sono ritenuti colpevoli di non aver dato la giusta rilevanza alle prove raccolte e proposte dalla difesa del contribuente.

Ci sembra, infatti, che l'utilizzo non corretto dello strumento presuntivo – sia esso riconducibile al sintetico puro o al redditometro e, anche, agli studi di settore – tenda a privilegiare una ricostruzione che si rivela frequentemente sbagliata, mentre dedicando attenzione alla documentazione probatoria fornita dai contribuenti (pensiamo alla scrittura privata alla quale si sovrapponeva perfettamente il bonifico bancario idoneo non solo a documentare il *quantum* ricevuto, ma anche ad identificare con precisione il donante, madre del contribuente, o ai *capital gains* documentati dalla titolarità delle azioni e obbligazioni relative, oltreché dagli atti della tassazione separata) e analizzandola in modo approfondito e privo di pregiudizi legati agli aspetti formali, è più probabile che si pervenga ad una determinazione del reddito dei contribuenti stessi più aderente alla realtà e, quindi, maggiormente rispettosa del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

Avv. Patrizia Accordino
Università degli Studi di Messina

(1) Cfr. Comm. trib. reg. del Friuli Venezia Giulia, sez. X, 10 luglio 2013, n. 50, in *Boll. Trib.*, 2014, 788, con nota di ACCORDINO, *Notazioni in tema di accertamento sintetico del reddito complessivo delle persone fisiche*.

(2) Cfr. Cass., sez. trib., 20 marzo 2009, n. 6813; Cass., sez. trib., 24 novembre 2010, n. 23785; e Cass., sez. I, 20 febbraio 2013, n. 4183; tutte in *Boll. Trib. On-line*.

(3) Cfr. Cass., sez. trib., 3 dicembre 2010, n. 24597; e Cass., sez. trib., 8 maggio 2008, n. 11389; entrambe in *Boll. Trib.*

On-line.

(4) Cfr. nota 2.

(5) Cfr. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2011, 216 ss.; FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2012, 254 ss.; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 426 ss.; e LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2005, 188 ss.

(6) Cfr. MULEO, *Limitazioni probatorie nella difesa del contribuente dall'accertamento sintetico*, in *Corr. trib.*, 2009, 1588 ss.; e BEGHIN, *Accertamento sintetico, dimostrazione del nesso eziologico e «probatio diabolica»*, *ivi*, 2013, 275 ss.

(7) Cfr. nota 2.

(8) Cfr. nota 1.

(9) Cfr. circ. 31 luglio 2013, n. 24/E, in *Boll. Trib.*, 2013, 1191.

(10) Cfr. Cass. n. 24597/2010, cit.; e Cass. n. 11389/2008, cit.

IRES – Redditi di impresa – Valutazioni – Transfer pricing – Rettifica dei prezzi di trasferimento a norma dell'art. 110, settimo comma, del TUIR, basata su elementi non comparabili – Mancata valutazione di adeguati elementi comparabili dei mercati di riferimento – Insufficienza della presunzione utilizzata dall'Ufficio – Infondatezza dell'accertamento – Conseguenze.

Agli effetti del transfert pricing di cui all'art. 110, settimo comma, del TUIR, allorché venga utilizzato per la rettifica tributaria il metodo del costo maggiorato (Cost Plus), devono sussistere elementi di comunanza tra le società accertate e le società estere da esse controllate ed è necessario che la comparazione effettuata dall'Amministrazione finanziaria avvenga su elementi comparabili, quali l'identità dei beni prodotti, l'uguaglianza di aree geografiche di attività e l'equivalenza di volumi di fatturati, conseguendone in difetto l'infondatezza dell'accertamento.

[Commissione trib. provinciale di Milano, sez. II (Pres. D'Orsi, rel. Rigoldi), 10 dicembre 2013, sent. n. 408]

(*Omissis*).

Con tali atti, originati dal P.V.C. redatto in data 12/9/12 dalla Guardia di Finanza – Nucleo di Polizia Tributaria di Mantova, venivano accertati, in relazione ai rapporti tra la ricorrente e le controllate cinesi ... e ..., costi non deducibili rispettivamente per € 6.874.908,00 e € 317.633,00.

Quest'ultimo importo, risultato inferiore al 3° quartile, non è stato ripreso a tassazione.

La ricorrente acquista dalle controllate filtri per uso automotive per cui sono stati effettuati controlli ai fini della verifica del "transfer pricing". Dei tre metodi tradizionali, è stato utilizzato per la verifica quello del costo maggiorato (*Cost Plus*) essendo stati ritenuti inutilizzabili, nel caso di specie, gli altri due.

Per l'applicazione del metodo prescelto è stata effettuata la comparazione fra i bilanci delle due società controllate con quelli di sei società cinesi indipendenti ritenute idonee per tale confronto.

Nel ricorso, regolarmente presentato, la società osserva quanto segue:

– le due società controllate non sono comparabili con le sei società cinesi perché non producono gli stessi beni e, quindi, sono prive di elementi di comunanza;

– i bilanci delle due società controllate sono complete di spiegazioni analitiche per ogni singola posta red-

dituale o patrimoniale, mentre quelli delle sei società cinesi sono composti da due pagine con dati che non consentono la riclassificazione delle voci con parametri analoghi a quelli utilizzati per la formazione di bilanci delle due società controllate;

- il codice di attività NACE 2932, che l'ufficio ritiene comune per tutte le 8 società, comprende 66 voci di componentistica per auto, ma sono completamente assenti i filtri per auto. Considerato che nessuna delle 6 società cinesi, utilizzate per il confronto con le due controllate, produce filtri, non c'è possibilità di utilizzo ai fini della comparazione con il metodo del costo maggiorato;

- le società cinesi non operano nella stessa area delle due società controllate: due operano a distanza di oltre 600 Km;

- il volume d'affari delle sei società cinesi non è equivalente a quello delle due società controllate.

La società ricorrente eccepisce, inoltre, la violazione dell'art. 10 della L. 212/2000 e degli artt. 5-6-17 del D.Lgs. 472/97. Chiede infine l'applicazione dell'art. 8 del D.Lgs. 546/92.

Per i motivi sopra indicati la ricorrente chiede l'annullamento dell'atto impugnato. Con riconoscimento di spese.

L'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Lombardia, con le controdeduzioni presentate in data 28/3/13, prot. ..., conferma tutti i motivi dell'accertamento rilevando, in particolare, che la redditività risultante dal bilancio consolidato è migliore della redditività della società ricorrente/controllante.

Tali dati fanno presumere un trasferimento di utili, considerando anche che non risulta remunerata l'attività di ricerca e sviluppo svolta totalmente in Italia. Evidenza, poi, l'Ufficio che la ... ha conseguito nel 2009 un utile del 39,69% e che le vendite ammontanti a € 39.811.000,00 sono state effettuate per € 31.330.996,21 alla società ricorrente.

Infine l'Ufficio conferma la correttezza del proprio operato in relazione alle asserite violazioni dell'art. 10 L. 212/2000 e degli artt. 5, 6, 17 del D.Lgs. 472/97 e dell'art. 8 del D.Lgs. 546/92.

Per quanto sopra l'Ufficio chiede il rigetto del ricorso e la conferma dell'atto impugnato. Con riconoscimento di spese.

Con la memoria presentata in data 18/11/13 la società ricorrente conferma tutti i motivi di ricorso, in quanto non sono minimamente scalfiti da quanto sostenuto dall'Amministrazione Finanziaria nelle sue contro-deduzioni.

In base allo svolgimento del processo, ed esaminata la documentazione in atti, la Commissione accoglie i ricorsi riuniti e annulla gli accertamenti impugnati per i seguenti motivi:

- la ricorrente ha analiticamente motivato, con prove chiare e circostanziate, che la comparazione effettuata dall'Amministrazione Finanziaria sia avvenuta su elementi non comparabili: diversità di beni prodotti, di area geografica di attività, di volumi di fatturato non equivalenti. Anche il codice di attività "NACE 2932", che sembra essere l'unico elemento comune a tutte le società comparate, presenta anomalie. Infatti, tra le 66 voci di componentistica per auto elencate risultano assenti i filtri per auto, che sono prodotti dalle società controllate dalla ricorrente, ma non dalle sei società cinesi prese a confronto;

- le osservazioni dell'Ufficio riguardanti il fatturato delle società cinesi controllate evidenziano un presumibile trasferimento di utili ma tale presunzione, che non risulta provata, ha portato alla determinazione, su dati non oggettivi, di costi non deducibili;

- visto l'accoglimento del ricorso, viene assorbita la decisione in relazione alle eccepite violazioni dell'art. 10 della L. 212/2000, degli artt. 5-6-17 D.Lgs. 472/97 e all'applicazione dell'art. 8 del D.Lgs. 546/92;

- nel caso in esame, considerata la complessità della questione, vengono compensate le spese di giudizio.

P.Q.M. – La Commissione accoglie i ricorsi riuniti. Spese compensate.

La rettifica dei transfer pricing tra soggetti appartenenti allo stesso gruppo

1. Premessa

Con l'annotata pronuncia i giudici della Commissione tributaria provinciale di Milano hanno accolto il ricorso di una società che aveva impugnato un avviso di accertamento in materia di "transfer pricing".

In particolare, era stato contestato alla ricorrente di avere acquisito dalle proprie società controllate cinesi beni a prezzi superiori a quelli di mercato. Per questo motivo erano stati ripresi in aumento alcuni costi.

L'analisi effettuata dall'Agenzia delle entrate per rettificare i prezzi, però, si è basata su elementi non comparabili e, quindi, le sue contestazioni sono state dichiarate illegittime.

2. Il transfer pricing

L'espressione "transfer pricing" si riferisce ai prezzi applicati aventi ad oggetto il trasferimento dei beni materiali e immateriali ovvero ad operazioni di finanziamento o di prestazioni di servizi poste in essere fra società appartenenti allo stesso gruppo d'impresе multinazionali.

Tali transazioni possono intervenire sia con soggetti ubicati in Italia, sia con soggetti non residenti. Invero, la disciplina tributaria del "transfer pricing" elaborata dal legislatore italiano richiede necessariamente che una delle parti sia ubicata in un Paese estero.

Esistono peraltro situazioni in cui è comunque conveniente a soggetti italiani appartenenti allo stesso gruppo attuare una politica di prezzi di trasferimento. Qualora la determinazione di tali corrispettivi non sia conforme al prezzo di libero mercato, ossia al prezzo mediamente pattuito in condizioni similari, per lo stesso tipo di prodotto o servizio con terze parti indipendenti, si verifica il fenomeno del trasferimento della quota parte di minore costo o di maggiore ricavo in capo al soggetto collegato o controllato. In breve, si ritiene che il minore costo sostenuto dall'impresa collegata all'acquirente permetta a quest'ultima di realizzare o di trattenere un margine di utile che, di fatto, con tale risparmio, le è stato trasferito dalla propria controllante.

Le motivazioni che possono indurre all'alterazione dei prezzi nei rapporti commerciali infragruppo sono molteplici. Di fatto, nell'ambito tributario, la libera determinazione dei valori economici nel gruppo d'impresa permette un trasferimento artificioso di ricchezza imponibile fra le diverse giurisdizioni fiscali. Il fenomeno si incentra sulla discordanza fra il "valore normale di mercato" e quello "anormale" pattuito fra i soggetti legati da una coincidenza di soggetti giuridici ed economici e da una unitaria

direzione dei risultati economici fiscali realizzati.

Con riferimento alle organizzazioni internazionali, sicuramente l'OCSE ha assunto un ruolo primario nel formulare metodologie di valutazione applicabili alla problematica dei prezzi di trasferimento, così come ha svolto attività informativa e di richiesta costante di applicazione di criteri omogenei alle Amministrazioni finanziarie dei vari Paesi.

3. La disciplina italiana

Com'è noto, la disciplina dei prezzi di trasferimento in Italia è contenuta nel settimo comma dell'art. 110 del TUIR. Tale norma, rubricata "Norme generali sulle valutazioni", dispone che: «I componenti di reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del secondo comma, se ne deriva un aumento del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le Autorità competenti degli Stati esteri ... La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e di collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti».

Tale disposizione subordina l'applicabilità della disciplina sui prezzi di trasferimento all'esistenza di una situazione di controllo fra le parti coinvolte nelle transazioni.

Diverse possono essere le operazioni poste in essere nell'ambito delle entità appartenenti allo stesso gruppo d'impresa che rientrano nella disciplina in esame.

Esse si possono sostanziare nella cessione di beni (prodotti finiti, materie prime), nella prestazione di servizi (consulenza finanziaria o strategica, prestito del personale - *management fee*, concessione di diritti per l'uso di formule e *know how*, prestazione di servizi comuni accentrati - *head quarter expenses*).

4. Il valore normale nelle transazioni infragruppo

Per la determinazione del valore normale, il settimo comma dell'art. 110 del TUIR rinvia all'art. 9 dello stesso testo unico.

Il terzo comma dell'art. 9 definisce il valore normale per i servizi come «il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi delle stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni e i servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni e i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore».

Il concetto di valore normale definito legislativamente si uniforma al principio di libera concorrenza consigliato in via primaria dall'OCSE per la determinazione della congruità del prezzo di trasferimento. In breve, tale valore deve essere uguale o simile a quello che sarebbe stato pattuito per transazioni assimilabili da terze imprese indipendenti.

Nell'ambito della fissazione delle "policy" interne di "transfer pricing" da parte dei gruppi multinazionali, è

necessaria la simulazione di ipotetiche transazioni intervenute fra soggetti concorrenti indipendenti.

Certamente è necessario considerare tutte le variabili che possono influire sulla determinazione libera del prezzo (specifiche funzioni effettuate dal cedente, rischi derivanti dalle funzioni svolte dalle singole unità del gruppo, specificità dei mercati di riferimento, etc.).

Nella prassi non è sempre possibile fare riferimento al prezzo ipoteticamente applicato da terze parti. Ad esempio, nel caso di prodotti specifici per singolo cliente, non è possibile trovare transazioni di terzi similari così come anche nella fornitura di beni immateriali non standardizzati (prodotti *software* specifici).

Alla luce di tali considerazioni sono stati elaborati alcuni criteri per verificare la correttezza della determinazione dei prezzi di trasferimento.

5. Le istruzioni ministeriali sul "transfer pricing"

Il Ministero delle finanze ha fornito utili indicazioni sul fenomeno del "transfer pricing" nelle ormai datate circolari 22 settembre 1980, n. 32/9/2267 (1), e 12 dicembre 1981, n. 42/12/1587 (2). Anche la Guardia di finanza ha emesso le proprie istruzioni con la circolare 9 gennaio 2008, n. 1/E (3).

Recentemente sono stati emessi il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 29 settembre 2010, n. 137654, e la circolare 15 dicembre 2010, n. 58/E (4).

Tali documenti sono stati diffusi a commento dell'entrata in vigore dell'art. 26 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122), il quale ha previsto la possibilità per i contribuenti di predisporre la documentazione necessaria per giustificare le politiche dei prezzi di trasferimento e di comunicare il relativo possesso nella dichiarazione dei redditi, beneficiando così della mancata irrogazione di sanzioni in caso di un'eventuale rettifica (art. 1, comma 2-ter, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471).

6. I criteri metodologici per la rettifica dei prezzi di trasferimento

I principali criteri di verifica utilizzati dall'Amministrazione finanziaria al fine di valutare la congruità (valore normale) dei corrispettivi applicati dalle parti nelle transazioni "intercompany" sono quelli contenuti nelle citate circolari del 1980 e del 1981 (in particolare, la richiamata circolare n. 32/9/2267 del 1980 individua tre metodi base per determinare il valore normale sulle transazioni che hanno ad oggetto beni materiali: il metodo del confronto del prezzo, del prezzo di rivendita, del costo maggiorato).

Oltre ai metodi evidenziati, il Ministero delle finanze sostiene che ogni altro metodo alternativo può essere utilizzato purché siano rispettati i principi posti alla base della libera concorrenza.

In breve, i metodi alternativi possono essere utilizzati in via sussidiaria quando nell'applicazione dei metodi base insorgano difficoltà o impossibilità applicative, incertezze di risultato e sia necessario individuare un elemento differenziale.

1. Metodi tradizionali basati sulla transazione	2. Metodi basati sugli utili
a) Metodo del confronto del prezzo b) Metodo del costo maggiorato c) Metodo del prezzo di rivendita	a) Metodo della ripartizione dei profitti globali b) Metodo della comparazione dei profitti c) Metodo della redditività del capitale investito

7. L'annotata sentenza

Nell'ambito della controversia presa in esame dalla pronuncia in rassegna, la società italiana aveva acquistato dei prodotti dalla proprie controllate cinesi.

Una delle motivazioni di tale scelta era dovuta dal fatto che acquistarli da tale Paese era molto più conveniente che produrli in Italia, a causa dei maggiori costi di produzione italiani (si pensi solo al costo del lavoro o dell'energia).

Inoltre, il settore dove operava la società era in forte espansione in tale Paese e tutti i suoi principali clienti erano presenti nel suddetto mercato. Pertanto, la produzione localizzata in Cina era strategica per il gruppo, tant'è che le stesse società cinesi investivano in ricerca e sviluppo.

Inoltre, la società italiana acquisiva dei prodotti specifici che nessun altro produttore realizzava. Infatti, come si vedrà di seguito, neppure l'Agenzia delle entrate dalle proprie banche dati era riuscita ad individuare operatori che producevano i medesimi prodotti.

Le società cinesi operavano in autonomia e la fissazione dei prezzi avveniva attraverso contrattazioni simili a quelle che si sarebbero portate a termine con soggetti terzi non appartenenti al gruppo.

Conseguentemente, nessun intento elusivo vi era alla base di questa decisione di produrre tali beni in Cina e di farli acquistare dalla società italiana.

Malgrado abbia preso atto delle descritte particolarità, l'Agenzia delle entrate locale ha contestato alla società italiana di avere acquistato i menzionati prodotti ad un prezzo superiore a quello di mercato.

In particolare, da un'analisi approssimativa effettuata dai verificatori risultava che le società cinesi avrebbero realizzato ricavi superiori a quelli che avrebbero conseguito se avessero applicato i prezzi di mercato. Pertanto, secondo tale tesi la società italiana avrebbe imputato maggiori costi e ridotto così la sua base imponibile.

Al fine di giustificare il relativo rilievo, l'Ufficio finanziario ha applicato il metodo del costo maggiorato (c.d. "cost plus"), dove la congruità del prezzo di trasferimento viene valutata sulla base del costo di produzione aumentato di un margine di utile lordo.

Tale metodo di verifica ha validità soprattutto nei casi in cui l'analisi concerne transazioni "intercompany" di imprese che svolgano esclusivamente attività di produzione, e il margine di profitto normale deve essere desunto da transazioni comparabili effettuate da terze parti indipendenti.

In particolare, il "cost plus" è utile quando è possibile effettuare una comparazione tra vendite dello stesso tipo di prodotto effettuate dal cessionario sia a società collegate, sia a terze parti indipendenti nell'ambito dello stesso mercato di riferimento.

Il costo maggiorato considera *in primis* i costi sostenuti dal produttore dei beni ai quali, al fine di ottenere il prezzo di libera concorrenza, è aggiunta un'apposita percentuale di ricarico che potrebbe anche essere ricavata comparando la transazione della società residente oggetto di verifica con quella ottenuta con terze parti indipendenti impegnate in vendite similari.

Come sancito dalla stessa Agenzia delle entrate nei recenti provvedimenti sopracitati, l'analisi della comparabilità è l'elemento essenziale del modo di procedere, valida per ogni modalità di controllo adottata, compreso quello del costo maggiorato.

In particolare, tale analisi deve avere per oggetto:

a) le caratteristiche dei beni e dei servizi;

b) le funzioni svolte, i rischi assunti ed i beni strumentali utilizzati;

c) i termini contrattuali;

d) le condizioni economiche e in particolare i lineamenti generali dei mercati di riferimento, siano essi di approvvigionamento, transito o sbocco;

e) le strategie d'impresa.

Pertanto, secondo l'Agenzia delle entrate l'analisi deve essere basata su elementi comparabili, altrimenti non è possibile effettuare le eventuali rettifiche.

La stessa giurisprudenza (5) ha stabilito che l'Ufficio finanziario, per addivenire alle proprie conclusioni, deve scegliere un metodo di determinazione del prezzo più idoneo al caso, scegliere un mercato rilevante e scegliere i prodotti; scegliere degli indici di rilievo; effettuare degli adeguati calcoli.

Presupposto di tutta l'operazione è che vi siano operazioni similari sulle quali basare le comparazioni (prodotti similari e stesso mercato): vi devono essere similarità del prodotto preso in esame e medesimo mercato geografico. Vanno poi considerate altre variabili quali le norme interne del Paese di destinazione. Nel caso in cui – continuano i giudici – l'Ufficio finanziario abbia applicato il metodo del costo maggiorato e posto in essere la comparazione operando su transazioni non comparabili, l'accertamento non può essere considerato legittimo.

Nell'effettuare la loro analisi nel caso preso in esame dall'annotata sentenza, i soggetti accertatori non hanno considerato che le società cinesi operavano nei confronti della società italiana come soggetti terzi, visto la loro autonomia organizzativa ed economica, e vendevano prodotti altamente qualificati che nessun altro produttore realizzava. Pertanto, le transazioni già si potevano definire effettuate tra parti indipendenti.

Inoltre, malgrado quanto stabilito dall'allora Direzione Generale delle imposte dirette, le motivazioni dei rilievi non erano state basate su analisi di elementi comparabili, in quanto erano state prese a riferimento società che producevano beni diversi, che operavano su un'area geografica diversa e che avevano un fatturato non equivalente.

Infine, non erano state indicate le funzioni equiparabili relativamente alle società prese a confronto, così come gli altri elementi necessari per effettuare una sostenibile rettifica di valore.

In assenza di tali comparazioni, le contestazioni mosse dall'Ufficio finanziario non potevano considerarsi provate e, per questo motivo, la Commissione tributaria milanese ha accolto il ricorso della contribuente annullando gli avvisi di accertamento da essa impugnati.

Avv. Mario De Bellis – Avv. Fabio Gallio

(1) In *Boll. Trib.*, 1980, 1644.

(2) In *Boll. Trib.*, 1982, 133.

(3) In *Boll. Trib.*, 2008, 144.

(4) In *Boll. Trib.*, 2011, 54.

(5) Cfr. Comm. trib. reg. della Lombardia, sez. VII, 7 giugno 2011, n. 69, in *Boll. Trib. On-line*.

IVA – Comunità europea – Cessioni extra-comunitarie – Cessioni all'esportazione effettuate a clienti residenti nella Repubblica di San Marino – Diritto all'esenzione – D.M. 24 dicembre 1993 – Obbligo di presa nota a margine delle scritture contabili – Costituisce un adempimento formale – Omissione – Irrilevanza – Perdita dell'esenzione delle cessioni all'esportazione – Non si verifica – Prevalenza del diritto comunitario – Sussiste – Applicabilità del diritto comunitario in ogni stato e grado del

processo.

IVA – Comunità europea – Cessioni extra-comunitarie – Esenzione dall'IVA – Norma interna che punisce la violazione di un adempimento formale con la perdita del diritto all'esenzione – È incompatibile col diritto comunitario – Diritto all'esenzione anche in presenza di un'operazione illecita o irregolare – Sussiste.

Le disposizioni del diritto nazionale, quali il D.M. 24 dicembre 1993, con cui il Ministero delle finanze ha emanato le disposizioni attuative di quanto stabilito dall'art. 71 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che condizionano il diritto all'esenzione dall'IVA delle cessioni all'esportazione con la Repubblica di San Marino agli adempimenti formali, quali l'annotazione a margine delle corrispondenti scritture eseguite nel registro di cui all'art. 23 del medesimo D.P.R. n. 633/1972, devono essere rilette alla luce di quanto dispone, in proposito, il diritto comunitario cogente e, segnatamente, la VI Direttiva 388/77/CEE, con conseguente disapplicazione del diritto nazionale confliggente con le norme del diritto comunitario cogente da operarsi anche d'ufficio nel giudizio di legittimità, costituendo l'applicazione del diritto comunitario un dovere istituzionale per la Corte di Cassazione, onde assicurare la piena applicazione delle norme comunitarie aventi un rango preminente rispetto a quelle dei singoli Stati membri.

Il diniego da parte di uno Stato membro dell'Unione europea di esentare un'operazione di esportazione dall'IVA, come previsto dalla VI Direttiva 388/77/CEE, qualora detto diniego intenda punire la violazione di una disposizione nazionale che prevede un'autorizzazione in materia, o qualsiasi altro incombente a carattere formale, persegue una finalità estranea a quella della predetta Direttiva, come enunciata dall'art. 15 e dall'undicesimo "considerando" (equiparare le esenzioni nazionali, al fine di una riscossione paragonabile delle risorse proprie di tutti gli Stati membri), e il diritto del contribuente all'esenzione dall'IVA, laddove ricorrano i presupposti di cui all'art. 1 della stessa VI Direttiva, sussiste pure in presenza di un'esportazione illecita e, a fortiori, di un'esportazione irregolare, secondo le norme del diritto nazionale.

[Corte di Cassazione, sez. trib. (Pres. Bielli, rel. Valitutti), 18 luglio 2014, sent. n. 16450, ric. Agenzia delle entrate c. Consumer Electronics s.p.a.]

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO – 1. A seguito di processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza del 16.12.03, veniva notificato alla società Consumer Electronics s.p.a. un avviso di accertamento, emesso ai fini IRPEG, IRAP ed IVA per l'anno 2002, con il quale l'Amministrazione finanziaria recuperava a tassazione le maggiori imposte dovute in conseguenza di una serie di violazioni (violazione degli obblighi di tenuta della contabilità, deduzione di costi non inerenti e di competenza di altri esercizi, omessa individuazione e registrazione di operazioni, violazioni relative ad esportazioni di beni in San Marino), poste in essere dalla società contribuente nell'anno di imposta 2002.

2. L'atto impositivo veniva impugnato dalla Consumer Electronics s.p.a. dinanzi alla CTP di Milano, che accoglieva parzialmente il ricorso.

3. L'appello principale avverso tale pronuncia proposto dall'Agenzia delle Entrate veniva disatteso dalla

CTR delle Lombardia, con sentenza n. 145/50/06, depositata il 12.1.07, mentre veniva accolto in parte l'appello incidentale della contribuente, ossia limitatamente al rilievo concernente, ai fini IVA, le esportazioni verso clienti con sede in S. Marino. La CTR ritenere, per il resto, di confermare l'intero percorso motivazionale seguito dal giudice di prime cure.

4. Per la cassazione della sentenza n. 145/50/06 ha proposto, quindi, ricorso l'Agenzia delle Entrate affidato a due motivi. La resistente ha replicato con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE – 1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia l'insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c.

1.1. L'impugnata sentenza – a parere dell'Amministrazione ricorrente – sarebbe affetta dal dedotto vizio motivazionale non avendo la CTR indicato le ragioni per le quali i costi – contestati dall'Amministrazione al punto B1 dell'avviso di accertamento – sarebbero, a suo avviso, riconducibili a spese pubblicitarie, integralmente deducibili, e non – piuttosto – a spese di rappresentanza, con conseguente deducibilità solo parziale, ai sensi dell'art. 74 del D.P.R. n. 917 del 1986 (nel testo applicabile *ratione temporis* alla fattispecie concreta).

1.2. Il motivo è inammissibile.

1.2.1. Il ricorrente ha, invero, del tutto omesso di formulare un'indicazione riassuntiva e sintetica, contenente la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume contraddittoria o insufficiente, nonché le ragioni per le quali la motivazione debba considerarsi inidonea, per la sua insufficienza, a giustificare la decisione di appello. E ciò ai sensi dell'art. 366-bis, comma 2, c.p.c. (applicabile alla fattispecie *ratione temporis*), a tenore del quale la formulazione della censura, a norma dell'art. 360, n. 5, c.p.c. deve contenere un "momento di sintesi" omologo del quesito di diritto, che costituisca una *quid pluris* rispetto all'illustrazione del motivo operata dalla parte ricorrente (cfr., *ex plurimis*, Cass. 8897/08; 2652/08; Cass. S.U. 11652/08; 16528/08).

1.2.2. Nel caso di specie, per contro, l'Agenzia delle entrate si è limitata ad esporre – in maniera ampia e diffusa – le ragioni per le quali la motivazione dell'impugnata sentenza sarebbe, a suo parere, affetta dal vizio motivazionale dedotto, senza operare la sintesi richiesta dalla norma succitata.

1.3. Di conseguenza, la censura – per le ragioni susposte – non può trovare accoglimento.

2. Con il secondo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 71, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, nonché dell'art. 4, lett. b), del D.M. 24 dicembre 1993, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.

2.1. La CTR avrebbe, invero, erroneamente accolto – ad avviso dell'Amministrazione finanziaria – l'appello incidentale della contribuente, in relazione al rilievo rubricato al n. C2 dell'avviso di accertamento, con il quale l'Ufficio aveva escluso che fossero esenti dall'assoggettabilità all'IVA, ai sensi del combinato disposto degli artt. 8 e 71 del D.P.R. n. 633 del 1972, le cessioni

all'esportazione effettuate dalla Consumer Electronics s.p.a. a clienti residenti nella Repubblica di San Marino. Tale esclusione – ritenuta illegittima dalla CTR – deriverebbe, invece, a parere dell'Amministrazione finanziaria dal fatto di non avere la contribuente provveduto, come richiesto dall'art. 4, comma 1, lett. b), del D.M. 24 dicembre 1993, alla "presa nota a margine", nel registro IVA delle vendite, delle fatture di vendita vidimate a clienti aventi sede in San Marino.

2.2. Il motivo è infondato.

2.2.1. Va osservato, al riguardo, che l'art. 71 del D.P.R. n. 633 del 1972, dispone che le norme in materia di esenzione delle cessioni all'esportazione, di cui agli artt. 8 e 9 del decreto cit., "si applicano alle cessioni eseguite mediante trasporto o consegna dei beni nel territorio (oltre che dello Stato della Città del Vaticano...) della Repubblica di San Marino ed ai servizi connessi, secondo le modalità da stabilire preventivamente con decreti del Ministro per le Finanze in base ad accordi con i detti Stati".

2.2.2. Con il D.M. 30 [24, n.d.r.] dicembre 1993, il Ministero delle Finanze ha, dipoi, emanato le disposizioni attuative di quanto stabilito dall'art. 71 del D.P.R. n. 633 del 1972, stabilendo, all'art. 4, che "in relazione alle cessioni di cui all'art. 1, si applicano le disposizioni di cui agli artt. 8 e 9 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modifiche e integrazioni, a condizione che l'operatore italiano: a) sia in possesso dell'esemplare della fattura indicata all'art. 3, n. 3 (ossia la fattura vidimata dalla Repubblica di San Marino); b) ne abbia preso nota a margine delle corrispondenti scritture eseguite nel registro di cui all'art. 23 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modifiche ed integrazioni"; c) (...)". Ed è proprio l'inadempimento di tale obbligo di "presa nota a margine", previsto dalla lettera b) della disposizione succitata, da parte della Consumer Electronics s.p.a., che – a parere dell'Agenzia delle Entrate – impedirebbe l'esenzione delle cessioni all'esportazione effettuate, nel caso di specie, a clienti aventi sede nella Repubblica di San Marino.

2.3. Tale assunto della ricorrente non può essere condiviso.

2.3.1. Non può revocarsi in dubbio, infatti, che le succitate disposizioni del diritto nazionale, che condizionano il diritto all'esenzione da IVA delle cessioni all'esportazione in questione agli adempimenti formali suindicati, debbano essere rilette alla luce di quanto dispone, in proposito, il diritto comunitario cogente, e – segnatamente – la Sesta Direttiva CE n. 388/77, temporalmente applicabile alla fattispecie in esame. La disapplicazione del diritto nazionale confligente con le norme del diritto comunitario cogente, invero, deve essere operata anche d'ufficio nel presente giudizio di legittimità, costituendo, anzi, l'applicazione del diritto comunitario un dovere istituzionale per la Suprema Corte (come si desume, altresì, dall'art. 267 del Trattato per il Funzionamento dell'Unione Europea), onde assicurare la piena applicazione delle norme comunitarie aventi un rango preminente rispetto a quelle dei singoli Stati membri.

2.3.2. A tanto induce, invero, il principio di effettività, enunciato nell'art. 10 del Trattato CE, che comporta l'obbligo per il giudice nazionale di applicare

il diritto comunitario in qualsiasi stato e grado del processo, senza che possano ostarvi preclusioni procedurali o processuali di sorta (Cass. S.U. 26948/06, Cass. 19546/11).

2.3.3. Ebbene, tanto premesso in via di principio, va osservato – con riferimento al caso concreto – che, ai sensi dell'art. 15 della Sesta Direttiva, in materia di IVA, "fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano a condizioni da essi fissate per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni stesse e prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso: 1) le cessioni di beni spediti o trasportati dal venditore o per suo conto fuori del territorio del paese di cui all'art. 3 (ossia della CE); 2) (...)".

2.3.4. La Corte di Giustizia (cfr. C. Giust. 2.8.1993, C-111/92, *Lange*) ha chiarito, al riguardo, che tale disposizione, in conformità al principio della neutralità fiscale su cui si fonda la Sesta direttiva, non delinea, in materia di esenzioni, alcuna distinzione fra esportazioni lecite e illecite. Con la conseguenza che, perfino nelle ipotesi in cui un'esportazione possa definirsi illecita alla stregua del diritto nazionale, qualora quest'ultima abbia ad oggetto merci ricomprese nella sfera d'applicazione della Sesta direttiva, la medesima non potrà che essere trattata allo stesso modo delle esportazioni lecite di merce.

2.3.5. Ne discende che la suddetta disposizione di cui all'art. 15 della Sesta Direttiva non autorizza in alcun modo gli Stati membri ad assoggettare all'IVA un'esportazione dichiarata esente ai sensi della medesima norma. Tale interpretazione – osserva la Corte di Giustizia – è, del resto, corroborata dall'art. 17, n. 3, della medesima direttiva, laddove prevede che gli Stati membri accordano, altresì, ad ogni soggetto passivo la deduzione ovvero il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini di sue operazioni esenti. Il diniego da parte di uno Stato membro di esentare un'operazione di esportazione dall'IVA, come previsto dalla Sesta Direttiva, qualora detto diniego intenda punire la violazione di una disposizione nazionale che prevede un'autorizzazione in materia, o qualsiasi altro incombente a carattere formale, persegue, dunque, una finalità estranea a quello della Sesta Direttiva, come enunciata dall'art. 15 e dall'undicesimo "considerando" (equiparare le esenzioni nazionali, al fine di una riscossione paragonabile delle risorse proprie di tutti gli Stati membri) (C. Giust. 2.8.1993, cit.).

2.3.6. In definitiva, dunque, per il diritto comunitario il diritto del contribuente all'esenzione da IVA, laddove ricorrano i presupposti di cui all'art. 15 della Sesta Direttiva – nella specie, la cessione di beni trasportati o spediti fuori della Unione Europea (già Comunità Europea) –, sussiste pure in presenza di un'esportazione illecita ed – a *fortiori* – di un'esportazione irregolare, secondo le norme del diritto nazionale.

2.4. Ciò posto, nel caso di specie, la CTR ha accertato – con ampia e motivata valutazione del fatto, non censurata dall'Agenzia delle Entrate sotto il profilo del vizio di motivazione – che l'azienda esportatrice aveva ricevuto, come del resto non era stato contestato neppure dall'Ufficio, la "prescritta certificazione dell'ufficio tributario di San Marino, attestante l'effettivo espleta-

mento degli adempimenti necessari per il perfezionamento delle operazioni". Ed, in effetti, che i beni fossero stati realmente esportati nel territorio di San Marino risulta secondo la CTR – sul punto non contrastata dal gravame dell'Amministrazione finanziaria – dalla copia delle fatture emesse dalla Consumer Electronics s.p.a., regolarmente "vidimate dall'Ufficio Tributario della Repubblica di San Marino, recanti la prescritta marca a timbro"; il che si desume, d'altro canto, dallo stesso avviso di accertamento dell'Ufficio (p. 9).

2.5. Ne discende che, in presenza di una cessione all'esportazione regolarmente eseguita, mediante spedizione o trasporto dei beni nella Repubblica di San Marino, e quindi rientrante nella previsione dell'art. 15 della Sesta Direttiva, il diritto all'esenzione dall'IVA non poteva essere escluso dall'Amministrazione finanziaria sulla base di un mero presupposto formale, ferma restando, comunque, la competenza dello Stato italiano a censurare tale violazione sul piano sanzionatorio (C. Giust. 2.8.1993, cit.).

2.6. Il motivo di ricorso in esame va, di conseguenza, disatteso.

3. Per le ragioni che precedono, pertanto, il ricorso deve essere integralmente rigettato, con conseguente condanna dell'Amministrazione ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, nella misura di cui in dispositivo.

P.Q.M. – La Corte Suprema di Cassazione; rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 7.000,00, oltre ad Euro 200,00 per esborsi ed accessori di legge.

Esportazioni, fra la norma comunitaria e quella nazionale

Il referente normativo della questione esaminata dalla Suprema Corte è rappresentato dagli artt. 8 e 71 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili, precisa il primo di questi articoli, quelle «*eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea*». La prova dell'esportazione deve risultare, prosegue, «*da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento*».

Tali regole, afferma l'art. 71, si applicano anche alle cessioni eseguite mediante trasporto dei beni nel territorio della Repubblica di San Marino, «*secondo modalità da stabilire preventivamente con decreti del Ministro per le finanze*».

Dopo avere precisato che l'imprenditore italiano deve emettere la fattura di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 in quattro esemplari, l'art. 3 del D.M. 24 dicembre 1993, emesso in esecuzione di tale rinvio, dispone che il contribuente deve registrare detta fattura a norma dell'art. 23 dello stesso D.P.R. n. 633/1972 e deve allegare al documento di accompagnamento dei beni viaggianti uno di questi esemplari «*munito di timbro a secco circolare contenente intorno allo stemma ufficiale sammarinese la seguente dicitura "Rep. di San Marino - Uff. Tributario"*».

Nel caso in esame, si discuteva degli effetti legati al mancato adempimento di quanto indicato nel successivo art. 4 del medesimo decreto ministeriale, laddove prevede che l'operatore italiano deve prendere «*nota a margine del-*

le corrispondenti scritture eseguite nel registro di cui all'art. 23» del possesso dell'esemplare della fattura munita del timbro di cui sopra. La ditta accertata possedeva la prova della esportazione: l'esemplare della fattura vidimata dallo Stato di San Marino, ma non ne aveva annotato il possesso a margine delle corrispondenti scritture previste dal predetto art. 23 del D.P.R. n. 633/1972.

La tesi dell'Ufficio finanziario era quella per cui questo adempimento rappresentava una condizione essenziale per applicare il regime di non imponibilità previsto per le esportazioni dall'art. 8. Ciò non essendo avvenuto, tanto doveva bastare per rendere imponibile la correlata operazione.

La Corte di Cassazione non ha condiviso questo assunto. Le succitate disposizioni che condizionano la non imponibilità all'IVA agli adempimenti formali suindicati debbono essere lette, dicono i Supremi Giudici, «*alla luce di quanto dispone, in proposito, il diritto comunitario cogente, e – segnatamente – la Sesta Direttiva CE n. 388/77, temporalmente applicabile alla fattispecie in esame*».

A queste norme comunitarie il giudice nazionale deve conformarsi in qualsiasi stato e grado del processo, indipendentemente dal fatto che la loro applicazione venga o meno dedotta dalle parti. Applicare il diritto comunitario è infatti un dovere istituzionale del giudice per «*assicurare la piena applicazione delle norme comunitarie aventi un rango preminente rispetto a quelle dei singoli Stati membri*».

Chiaro a questo proposito l'art. 10 del Trattato della Comunità economica europea del 1957, ratificato dalla legge 14 ottobre 1957, n. 1203: «*gli Stati membri adottano tutte le misure di carattere generale o particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal presente Trattato ... Essi si astengono da qualsiasi misura che rischi di compromettere la realizzazione degli scopi del presente Trattato*».

L'art. 15 della VI Direttiva, laddove vuole che le cessioni di beni spediti o trasportati fuori del territorio nazionale siano esentate dall'applicazione dell'IVA, rientra nel novero di queste norme, di fronte alle quali il nostro diritto nazionale, se con esse confliggente, deve essere disapplicato.

La regola prevista in tale Direttiva non ammette eccezioni. Gli Stati membri non possono assoggettare ad IVA un'esportazione che la norma comunitaria vuole esente. In questo senso, dice la Corte di Giustizia dell'Unione europea (1), una cessione di beni trasportati fuori dell'Unione è un'operazione non imponibile anche nelle ipotesi in cui essa «*esportazione possa definirsi illecita*».

Se così è, dice la Corte di Cassazione nella sentenza annotata, a maggior ragione tale deve restare quando si tratti, come nella fattispecie *de qua*, di un'esportazione semplicemente irregolare sul piano della forma. A ciò consegue, questa la conclusione, «*che in presenza di una cessione all'esportazione regolarmente eseguita, mediante spedizione o trasporto dei beni nella Repubblica di San Marino, e quindi rientrante nella previsione dell'art. 15 della Sesta Direttiva, il diritto all'esenzione dall'IVA non poteva essere escluso sulla base di un mero presupposto formale*», quale per l'appunto è la mancata annotazione del possesso della fattura vidimata dallo Stato di San Marino.

Detto questo sul piano della condivisione della decisione in commento, la cui valenza trascende il caso trattato, corre obbligo di aggiungere che identico risultato si raggiunge percorrendo l'itinerario normativo tracciato dal legislatore nazionale.

L'elemento essenziale di una esportazione è il trasporto

o la spedizione dei beni oggetto della cessione fuori del territorio della Comunità economica europea.

Una volta che l'operatore economico dimostri tale elemento, nel caso specifico il trasporto dei beni nel territorio della Repubblica di San Marino attraverso la fattura vidimata dell'Ufficio tributario del predetto Stato, l'esportazione tale resta a nulla potendo valere, in termini di qualificazione della medesima, il fatto che l'esportatore abbia o meno preso nota del possesso di questa fattura «a margine delle corrispondenti scritture eseguite nel registro di cui all'art. 23 D.P.R. 633/72». La condizione normativa per applicare la correlata fattispecie resta il fatto che il bene sia stato effettivamente trasportato o spedito nello Stato di San Marino, e non tanto che il possesso della fattura vidimata sia stato annotato a margine delle scritture contabili.

L'omissione di tale formalità potrà legittimare l'irrogazione di sanzioni, giammai la decadenza dall'agevolazione fiscale sulla non imponibilità. Ammesso, per amore di tesi, che di agevolazione si tratti.

L'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 non regolamenta infatti un'esenzione, una sorta di privilegio fiscale che, come tale, si può anche perdere, ma «il sistema» della non imponibilità territoriale delle esportazioni, sancito dall'art. 1 del medesimo decreto: «l'imposta si applica sulle cessioni di beni ... effettuate nel territorio dello Stato».

Pur vero che l'art. 71 del D.P.R. n. 633/1972 rimanda ad un successivo decreto ministeriale il compito di stabilire le modalità applicative dell'art. 8, è altrettanto vero che tale rinvio attiene per l'appunto alle modalità senza alcuna pretesa di incidere sul contenuto del presupposto territoriale sancito dall'art. 1 della stessa legge.

Se è vero poi che nel sistema tributario nazionale vale il principio sancito dall'art. 23 Cost., secondo cui nessuna prestazione patrimoniale «può essere imposta se non in base alla legge», pare evidente che non è per nulla ipotizzabile che il Ministero possa introdurre a carico del contribuente italiano formalità contabili in grado di incidere sulla essenza e sulla oggettività del presupposto d'imposta, così modificando il regime impositivo della operazione compiuta.

Ciò è quanto dire che la pretesa dell'Ufficio di escludere dall'applicazione dell'art. 8 una esportazione nella Repubblica di San Marino, e questo solo perché il contribuente non annota il possesso della fattura vidimata dall'Ufficio tributario sanmarinese nelle sue scritture contabili, è una pretesa del tutto priva di fondamento normativo.

L'IVA è un'imposta neutra, colpisce il solo consumatore finale. Il diritto di rivalsa in capo al cedente e quello di detrazione per il cessionario che sia soggetto passivo d'imposta garantiscono questo risultato. Prima che l'art. 93 del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1 (convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27), intervenisse sull'art. 60 del D.P.R. n. 633/1972, questa rivalsa non era ammessa per l'imposta o la maggiore imposta pagata dal venditore in conseguenza dell'accertamento o

della rettifica della dichiarazione da parte dell'Amministrazione finanziaria. La rivalsa era infatti collegata soltanto al compimento di una operazione imponibile e alla correlata emissione della fattura. Solo in questi casi, il cedente del bene doveva e poteva esigere il pagamento dell'imposta dal soggetto cessionario del bene.

Si diceva che questa disciplina, in manifesta contraddizione con il principio sulla neutralità dell'imposta, era giustificata dall'esigenza di garantire la stabilità dei rapporti giuridici. Stabilità che sarebbe stata compromessa se la rivalsa fosse stata ammessa anche su operazioni remote e, ancora, se fosse stato consentito al cessionario di detrarre, a mente dell'art. 19, quanto da lui così pagato.

Il nuovo testo dell'art. 60 corregge questa anomalia valorizzando le ragioni di politica tributaria sulla tassazione del solo consumo finale. La rivalsa è ora ammessa anche per la maggiore imposta accertata dall'Amministrazione finanziaria e il cessionario dei beni ha conseguentemente diritto di esercitare la correlata detrazione per l'imposta così pagata all'interno della sua dichiarazione.

Anche in occasione di un accertamento, dunque, accanto al classico rapporto tributario e pubblicistico tra l'erario ed il cedente, se ne instaurano pure gli altri due: il primo civilistico tra quest'ultimo e il cessionario per quanto concerne la rivalsa, il secondo, di nuovo pubblicistico, tra l'erario e il cessionario per la detrazione dell'imposta così pagata.

Una vera e propria rivoluzione in termini che cancella tutte quelle ipotesi in cui l'IVA per cui era impedita la rivalsa restava a carico del cedente, come in una sorta di sanzione impropria.

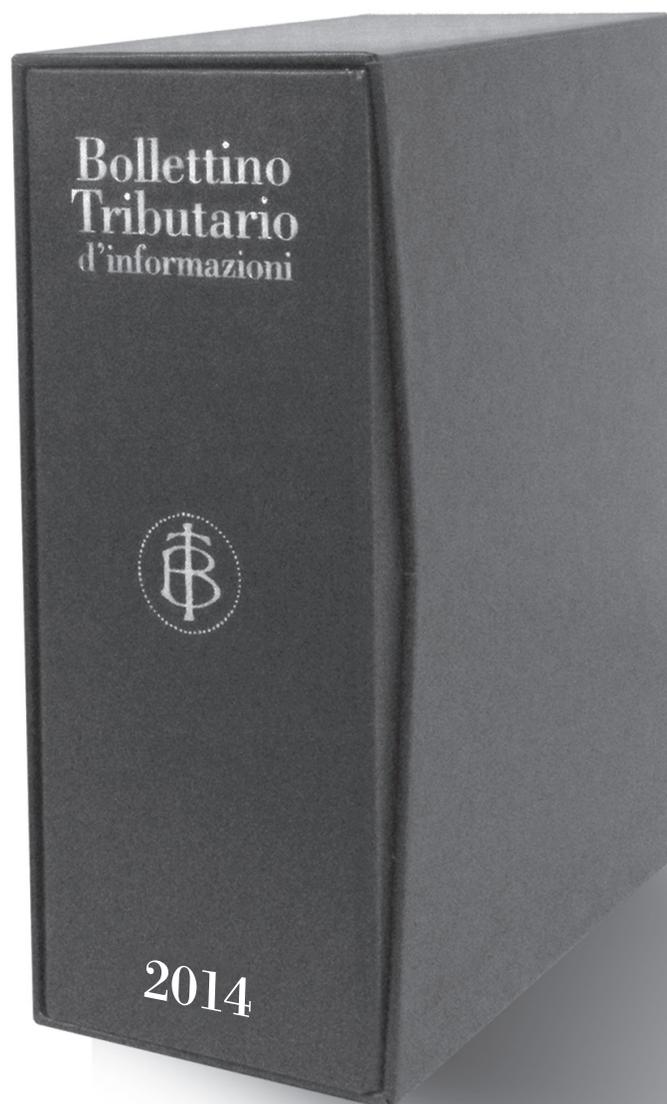
In conclusione, vero l'asserto dell'Ufficio finanziario, vero cioè che la mancata annotazione all'interno delle scritture contabili del possesso della fattura vidimata dallo Stato di San Marino rende imponibile la correlata operazione di vendita, al pari di una normale cessione effettuata sul territorio italiano, il caso in esame sarebbe un caso emblematico del come una interpretazione di un articolo di legge può giungere a «sfigurare» l'essenza dell'istituto della non imponibilità.

Non solo l'imposta verrebbe applicata sulla base di un inadempimento formale del cedente, del tutto estraneo al presupposto oggettivo d'imposta, ma l'imposta così applicata resterebbe definitivamente a carico di questi, posto che lo straniero non potrebbe essere chiamato a pagare le nostre imposte addirittura dopo che i beni a cui esse imposte ineriscono gli sono stati consegnati nello Stato di sua residenza.

Imposta a cui il cedente dovrebbe poi aggiungere, in una sorta di paradossale *cupio dissolvi*, le sanzioni edittali previste dagli artt. 5 e 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Avv. Bruno Aiudi

(1) Cfr. Corte Giust. UE 2 agosto 1993, causa C-111/92, in *Boll. Trib. On-line*.



Raccoglitore della Rivista in similpelle verde con impressioni oro
€ 55,00 per ogni annata

IRPEF – Redditi diversi – Plusvalenze – Terreni e partecipazioni societarie – Rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni possedute da persone fisiche, non nell'esercizio d'impresa – Fattispecie.

Q. – Si ponga il caso di una partecipazione posseduta dai genitori (in parti uguali tra loro), quanto all'usufrutto a vita, ed al figlio, per la nuda proprietà. Nell'atto di acquisizione della partecipazione è specificato che i genitori hanno il diritto di accrescimento dell'usufrutto (nel caso di morte di uno dei due) in favore del coniuge che sopravvivesse all'altro. Nel caso di specie, i due genitori hanno una differenza di età tale per cui il valore dell'usufrutto perpetuo del più giovane dei due è superiore del 5% (in riferimento al 1° gennaio 2014) rispetto a quello dell'altro.

Si domanda:

– l'imposta sostitutiva da corrispondere per la rideterminazione del valore d'acquisto, relativamente all'usufrutto, deve essere calcolata, per entrambi i coniugi, tenendo conto dei coefficienti del valore (usufrutto/nuda proprietà) del più giovane dei due, o lasciando ad ognuno il coefficiente assegnato dalla legge?

– qualora, genitori e figlio, vendessero congiuntamente la partecipazione (o meglio, il figlio vendesse la partecipazione ed i genitori rinunciassero all'usufrutto), la ripartizione del prezzo realizzato, ai fini del calcolo della plusvalenza (art. 67 del TUIR), dovrebbe avvenire:

a) suddividendo il prezzo tra nudo proprietario ed usufruttuari, come se l'usufruttuario fosse uno solo, con l'età del più giovane dei due coniugi, e la parte restante al nudo proprietario?

Oppure,

b) il prezzo dovrebbe essere suddiviso, tra i coniugi, calcolando ognuno il valore dell'usufrutto sulla propria metà, con i coefficienti previsti dalla legge, e la parte restante al figlio (nudo proprietario)?

R. – In riferimento al primo quesito in esame, non è dato rinvenire alcun tipo di riferimento normativo, giurisprudenziale o di prassi idoneo a fondare un'ipotesi di calcolo dell'imposta sostitutiva che tenga conto esclusivamente dei coefficienti del valore (usufrutto/nuda proprietà) del più giovane dei coniugi.

Difatti tale opzione, da ritenersi non corretta, determinerebbe la possibilità per il contitolare del diritto di usufrutto di rivalutare il valore della propria partecipazione avvalendosi del coefficiente relativo all'altra quota di usufrutto non intestata al medesimo e ciò in palese violazione del requisito soggettivo del possesso di un diritto (cfr. in tal senso circ. 9 maggio 2003, n. 27/E, in *Boll. Trib.*, 2003, 768).

Ciò vuol dire che il requisito soggettivo del possesso – presupposto essenziale per la rideterminazione del valore delle partecipazioni – deve ritenersi integrato per ciascun coniuge solo con riferimento alla quota di usufrutto detenuta effettivamente dal medesimo.

È naturale quindi che, per ciascun coniuge, la rideterminazione del valore della partecipazione debba tenere conto esclusivamente dei coefficienti attribuiti dalla legge al medesimo, senza potere beneficiare del coefficiente attribuito all'altro coniuge.

Occorre evidenziare inoltre che, ai fini dell'individuazione del valore del diritto di usufrutto è necessario adottare i criteri indicati dall'art. 48 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, applicando, in caso di usufrutto a vita e per ciascun coniuge, i coefficienti riportati nel prospetto allegato allo stesso decreto presidenziale (cfr. circ. n. 27/E/2003, cit.).

In particolare, in caso di coesistenza di più diritti reali sulla medesima partecipazione, riferibili a soggetti diversi, ciascuno di essi ha diritto ad avvalersi della rivalutazione ma solo con riferimento al proprio diritto, a prescindere dalla scelta operata dai titolari di altri diritti reali sulla medesima partecipazione (cfr. in tal senso circ. 6 novembre 2002, n. 81/E, in *Boll. Trib.*, 2002, 1640).

Pertanto appare evidente come la prassi assunta dall'Amministrazione finanziaria sia orientata nel senso di valutare separatamente i diritti reali dei soggetti contitolari e ciò a prescindere da circostanze specifiche che, come in questo caso, possono caratterizzare la posizione di altro contitolare.

Difatti qualora le partecipazioni, come in questo caso, siano possedute a titolo di diritto reale *pro indiviso*, la rivalutazione può essere effettuata anche da uno solo dei contitolari, limitatamente alla sua quota e, pertanto, il versamento dell'imposta sostitutiva deve essere effettuato distintamente da ciascun contitolare interessato all'agevolazione, per la relativa quota di spettanza.

Per quanto sopra, almeno nell'ottica di un approccio prudenziale, pare corretto calcolare l'imposta sostitutiva da corrispondere per la rideterminazione del valore d'acquisto lasciando ad ognuno dei due coniugi il coefficiente del valore assegnato dalla legge.

Analoghe considerazioni valgono anche per quanto riguarda il secondo quesito.

Difatti si ritiene che, qualora genitori e figlio cedessero, ciascuno per i diritti di propria spettanza, la proprietà per intero della partecipazione, il prezzo realizzato, ai fini del calcolo della plusvalenza, dovrebbe essere suddiviso tra i coniugi calcolando per ognuno il valore dell'usufrutto sulla propria metà, con i coefficienti previsti dalla legge, con la parte restante attribuita al figlio quale nudo proprietario.

IRES – Redditi di impresa – Spese relative a più esercizi – Spese di rappresentanza – Modalità di deducibilità – Fattispecie.

IVA – Detrazione dell'imposta – Esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni o servizi – Spese di rappresentanza – Modalità di deducibilità – Fattispecie.

Q. – Una società con sede operativa a Napoli, avente per oggetto la torrefazione di caffè e la successiva vendita ai bar, rappresenta i seguenti casi.

1. Ha dato in omaggio ai bar delle tazzine di caffè (costo unitario euro 1,50) con il marchio riprodotto il nome della torrefazione.

Tale costo in contabilità è stato considerato di pubblicità con trattamento relativo.

La Guardia di finanza, in sede di verifica, lo ha ritenuto spesa di rappresentanza recuperando interamente il costo e l'IVA relativa.

Se così fosse si potrebbe rientrare nel plafond della spesa di rappresentanza, salvando, per quanto possibile, il costo e perdendo ovviamente l'IVA. Poi si dovrebbe considerare il valore unitario dei beni.

Ora, si tratta di stabilire quale è il valore unitario.

La singola tazzina di euro 1,50 è omaggiata in confezioni da 6 unità, per cui se il valore unitario fosse costituito dalla confezione da sei, potrebbe rientrare, in ogni caso, nel limite stabilito.

2. La società fornisce in comodato delle macchine da caffè, ammortizzate regolarmente e sostenendo tutte le spese di manutenzione.

Per le macchine dei bar in Campania la manutenzione è effettuata, almeno così risulta, nella sede della società che dispone di un'apposita officina.

Per le macchine localizzate a Roma, per la manutenzione, la società ricorre ad un'azienda esterna che opera nei singoli bar in Roma, e fattura alla società (che allo stato è sottoposta a verifica della Guardia di finanza).

Orbene, tali costi più l'IVA sono stati recuperati, perché a parere dei verificatori non sarebbero inerenti in quanto nel contratto di comodato non è indicato che le spese di manutenzione siano a carico del comodante.

Tanto premesso espongo la mia opinione.

Per quanto riguarda le tazzine, dal momento che riportano il marchio della società e ovviamente sono sempre presenti, in bella mostra, nei locali dei bar, ritengo che possa trattarsi di spese di pubblicità.

In via subordinata, se la spesa fosse di rappresentanza, ritengo che possa rientrare nel caso di valore unitario inferiore a 25 euro con conseguente deducibilità del costo e dell'IVA.

Per quel che concerne, poi, le spese di manutenzione, essendo queste relative a beni ammortizzabili del comodante, ritengo che siano inerenti e conseguentemente deducibili.

In caso contrario si verificherebbe l'assurdo che le spese "napoletane" siano deducibili e quelle "romane", per le quali sarebbe antieconomico trasportarle a Napoli, no.

R. – In merito al primo quesito, la contestazione formulata dalla Guardia di finanza circa la qualificazione dei costi in termini di spese di rappresentanza appare corretta.

Sul punto, infatti, occorre ricordare l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria secondo cui le spese di pubblicità (cfr. ris. 17 settembre 1998, n. 148/E, in *Boll. Trib.*, 1998, 1565) si distinguono per l'esistenza di

un rapporto corrispettivo tra le due parti contraenti, la cui causa va individuata, di regola, nell'obbligo di una di esse di pubblicizzare il prodotto e/o il marchio o, comunque, l'attività produttiva dell'altra che, a sua volta, si impegna ad una prestazione in denaro o in natura quale corrispettivo della prestazione ricevuta.

In senso conforme, si era già espressa la risoluzione 17 giugno 1992, n. 9/204 (in *Boll. Trib.*, 1992, 1527), a parere della quale la principale caratteristica delle spese di pubblicità risiede nella presenza di un rapporto sinallagmatico tra l'impresa e il soggetto incaricato dell'attività di pubblicità, e quindi nell'esistenza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari.

In tal caso, pertanto, non essendo stata rappresentata la sussistenza di alcun rapporto sinallagmatico nei termini di cui sopra tra la società e i singoli bar, si ritiene di poter condividere le conclusioni rassegnate dalla Guardia di finanza, trattandosi appunto di spese di rappresentanza, ovvero di erogazioni gratuite effettuate verso terzi soggetti (bar) con cui l'impresa sia interessata a intrattenere rapporti per finalità promozionali (cfr. in tal senso circ. 13 luglio 2009, n. 34/E, in *Boll. Trib.*, 2009, 1106).

Ciò chiarito, risulta parimenti corretto quanto rilevato dal gentile Abbonato in via subordinata, ovvero che tali spese rientrino nel caso di valore unitario inferiore all'importo di euro 25,82, con conseguente deducibilità integrale del costo ai fini delle imposte sui redditi e IVA assolta sull'acquisto integralmente detraibile.

Passando ad esaminare il secondo quesito, occorre osservare che, in difetto di una specifica previsione contrattuale in tal senso, il comodatario non è tenuto ad effettuare la manutenzione ordinaria e/o straordinaria del bene concesso in comodato giusto il disposto dell'art. 1807 c.c. secondo cui «se la cosa si deteriora per solo effetto dell'uso per cui è stata consegnata e senza colpa del comodatario, questi non risponde del deterioramento».

Conseguentemente, trattandosi in tal caso di un contratto di comodato privo di pattuizione specifica sul punto, si ritiene che la società comodante abbia pieno diritto a portare in deduzione i costi sostenuti per la manutenzione dei beni concessi in comodato.

Pertanto, la contestazione formulata dalla Guardia di finanza appare infondata, atteso che, in ipotesi, la deduzione dei medesimi costi non potrebbe certamente essere effettuata dal comodatario, difettando ogni presupposto civilistico.

Nel dettaglio, per le spese di manutenzione ordinaria l'art. 102, sesto comma, del TUIR, prevede la deducibilità nell'esercizio di sostenimento, con il limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili (l'eventuale eccedenza che non rientra nel limite del 5% è deducibile nei cinque esercizi successivi in quote costanti).

Le spese di manutenzione straordinaria, invece, ai sensi dell'art. 102, sesto comma, del TUIR, possono essere ammortizzate e dedotte in quote costanti unitamente al costo del bene ammortizzato.

IVA – Fondi d'investimento immobiliari chiusi – Atto di retrocessione di un immobile trasferito in un fondo immobiliare chiuso a seguito di fallimento della società – Assoggettabilità ad imposta – Misura.

Imposta di registro – Fondi d'investimento immobiliari chiusi – Atto di retrocessione di un immobile trasferito in un fondo immobiliare chiuso a seguito di fallimento della società – Assoggettabilità ad imposta – Misura.

Q. – *Il cortese Abbonato riferisce che una società, nell'anno 2011, prima di fallire, apporta un immobile con un valore pari a 100 (gravato da mutuo ipotecario pari a 60) in un Fondo comune di investimento immobiliare di tipo chiuso e riservato ad investitori qualificati sottoscrivendo le relative quote per un valore di euro 40 (=100-60). Nell'atto di trasferimento si legge che «le parti dichiarano che ai fini fiscali il valore dell'immobile è pari ad euro 100, che il trasferimento ha per oggetto un immobile strumentale che non è suscettibile di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni» e che «l'apportante dichiara di esercitare l'opzione per l'applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 10, n. 8-ter), lett. d), D.P.R. 633/72, e che emetterà a norma della lett. a)-bis dell'art. 17, comma 6, del D.P.R. 633/72, la relativa fattura senza indicazione né dell'aliquota né dell'importo dell'imposta (regime del reverse charge)». Ai fini delle imposte indirette – prosegue il cortese Abbonato – quindi, vengono versate sul valore pari a 100 le seguenti imposte: imposta di registro in misura fissa; imposte ipotecarie e catastali agevolate (1,50% + 0,50%) perché il contratto ha quale parte contraente un fondo immobiliare chiuso disciplinato dall'art. 37 del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58.*

Intervenuto il fallimento della società cedente, il Curatore, ritenendo sussistenti i presupposti per l'esercizio dell'azione revocatoria ex artt. 66 della legge fallimentare e 2901 c.c., chiede al Fondo che venga sottoscritto un atto di retrocessione per la restituzione, alla società fallita, dell'immobile apportato con restituzione delle quote sottoscritte.

Ciò premesso, si chiede:

– se l'atto di retrocessione dell'immobile debba considerarsi un atto di trasferimento e quindi se la società fallita, che ritorna in possesso dell'immobile, debba pagare o meno le imposte indirette di trasferimento e, in caso positivo, in quale misura;

– se la società fallita debba pagare o meno le imposte indirette di trasferimento nell'ipotesi in cui il Fondo non esegua spontaneamente la retrocessione ma la stessa avvenga in forza di sentenza emessa da organo giudicante, e in caso positivo in quale misura.

R. – Per quanto concerne il primo quesito – se cioè l'atto di retrocessione dal Fondo al fallimento sia assoggettato alle imposte indirette – la risposta non può che essere positiva posto che si tratta di un normale trasferimento immobiliare anche se il motivo (fiscalmente irrilevante) risiede nella volontà delle parti di evitare una controversia.

Per quanto riguarda la misura dell'imposizione oc-

corre precisare – come ricorda il cortese Abbonato – che l'art. 35, comma 10-ter, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, e succ. mod.), che «per le volture catastali e le trascrizioni relative alle cessioni di beni immobili strumentali di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, anche se assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui siano parte fondi immobiliari chiusi disciplinati dall'articolo 37 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e successive modificazioni, e dall'articolo 14-bis della legge 25 gennaio 1994, n. 86, e successive modificazioni, le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale, come modificate dal comma 10-bis del presente articolo, sono ridotte della metà».

Ora, la norma non differenzia tra cessioni “in entrata” e “in uscita” (la norma infatti, utilizza il sintagma “di cui siano parte”); ne deriva che anche il ritrasferimento dell'immobile beneficia della dimidiazione delle imposte ipocatastali. In effetti, l'agevolazione in discorso tiene conto che, spesso, in un ristretto ambito temporale, un bene immobile strumentale forma oggetto di operazioni di segno opposto (prima l'acquisto da parte del Fondo e, poi, la cessione del bene al termine dell'investimento) sicché la riduzione a metà delle imposte ipocatastali contempera le esigenze del gettito e l'esigenza di non penalizzare eccessivamente le operazioni immobiliari del settore.

Venendo al secondo quesito, occorre tenere presente che, tempo addietro, la giurisprudenza riteneva – siccome il vittorioso esperimento dell'azione revocatoria ha il semplice effetto di rendere inefficace, e quindi inopponibile alla massa dei creditori, la cessione del bene – che non solo non si potesse configurare un atto di trasferimento ma, anche, che la relativa sentenza dovesse essere registrata a tassa fissa: «le sentenze di revoca di un atto di compravendita rese in accoglimento sia dell'azione revocatoria ordinaria che in quella fallimentare nonché le sentenze di avocazione alla massa di creditori dei beni colpiti dalla presunzione muciana non producono effetti traslativi e quindi non sono soggette all'imposta proporzionale di registro» (cfr. Cass. 8 febbraio 1989, n. 794, in *Boll. Trib.*, 1989, 856).

Oggi la Suprema Corte si è attestata su un orientamento più favorevole al fisco affermando che «in tema di imposta di registro, la sentenza che accoglie l'azione revocatoria fallimentare e dispone le conseguenti restituzioni in favore della massa dei creditori, siccome reca la condanna al pagamento di somme o valori sul presupposto dell'inopponibilità dell'effetto solutorio ai creditori concorsuali, ma non anche l'accertamento o la dichiarazione di invalidità o di inefficacia del contratto a monte, il quale rimane valido ed efficace inter partes, è soggetta ad aliquota proporzionale ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. b), della prima parte della tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, e non invece ad imposta fissa a norma dell'art. 8, comma 1, lett. e), del medesimo te-

sto normativo, posto che la prima disposizione ha ad oggetto i provvedimenti dell'autorità giudiziaria recanti condanna al pagamento di somme o di valori di per sé stessi e non in quanto determinino il trasferimento di beni o la attribuzione di diritti, mentre la seconda attiene alle decisioni che importano la caducazione del titolo negoziale» (cfr., da ultimo, Cass., sez. trib., 12 ottobre 2012, n. 17584, in *Boll. Trib. On-line*).

Peraltro, pur ritenendo applicabile l'imposta proporzionale di registro (nella misura del 3% e non in quella propria degli atti di trasferimento di diritti reali su beni immobili), la Suprema Corte ribadisce che l'accoglimento dell'azione revocatoria non dà luogo ad un trasferimento del bene ma semplicemente rende inefficace l'alienazione del bene nei confronti del fallimento.

Ora, però, siccome rimane fermo il dato tecnico-giuridico che di trasferimento non si tratta, non dovrebbe potersi applicare il principio di alternatività IVA-imposta di registro (che presuppone una cessione – ex art. 40 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 – rilevante ai fini IVA) perché, non dando luogo l'esercizio vittorioso dell'azione revocatoria ad una cessione, non è configurabile un'operazione ai fini IVA (l'art. 10, primo comma, n. 8-ter, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede, a certe condizioni, come operazione esente – e quindi rilevante ai fini IVA – pur sempre una cessione).

Per quanto riguarda la tassazione ipocatastale giova premettere che il presupposto di imposta non è il trasferimento immobiliare ma la formalità (trascrizione, annotazione, ecc.) in se stessa considerata (artt. 1 e 10 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347).

Ora, – come si è visto *supra* – l'art. 35, comma 10-ter, del D.L. n. 223/2006, stabilisce che l'agevolazione per i Fondi immobiliari chiusi riguarda «le volture catastali e le trascrizioni relative alle cessioni di beni immobili»; quindi, se l'agevolazione riguarda le «cessioni», e le «trascrizioni» – tenendo conto che le agevolazioni sono di stretta interpretazione e non sono quindi applicabili in via analogica ai casi non previsti dalla legge (anche se ispirati dalla medesima ratio) – siccome l'esperimento vittorioso dell'azione revocatoria non integra un trasferimento e la relativa sentenza non deve essere trascritta ma annotata (cfr. art. 2655 c.c.), è assai probabile che le imposte ipocatastali vengano richieste in misura intera.

IVA – Operazioni esenti – Locazioni e affitti di terreni e aziende agricole e cessioni di fabbricati anche strumentali effettuate entro cinque anni dalla loro ultimazione dalle imprese costruttrici o ristrutturatrici – Opzione per l'assoggettamento all'imposta con l'applicazione del reverse charge – Si applica.

Q. – Una società è proprietaria di un capannone utilizzato fino all'anno 2000 come bene strumentale per l'attività di costruzione manufatti.

In seguito alla cessazione dell'attività di costruzione manufatti è stato variato l'oggetto sociale e conseguen-

temente l'attività in immobiliare di gestione.

Nell'anno 2010 detto immobile viene locato ad un'impresa assoggettando il relativo canone ad IVA.

In seguito a detta locazione il conduttore sempre nell'anno 2010 chiede al locatore di poter eseguire dei lavori a proprie spese e quindi viene fatta richiesta al Comune di concessione edilizia per «ampliamento fabbricato-ristrutturazione deposito automezzi», versando la somma di euro 1.552,49 per oneri di urbanizzazione, per «realizzazione impianto di lavaggio automezzi» e per «realizzazione recinzione».

La concessione edilizia viene quindi rilasciata sia a nome del conduttore che del proprietario.

La denuncia di inizio lavori di «ampliamento fabbricato-ristrutturazione deposito automezzi» e per «realizzazione impianto di lavaggio automezzi» viene fatta dal conduttore mentre il proprietario viene esposto come altri soggetti aventi titolo o comunque interessati alla denuncia di inizio attività.

La denuncia di inizio lavori di «realizzazione recinzione» viene invece presentata sia dal conduttore che dal proprietario.

Tutte le spese inerenti i sopracitati lavori vengono sostenuti dal conduttore.

Procedendo nell'anno 2014 alla vendita del capannone strumentale per natura al conduttore:

– è fatto obbligo al venditore di assoggettare ad IVA la vendita in quanto negli ultimi cinque anni sono stati eseguiti lavori edili anche se il venditore non ha sostenuto nessun costo?;

– se sì è possibile applicare l'aliquota del 10% oppure deve essere assoggettata ad aliquota 22% per il fatto che la licenza per ampliamento fabbricato-ristrutturazione è unica e la fattura dei lavori eseguiti non indica separatamente i relativi costi pagati dal conduttore?;

– non avendo il venditore sostenuto costi negli ultimi cinque anni (in quanto costi sostenuti solo dal conduttore) sarebbe possibile esercitare invece l'opzione per l'assoggettamento ad IVA con applicazione del reverse charge da parte dell'acquirente?

R. – La risposta al primo quesito formulato presuppone in via preliminare la verifica in concreto circa la possibilità di attribuire alla società venditrice lo status di impresa di costruzione o ristrutturazione.

In riferimento alle cessioni di immobili strumentali, infatti, l'art. 9 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 (convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134), modificando l'art. 10, n. 8-bis, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede ora l'imponibilità IVA qualora tali operazioni vengano effettuate entro cinque anni dalla loro ultimazione dalle imprese costruttrici o ristrutturatrici, oppure, anche dopo i cinque anni, purché il cedente abbia manifestato l'opzione per l'assoggettamento all'imponibilità IVA.

In proposito l'Amministrazione finanziaria, con la circolare 28 giugno 2013, n. 22/E (in *Boll. Trib.*, 2013, 1010), ha fornito una definizione di impresa di «ripristino» – ovvero di ristrutturazione – affermando che tali sono quelle «imprese che acquistano un fabbricato ed eseguono o fanno eseguire sullo stesso gli interventi edilizi elencati dall'art. 3, primo comma, lettere c), d),

ed f) del Testo Unico dell'Edilizia, corrispondenti alle tipologie di interventi di cui all'art. 31, primo comma, lettere c), d) ed e) della legge 5 agosto 1978, n. 457».

A questo punto, l'interpretazione del dato normativo, unitamente al contenuto della citata circolare, dovrebbe portare ad escludere la fattispecie in esame dal regime di imponibilità IVA *ex lege*, tenuto conto che, in tal caso, la società venditrice non solo non risulta avere eseguito direttamente gli interventi di ristrutturazione ma non risulta neppure avere commissionato i medesimi, trattandosi di un'iniziativa assunta in via esclusiva da terzo soggetto (il conduttore) sul quale sono ricaduti integralmente i relativi oneri e spese.

D'altro canto, tali conclusioni risultano ulteriormente rafforzate in ragione dall'avvenuta presentazione della denuncia di inizio lavori da parte del conduttore, almeno per quanto riguarda il prospettato intervento di ristrutturazione (è da escludere invece che il distinto intervento di recinzione – la cui D.I.A. è stata presentata anche dalla società venditrice – possa ricadere nell'ambito oggettivo di applicazione della disposizione di cui al citato art. 10, n. 8-bis).

Per quanto sopra, escluso l'assoggettamento dell'operazione in esame al regime di imponibilità IVA per legge, resta da verificare se la conseguente ap-

plicazione del regime di esenzione IVA consenta comunque la possibilità per la società venditrice di esercitare l'opzione per l'assoggettamento all'imposta con applicazione del *reverse charge*.

Su punto si evidenzia che, a seguito delle novità introdotte dall'art. 8, primo comma, lett. a), del D.L. n. 83/2012, in caso di cessione di immobile strumentale, è fatta sempre salva la possibilità per il cedente, qualora si verta in ipotesi di cessione esente *ex lege*, di esercitare l'opzione per l'imposizione.

Proprio dall'esercizio di tale opzione ne deriverà automaticamente l'applicazione del regime del *reverse charge*, con ogni conseguente adempimento di inversione contabile a carico del soggetto acquirente, sempre che quest'ultimo sia un soggetto passivo d'imposte che agisce in quanto tale.

In conclusione si ritiene che, nella presente fattispecie, il venditore possa scegliere se effettuare la prospettata operazione di cessione in regime di esenzione IVA – dovendo escludersi la possibilità di ricondurre tale soggetto nell'ambito delle "imprese di ripristino" – oppure di richiedere, tramite apposita opzione che dovrà risultare dall'atto di compravendita, l'assoggettamento al regime di imponibilità IVA, con conseguente applicazione del meccanismo del *reverse charge*.

Ai sensi della legge 22 aprile 1941, n. 733 sul diritto d'autore, si fa espresso divieto, in particolare ai centri elettronici, di utilizzare per fini economici il materiale redatto dalla rivista.

Autor. Trib. Milano 7-9-1948, n. 439 - Dir. Resp. Carlo Salvatore - Pubblicità inf. 50% - Tip.Le.Co. - (PC)

Questo fascicolo è stato chiuso in tipografia il 14-10-2014 - Il precedente fascicolo n. 18/2014 è stato spedito il 30-9-2014

LA RIVISTA CARTACEA

in formato pdf

su: www.bollettinotributario.it

BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni

quindicinale di dottrina legislazione giurisprudenza consulenza

in questo numero

Legge delega fiscale e definizione di autonoma organizzazione (Prof. Andrea Galli Vignarelli) pag. 1126

Prime considerazioni in merito al nuovo regime di esenzione da ritenuta su interessi da finanziamenti a medio e lungo termine (Dott. Michele Guarnaselli) pag. 1131

Le obbligazioni: aspetti giuridici e fiscali (Dott. Fabio Landuzzi e dott. Luigi Scoppini) pag. 1143

Procedimento - Ricorsi - Atti impugnabili - Processo verbale di costituzione - Non ha contenuto ed effetti provvedimenti - Autonoma impugnabilità avanti le Commissioni tributarie - Esclusioni (Consiglio di Stato 14 aprile 2014, n. 182) con nota di F.M. Giuliani) pag. 1180

Procedimento - Ricorsi - Ricorso cumulativo e/o collettivo - Litisconsorzio facoltativo improprio - Artt. 103 e 104 c.p.c. - Applicabilità al processo tributario - Sussiste - Ammissibilità del ricorso cumulativo e/o collettivo - Conseguenze (Corte di Cassazione 22 febbraio 2013, n. 4490 con nota di D. Carrimino) pag. 1183

Imposte e tasse - Sanzioni penali - Reati tributari - Delitti di dichiarazione infedele e di emissione di fatture per operazioni inesistenti di cui agli artt. 4 e 8 del D.Lgs. n. 742/2000 - Amministratore di fatto di una società - È responsabile come soggetto qualificato - Amministratore di diritto avente la qualità di prestanome - È responsabile come concorrente (Corte di Cassazione 27 novembre 2013, n. 47110) pag. 1195

Imposte e tasse - Sanzioni penali - Reati tributari - Delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 742/2000 - Presunzioni legali previste dal diritto tributario - Inutilizzabilità (Corte di Cassazione 8 maggio 2013, n. 19709 con nota di B. Gallo) pag. 1197

Accertamento imposte sui redditi - Accertamento - Prevenzione e contrasto all'evasione - Anno 2014 - Indirizzi operativi (Circolare 6 agosto 2014, n. 25/E) pag. 1168

Accertamento imposte sui redditi - Abuso del diritto - Costituisce un principio da usare con cautela per reprimere comportamenti capziosi, dilatori o tesi ad eludere una giusta pretesa tributaria - Generico risparmio di imposta - Non costituisce necessariamente un comportamento abusivo - Scelta dell'operazione fiscalmente meno onerosa da parte del contribuente - Legittimità - Prova dell'elusione dell'operazione - Income sull'Amministrazione finanziaria (Commissione reg. della Lombardia 21 novembre 2013, n. 149 con nota di M. Beghini) pag. 1189

dottrina

LEGGE DELEGA FISCALE E DEFINIZIONE DI AUTONOMA ORGANIZZAZIONE

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. La formula "realistica" giurisprudenziale - 3. L'autonoma organizzazione - 4. L'impiego di beni strumentali - 5. L'impiego di lavoro altrui - 6. Conclusioni.

1. Premessa

Con l'art. 11, secondo comma, della legge 11 marzo 2014, n. 23 ("Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita"), il Governo è chiamato a chiarire «la definizione di autonoma organizzazione, anche mediante la definizione di criteri oggettivi, adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale, al fine della non assoggettabilità dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)».

Il legislatore, consapevole delle numerose problematiche sorte con riferimento alla definizione del presupposto dell'Imposta regionale sulle attività produttive, con particolare riguardo al concetto dell'"autonoma organizzazione" (1) - fonte di notevole contenzioso e di pronunce spesso non omogenee a livello di giurisprudenza, sia di merito che di legittimità - ha delegato il Governo a porre dei "paletti", il più possibile chiari e insuscettibili di interpretazioni diverse, per porre fine all'anossia questione.

In questo compito il legislatore delegato dovrà:

- ricorrevole all'impiego di criteri oggettivi;
- uniformarsi ai più consolidati principi desumibili dalla giurisprudenza che si è pronunciata in materia, al fine di escludere dall'assoggettamento ad imposta professionisti e artisti, nonché piccoli imprenditori, in tutti i casi in cui non sia configurabile l'utilizzo di una "autonoma organizzazione" rilevante nell'esercizio dell'attività del soggetto.

Il compito non è certamente di facile soluzione, considerando le incertezze che hanno contraddistinto le soluzioni interpretative giurisprudenziali e, soprattutto,

(1) Il tema del presupposto dell'IRAP è stato già oggetto di precedenti lavori su questa Rivista, ai quali si rimanda per approfondimenti: cfr. COLLI VIGNARELLI, *Rilevanza dell'organizzazione nell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Boll. Trib.*, 2002, 885 ss.; ID., *Il TIRAP e il diritto*, in *La nozione di "attività autonoma organizzazione"* (Art. 2, D. Lgs. n. 446/97), ivi, 2007, 501 ss.; ID., *Organizzazione rilevante ex art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997: requisito necessario per i soli professionisti?*, *ibidem*, 1685 ss.; ID., *IRAP: una possibile "apertura" per gli imprenditori non organizzati*, *ivi*, 2008, 453 ss.; ID., *Agente delle entrate si pronuncia ancora in tema di rilevanza del requisito organizzativo in materia di IRAP*, *ibidem*, 1125 ss.; ID., *IRAP: autonoma organizzazione e attività d'impresa*, *ivi*, 2009, 1253 ss.; ID., *Si restringe ulteriormente la sfera di applicabilità dell'IRAP nella interpretazione dell'Amministrazione finanziaria*, *ivi*, 2010, 1093 ss.; ID., *Presupposto dell'IRAP: il cerchio si chiude*, *ivi*, 2011, 247 ss.

tutto, le profonde differenze esistenti tra le diverse attività che sono ricomprese nello spettro applicativo dell'IRAP e per le quali l'impiego di un determinato apparato organizzativo può risultare, a seconda dei casi, incrementativo dell'attività o semplicemente "indispensabile" alla stessa.

2. La formula "realistica" giurisprudenziale

Con formula che si trova "ripetuta" in modo più o meno identico in numerose pronunce della Suprema Corte (2) - che, occorre precisare, è riferibile sia ai lavoratori autonomi che agli imprenditori - risulta

(2) Cfr. Cass., 16 febbraio 2007, nn. 3673, 3676, 3678, 3680, tutte in *Boll. Trib.*, 2007, 478 ss., con nota di BRIGHENTI, *La Cassazione sull'IRAP dei professionisti non organizzati: coerenza e dubbio*, Cass., 5 marzo 2007, n. 5019; Cass., 5 febbraio 2009, n. 2702, in *Boll. Trib.*, 2008, 526 (per un commento a questa ordinanza v. COLLI VIGNARELLI, *IRAP: una possibile "apertura"*, cit. in Cass., 9 settembre 2008, n. 23668; Cass., 30 ottobre 2008, n. 26144, in *Boll. Trib.*, 2009, 495, con nota di BRIGHENTI, *Cass., 6 novembre 2008, n. 26651, ibidem*, 751; Cass., 11 dicembre 2008, n. 29146, *ibidem*, 330 ss.; e in *Riv. giur. trib.*, 2009, 123 ss., con commento di BORBATO, *Non sempre «sui solo collaboratore» inegre il presupposto dell'IRAP*, Cass., 6 aprile 2009, n. 8265; Cass., 14 aprile 2009, n. 8834, in *Boll. Trib.*, 2009, 826 ss.; Cass., 25 maggio 2009, n. 12078; Cass., SS.UU., 26 maggio 2009, nn. 12108, 12109, 12110 e 12111, la prima in *Boll. Trib.*, 2009, 1144 ss., con nota di BRIGHENTI, *Sezioni Unite: agenti di commercio e promotori finanziari esonerati dall'IRAP se non autonomamente organizzati* (per un commento v. anche DELLA VALLE, *Non sono assoggettabili all'IRAP gli assistenti dell'imprenditore privi di autonoma organizzazione*, in *Corr. trib.*, 2009, 2228 ss.; CNER-SI, *Rilevanza dell'autonoma organizzazione: ai fini IRAP per gli agenti di commercio e i promotori*, in *Il fisco*, fasc. 2, 2009, 3983 ss.); Cass., 5 giugno 2009, n. 13038; Cass., 23 giugno 2009, n. 14693; Cass., 26 giugno 2009, n. 15110; Cass., 10 luglio 2009, n. 16220; Cass., 12 marzo 2010, n. 6068; Cass., 28 aprile 2010, n. 10151; Cass., 24 giugno 2010, n. 15349; Cass., 16 settembre 2010, n. 19607; Cass., 13 ottobre 2010, nn. 21122, 21123 e 21124, le prime tre in *Boll. Trib.*, 2010, 1808 ss., con nota di BRIGHENTI, *Taxisti e contadini fuori dall'IRAP: la prima anche in Il fisco*, 2010, fasc. 1, 6512 ss., con commento di TURRIS, *La terza in Corr. trib.*, 2010, 3730 ss., con nota di DELLA VALLE, *La delimitazione giurisprudenziale del presupposto dell'IRAP è giunta al capolinea?*, *ivi*, 3725 ss.; Cass., 18 novembre 2010, n. 23370; Cass., 14 aprile 2011, n. 8556; Cass., 21 marzo 2012, n. 4490, in *Boll. Trib.*, 2012, 1275; Cass., 27 febbraio 2013, n. 4923; Cass., 14 aprile 2013, n. 8962, in *Boll. Trib.*, 2013, 974 ss.; Cass., 24 maggio 2013, n. 12907; Cass., 19 luglio 2013, n. 17755; Cass., 9 ottobre 2013, n. 22941, in *Boll. Trib.*, 2014, 616 ss.; Cass., 4 dicembre 2013, n. 27213, in *Il fisco*, 2014, 97 ss.; Cass., 9 gennaio 2014, n. 246, *ivi*, 481 ss.; Cass., 24 febbraio 2014, n. 4394, *ivi*, 150 ss., con nota di TURRIS, *Cass., 2 aprile 2014, n. 7609; Cass., 7 maggio 2014, n. 9790.*

1126 Boll. Trib. 15-16 • 2014

dai 193€ al servizio dei contribuenti

1546

30 - 8 - 2014

anno ottantesimo

Specimen in p. n. - 450 - art. 2 comma 205 legge 662/96 - Filiale di Palermo

ISSN 0006-6893

Edizioni Bollettino Tributario - Via Luciano Manara, 1 - 20122 Milano



È operativo il servizio app per smartphone
per leggere la Rivista in PDF ovunque si desideri
€ 329 + 72,38 per IVA

CONDIZIONI DI ABBONAMENTO PER L'ANNO 2015

Rivista cartacea quindicinale:	€ 329
Rivista in pdf + app.	€ 329 + 72,38 iva = € 401,38
Raccolta delle annate dal 1982 al 2014, con aggiornamento semestrale	€ 329 + 72,38 iva = € 401,38
Banca dati online	€ 329 + 72,38 iva = € 401,38
Raccoglitori	€ 55

Gli indici delle annate si possono consultare gratuitamente sul sito www.bollettinotributario.it

IN PROMOZIONE SINO AL 15 DICEMBRE 2014 LE SEGUENTI OPZIONI:

n. 1) Abbonamento cartaceo + 1 prodotto informatico a scelta	€ 359,00 + 6,60 iva = € 365,60
n. 2) Abbonamento cartaceo + 2 prodotti informatici a scelta	€ 389,00 + 13,20 iva = € 402,20
n. 3) Abbonamento cartaceo + i 3 prodotti informatici	€ 419,00 + 19,80 iva = € 438,80
n. 4) due prodotti informatici a scelta	€ 350,00 + 77,00 iva = € 427,00
n. 5) tre prodotti informatici	€ 380,00 + 83,60 iva = € 463,60

PREZZI IN OPZIONE DAL 16.12.2014

1) A: Acquisto abbonamento cartaceo + 1 prodotto informatico a scelta	€ 380,00 + 11,00 iva = € 391,00
2) B: Acquisto abbonamento cartaceo + 2 prodotti informatici a scelta	€ 410,00 + 17,60 iva = € 427,60
3) C: Acquisto abbonamento cartaceo + 3 prodotti informatici	€ 430,00 + 22,00 iva = € 452,00
4) D: Due prodotti informatici a scelta	€ 400,00 + 88,00 iva = € 488,00
5) E: Tre prodotti informatici	€ 450,00 + 99,00 iva = € 549,00

Ai funzionari dell'Amministrazione finanziaria ed ai Giudici in ruolo delle Commissioni tributarie, viene riservato uno sconto particolare: gli interessati possono prendere contatto direttamente telefonicamente al n. 02/55185826 o tramite e-mail alla nostra segreteria per conoscere i prezzi dei vari prodotti.