

In evidenza



Notizie *Flash*

Diffusa la circolare delle Entrate sulla Manovra estiva 2010



Focus di pratica professionale

Come compensare i crediti in presenza di ruoli scaduti



Accertamento e Verifiche

L'omessa allegazione degli atti richiamati nell'avviso di accertamento

Sommario



Notizie Flash

- Diffusa la circolare delle Entrate sulla Manovra estiva 2010 pag.3
- Regolati gli appalti in Italia per le aziende in Paradisi fiscali pag.3
- Compensazioni con ruoli scaduti: le indicazioni del Mef pag.4
- Consorzi e società consortili esenti dall'Iva al test delle due maggioranze pag.4
- Approvate le specifiche tecniche del modello CNM pag.4
- Approvate le specifiche tecniche dei modelli 730 pag.4
- Agevolazioni ampie per i premi produttività 2011: l'accordo può essere non scritto pag.5
- Aiuto alle PMI: siglato l'accordo post moratoria con proroga al 31 luglio pag.5
- Revisioni in società quotate senza gli Isa pag.5
- Monitoraggio fiscale sulle polizze di assicurazione estere pag.6
- Prova ampia per giustificare lo scostamento da studi di settore pag.6
- La motivazione del Fisco non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento pag.6
- Registrazione tardiva, agevolazione prima casa salva se la colpa è del Comune pag.6
- No alla responsabilità esclusiva del commercialista sulla tenuta della contabilità pag.7
- Agenzia Entrate e Consulenti del Lavoro: i contributi associativi viaggiano in F24 pag.7
- Accertato il cambio delle valute estere per il mese di gennaio pag.7
- Aggiornamento software e controllo F24 telematici pag.7



Focus di pratica professionale

- [Come compensare i crediti in presenza di ruoli scaduti](#) pag.8
- [La convenienza ad esercitare l'opzione Irap per i soggetti Irpef](#) pag.13



Fisco e Estero

- [Elenco clienti e fornitori black list: i chiarimenti della circolare n.2/E](#) pag. 19



Accertamento e Verifiche

- [L'omessa allegazione degli atti richiamati nell'avviso di accertamento](#) pag.25



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [Il diritto del contribuente al contraddittorio nel procedimento tributario](#) pag.31



Notizie flash

MANOVRA FINANZIARIA

Diffusa la circolare delle Entrate sulla Manovra estiva 2010

Con la **circolare n.4 del 15 febbraio**, le Entrate chiariscono i dubbi legati all'applicazione del D.L. n.78/10. di seguito le principali indicazioni che si traggono dal documento di prassi:

Silenzio assenso e Vies: per gli operatori economici interessati ad effettuare operazioni intracomunitarie, la norma non prevede un provvedimento di autorizzazione espressa, mentre deve essere espresso il provvedimento di diniego entro 30 giorni dalla richiesta di inserimento nell'archivio Vies. Vale pertanto il meccanismo del silenzio-assenso per consentire, a chi non riceve alcun riscontro alla propria istanza, di essere in regola con le operazioni intracomunitarie.

Accertamento sintetico: se il reddito dichiarato non è in linea con quello presunto, anche per un solo anno, scatta l'accertamento sintetico. La circolare chiarisce, infatti, che è venuta meno la previsione per cui il sintetico poteva entrare in atto solo dopo due anni, anche non consecutivi, in cui il reddito dichiarato risultava incongruo, precisando che la nuova regola vale già a partire dal 2010.

Imprese "apri e chiudi" e professionisti: sul fronte del contrasto del fenomeno delle imprese "apri e chiudi", vale a dire quelle che cessano l'attività entro il primo anno di vita, si precisa che il monitoraggio sistematico scatterà per le sole imprese (a prescindere dalla loro natura giuridica) e non per i professionisti. Inoltre, sarà l'anno solare a dettare i tempi per la chiusura anticipata e non quello d'imposta.

Via libera alle reti d'impresa: per la Commissione europea le reti d'impresa non costituiscono aiuto di Stato. Via libera, quindi, alla possibilità per le imprese di sottoscrivere o aderire a un contratto di rete per usufruire di una misura fiscale agevolativa a carattere temporaneo (non oltre fine 2012). Oltre a informare di questa recente novità, cui era subordinata la stessa agevolazione fiscale, la circolare specifica, tra l'altro, che l'istituzione del fondo patrimoniale comune e la nomina dell'organo comune non costituiscono elementi essenziali per la confutabilità del contratto di rete.

Preclusa l'autocompensazione per i debiti sui ruoli: la stretta sulle compensazioni vale anche per le cartelle già notificate nel 2010 e comunque per quelle il cui termine di pagamento sia già scaduto prima dell'inizio del 2011. È ancora possibile compensare, quindi, solo entro 60 giorni dalla notifica della cartella, oppure qualora il pagamento dei ruoli sia eseguito tempestivamente. Si ricorda che in caso di inosservanza del divieto si applica la sanzione pari al 50% dell'importo indebitamente compensato.

Regolati gli appalti in Italia per le aziende in Paradisi fiscali


Il Ministero delle Finanze ha firmato il **decreto del 14 febbraio**, per la partecipazione di aziende di Paesi *black list* alle gare di appalto in Italia, che dà attuazione alla disposizione contenuta nella manovra estiva (art.37, D.L. n.78/10). Le imprese aventi sede, residenza o domicilio in Paradisi fiscali (D.M. 4/05/99 e D.M. 21/11/01) avranno trenta giorni di tempo dalla pubblicazione del decreto per adeguarsi alle nuove regole sulle procedure di partecipazione alle gare d'appalto in Italia e dovranno dotarsi di una certificazione valevole per un anno. Il provvedimento è ora in attesa di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale.

[C.M.](#)
[15/02/11](#)
[n.4](#)




[Ministero Finanze](#)
[decreto](#)
[14/12/10](#)




<p>Ministero Finanze comunicato 11/02/11 Sito Web</p> 	<p>Compensazioni con ruoli scaduti: le indicazioni del Mef</p> <p>In attesa della pubblicazione sulla Gazzetta ufficiale (prevista per il 18 febbraio), il Ministero delle Finanze ha diffuso nei giorni scorsi un comunicato in cui si segnala che il decreto del 10 febbraio - con il quale sono stabilite le modalità di compensazione delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e oneri accessori mediante i crediti relativi alle stesse imposte, emanato in attuazione dell'art.31, co.1 del D.L. n.78/10 - prevede che il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali si effettui mediante compensazione secondo il sistema del versamento unificato. Sono oggetto di compensazione anche l'Irap e le addizionali alle imposte dirette, come avviene nell'utilizzo del modello F24. Il pagamento in compensazione è ammesso anche per gli oneri accessori relativi alle imposte dirette, compresi gli aggi spettanti all'agente della riscossione e le spese dallo stesso sostenute, nonché per le imposte erariali scaturenti dagli accertamenti esecutivi da riscuotere mediante l'agente della riscossione (art.29 del D.L. n.78). Saranno, quindi, oggetto di compensazione le somme di cui agli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate per le imposte sui redditi e per l'Iva e le relative sanzioni: tali avvisi costituiscono, a decorrere dal 1° luglio 2011, titolo esecutivo decorsi sessanta giorni dalla notifica al contribuente. In caso di compensazione parziale, il decreto prevede che il contribuente è tenuto a comunicare preventivamente all'agente della riscossione, le posizioni debitorie cui imputare i pagamenti.</p> <p><i>Si veda approfondimento a pag. 8.</i></p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

IVA

<p>C.M. 17/02/11 n.5</p> 	<p>Consorzi e società consortili esenti dall'Iva al test delle due maggioranze</p> <p>La circolare n.5/E dell'Agenzia delle Entrate, diffusa il 17 febbraio, ha chiarito che lo speciale regime di esenzione riservato ai consorzi è ammesso al verificarsi della duplice condizione: 1) che la compagine consortile non sia costituita in prevalenza da consorziati con pro-rata superiore al 10%, ossia da soggetti la cui attività svolta è esente da Iva, per una quota inferiore al 90% del loro volume d'affari; 2) che l'attività svolta dal consorzio a favore dei consorziati con pro-rata superiore al 10%, o a favore di terzi, non sia comunque superiore al 50% del volume d'affari del consorzio medesimo. Dunque, l'esenzione dal pagamento dell'Iva sui servizi resi dai consorzi, e dalle società consortili, ai propri consorziati, trova applicazione a patto che si rispettino entrambi i due requisiti.</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

DICHIARAZIONI E MODULISTICA

<p>Agenzia Entrate provvedimento 16/02/11 Sito Web</p> 	<p>Approvate le specifiche tecniche del modello CNM</p> <p>Con provvedimento delle entrate del 16 febbraio, sono state approvate le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nel modello "Consolidato nazionale e mondiale 2011".</p>
<p>Agenzia Entrate provvedimento 16/02/11 Sito Web</p> 	<p>Approvate le specifiche tecniche dei modelli 730</p> <p>Con provvedimento delle Entrate del 16 febbraio, sono state approvate le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nelle dichiarazioni modelli 730/11, nelle comunicazioni relative ai modelli 730-4 e 730-4 integrativo, nonché nella scheda riguardante le scelte della destinazione dell'otto e del cinque per mille. Inoltre, sono state approvate le istruzioni per lo svolgimento degli adempimenti previsti per l'assistenza fiscale da parte dei sostituti d'imposta, dei CAF dipendenti e dei professionisti abilitati.</p>

REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

Agevolazioni ampie per i premi produttività 2011: l'accordo può essere non scritto

Gli incrementi di produttività, fino a €6.000, scontano nel 2011 la tassazione agevolata del 10%, se sono erogati in base ad accordi collettivi e aziendali, anche non scritti. In quest'ultimo caso, è sufficiente che il datore di lavoro attesti nel Cud che tali somme siano state erogate in attuazione di uno specifico contratto o accordo e che siano legate all'incremento della produttività. È questo uno dei principali chiarimenti contenuti nella **circolare congiunta n.3/E** dell'Agenzia delle Entrate e del Ministero del Lavoro. Il datore di lavoro dovrà attestare che le somme siano correlate a incrementi di produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa e che siano state erogate in attuazione di quanto previsto da uno specifico accordo o contratto collettivo territoriale o aziendale della cui esistenza egli dovrà fornire prova su richiesta. Sono soggetti a imposta agevolata tra l'altro: lo straordinario, il lavoro a tempo parziale, quello notturno e quello festivo, le indennità di turno o le maggiorazioni retributive legate ad incrementi di produttività, competitività e redditività. Potranno usufruire della tassazione agevolata anche i ristorni cui hanno diritto i soci di cooperative, purché collegati a incrementi di produttività, in quanto riconducibili alla nozione di accordo collettivo.

[Agenzia Entrate e Ministero Lavoro](#)
[circolare](#)
[14/02/11](#)
[n.3](#)



PMI

Aiuto alle PMI: siglato l'accordo post moratoria con proroga al 31 luglio

Il **16 febbraio scorso**, il Presidente del Consiglio, il Ministro dell'Economia e delle Finanze e i vertici dell'ABI e delle associazioni imprenditoriali hanno firmato l'"Accordo per il credito alle piccole e medie imprese". L'Accordo, stipulato dalle parti che già avevano dato vita alla moratoria sui debiti delle PMI, prevede quattro canali di sostegno finanziario alle imprese.

- ▶ Proroga di sei mesi (fino al 31 luglio) della moratoria per le PMI che non ne abbiano già beneficiato.
- ▶ Allungamento della durata del mutuo per le PMI che hanno già beneficiato della moratoria, potendo eventualmente usufruire della garanzia del Fondo Centrale di Garanzia o dell'ISMEA, o di un finanziamento della Cassa depositi e prestiti.
- ▶ Copertura dal rischio di tasso con strumenti semplici e facilmente comprensibili.
- ▶ Disponibilità di un finanziamento proporzionale all'aumento di capitale per le PMI che rafforzano il patrimonio.

[CdM, Ministero Finanze, Abi](#)
[documento](#)
[16/02/11](#)



DIRITTO SOCIETARIO

Revisioni in società quotate senza gli Isa

Con un nuovo **documento interpretativo** del **16 febbraio**, denominato: "L'applicazione dei principi di revisione dopo il recepimento della direttiva 2006/43/CE", il Cndcec analizza il particolare aspetto connesso alle modalità di svolgimento della revisione, con specifico riferimento ai principi da utilizzare nell'esecuzione dell'incarico, segnalando che molte delle disposizioni modificate o abrogate dal D.Lgs. n.39/10 in materia di revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati, continueranno, tuttavia, ad applicarsi fino all'entrata in vigore della disciplina attuativa, demandata al Ministero delle Finanze ed alla Consob. In particolare, in pendenza del procedimento europeo di adozione dei principi di revisione internazionali (Isa) e date le precise prescrizioni, transitorie ed a regime, previste nel D.Lgs. n. 39/10 non è possibile, allo stato, attribuire loro alcuna valenza giuridica nelle revisioni legali.

[CNDCEC](#)
[documento](#)
[16/02/11](#)



FISCALITÀ ESTERA

Monitoraggio fiscale sulle polizze di assicurazione estere

Con la **risoluzione n.15 del 18 febbraio**, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti sugli obblighi di monitoraggio fiscale, in riferimento alle polizze di assicurazione estere offerte in regime di libera prestazione dei servizi in Italia. L'esonero dagli obblighi di monitoraggio fiscale è applicabile a tutte le polizze assicurative a contenuto finanziario contratte con compagnie estere per il tramite di un intermediario residente, a cui sia stato conferito l'incarico di regolare i flussi connessi con l'investimento, il disinvestimento e il pagamento dei relativi proventi. È irrilevante la modalità del conferimento dell'incarico, che può essere dato sia dal contribuente tramite delega sia dalla compagnia estera attraverso una specifica clausola, nell'ambito dell'accordo negoziale, che individui la persona addetta a erogare le prestazioni al contribuente, compresi i riscatti anticipati e i rendimenti.

[R.M.
18/02/11
n.15](#)



CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Prova ampia per giustificare lo scostamento da studi di settore

Non è sufficiente a giustificare l'accertamento, il verbale della Guardia di finanza con cui si evidenzia lo scostamento dagli studi di settore, comprovato da ricavi in nero trovati su un *floppy disk* presso un cliente dell'azienda. Con la **sentenza n.3326 dell'11 febbraio**, la Cassazione detta alcuni importanti principi sull'onere probatorio, in presenza di rettifiche basate su presunzioni semplici ritenute gravi, precise e concordanti. Per i giudici, infatti, "l'onere probatorio dei fatti su cui si fonda la pretesa tributaria è a carico dell'ufficio e questi non può limitarsi a recepire acriticamente i rilievi della polizia tributaria". L'A.F. non ha "non ha spiegato la valenza del richiamo a detti studi" né ha evidenziato "qualche collegamento tra gli studi e il contenuto dell'accertamento operato in capo al contribuente".

[Cassazione
sentenza
11/02/11
n.3326](#)



La motivazione del Fisco non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento

Gli studi di settore, sono inadeguati a supportare l'accertamento se non confortati da elementi concreti desunti dalla realtà economica dell'impresa e devono essere provati, non semplicemente enunciati nella motivazione dell'accertamento. In particolare, nella motivazione deve essere dimostrata l'applicazione in concreto dello *standard* prescelto e le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente nel contraddittorio (obbligatorio a pena di nullità). Lo ha affermato la Cassazione che, con la **sentenza n.3923 del 17 febbraio**, aderisce all'orientamento espresso dalle Sezioni Unite sul valore probatorio degli accertamenti da studi di settore e sull'onere delle parti.

[Cassazione
sentenza
17/02/11
n.3923](#)



Registrazione tardiva, agevolazione prima casa salva se la colpa è del Comune

Il beneficio fiscale della prima spetta anche a coloro che, pur avendone fatto formale richiesta, al momento dell'acquisto dell'immobile non abbiano ancora ottenuto il trasferimento della residenza. L'impossibilità di realizzare il proposito abitativo entro termini prestabiliti, va valutato secondo riferimento a parametri di ragionevolezza e buona fede correlati al caso di specie. Sono le conclusioni a cui giunge la Corte di Cassazione che, con l'**ordinanza n.3507 dell'11 febbraio 2011**, che ha dato ragione all'acquirente di un immobile che aveva acquistato, usufruendo delle agevolazioni prima casa e poi non era riuscito a prendere la residenza entro i diciotto mesi consentiti dalla legge, dimostrando però che la causa del ritardo era da imputarsi al Comune.

[Cassazione
ordinanza
11/02/11
n.3507](#)



[Cassazione
ordinanza
14/02/11
n.3651](#)



No alla responsabilità esclusiva del commercialista sulla tenuta della contabilità
La Corte di Cassazione con l'**ordinanza n.3651** del **14 febbraio**, ha ritenuta non corretta l'esclusione da parte del giudice di merito della responsabilità della società (ai fini sanzionatori), in ordine alla irregolare tenuta delle scritture contabili, scaricandola sul consulente fiscale, che, tutt'al più – secondo la Corte – “potrebbe essere un concorrente nell'illecito costituito dalla violazione di un obbligo che fa capo all'ente e per esso al legale rappresentante. Trattasi di obbligazioni di carattere pubblico/sanzionatorio che come tali non sono delegabili”.

LAVORO E PREVIDENZA

[Agenzia Entrate
CNOCL
comunicato
stampa
17/02/11
Sito Web](#)



Agenzia Entrate e Consulenti del Lavoro: i contributi associativi viaggiano in F24
Al via i pagamenti con F24 per i consulenti del lavoro. Lo prevede una **convenzione** stipulata il **17 febbraio** dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Attilio Befera, e dal Presidente del Consiglio nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro, Marina Calderone. L'accordo, valido per il triennio 2011-2014, consente ai 28 mila iscritti all'ordine di pagare i contributi associativi con il modello F24 già a partire dal 16 marzo prossimo, utilizzando anche eventuali crediti tributari in compensazione.

ADEMPIMENTI

[Agenzia Entrate
provvedimento
11/02/11
Sito Web
14/02/11](#)



Accertato il cambio delle valute estere per il mese di gennaio
Con **provvedimento** dell'**11 febbraio**, pubblicato sul proprio sito *web* il 14/02/11, ai sensi dell'art.1, co.361, della L. n.244/07, l'Agenzia delle Entrate ha accertato il cambio delle valute estere per il mese di gennaio 2011, ai sensi dell'art.110, co.9 del Tuir.

AGGIORNAMENTO SOFTWARE

[Agenzia Entrate
software
Sito Web](#)



Aggiornamento software e controllo F24 telematici
Sono disponibili sul sito *web* delle Entrate:
- **la versione 2.3.8** del 14/02/11 del *software* "F24 online";
(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Versare - F24 - Compilazione e invio -Software di compilazione
- **la versione 2.2.4** del 14/02/11 delle **procedure di controllo** dei modelli F24 Telematici;
(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Versare - F24 - Compilazione e invio - Procedura di controllo)



Accedi all' Area Riservata



E_mail

Le ricordiamo che all'interno dell'Area riservata è attivo il **nuovo servizio dedicato agli Abbonati** che desiderano offrire suggerimenti, casi di studio e idee su argomenti da approfondire.
Gli spunti più interessanti saranno oggetto di discussione nel nostro Comitato scientifico e sviluppati nei prossimi numeri.



Come compensare i crediti in presenza di ruoli scaduti

Premessa

Il 10 febbraio scorso il direttore generale delle Finanze ha firmato il decreto col quale si dà piena applicazione alle nuove disposizioni in materia di divieto di compensazione dei crediti erariali in presenza di ruoli scaduti per importi superiori a 1.500 euro.

Tale decreto, tuttavia, non è stato pubblicato entro il 16 febbraio, e, pertanto, per i versamenti effettuati in tale data si è potuto ancora beneficiare della sospensione dell'irrogazione di sanzioni prevista dall'Agenzia delle Entrate con il comunicato datato 14 gennaio.

Il decreto sulle compensazioni

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale¹ del citato decreto sulle compensazioni, l'art.31 del D.L. n. 78/10 troverà piena applicazione.

In particolare, si potrà procedere al pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali mediante l'utilizzo in compensazione dei crediti relativi alle imposte medesime.

Va innanzitutto ricordato che tale istituto rappresenta per il contribuente una facoltà, e non un obbligo.

Il decreto in commento è così strutturato:

ARTICOLO	CONTENUTO
1	Attuazione della possibilità di procedere al pagamento delle somme iscritte a ruolo mediante compensazione
2	Previsione di due modalità di pagamento e rimando a successiva R.M. per l'istituzione dei codici tributo
3	Modalità di ripartizione delle somme riscosse tra Tesoreria delle Stato, enti creditori ed agenti della riscossione
4	Modalità imputazione dei pagamenti eseguiti
5	Modalità per richiesta di rimborso degli eventuali versamenti eccedenti
6	Correlazione con altre disposizioni normative

Come già anticipato, l'art. 1, in ottemperanza a quanto stabilito nell'art. 31, D.L. n. 78/10, ma non rispettandone i termini di emanazione², introduce la possibilità di compensare gli eventuali crediti per imposte erariali con le somme iscritte a ruolo.

Al comma 2 viene poi precisato che la compensazione può avvenire con riferimento anche agli *“oneri accessori relativi alle imposte erariali iscritte a ruolo, comprensivi degli aggi e delle spese a favore dell'agente della riscossione, nonché per le imposte erariali la cui riscossione è affidata all'agente della riscossione”* ex art. 29, D.L. n. 78/10³.



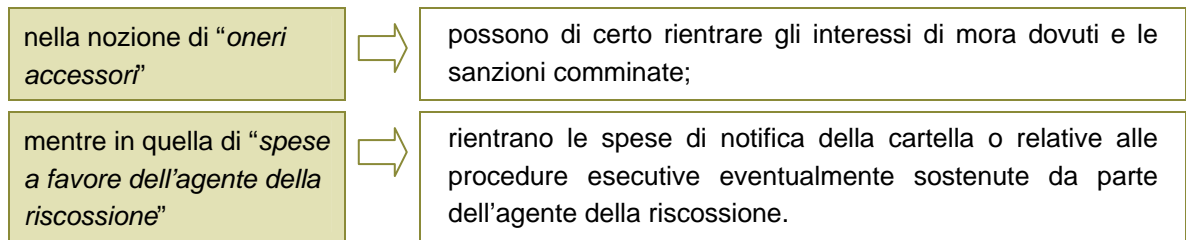
Nella sostanza, si potranno **compensare per intero gli importi della cartella.**

¹ In Gazzetta Ufficiale del 18/02/11 ed in vigore dal giorno successivo.

² Il decreto doveva essere emanato entro 180 giorni dall'entrata in vigore del D.L. n. 78/10.

³ Trattasi atti notificati a partire dal 1° luglio 2011 e relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi.

Infatti:



Uno dei punti che necessitava di certo un chiarimento ufficiale è quello che riguarda quali sono le imposte erariali da considerare ai fini della normativa in commento.

Dapprima, va rilevato che la relazione al decreto sostiene che debbano ritenersi oggetto di compensazione anche l'Irap e le addizionali alle imposte dirette (ad esempio: addizionali regionali e comunali). Pertanto, sarà possibile compensare un debito iscritto a ruolo e scaduto per Irap non versata.

Questo vorrebbe significare che il blocco alla compensazione di cui al citato art. 31 opera anche con riferimento agli eventuali crediti Irap o di addizionali regionali e comunali. Sul punto si attende comunque una conferma ufficiale.

La stessa Agenzia delle Entrate, con la [C.M. n.4/E del 15 febbraio](#) scorso, ha confermato tale impostazione:

per imposte erariali "devono intendersi, ad esempio, le imposte dirette, l'imposta sul valore aggiunto e le altre imposte indirette, con esclusione, quindi, dei tributi locali e dei contributi di qualsiasi natura".

Tra le imposte erariali rientrano, quindi, anche le imposte sostitutive di Irpef ed addizionali (ad esempio, l'imposta sostitutiva cui sono soggetti coloro che hanno optato per il regime delle nuove iniziative imprenditoriali).



Si ricorda infine che l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. n. 4/E/11, ha confermato che:

- ➔ la preclusione alla compensazione dei crediti erariali opera se gli importi iscritti a ruolo e scaduti superano euro 1.500, tenendo conto anche delle cartelle già notificate nel 2010 e, comunque, per tutte quelle il cui termine di pagamento sia già scaduto anteriormente al 1° gennaio 2011;
- ➔ le sanzioni per indebita compensazione (appunto perché in presenza di ruoli scaduti superiori ad euro 1.500) non possono essere applicate finché sulla iscrizione a ruolo penda contestazione in sede giurisdizionale o amministrativa; in questo caso, i termini per l'applicazione delle sanzioni decorreranno dal giorno successivo alla definizione della contestazione;

- a partire dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del decreto in commento, la preclusione alla compensazione dei crediti erariali in presenza di ruoli scaduti opera integralmente.

Con riferimento a tale ultimo punto, va ravvisato che la possibilità di compensare crediti erariali mantenendo una quota di credito almeno capiente delle cartelle scadute sarà possibile solo fino alla pubblicazione del decreto.

Di fatto, non sono state recepite le osservazioni emerse sulla stampa specializzata secondo le quali sarebbe stato “opportuno” consentire (anche successivamente alla pubblicazione del decreto) le compensazioni anche in presenza di ruoli scaduti, a patto che fosse mantenuto un credito capiente degli importi a ruolo.

Per quanto attiene le **modalità** attraverso cui possono essere compensati gli importi iscritti a ruolo, l’art. 2 del decreto ne prevede due differenti:

il pagamento (tramite compensazione) della cartella

è effettuato **direttamente dal contribuente**, mediante **F24**, indicando la provincia dell’ambito di competenza dell’agente della riscossione presso il quale il debito risulta in carico (co.1); i codici da utilizzare saranno istituiti mediante risoluzione dell’Agenzia delle Entrate (co.2);

può essere effettuato **da parte dell’agente** della riscossione, **in nome e per conto del contribuente** (co.3); a tal fine, gli agenti della riscossione e l’Agenzia delle Entrate potranno stipulare un’apposita convenzione.

Ovviamente, i crediti che verranno utilizzati per operare dette compensazioni dovranno emergere dalle relative dichiarazioni annuali (o periodiche, se si pensa ai TR Iva).

🌿 Le **somme così riscosse** confluiranno **in apposita struttura di gestione**⁴ che provvederà, **in seguito**, alla **ripartizione** delle somme **ai vari enti**, tra cui gli agenti della riscossione.

In particolare, le somme di competenza degli agenti della riscossione saranno accreditate su apposite contabilità speciali di nuova istituzione, intestate agli agenti della riscossione ed aperte presso le competenti sezioni di Tesoreria dello Stato.

L’articolo 4 stabilisce, invece, come debbano essere imputati i pagamenti effettuati tramite compensazione nel caso in cui il pagamento interessi solo una parte delle posizioni debitorie del contribuente.

In una siffatta ipotesi, il contribuente dovrà indicare preventivamente all’agente della riscossione le posizioni debitorie da estinguere.

Se il contribuente non comunica all’agente della riscossione quali sono gli importi da estinguere, quest’ultimo dovrà rispettare quanto previsto all’art. 31, DPR n.602/73. In particolare:

- se il contribuente è debitore di rate scadute, il pagamento non può essere imputato alle rate non scadute se non per l’eventuale eccedenza sull’ammontare delle prime, comprese le indennità di mora, i diritti e le spese maturati a favore del concessionario;
- nei riguardi delle rate scadute l’imputazione è fatta, rata per rata, iniziando dalla più remota, al debito d’imposta, di soprattassa, di pena pecuniaria e poi al debito indennità di mora e non può essere fatta ai diritti ed alle spese maturati a favore dell’esattore se non dopo la completa estinzione del debito per le rate scadute e relative indennità di mora;

⁴ La struttura di gestione provvede (art. 22, D.Lgs. n.241/97), tra l’altro, ad acquisire i dati analitici contenuti nei modelli di versamento e quelli relativi alle riscossioni inviati quotidianamente dalle banche delegate e dai concessionari, suddividere quotidianamente le somme accreditate dalle banche delegate e dai concessionari nell’apposita contabilità speciale e disporre il versamento ai singoli enti destinatari, previa regolarizzazione contabile delle compensazioni eseguite dai contribuenti. Si vedano, inoltre, D.M. n. 183/98, e Decreto dirigenziale 15 ottobre 1998, pubblicato nella G.U. n. 246 del 21 ottobre 1998.

- ➔ per i debiti d'imposta già scaduti l'imputazione è fatta con preferenza alle imposte o quote d'imposta meno garantite e fra imposte o quote d'imposta ugualmente garantite con precedenza a quella più remota.

Potrebbe altresì accadere che vengano effettuati pagamenti (leggasi compensazioni) per importi superiori a quelli effettivamente dovuti.

In tale situazione, al contribuente spetta il rimborso delle eccedenze di versamento, secondo le modalità di cui all'art. 5.

Il rimborso sarà effettuato direttamente da parte dell'agente della riscossione utilizzando i fondi ricevuti a seguito delle ripartizioni effettuate da parte della struttura di gestione. Il rimborso sarà in ogni caso erogato a seguito della presentazione di **un'apposita istanza** da parte del contribuente ed indirizzata all'agente della riscossione.

Una volta presentata la predetta istanza, l'agente della riscossione procederà al rimborso delle eccedenze di versamento, previa verifica dell'esistenza del credito utilizzato.

L'articolo 6, rubricato "*disposizioni finali*", stabilisce che:

- ➔ le eventuali somme accreditate nelle contabilità speciali presso le competenti sezioni di Tesoreria dello Stato e non imputate al 31 dicembre di ciascun anno, rimarranno a disposizione degli agenti di riscossione;
- ➔ restano ferme le disposizioni recate dall'art.10, D.L. n.78/09, circa l'utilizzo dei crediti Iva (preventiva presentazione della dichiarazione/istanza da cui emerge il credito per compensazioni eccedenti €10.000, e apposizione visto di conformità per compensazioni eccedenti €15.000);
- ➔ resta fermo l'obbligo, per i titolari di partita Iva, di presentazione dei modelli F24 esclusivamente con modalità telematiche.

La duplicazione delle sanzioni

Un'analisi a parte merita la questione delle sanzioni applicabili in caso di compensazione dei crediti erariali in presenza di ruoli scaduti per importi superiori ad € 1.500 (ovviamente si considerano le compensazioni che verranno eventualmente effettuate una volta pubblicato il decreto in commento).

Come già rilevato in un precedente contributo⁵, la sanzione è pari al 50% del minore importo tra quello iscritto a ruolo e scaduto e quello effettivamente compensato.

Ciò posto si ripropongono⁶ i seguenti esempi.

Esempio 1

Importo credito Ires = € 70.000;

Importo ruolo per Iva = € 10.000;

Utilizzo credito Ires = € 50.000;

Fino all'emanazione del decreto → compensazione possibile, no sanzioni (resta un credito di 20.000, capiente del debito del ruolo)

Dopo l'emanazione del decreto → compensazione non possibile, si sanzioni (€ 5.000, 50% del compensato).

Esempio 2

Importo credito Ires = € 70.000;

Importo ruolo per Iva = € 10.000;

Utilizzo credito Ires = € 65.000

⁵ Si veda S.Pellegrino e G.Valcarengi, "Percorso ad ostacoli per le compensazioni del 2011", in La Circolare Tributaria n. 2/11, pag.14.

⁶ Si veda M.Balzanelli, "Tregua sulle sanzioni per compensazioni in presenza di ruoli scaduti" in La Circolare Tributaria n. 4/11, pag.8.

Fino all'emanazione del decreto → compensazione possibile, si sanzioni (resta un credito di 5.000, non capiente del debito del ruolo; la sanzione ammonta ad € 2.500, 50% del credito compensato in eccesso).

Dopo l'emanazione del decreto → compensazione non possibile, si sanzioni (€ 5.000, 50% del ruolo)

Nei casi in cui è prevista la sanzione del 50% è evidente come si venga a creare la situazione per cui si calcola tale importo non solo sull'ammontare del debito, ma anche sugli oneri accessori, oltre che sull'aggio e sulle spese dovuti all'agente della riscossione. Ci si domanda, quindi, se sia corretto applicare una sanzione su un'altra già irrogata e se sia, altresì, corretto applicare una sanzione su somme dovute ad un soggetto terzo quale è l'agente della riscossione.

EUROCONFERENCE* **SEMINARI DI SPECIALIZZAZIONE**

Seminario in 2 giornate a numero chiuso (disposizione a banchi) Orario: 09.30 - 13.00 / 14.30 - 18.00

TUTELA DEL PATRIMONIO PERSONALE

Soluzioni e strumenti a disposizione della famiglia e dell'imprenditore a protezione del proprio patrimonio: disciplina, effetti e criteri di selezione

FIRENZE	Hotel Albani	02-03	marzo	2011
PADOVA	Hotel NH Mantegna	09-10	marzo	2011
MILANO	Hotel Michelangelo	15-16	marzo	2011

QUOTA DI PARTECIPAZIONE
€ 450,00 + IVA 20%
Sconto del 20% per i possessori della tessera Privilege Club 

Per maggiori informazioni [Clicca qui](#)

Per maggiori informazioni sugli altri seminari Euroconference visita www.euroconference.it



La convenienza ad esercitare l'opzione Irap per i soggetti Irpef

Premessa

Il D.Lgs. n.446/97 distingue i criteri di determinazione della base imponibile del tributo regionale in base alla forma giuridico-contabile del contribuente: in particolare, nel caso delle società di capitali e degli enti commerciali, è prevista l'applicazione di un sostanziale principio di derivazione dal bilancio d'esercizio, mentre rilevano le norme del Tuir con riferimento alle imprese individuali ed alle società di persone. Questi ultimi contribuenti, qualora in contabilità ordinaria, possono, tuttavia, optare per il regime stabilito per i soggetti Ires, entro il 1° marzo 2011, rendendo dunque necessaria una preventiva valutazione di convenienza.

Criterio generale di determinazione della base imponibile Irap dei soggetti Irpef

Le società in nome collettivo, in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate a norma dell'art.5, co.3, del Tuir, nonché le persone fisiche, residenti⁷ nel territorio dello Stato, esercenti un'attività commerciale (art.55 del Tuir) devono individuare il valore della produzione netta secondo le previsioni di cui all'art.5-*bis*, co.1, del D.Lgs. n.446/97, ovvero come differenza tra due aggregati (assunte secondo le regole di determinazione del reddito d'impresa e, quindi, in base al Tuir), formati dai seguenti componenti economici:

- 1) i contributi erogati a norma di legge⁸, purché non correlati a costi indeducibili, le variazioni delle rimanenze di cui agli artt.92 e 93 del Tuir, e l'ammontare dei ricavi di cui all'art.85, co.1, lett.a), b), f) e g), del Tuir:
 - i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa;
 - i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione;
 - le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per perdita o danneggiamento di beni di cui ai precedenti punti;
 - i contributi in denaro, o il valore normale di quelli in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione, in base ad un contratto;

Dal novero dei suddetti componenti positivi, assunti in base al principio di competenza (art.109 del Tuir), sono, pertanto, escluse le plusvalenze – ad eccezione di quelle la cui rateizzazione è iniziata entro il periodo d'imposta 2007 – e le sopravvenienze attive previste dall'art.88 del Tuir.

- 2) i componenti negativi tipici della gestione caratteristica, ad eccezione delle spese per il personale dipendente ed assimilato, delle svalutazioni e degli oneri diversi di gestione:
 - i costi per materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci e dei servizi, al netto di resi, sconti, abbuoni e premi commerciali;

⁷ La disciplina in parola è applicabile anche ai soggetti non residenti che svolgono un'attività d'impresa in Italia, mediante una stabile organizzazione, base fissa oppure ufficio, per un periodo non inferiore a 3 mesi.

⁸ Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che si tratta dei contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio (art.85, co.1, lett.h), del Tuir), rilevanti per competenza, nonché dei proventi, in denaro o natura, conseguiti a titolo di contributo, in ossequio ad una disposizione normativa, purché riconducibili alle sopravvenienze attive di cui all'art.88, co.3, lett.b), del Tuir, e dunque da considerarsi in base al principio di cassa (C.M. n.60/E/08).

- le quote di ammortamento e i canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali ed immateriali.

I predetti costi devono essere individuati sulla base della classificazione civilistica di bilancio, sebbene deducibili secondo il Tuir, ad eccezione dei costi per servizi, da identificarsi secondo il D.M. 17 gennaio 1992.

Si consideri, inoltre, che i componenti negativi deducibili di cui sopra non comprendono gli oneri diversi di gestione: sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha, tuttavia, riconosciuto – nel corso di Telefisco 2009 – la possibilità di una loro rilevanza ai fini Irap, qualora il costo sia riconducibile ad una prestazione di servizi, a prescindere dalla modalità di rappresentazione nel Conto economico.

In ogni caso, non concorrono alla formazione della base imponibile Irap, in quanto indeducibili, alcuni specifici costi:

- a) i compensi per attività commerciali e prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, nonché i compensi attribuiti per obblighi di fare, non fare o permettere;
- b) i costi per collaborazione coordinata e continuativa;
- c) le spese per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente;
- d) gli utili spettanti agli associati in partecipazione;
- e) la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto;

Sul punto, deve ritenersi applicabile il medesimo criterio forfetario (art.1 del D.M. 24 aprile 1998) che l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto in capo alle società di capitali che non redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali⁹. In altri termini, la quota indeducibile dei canoni di locazione finanziaria può essere ottenuta sottraendo dal costo di competenza del periodo d'imposta la quota capitale, determinata suddividendo il costo fiscale del bene in *leasing* in capo al concedente per il numero di giorni di durata del contratto e moltiplicando, poi, il risultato per il numero di giorni di pertinenza dell'esercizio.

- f) le perdite su crediti;
- g) l'Ici;
- h) le minusvalenze e sopravvenienze passive

Deroga al regime naturale Irap dei soggetti Irpef

L'articolo 5-*bis*, co.2, del D.Lgs. n. 446/97 riconosce alle società di persone ed alle imprese individuali in contabilità ordinaria¹⁰ di optare – entro 60 giorni dall'inizio del periodo d'imposta per il quale si esercita la facoltà¹¹, ovvero il 1° marzo 2011, nel caso di contribuenti aventi l'anno fiscale coincidente con quello solare – per la determinazione della base imponibile Irap secondo le regole previste per le società di capitali e gli enti commerciali.

I soggetti Irpef sono, quindi, tenuti ad operare una valutazione preliminare, diretta ad accertare l'eventuale riduzione del carico fiscale, ai fini del tributo regionale, nel caso di deroga al regime naturale fondato sul Tuir, a beneficio di quello di derivazione del valore della produzione netta dal bilancio di cui all'art.5 del D.Lgs. n.446/97.

⁹ CC.MM. nn. 19/E/09 e 8/E/09.

¹⁰ L'opzione non è riconosciuta alle sole imprese individuali e società di persone obbligate alla tenuta della contabilità ordinaria, a norma dell'art.14 e seguenti del DPR n.600/73, ma anche a quelle che, per non essendovi obbligate, hanno esercitato l'opzione per tale regime contabile, come previsto dal successivo art.18, co.6, del predetto Decreto.

¹¹ Nel caso in cui si tratti del primo esercizio di attività, il termine di 60 giorni deve essere computato a partire dall'inizio del primo periodo d'imposta, nel caso di società di persone neo costituite, ovvero dalla data indicata sulla dichiarazione – presentata ai fini Iva (art.35 del DPR n.633/72 – di inizio attività dell'impresa individuale in contabilità ordinaria. Non è, invece, richiesta alcuna comunicazione nel caso di trasformazione in società di capitali, indipendentemente dalle modalità di determinazione della base imponibile in precedenza adottate dalla trasformanda (C.M. n. 60/E/08).

In altri termini, devono considerare i diversi effetti dell'applicazione della disposizione, caratterizzata dai seguenti principi:

1) la base imponibile è determinata come differenza tra il valore ed i costi della produzione risultanti dal Conto economico civilistico, redatto a norma dell'art.2425 c.c. (c.d. **principio di derivazione dal bilancio**), ad eccezione delle seguenti voci:

- B)9): costi per il personale;
- B)10)c): altre svalutazioni delle immobilizzazioni;
- B)10)d): svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide;
- B)12): accantonamenti per rischi;
- B)13): altri accantonamenti;

In ossequio al principio in parola, i costi imputati a Conto economico, secondo i **corretti principi contabili**, devono ritenersi generalmente connotati dal requisito dell'inerenza al valore della produzione netta, come peraltro riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate (C.M. n.39/E/09), e dunque **integralmente deducibili**. Sul punto, è stato, tuttavia, ribadito il potere di sindacato dell'Amministrazione Finanziaria, nel caso di costi dedotti in misura superiore a quella ammessa dal Tuir, ovvero integralmente, come, ad esempio, quelli riguardanti le seguenti causali:

- erogazioni liberali (art.100 del Tuir);
- costi per automezzi (art.164 del Tuir) e servizi telefonici (art.102 del Tuir);
- spese di rappresentanza (art.108, co.2, del Tuir).

- 2) rilevano le plusvalenze e minusvalenze riguardanti i beni strumentali, le sopravvenienze attive e passive di natura ordinaria, nonché – per espressa disposizione normativa (art.5, co.3, del D.Lgs. n.446/97) – le plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili-patrimonio, ovvero beni non strumentali né costituenti oggetto dell'attività di scambio o produzione dell'impresa, nonostante la loro imputazione nell'area straordinaria del Conto economico. Al contrario, non concorrono alla formazione della base imponibile Irap le plusvalenze e minusvalenze emergenti a seguito della cessione d'azienda, in quanto ritenuta un'operazione idonea a generare sempre proventi ed oneri straordinari (C.M. n.27/E/09);
- 3) le quote di ammortamento dei marchi aziendali e dell'avviamento sono deducibili a prescindere dall'imputazione a Conto economico, nel limite di 1/18 del costo;
- 4) gli accantonamenti a fondi per rischi ed oneri, indeducibili per competenza, possono assumere rilevanza, ai fini Irap, al momento della relativa manifestazione monetaria, qualora correlata a costi che avrebbero partecipato alla determinazione della base imponibile Irap (C.M. n.36/E/09);
- 5) i componenti positivi e negativi, classificabili in voci di bilancio diverse da quelle rilevanti, concorrono alla formazione del valore della produzione netta se correlati a costi deducibili o ricavi imponibili di periodi d'imposta precedenti o successivi.

Elementi in comune tra regime naturale ed opzionale

In primo luogo, rilevano, tra i componenti positivi, i contributi erogati in base ad una norma di legge, ad eccezione di quelli correlati a costi indeducibili, salvo il caso in cui la corrispondente disposizione istitutiva, ovvero altre norme di carattere generale, ne sanciscano l'espressa esclusione dalla base imponibile Irap ([C.M. n.60/E/08](#)).

Un ulteriore elemento di contatto tra gli artt.5, co.3, e 5-bis, co.1, del D.Lgs. n.446/97 è rappresentato dall'ineducibilità di alcuni costi:

- i compensi per attività commerciali e prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, nonché quelli attribuiti per obblighi di fare, non fare o permettere;
- i costi per collaborazione coordinata e continuativa;

- ➔ le spese per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente;
- ➔ gli utili spettanti agli associati in partecipazione;
- ➔ la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto;
- ➔ le perdite su crediti;
- ➔ l'Ici.

DIFFERENZE TRA IL REGIME NATURALE E QUELLO OPZIONALE	
Disciplina ordinaria dei soggetti Irpef (art.5-bis, co.1, del D.Lgs. n. 446/97)	Regole previste per i contribuenti Ires (art. 5 del Decreto Irap)
Plusvalenze, minusvalenze e sopravvenienze irrilevanti	Plusvalenze, minusvalenze e sopravvenienze rilevanti, ad eccezione di quelle derivanti dalla cessione d'azienda
Oneri di gestione "generici" esclusi, ovvero non riconducibili alle prestazioni di servizi di cui al D.M. 17/01/92	Integrale deducibilità degli oneri diversi di gestione, salvi quelli espressamente esclusi dalla norma
	Integrale deducibilità di alcuni costi soggetti a limitazioni secondo il Tuir (autovetture, manutenzioni, spese telefoniche e di rappresentanza)
	Accantonamenti per rischi deducibili in base al principio di cassa, se riconducibili a costi rilevanti
	Attività di controllo esclusa nel caso di deduzioni nei limiti del Tuir

Valutazione di convenienza dell'operazione

Alla luce di quanto sin qui illustrato, si riporta un'ipotesi di simulazione utilizzabile dalle imprese individuali e società di persone in contabilità ordinaria, al fine di accertare eventuali risparmi d'imposta derivanti dall'esercizio dell'opzione di cui all'art. 5-bis, co.2, del D.Lgs. n.446/97.

Esempio

Si assuma, ad esempio, che la società Alfa Snc di Mario Rossi & c., presenti il seguente Conto economico preventivo del periodo d'imposta 2011:

A)1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	6.500.000
A)2)	Variazione delle rimanenze di prodotti finiti	450.000
A)5)	Altri ricavi e proventi: plusvalenze ordinarie	125.000
A)	Totale valore della produzione	7.075.00
B)6)	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	4.200.000
B)7)	Costi per servizi	1.200.000*
B)9)	Costi per il personale	500.000
B)10)	Ammortamenti delle immobilizzazioni materiali	100.000
B)11)	Variazione delle rimanenze di materia prime	-50.000
B)14)	Oneri diversi di gestione: minusvalenze e sopravvenienze passive	75.000
B)	Totale costi della produzione	6.025.000
E)20)	Plusvalenze da cessione di immobili civili	300.000
	Risultato prima delle imposte dell'esercizio	1.350.000

*Si supponga che la voce "Costi per servizi" comprenda **costi indeducibili dal reddito d'impresa per telefonia ed autovetture (artt.164 e 102, co.9, del Tuir)**, pari a complessivi **80.000**.


La base imponibile Irap risulterebbe, pertanto, così differenziata:

Componenti di reddito	Regime naturale (Tuir)	Opzione (bilancio)
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	6.500.000	6.500.000
Variazione delle rimanenze di prodotti finiti	450.000	450.000
Altri ricavi e proventi: plusvalenze ordinarie		125.000
Totale valore della produzione	6.950.000	7.075.00
Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	4.200.000	4.200.000
Costi per servizi	1.120.000	1.200.000
Ammortamenti delle immobilizzazioni materiali	100.000	100.000
Variazione delle rimanenze di materia prime	-50.000	-50.000
Minusvalenze ordinarie		75.000
Totale costi della produzione	5.370.000	5.525.000
Plusvalenze straordinarie da cessione di immobili civili		300.000
BASE IMPONIBILE IRAP	1.580.000	1.850.000
IRAP "TEORICA"¹²	61.620	72.150

Conseguentemente, la Alfa Snc di Mario Rossi & C. non avrebbe convenienza, assumendo come riferimento i **dati attesi del periodo d'imposta 2011**, ad esercitare l'opzione: si consideri, tuttavia, che quest'ultima ha **validità triennale irrevocabile** – ovvero il triennio 2011-2013, nel caso in esame – ed il risparmio fiscale del regime ordinario (270.000) è generato esclusivamente dall'irrilevanza delle plusvalenze e minusvalenze (350.000 netti), di cui 300.000 di natura straordinaria. Con l'effetto che, qualora non si considerasse tale **circostanza eccezionale e non ricorrente, né ragionevolmente ripetibile nel corso del triennio di efficacia del regime derogatorio**, verrebbe meno tale convenienza per il regime ordinario, essendo leggermente preferibile quella per l'opzione:

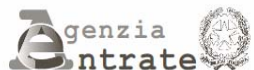
Componenti di reddito	Regime naturale (Tuir)	Opzione (bilancio)
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	6.500.000	6.500.000
Variazione delle rimanenze di prodotti finiti	450.000	450.000
Altri ricavi e proventi: plusvalenze ordinarie		125.000
Totale valore della produzione	6.950.000	7.075.00
Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	4.200.000	4.200.000
Costi per servizi	1.120.000	1.200.000
Ammortamenti delle immobilizzazioni materiali	100.000	100.000
Variazione delle rimanenze di materia prime	-50.000	-50.000
Minusvalenze ordinarie		75.000
Totale costi della produzione	5.370.000	5.525.000
BASE IMPONIBILE IRAP	1.580.000	1.550.000
IRAP "TEORICA"	61.620	60.450

¹² Per esigenze di semplificazione e miglior comprensione, non sono state considerate le deduzioni del valore della produzione netta contemplate dalla normativa vigente, in particolare dall'art.11 del D.Lgs. n.446/97.

 In definitiva, la scelta per l'opzione è conveniente qualora siano previste significative minusvalenze da realizzo e sopravvenienze passive, nonché spese che sarebbero invece, soggette ad una limitazione della deducibilità in base al DPR n.917/86: tali costi sarebbero, infatti, integralmente deducibili applicando le regole previste per le società di capitali e, quindi, in base al principio di derivazione dal bilancio. Diversamente, una stima di plusvalenze considerevoli, o comunque eccedenti le minusvalenze e le sopravvenienze passive, può indurre l'impresa individuale o la società di persone, in contabilità ordinaria, a mantenere – previa verifica della perdita di deducibilità rispetto alle spese correnti di cui sopra – l'applicazione del regime ordinario di cui all'art.5-*bis*, co.1, del D.Lgs. n.446/97.

Esercizio dell'opzione

Nel caso in cui l'impresa individuale o la società di persone in contabilità ordinaria reputi conveniente, in virtù delle considerazioni sin qui sviluppate, avvalersi delle regole di determinazione della base imponibile Irap secondo il principio di derivazione dal bilancio, deve esercitare l'opzione prevista dall'art.5-*bis*, co.2, del D.Lgs. n.446/97. In particolare, il contribuente, come anticipato, è tenuto a trasmettere all'Amministrazione Finanziaria, in via telematica ed entro il 1° marzo 2011, l'apposita comunicazione approvata con [provvedimento](#) del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 31 marzo 2008 (prot. n. 49810). L'opzione è irrevocabile ed efficace per un triennio, intendendosi tacitamente rinnovata per un periodo della stessa durata, qualora non intervenga la revoca espressa, da formulare nel medesimo modello di comunicazione, barrando l'apposita casella.



**COMUNICAZIONE DELL'OPZIONE PER LA
DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLA
PRODUZIONE NETTA DI CUI ALL'ARTICOLO
5-BIS, COMMA 2, DEL D.LGS. N. 446 DEL 1997**

COMUNICAZIONE

OPZIONE

REVOCA

Conseguentemente, in caso di revoca, la base imponibile Irap deve essere determinata secondo il regime naturale, fondato sul Tuir, per almeno un triennio, al termine del quale la revoca si intende tacitamente rinnovata per un periodo della medesima durata, salvo che il contribuente manifesti l'opzione per l'applicazione delle regole previste per le società di capitali e gli enti commerciali.

**Elenco clienti e fornitori black list: i chiarimenti della circolare n.2/E**

La [C.M. n.2/E del 28 gennaio 2011](#), ha fornito ulteriori chiarimenti sul tema delle comunicazioni elenchi clienti e fornitori *black list*. L'intervento dell'Agenzia è avvenuto a ridosso del 31 gennaio, data che alla luce dei chiarimenti forniti dalla [C.M. n.54/E/10](#) costituisce un'importante scadenza in quanto rappresenta la data ultima entro cui i contribuenti potevano presentare i modelli integrativi senza il pagamento di sanzioni. È bene ricordare che l'Amministrazione, riconoscendo la sussistenza di "obiettive condizioni di incertezza"¹³, ha concesso l'inapplicabilità delle sanzioni in sede di prima applicazione del nuovo adempimento.

In particolare, l'Amministrazione Finanziaria in sede di controllo non applicherà le sanzioni in caso di eventuali violazioni concernenti la compilazione dei modelli di comunicazione relativi:

al trimestre luglio/settembre 2010

per i soggetti tenuti a presentare il modello con periodicità trimestrale;

ai mesi da luglio a novembre 2010

per i soggetti tenuti a presentare il modello con periodicità mensile.

🇮🇹 Ciò, tuttavia, a condizione che i contribuenti abbiano provveduto a sanare eventuali violazioni, inviando, entro il 31 gennaio 2011, i modelli di comunicazione integrativa. La C.M. n.2/E/11 consiste in una molteplicità di piccoli quesiti che esamineremo di seguito.

Operazioni da comunicare⇒ Importazioni

Relativamente alle importazioni era sorto, tra gli operatori, il dubbio se dovesse essere utilizzata ai fini della segnalazione la fattura del fornitore estero o la bolletta doganale. L'Agenzia chiarisce, correttamente, che è quest'ultima che acquisisce, ai fini Iva, la natura di documento equipollente alla fattura. Da ciò discende che le importazioni devono trovare evidenza nei righi A19 e seguenti del modello di comunicazione, rilevando i dati indicati nelle bollette doganali.

Se per caso la registrazione in contabilità generale dell'operazione di importazione è antecedente rispetto all'annotazione nei registri Iva della bolletta doganale, si dovrà tener conto dei dati indicati in contabilità generale con un'eventuale successiva integrazione al momento del ricevimento della bolletta doganale nei righi A28 e A29.

Acquisti imponibili	
A19 Importo complessivo degli acquisti di beni	,00
A20 Importo complessivo dell'imposta relativa agli acquisti di beni	,00
A21 Importo complessivo degli acquisti di servizi	,00
A22 Importo complessivo dell'imposta relativa agli acquisti di servizi	,00
Note di variazione relative ad acquisti già comunicati nell'anno	
A28 Importo complessivo delle note di variazione relative agli acquisti di beni	,00
A29 Importo complessivo dell'imposta relativa alle note di variazione per acquisti di beni	,00

¹³ In aderenza all'art.10, co.3, della L. n.212/00.

⇒ Trasferte dei dipendenti

Il punto 1.2 chiarisce che sono escluse dall'elenco clienti e fornitori le prestazioni di servizi acquisite dal dipendente in occasione di trasferte; si propone l'esempio delle spese per trasporti e ristorazione. In questo caso l'interpretazione è sicuramente condivisibile e, peraltro, mostra anche un'apertura dell'Agenzia. In effetti, eravamo già giunti a sancire la non comunicabilità di tali servizi ma esclusivamente nel caso in cui i documenti giustificativi fossero intestati al dipendente e non alla società.

La maggior apertura discende dalle finalità di contrasto alla frode e all'evasione fiscale (perseguita con l'introduzione dell'obbligo di comunicazione), evasione che difficilmente viene perpetrata con i rimborsi spese dei dipendenti soprattutto in considerazione dell'esiguità degli importi.

Viene comunque chiesto che tali spese siano correttamente classificate nel costo del personale secondo i principi contabili adottati dall'impresa.

Rimane invece aperto il problema delle trasferte:

- ⇒ dell'imprenditore;
- ⇒ del lavoratore autonomo;
- ⇒ e dei soci di società di persone e associazioni professionali.

⇒ Cessioni gratuite di beni

Sono escluse dalla segnalazione le cessioni gratuite di beni solo quando si tratta di cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa. Si ricorda che il costo unitario non deve superare €25,82.

Inoltre, l'esclusione opera anche per i beni per i quali, all'atto del loro acquisto o importazione, non sia stata operata la detrazione dell'imposta ai sensi dell'art.19-bis1 DPR n.633/72 in quanto trattati, in buona sostanza, come spese di rappresentanza. Da ultimo sono escluse le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati in quanto non sono considerate cessioni di beni (art. 2, co. 3, lett. d). Rientrano, invece, nel nuovo adempimento, le altre cessioni gratuite in quanto operazioni rilevanti ai fini Iva.

⇒ Rappresentante fiscale in un Paese a regime fiscale privilegiato

Mentre la C.M. n.53/E/10 punto 2.1 ha incluso nell'adempimento le operazioni realizzate con un rappresentante fiscale *white list* di un operatore *black list*, sono invece escluse le operazioni realizzate presso il rappresentante fiscale *black list* di un operatore *white list*. Ciò che conta è, giustamente, la localizzazione del soggetto per il cui conto è effettuata l'operazione.

⇒ Acquisti di servizi territorialmente rilevanti nel Paese del prestatore

Se le regole della territorialità dei servizi prevedono l'assoggettamento ad Iva nel Paese estero, l'operazione andrà indicata nel rigo A27 al lordo dell'eventuale imposta assolta all'estero.

Potrebbe essere il caso di una prestazione di servizi avente ad oggetto un bene immobile situato nel Paese del prestatore. Il servizio sarà escluso da Iva ai sensi dell'art. 7-*quater* e potrebbe essere assoggettato al tributo nel Paese estero.

Acquisti non soggetti ad IVA	
A26 Importo complessivo degli acquisti di beni	,00
A27 Importo complessivo degli acquisti di servizi	,00

⇒ Commissioni bancarie

Poiché l'addebito di commissioni bancarie da parte di una banca localizzata in un Paese *black list* concretizza comunque una prestazione di servizi (esente art.10), il cliente soggetto passivo Iva deve procedere all'autofatturazione.

L'operazione deve quindi essere segnalata.

⇒ Operazioni attive e passive dei tour operator

Le operazioni dei *tour operator* dovrebbero, a rigore, essere indicate tra le operazioni imponibili; tuttavia, poiché le fatture emesse non evidenziano separatamente l'imposta, l'Agenzia ha chiarito che devono essere indicate tra le operazioni non soggette.

Questa interpretazione viene data al fine di superare i problemi tecnici che si presenterebbero in sede di trasmissione del modello di comunicazione.

⇒ Acquisto di carburanti

L'acquisto di carburanti in Paesi *black list* non è oggetto di comunicazione in quanto si tratta di un acquisto di beni, che difetta del requisito di territorialità ai fini Iva in Italia, ai sensi dell'art.7-*bis* del DPR n.633/72.

Manca quindi l'obbligo di registrazione nei registri Iva, condizione necessaria per far "scattare" la comunicazione.

⇒ Vendite non documentate da fattura

L'Agenzia conferma che i soggetti Iva che ai sensi dell'art.22 svolgono attività di commercio al minuto e assimilate, sono esonerati dal nuovo adempimento, a meno che non sussista l'obbligo di emissione della fattura in quanto richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione.

Il motivo dell'esclusione discende dal fatto che nello scontrino non sono contenuti tutti gli elementi da indicare nella comunicazione.

Peraltro, dobbiamo ricordare come la comunicazione non debba essere fatta se il cliente è un privato. Ragionevolmente un cliente imprenditore residente in un Paese *black list* sarà indotto a chiedere la fattura, in quanto la normativa del suo Paese prevedrà un'adeguata documentazione delle operazioni passive che potrà essere meglio soddisfatta da una fattura che da uno scontrino.

⇒ Stabili organizzazioni

Dalla [R.M. n.121/E/10](#) è emerso che rientrano negli obblighi di comunicazione anche le operazioni svolte da una stabile organizzazione in un Paese *black list* di un contribuente italiano, nei confronti di clienti e fornitori pure domiciliati in Paesi *black list*.

Tale principio discende dalla natura trasparente della stabile organizzazione nei confronti della casa madre. Sulla base delle stesse ragioni, la comunicazione serve anche per le operazioni *black list* di una stabile organizzazione, situata in un Paese a fiscalità ordinaria.

⇒ Cessioni e acquisti di beni "estero su estero"

Le cessioni di beni estero su estero, difettando del requisito della territorialità ai fini Iva, non devono essere comunicate, nemmeno se effettuate dalla stabile organizzazione del soggetto residente.

In sostanza, l'Agenzia supera le perplessità che potevano sorgere in sede di lettura della R.M. n.121/E/10, dalla quale sembrava quasi desumersi un obbligo generalizzato di segnalazione delle operazioni effettuate estero su estero in presenza di una stabile organizzazione.

⇒ Dichiarazione in caso di fusione

Se nel corso dell'anno un soggetto si estingue a seguito di un'operazione straordinaria, il soggetto risultante è tenuto a presentare il modello di comunicazione per il quale il termine di presentazione non risulti ancora scaduto, al momento in cui l'operazione straordinaria ha effetto, anche se relativo ad operazioni effettuate anteriormente dal soggetto estinto. Se devono essere comunicate operazioni in parte effettuate dal soggetto estinto ed in parte effettuate dal nuovo soggetto risultante dall'operazione straordinaria, quest'ultimo potrà presentare un'unica comunicazione riepilogativa, analogamente a quanto previsto per la comunicazione delle operazioni Iva superiori ad €3.000.

Si tratta di un'interpretazione liberale che tende a favorire la snellezza dell'adempimento. Il quesito è stato posto in quanto le istruzioni previste per gli elenchi clienti e fornitori italiani del 2007 imponevano alla società incorporante di presentare, in questi casi, due distinte comunicazioni: una per sé stessa ed una separata per il soggetto incorporato.

Momento rilevante ai fini della comunicazione

La seconda parte della circolare affronta alcune casistiche aventi ad oggetto il momento di effettuazione dell'operazione.

⇒ *Acquisto di servizi in reverse-charge*

Viene chiarito che se un'operazione soggetta al *reverse charge* viene registrata in contabilità generale prima che nei registri Iva, è in tale momento che si concretizza il presupposto per l'effettuazione della comunicazione.

⇒ *Note di variazione relative a vecchie operazioni*

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che sono escluse dalla comunicazione le note di variazione (emesse o ricevute) relative ad operazioni poste in essere prima del 1° luglio 2010, in quanto tali operazioni non hanno formato oggetto di comunicazione.

Si tratta di una conclusione sicuramente condivisibile in quanto una diversa interpretazione avrebbe portato ad escludere la segnalazione delle operazioni realizzate nel primo semestre del 2010, mentre avrebbe comportato la segnalazione di quelle relative ad annualità precedenti¹⁴.

⇒ *Fatture di acconto*

Il momento di rilevanza per la segnalazione delle fatture di acconto coincide con la data di registrazione delle stesse nei registri Iva oppure, se anteriore, nelle scritture contabili.

Periodicità mensile o trimestrale

⇒ *Transazioni con Cipro, Malta e Corea del Sud*

È noto come l'art.4, co.1, del D.M. 5 agosto 2010 escluda dal novero delle operazioni da comunicare, già a partire dal mese di luglio 2010, quelle realizzate con soggetti stabiliti nei territori di Cipro, Malta e Corea del Sud.

L'Agenzia precisa che tale esclusione opera anche per i quattro trimestri precedenti, in relazione alla valutazione della periodicità mensile o trimestrale di presentazione degli elenchi.

⇒ *Opzione per la periodicità mensile*

L'opzione per la periodicità mensile vincola il contribuente almeno fino al termine dell'anno solare nel corso del quale ha esercitato la scelta.

La stessa tuttavia, ad integrazione delle istruzioni contenute nel modello di comunicazione, opera fino a successiva revoca da esercitarsi barrando nel modello relativo alla prima comunicazione utile l'apposita casella denominata "Variazione di periodicità".

Comunicazione integrativa e ravvedimento operoso

⇒ *Rapporti tra comunicazione integrativa e ravvedimento operoso*

L'Agenzia chiarisce che la possibilità accordata dalle istruzioni del modello di presentare una nuova comunicazione entro l'ultimo giorno del mese successivo alla scadenza del termine per la presentazione della comunicazione originaria, costituisce una procedura che si caratterizza per la gratuità e che necessita sia barrata sul frontespizio del modello, la casella "Comunicazione integrativa".

¹⁴ Ricordiamo, infatti, che il modello prevede due sezioni per le note di variazione: quella relativa ad operazioni già comunicate nell'anno e quella relativa ad acquisti/operazioni attive di annualità precedenti.

Spirato tale termine, trovano applicazione sia la disciplina sulle sanzioni che quella sul ravvedimento operoso.

Quest'ultimo viene eseguito inviando una comunicazione corretta senza barrare la casella del frontespizio (anche in caso di comunicazione omessa) e versando la sanzione (art. 11, co. 1, lett. a, D.Lgs. n.471/97) nella misura di un ottavo del minimo.

Il termine entro cui ravvedere è quello di un anno dalla omissione o dall'errore. L'Agenzia precisa correttamente che l'adempimento è slegato dalla dichiarazione Iva annuale.

⇒ *Regolarizzazione senza sanzioni entro il 31 gennaio 2011*

La C.M. n.54/E/10 ha escluso le sanzioni in caso di eventuali violazioni concernenti la compilazione dei modelli di comunicazione relativi al trimestre luglio/settembre 2010, ovvero ai mesi da luglio a novembre 2010, a condizione che i contribuenti provvedano a sanare le eventuali violazioni con l'invio, entro il 31 gennaio 2011, di modelli di comunicazione integrativa.

Si chiarisce che questa piccola sanatoria opera solo se la comunicazione è stata originariamente presentata, seppur in modo incompleto e/o con inesattezze.

⇒ *Mancanza del codice identificativo*

L'Agenzia ammette che il contribuente potrebbe non riuscire ad ottenere i codici fiscali dei soggetti *black list* entro il termine del 31 gennaio previsto per la sanatoria delle prime comunicazioni.

La valutazione circa la ricorrenza dell'errore scusabile rimane di competenza degli organi accertatori, tenuti a verificare, caso per caso, la sussistenza dei requisiti per l'applicazione dell'esimente, conformemente alle regole generali di applicazione delle sanzioni di cui al D.Lgs. n.472/97.

Viene inoltre precisato che, qualora manchi un codice fiscale estero, si ritiene possibile indicare un altro dato allo stesso similare (quale, ad esempio, può considerarsi il numero di iscrizione alla camera di commercio del cliente o fornitore), sempreché il medesimo renda immediata ed univoca l'identificazione dell'operatore.

L'Agenzia contempla anche l'ipotesi che non sia possibile ottenere alcun codice identificativo. In questo caso viene rimesso agli organi accertatori la valutazione della sussistenza dell'errore scusabile.

La C.M. 2/E/11 in sintesi		
Tema	punto	note
Operazioni oggetto di comunicazione		
Importazioni	1.1	I dati da indicare nel modello sono quelli contenuti nelle bollette doganali.
Spese di trasferta dei dipendenti	1.2	Non devono essere segnalate.
Cessioni gratuite di beni	1.3	Sono escluse dalla segnalazione le cessioni gratuite di beni solo quando si tratta di cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa.
Acquisti da un operatore economico non <i>black list</i> con rappresentante fiscale nominato in un Paese a regime fiscale privilegiato	1.4	Sono operazioni escluse.
Acquisti di servizi territorialmente rilevanti nel Paese del prestatore	1.5	L'operazione va indicata nel rigo A27 al lordo dell'eventuale imposta assolta all'estero.

Commissioni bancarie addebitate da un istituto di credito residente in un Paese a regime fiscale privilegiato	1.6	L'operazione deve essere segnalata.
Operazioni attive e passive dei <i>tour operator</i>	1.7	Le operazioni effettuate devono essere indicate tra le "non soggette ad Iva."
Carte carburanti per rifornimenti effettuati dal contribuente italiano in Paese a fiscalità privilegiata	1.8	Non è oggetto di comunicazione.
Vendite non documentate da fattura	1.9	Le imprese che svolgono attività di commercio al minuto sono esonerate dal nuovo adempimento a meno che non sussista l'obbligo di emissione della fattura.
Stabili organizzazioni	1.10	Si devono segnalare le operazioni <i>black list</i> della stabile anche se situata in un Paese a fiscalità ordinaria.
Cessioni e acquisti di beni "estero su estero"	1.11	Non devono essere comunicate.
Dichiarazione in caso di fusione	1.12	Il soggetto risultante dalla fusione effettua la comunicazione, anche delle operazioni effettuate precedentemente dal soggetto estinto.
Momento rilevante ai fini della comunicazione	2	
Acquisto di servizi in <i>reverse-charge</i>	2.1	La registrazione in contabilità generale rileva se anteriore a quella dei registri Iva.
Note di variazione relative ad operazioni realizzate prima del 1° luglio 2010	2.2	Sono escluse dalla comunicazione.
Fatture di acconto	2.3	Data di registrazione nei registri Iva o, se anteriore, nelle scritture contabili.
Determinazione della periodicità	3	
Transazioni con Cipro, Malta e Corea del Sud	3.1	Sono escluse anche in relazione ai 4 trimestri precedenti.
Opzione per la periodicità mensile	3.2	Opera fino al termine dell'esercizio solare nel quale è stata esercitata la scelta.
Comunicazione integrativa e ravvedimento operoso	4	
Rapporti tra comunicazione integrativa e ravvedimento operoso	4.1	Decorso i 30 giorni per effettuare la "comunicazione integrativa" il contribuente può beneficiare del ravvedimento operoso. Il termine entro cui ravvedere è quello di un anno dalla omissione o dall'errore.
Regolarizzazione senza sanzioni entro il 31 gennaio 2011	4.2	È possibile regolarizzare solo se è stata originariamente presentata la comunicazione.
Mancanza del codice identificativo degli operatori economici localizzati in Paesi a regime fiscale privilegiato	4.3	Viene rimesso agli organi accertatori la valutazione della sussistenza dell'errore scusabile.
Codici fiscali	4.4	È ammissibile indicare un altro dato simile come, per es., il n. di iscrizione alla camera di commercio.




L'omessa allegazione degli atti richiamati nell'avviso di accertamento

Premessa

Quando la motivazione di un avviso di accertamento fa esplicito richiamo al contenuto di un documento estraneo al procedimento che vede coinvolti l'ufficio ed il contribuente si pone il problema in ordine alla necessità o meno che tale documento sia allegato all'atto di accertamento o se sia sufficiente indicarne gli elementi essenziali per consentire al contribuente di acquisirne comunque il necessario grado di conoscibilità.


Si tratta di una questione estremamente rilevante in grado di incidere sulla legittimità stessa dell'atto di accertamento.

Questa particolare problematica si pone soprattutto in materia di accertamenti aventi ad oggetto imposte sul possesso o sul trasferimento di beni immobili.

 Un **caso concreto** potrebbe, infatti, essere rappresentato dai c.d. accertamenti di valore relativi alle cessioni di terreni edificabili o di immobili nei quali molto spesso l'Amministrazione Finanziaria, utilizzando il metodo comparativo, si limita ad indicare nella motivazione dell'accertamento emesso ai fini del tributo di registro o dell'imposta comunale sugli immobili, i dati essenziali dell'atto comparato senza allegarne copia all'avviso di accertamento.

La questione inerente la necessità o meno di allegare atti o documenti citati nella motivazione dell'accertamento ha assunto nuovo impulso dopo l'entrata in vigore della L. n.212/00 (c.d. statuto del contribuente) nella quale, come vedremo, ai fini della chiarezza degli atti amministrativi è richiesta, espressamente, la produzione in allegato all'accertamento dell'atto o degli atti in esso richiamati.

Simile al problema in argomento, anche se diversa per alcuni peculiari aspetti, è la questione della c.d. motivazione per *relationem* basata sul richiamo nella motivazione dell'avviso di accertamento di conclusioni o argomentazioni contenute in altro documento interno e prodromico della fase precedente all'accertamento stesso.

 **Caso classico**, in tal senso, il richiamo alle conclusioni contenute nel processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza.

Il tema, come dicevamo, pur essendo simile alla mancata allegazione dei documenti richiamati nella motivazione dell'atto di accertamento, presenta alcune caratteristiche peculiari che si discostano dalla trattazione che ci interessa ai fini del presente lavoro. In particolare, la c.d. motivazione per *relationem* basata sulle risultanze di un pvc, redatto magari da altro organo della Pubblica Amministrazione, è comunque un atto che vede quale controparte il contribuente oggetto dell'avviso di accertamento che quindi non può negarne, tranne casi particolari, la conoscenza o quanto meno la conoscibilità.

I casi che ci interessano sono dunque quelli nei quali il documento o gli atti richiamati nella motivazione dell'avviso di accertamento sono esterni al contribuente perché relativi a fatti o negozi giuridici che riguardano soggetti e procedimenti terzi.

Ed è su queste fattispecie soltanto che concentreremo la nostra analisi.

Presupposti normativi

La fonte normativa primaria in tema di necessità di allegazione all'avviso di accertamento di eventuali atti o documenti dallo stesso richiamati è contenuta nel primo comma dell'art.7 della L. n.212/00 (c.d. statuto dei diritti del contribuente).

Secondo tale disposizione normativa, il cui titolo è appunto "*chiarezza e motivazione degli atti*", "***se nella motivazione si fa riferimento ad altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama***".

La norma è dunque estremamente chiara e non ammette dubbi interpretativi di alcun genere. Se nella motivazione dell'atto di accertamento viene richiamato il contenuto di un altro atto, incombe sull'Amministrazione Finanziaria l'onere di produrre, in allegato all'accertamento, copia dell'atto richiamato.

Tornando all'esempio fatto nelle premesse, nell'ipotesi in cui nella motivazione di un avviso di accertamento sul valore dichiarato nel trasferimento di un terreno edificabile, l'ufficio faccia riferimento ad altro atto di compravendita similare sia dal punto di vista temporale che oggettivo¹⁵, sarà onere di quest'ultimo allegare copia di tale atto in calce all'avviso di accertamento.

Nella pratica, nonostante la chiarezza del precetto normativo ora ricordato, gli uffici non allegano quasi mai gli atti richiamati nella motivazione, limitandosi ad indicare nella stessa le parti essenziali e gli estremi dell'atto richiamato. Questo *modus operandi* degli uffici, che come vedremo, costituisce il vero e proprio oggetto del contendere, deriva dalle disposizioni normative introdotte nella disciplina dei vari tributi proprio a seguito dell'entrata in vigore dello statuto del contribuente.

Per quanto attiene alla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, il co.5 dell'art.56 del DPR n.633/72, introdotto dal D.Lgs. n.32/01, prevede infatti testualmente che:

"...Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma".

Analoga disposizione è stata introdotta nel secondo comma dell'art.42 del DPR n.600/73 in materia di accertamento delle imposte sui redditi, sempre ad opera del citato D.Lgs. n.32/01. Anche in tale ambito dunque se la motivazione dell'avviso di accertamento:

"...fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale".

Il terzo comma dell'art.42, anch'esso modificato dal D.Lgs. n.32/01, dispone inoltre che: "***l'accertamento è nullo se ... ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma***".

Per completezza occorre precisare che una disposizione pressoché analoga a quelle sopra descritte è stata inserita anche all'art.52 del DPR n.131/86 (Testo Unico dell'imposta di registro) nonché negli artt.34 e 35 del Testo Unico in materia di imposta sulle successioni e donazioni (D.Lgs. n.346/90).

La posizione dell'Amministrazione Finanziaria

Secondo l'Amministrazione Finanziaria, il combinato disposto delle norme contenute nell'art.7 dello Statuto del contribuente con quelle inserite a seguito dello stesso

¹⁵ Secondo l'art.51 del DPR n.131/86 (T.U. Registro) infatti: "*per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari l'ufficio del registro, ai fini dell'eventuale rettifica, controlla il valore ...avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo... anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto ...che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche o condizioni...*".

all'interno dei principali ambiti impositivi, delinea un quadro essenzialmente coerente con quanto già recepito prima della L. n.212/00 sulla base delle norme in materia di trasparenza degli atti amministrativi (L. n.214/90)¹⁶.

Nella [C.M. n.77/E/01](#), l'Agenzia delle Entrate, in merito al tema della motivazione per *relationem* ed al problema dell'allegazione o meno degli atti richiamati nell'avviso di accertamento, ha assunto infatti una precisa posizione distinguendo fra:

gli atti di natura procedimentale (conosciuti o conoscibili dal contribuente);

e gli atti di altra natura esterni alla sfera del contribuente ed al procedimento amministrativo nel quale lo stesso è coinvolto.

Quanto ai primi, la circolare precisa che:

"..qualora i processi verbali di constatazione o gli altri atti procedurali richiamati nella motivazione siano stati preventivamente notificati o comunicati al contribuente, gli uffici non hanno l'obbligo di allegare gli stessi agli avvisi di accertamento".

Quanto invece agli atti o documenti richiamati nella motivazione estranei al contribuente, la circolare in oggetto precisa invece che:

"..quando l'atto richiamato non sia stato notificato o comunicato al contribuente, gli uffici dovranno o allegare in copia lo stesso o riprodurre nella motivazione il contenuto essenziale".

Secondo le Entrate, dunque, sulla base della legislazione vigente, gli uffici potranno scegliere in questa seconda ipotesi, fra due distinte alternative:

allegare in copia l'atto richiamato nella motivazione;

riprodurre nella motivazione il contenuto essenziale dell'atto.

Quanto alla seconda alternativa a disposizione degli uffici, la C.M. n.77/E precisa come la stessa consista, di fatto, *"...nell'indicazione degli elementi che assumono rilevanza ai fini dell'accertamento"*.

La posizione della giurisprudenza tributaria

Preso atto del quadro normativo di riferimento e della posizione assunta sul tema dall'Amministrazione Finanziaria, occorre premettere che la giurisprudenza tributaria, sia di merito che di legittimità, ha assunto nel tempo un orientamento abbastanza consolidato sulla base del quale un avviso di accertamento deve ritenersi legittimo se motivato in riferimento ad altro atto purché quest'ultimo sia conosciuto o conoscibile da parte del contribuente.

Ovviamente siamo di fronte a questioni che attengono prettamente il merito del contendere ma che, tuttavia, sono state oggetto di numerose pronunce da parte della sezione tributaria della Cassazione proprio per la rilevanza delle stesse in ordine alla legittimità dell'intero procedimento amministrativo.

In ordine alla conoscibilità da parte del contribuente dell'atto richiamato nell'accertamento, la Cassazione ha infatti più volte ribadito come tale conoscibilità possa essere provata dall'ufficio anche tramite ricorso al meccanismo delle presunzioni. Nella sentenza n.43056 del 10 gennaio 2005 la Suprema Corte ha infatti affermato che:

¹⁶ In base all'art.3 della L. n.241/90 infatti, ogni provvedimento amministrativo deve essere congruamente motivato e, nei casi di motivazione per *relationem* l'atto da cui risultano le ragioni della decisione deve essere indicato e reso disponibile. C.M. n.77/E/01.

“l’avviso di accertamento motivato mediante il rinvio a verbali ispettivi redatti nei confronti del contribuente, è legittimo solo ove l’amministrazione finanziaria dimostri, anche tramite presunzioni, l’effettiva conoscenza di tali documenti da parte del contribuente”.

Anche una motivazione costruita tramite rinvio ad una sentenza è stata ritenuta ammissibile da parte della Cassazione, a patto che tale rinvio consenta un agevole controllo da parte del contribuente in ordine alle conclusioni cui sono giunti gli altri giudici in situazioni analoghe ([sentenza n.10137 del 28 aprile 2010](#)).

In questo scenario merita di essere brevemente ricordata la [sentenza n.1825 del 28 gennaio 2010](#) emessa sempre dai giudici di legittimità.

In questa sentenza, infatti, la Cassazione ribadisce con forza come:

ai fini del soddisfacimento dell’obbligo di motivazione non è da ritenersi sufficiente che il documento richiamato sia semplicemente conoscibile da parte del contribuente perché se quest’ultimo fosse costretto alla ricerca di tale atto ciò si risolverebbe, di fatto, in un’irragionevole compressione del suo diritto di difesa.

Se infatti il contribuente dovesse procedere all’acquisizione dell’atto richiamato, ma non allegato all’accertamento (ad esempio ad un atto notarile utilizzato in comparazione dall’ufficio), ciò comporterebbe inevitabilmente una più o meno accentuata riduzione dell’arco temporale a sua disposizione per la valutazione della fondatezza dell’accertamento e per l’organizzazione della sua difesa in giudizio, con un’evidente violazione dei principi stabiliti nell’art.24 della Costituzione¹⁷.

Si tratta di una questione estremamente delicata ed anche estremamente attuale vista la mole di accertamenti radicati presso le commissioni tributarie italiane a causa del c.d. accertamento di valore in materia di compravendita immobiliare, operato dal D.L. n.223/06. La struttura di tali atti di accertamento è infatti basata sul metodo comparativo, attraverso il richiamo operato ad altri atti di compravendita aventi ad oggetto beni immobili simili a quello rettificato dei quali si indicano, generalmente, soltanto gli estremi di stipula e di registrazione ed i valori dichiarati al metro quadrato. Tali atti non vengono generalmente allegati all’avviso di accertamento né si può ritenere che il contribuente, salvo rare eccezioni, sia in possesso di copia degli stessi.

Tali atti richiamati sono dunque “conoscibili” dal contribuente e di essi sono riprodotti in atto gli elementi che assumono rilevanza ai fini dell’accertamento stesso, primi fra tutti appunto i valori dichiarati al metro quadrato.

Tuttavia, in casi come quelli sopra descritti, possono essere i dettagli più che gli elementi essenziali a fare la differenza. Il succinto richiamo operato nella motivazione non indicherà, ad esempio:

- le condizioni di manutenzione in cui si trova l’immobile oggetto di comparazione;
- la presenza di eventuali servitù gravanti sullo stesso;
- la presenza di un precedente preliminare di compravendita che può aver influenzato le valutazioni delle parti;
- il grado di finitura dell’immobile, etc..

Tutte circostanze per la verifica delle quali il contribuente non potrà che procedere all’acquisizione dell’atto con l’evidente contrazione dei suoi tempi di difesa costituzionalmente garantiti.

La sentenza in commento appare dunque estremamente interessante proprio sotto quest’ultimo profilo, mettendo in evidenza come la conoscibilità dell’atto o la riproduzione dei suoi contenuti essenziali possa anche non essere sufficiente per consentire al contribuente di esercitare appieno il suo diritto di difesa.

¹⁷ In questo senso vedi anche: Cass., sent. n.15234/01; Cass., sent. n.4430/03; Cass., sent. n.15842/06.

Giurisprudenza tributaria – altri casi particolari

Oltre agli accertamenti di valore ai fini del registro, la motivazione per richiamo ad altri atti è caratteristica degli avvisi di accertamento emessi ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ici).

Si tratta, ovviamente, di questioni molto particolari nelle quali gli atti richiamati investono, ad esempio, delibere della Giunta Comunale, perizie di stima effettuate dai tecnici comunali ed altre questioni simili.

Spesso tali questioni, relative soprattutto ai valori delle aree edificabili, sono state oggetto di pronunce da parte della Corte di Cassazione.


Nel caso deciso con la [sentenza n.20535 del 1° ottobre 2010](#), la Cassazione ha accolto le doglianze di un contribuente che si opponeva da un accertamento Ici operato dal Comune nel quale la motivazione essenziale dell'avviso di accertamento era costituita da una deliberazione della Giunta Comunale che fissava il valore delle singole aree edificabili del territorio che non era stata allegata all'atto.

Ovviamente la motivazione dell'accertamento del comune richiamava gli estremi della delibera ed i suoi contenuti essenziali ma ciò non è stato ritenuto sufficiente dai giudici della Suprema Corte secondo i quali, nella fattispecie esaminata:

"..non vi è infatti prova che gli atti richiamati siano stati conosciuti o ricevuti dal contribuente né sono stati riprodotti negli avvisi, per cui questi, in ottemperanza al principio stabilito per la tutela del contribuente, devono essere dichiarati illegittimi".

A conclusioni diametralmente opposte è invece giunta la stessa Corte di Cassazione nella [sentenza n.9511 dell'11 aprile 2008](#). Qui il caso in discussione riguardava sempre un accertamento di valore ai fini Ici, che il Comune aveva basato essenzialmente su di una relazione di stima non allegata all'accertamento ma prodotta nel corso del giudizio. Nel caso di specie, peraltro riferito a periodi d'imposta anteriori alla L. n.212/00, i giudici della Suprema Corte hanno ritenuto di non dichiarare l'illegittimità della motivazione dell'avviso di accertamento posto che:

"..l'allegazione della relazione di stima all'avviso di accertamento non era, di per se stessa, indispensabile in rapporto sia alla funzione di mera provocatio ad opponendum propria dell'avviso di accertamento sia alla circostanza che, nel quadro della disciplina anteriore all'entrata in vigore della legge n.212 del 2000 detta allegazione non risultava ineludibilmente prescritta".

 Importante quest'ultimo passaggio del dispositivo perché evidenzia come l'entrata in vigore della L. n.212/00 abbia di fatto mutato lo scenario di riferimento, aumentando gli oneri di prova documentale a carico degli uffici impositori.

Considerazioni finali

Nel regime posteriore all'introduzione della L. n.212/00, un avviso di accertamento può essere motivato tramite il richiamo ad altro atto o documento, purché siano rispettate alcune fondamentali condizioni.

In primo luogo tali atti o documenti devono essere conosciuti dal contribuente. Questa conoscenza si può realizzare, legittimamente, in varie forme.

Sarà per così dire in *re ipsa* in tutte quelle circostanze in cui l'atto o il documento sia stato compiuto alla presenza stessa del contribuente (es. il pvc) oppure sia stato a quest'ultimo consegnato o notificato.

Quando, invece, il documento o l'atto sui quali si basa la motivazione dell'accertamento sono estranei al contribuente, l'ufficio ha l'onere di dimostrare l'effettiva conoscenza degli

stessi, o delle loro parti essenziali, da parte del destinatario dell'accertamento. Circostanza che potrà anche essere provata dall'ufficio con il ricorso alle presunzioni. Non sarà invece ritenuto legittimamente soddisfatto l'onere motivazionale di un avviso di accertamento qualora l'ufficio sia in grado unicamente di dimostrare la possibilità per il contribuente di prendere conoscenza di tali atti o documenti in virtù di un semplice richiamo in atti agli estremi degli stessi. In queste situazioni, infatti, il contribuente vedrebbe ingiustificatamente ridursi il tempo a sua disposizione per valutare tali atti ed organizzare la sua difesa in giudizio contro l'accertamento dell'ufficio¹⁸.

¹⁸ Per una completa disamina sul tema vedi: M. Tasini: "*Motivazione, Cassazione rigorosa*" in ItaliaOggiSette del 7/07/08, pag.31.



Il diritto del contribuente al contraddittorio nel procedimento tributario

Il diritto al contraddittorio e l'assenza di un principio generale

Nel procedimento di attuazione del tributo sono diversi i momenti in cui contribuente e l'Amministrazione Finanziaria "entrano in contatto", delineando una collaborazione, a volte spontanea a volte obbligata, su cui si basa un sistema di fiscalità di massa quale il nostro. I rapporti che in questo modo si instaurano, ed il fascio di reciproci diritti e doveri, possono essere estremamente differenti tra loro, se si considera che, oltre alla notifica degli atti impositivi, le "forme di contatto" possono comprendere comunicazioni, avvisi bonari, richieste ed istanze, interPELLI, inviti per l'adesione, ecc..

Quando, in questo contesto, si parla di "contraddittorio" tra Amministrazione Finanziaria e contribuente si delinea, però, un istituto assai definito e delimitato, cui corrispondono precise situazioni giuridiche soggettive.

Si può, infatti, parlare di un pieno diritto al contraddittorio, per il contribuente, quando:

- ➔ l'Amministrazione Finanziaria rispetta l'obbligo di mettere il singolo nelle condizioni di svolgere le proprie difese e le proprie argomentazioni prima della emanazione dell'atto impositivo;
- ➔ nel caso in cui il contraddittorio non sia stato attivato dall'Amministrazione, l'atto impositivo successivamente emanato sia radicalmente nullo;
- ➔ qualora il contribuente presenti le proprie difese ed argomentazioni, perché messo nella condizione di farlo, l'Amministrazione sia vincolata a tenerne conto nella motivazione del successivo atto impositivo.

Diversamente da ciò che normalmente si legge in molti interventi della stampa specializzata, solo a queste condizioni può parlarsi di contraddittorio in senso proprio; in tutti gli altri casi si dovrà parlare di una generica collaborazione tra contribuente e Amministrazione.

Soprattutto, è da sottolineare che il contraddittorio non deve essere confuso con l'istituto dell'accertamento con adesione, che è una forma di definizione concordata dell'imponibile, attivabile a discrezione dell'Amministrazione e che, in buona parte dei casi, si colloca nella fase in cui l'atto impositivo è già stato emanato.

Essendo il principio del contraddittorio in grado di influire sulla validità e sulla motivazione degli atti impositivi, risulta fondamentale definire quali siano gli ambiti di applicabilità.

È, peraltro, da ricordare che la Corte di Giustizia Ce ha elevato l'istituto in esame a principio generale del diritto comunitario, come tale applicabile a tutti quei procedimenti amministrativi (come per esempio, quello doganale) che risultano assoggettati alle regole comunitarie¹⁹.

Nonostante la forte affermazione a livello europeo, la Sezione tributaria della Corte di Cassazione non è ancora pervenuta a riconoscere nel contraddittorio un principio generale del procedimento tributario nazionale.

¹⁹ Per questo aspetto, si rinvia a Piccolo, "Il diritto del contraddittorio nel diritto comunitario e nelle esperienze europee comparate", in T.Tassani (a cura di), Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa, Roma, 2009, 193 ss..

La recente [sentenza n.26316 del 29/12/10](#) conferma l'orientamento assolutamente prevalente nella parte in cui statuisce che:

*“questa Corte non ritiene possibile, sulla scorta dello stato attuale della legislazione, ritenere esistente un principio generale di contraddittorio in ordine alla formazione della pretesa fiscale”.*²⁰

Questa soluzione, tuttavia, non deve essere letta in termini assolutamente negativi, ossia come del tutto ostativa al riconoscimento del diritto al contraddittorio, visto che dalla stessa deriva semplicemente la rilevazione dell'insussistenza di un obbligo generale per l'Amministrazione Finanziaria di attivare il contraddittorio prima della emanazione di ogni tipo di atto impositivo.

Mentre, invece, risultano ferme le già sussistenti forme di contraddittorio previste e riconosciute in determinati moduli procedurali.

Detto altrimenti, se l'ordinamento tributario italiano non prevede il contraddittorio come regola “generale”, esso è tuttavia riconosciuto da alcune discipline “particolari”.

I procedimenti tributari in cui è riconosciuta l'esistenza di un diritto del contribuente al contraddittorio

⇒ Procedimento di irrogazione delle sanzioni (art. 16, D.Lgs. n.472/97)

La previsione normativa si presenta come la forma più evoluta di contraddittorio nel procedimento tributario. Ai sensi dell'art.16 citato:

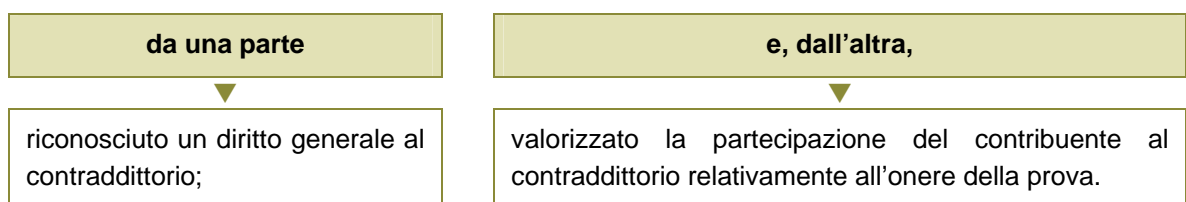
- l'atto di contestazione della sanzione amministrativa e delle sanzioni accessorie deve contenere l'invito a produrre, entro il termine per la proposizione del ricorso, deduzioni difensive in ordine alla contestazione;
- il soggetto a cui è stato notificato l'atto di contestazione può, entro i termini di proposizione del ricorso, produrre deduzioni difensive;
- l'Ufficio quindi potrà, nel termine di decadenza di un anno, procedere all'irrogazione delle sanzioni “con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime”.

⇒ Procedimento doganale

La recente giurisprudenza di legittimità (Cassazione, [sentenza n.14105 dell'11/06/10](#)) ha affermato che l'ingiunzione di pagamento, ex RT. 82, DPR n.43/73, emessa all'esito del procedimento di revisione dell'accertamento previsto dall'art.11, D.Lgs. n.374/90, è illegittima se l'importatore non sia stato ascoltato e messo in condizioni di manifestare utilmente il proprio punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione Finanziaria intende fondare la sua decisione, in quanto il diritto al contraddittorio e di difesa, pur non essendo specificamente previsto, deriva dal riconoscimento del medesimo quale principio generale del diritto comunitario, per effetto delle statuizioni della Corte di Giustizia CE (cfr. sent. C-349/07 del 18/12/08)²¹.

⇒ Procedimenti accertativi fondati su parametri, coefficienti presuntivi e studi di settore

Per questo tipo di accertamenti, la giurisprudenza ha:



²⁰ Analogamente, Cass., sent. n. 22179/08.

²¹ Analogamente anche la recente CTR Piemonte, sent. n. 88/28/10 che correttamente richiama la giurisprudenza comunitaria.

È possibile affermare che:

Il contraddittorio procedimentale è necessario quando si tratti di applicare criteri elaborati per categorie di soggetti e con efficacia di presunzione semplice, con inversione dell'onere della prova.

L'obbligo di invitare il contribuente a comparire ed "ascoltare" le argomentazioni difensive di quest'ultimo è oggi espressamente previsto, per gli studi di settore, dall'art.10, co.3-*bis*, L. n.146/98, che a questo fine si avvale della procedura dell'invito per l'accertamento con adesione.

Ma alla medesima conclusione la giurisprudenza arriva con riferimento ai previgenti parametri, pur in assenza di una precisa disposizione normativa in questo senso²². In questa prospettiva è possibile affermare la nullità dell'atto impositivo emanato senza la previa attivazione del diritto al contraddittorio.²³

In caso di mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio, l'Ufficio non solo è legittimato alla emanazione dell'avviso di accertamento ma, ulteriormente, l'Ufficio può limitarsi a motivare l'accertamento sulla base della applicazione dei parametri e degli studi. In altri termini, mentre la partecipazione del contribuente al contraddittorio, obbliga l'Agenzia a ricercare ulteriori elementi di prova in grado di sostenere la presunzione semplice su cui si basa il parametro e lo studio di settore, la mancata partecipazione è sostanzialmente valutata come elemento in grado di attribuire gravità, precisione e concordanza alla presunzione semplice medesima²⁴.

La posizione del contribuente che non partecipa al contraddittorio è quindi sicuramente penalizzata, perché in sede processuale graverà interamente su di lui l'onere della prova contraria, che è in ogni caso consentito fornire.

⇒ I procedimenti di liquidazione formale della dichiarazione

Le fattispecie di cui agli artt.36-*bis* e 36-*ter*, DPR n.600/73 (e art.54-*bis*, DPR 633/72) sono quelle delle liquidazioni ed iscrizioni a ruolo in base alla dichiarazione a cui, nel particolare procedimento attuativo previsto dagli articoli citati, l'Ufficio può giungere semplicemente sulla base di un controllo "formale" o "documentale" e senza la previa notifica dell'avviso di accertamento.

Le norme, tuttavia, prevedono che l'esito dei controlli sia comunicato al contribuente:

*"per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Qualora, a seguito della comunicazione, il contribuente (...) rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente (...), lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'Amministrazione Finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione"*²⁵.

🍀 Il Legislatore, dunque, prevede che prima dell'iscrizione a ruolo si innesti una fase di contraddittorio tra Amministrazione e contribuente in cui quest'ultimo possa far valere elementi di fatto e di diritto in grado di condurre l'Ufficio ad una diversa determinazione. In questo senso, si comprende anche la portata della norma di cui all'art. 6, co.5, dello Statuto del Contribuente (L. n.212/00), in base alla quale *"prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione dei tributi risultanti da dichiarazioni"*, l'Amministrazione *"deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi*

²² Così Cass., Sez.trib., ord. n. 12630/09.

²³ Nella giurisprudenza di merito, si vedano CTP Bologna, sent. n. 77/08; CTR Bari, sent. n. 71/09; CTR Catanzaro, sent. n. 85/09.

²⁴ Per tutte, la recente Cass., Sez. trib., ordinanza n. 24198 del 30/11/10.

²⁵ Art. 36-*bis*, co.3, DPR n.600/73 ed in termini analoghi l'art 36-*ter*, DPR n.600/73 e l'art. 54-*bis*, DPR n.633/72.

telematici, a fornire chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta”.

La comunicazione dell'Ufficio assolve, in questi casi, ad un funzione tipica e del tutto autonoma da quella dell'ordinario atto impositivo, ossia quella di attivare il contraddittorio con il contribuente.

Simile ruolo è stato riconosciuto dalla stessa Amministrazione²⁶ e dalla Giurisprudenza che, negli ultimi anni, ha affermato la nullità della iscrizione a ruolo, nelle ipotesi citate, quando questa non sia stata preceduta dalla prevista comunicazione al contribuente²⁷. Si parla, infatti, di contraddittorio obbligatorio, che l'Amministrazione deve attivare, pena nullità dei successivi atti impositivi, cui corrisponde, quindi, un preciso diritto del contribuente. Anche la recente e già citata sentenza n. 26316/10 della Corte di Cassazione riafferma il diritto del contribuente al contraddittorio che tuttavia riconduce, in linea con il testo dell'art. 6 dello Statuto, a quelle ipotesi in cui vi sia “incertezza” nella pretesa fiscale: incertezza che è “*intrinseca all'atto del contribuente da cui sorge la diversa pretesa oppure estrinseca derivando dal confronto dell'atto in questione con diversi dati di cui l'Ufficio abbia disponibilità*”.

⇒ Il redditometro


Ai sensi dell'art.38, DPR n.600/73, attualmente in vigore:

“l'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218”.

La disposizione è stata introdotta dall'art.22, co.1, D.L. n.78/10 (convertito dalla L. n.122/10) ed ha effetto per gli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto al 31 maggio 2010.

Se, dunque, attualmente, il procedimento accertativo fondato sul redditometro prevede un pieno diritto al contraddittorio del contribuente, con eventuale nullità dell'atto formato in violazione della regola, permangono ancora dubbi sull'estendibilità retroattiva del principio.

I procedimenti in cui è più difficile l'affermazione del contraddittorio e le prospettive future

 Risulta evidente che l'aver negato, da parte della Corte di Cassazione, la sussistenza di un diritto generale del contribuente al contraddittorio comporta, come conseguenza, l'impossibilità di affermare il medesimo in tutti quei casi in cui ciò non sia espressamente previsto dalla legge.

Esistono tuttavia ipotesi in cui la stessa giurisprudenza ha fino ad ora negato il contraddittorio, nonostante le indicazioni legislative possano condurre a tale soluzione. Ci si riferisce, in particolare, agli accertamenti bancari.

Gli articoli 32, co.1, n.2, DPR n.600/73 e 51, co.2, n.2, DPR n.633/72 chiaramente presuppongono un incontro tra Amministrazione e contribuente, nella parte in cui dispongono che quest'ultimo possa fornire la prova contraria rispetto alla presunzione legale prevista. Tuttavia, secondo la Corte di Cassazione (per tutte, Sez.Trib. [sentenza n. 19493/10](#))²⁸, l'invito al contraddittorio non costituirebbe un obbligo per l'Amministrazione Finanziaria, ma solo una facoltà, di cui può avvalersi in piena discrezionalità. Ne consegue che:


²⁶ C.M. n. 77/E/01.

²⁷ Nel senso della obbligatorietà della comunicazione, si vedano Cass., sent. n.110/07; Cass., sent. n.17396 del 23/07/10; CTR Roma, sent. n.294 del 19/10/10; CTP Treviso, sent. n.85 del 27/08/09; CTP Bari, sent. n.145 del 7/11/08; CTP Napoli, sent. n.338 del 4/06/08.

²⁸ Cass., Sez. Trib., sent. n.14847 del 5/06/08; ID., sent. n. 22179 del 17/06/08; ID., sent. n. 2821 del 6/11/07; ID., sent. n. 144675 del 23/06/06; ID., sent. n. 13808 del 27/06/05; ID., sent. n. 8422 del 8/01/02; ID., sent. n. 7267 del 17/05/02; ID., sent. n. 4601 del 29/03/02; ID., sent. n. 2814 del 26/02/02; ID., sent. n. 518 del 18/01/02.


“il mancato esercizio di tale facoltà non può quindi determinare l’illegittimità della verifica operata, né comporta la trasformazione della presunzione legale in presunzione semplice”.

Sebbene la dottrina prevalente sostenga un’interpretazione diametralmente opposta, ritenendo l’attivazione del contraddittorio quale pre-condizione per potere utilizzare il meccanismo della presunzione legale, fino ad ora la Corte di Cassazione non ha mostrato alcuna apertura rispetto a questo diverso orientamento²⁹, nonostante la stessa prassi dell’Amministrazione Finanziaria sia nel senso di invitare gli uffici e gli organi periferici ad instaurare il contraddittorio, nelle ipotesi di accertamenti bancari³⁰.

 In termini conclusivi, è opportuno considerare che, benché il principio del contraddittorio non sia stato generalmente riconosciuto dal sistema positivo, tuttavia lo Statuto del contribuente ha introdotto principi che, in un qualche modo, sembrano presupporlo.

Già si è detto dell’art. 6 dello Statuto; oltre a questo rileva anche il co.7 dell’art.12, L. n.212/00, che pone un termine di 60 giorni, nel quale il contribuente cui è stato rilasciato il processo verbale, può presentare osservazioni all’Amministrazione Finanziaria.

Quest’ultima, quindi, è tenuta a non emanare prima di tale termine l’avviso di accertamento, salvo i casi motivati di urgenza. La disposizione non prevede espressamente la nullità dell’avviso di accertamento emanato in violazione di tale regola e quindi prima dei 60 giorni. Per questo motivo, è stata sollevata eccezione di costituzionalità da parte della Commissione Tributaria Regionale della Campania; questione che la Corte Costituzionale ha esaminato con [l’ordinanza n.244 del 24/07/09](#).

 In questa sede, la Corte ha concluso per la manifesta inammissibilità della questione, ritenendo però che la Commissione Tributaria avrebbe dovuto esaminare la possibilità di affermare in via interpretativa, pur in assenza di espressa previsione in questo senso, la nullità dell’avviso di accertamento.

Simile soluzione è di fatto “suggerita” dalla Corte Costituzionale, secondo cui la nullità (nei casi di mancato rispetto del termine, in assenza di ragioni di urgenza) potrebbe derivare dalle stesse regole del procedimento tributario ed amministrativo, essendo in questo caso individuabile un vizio di motivazione dell’atto impositivo che, come tale, è sempre sanzionato con la nullità³¹.

Anche sulla base di tali precedenti, può forse immaginarsi una futura applicazione del principio del contraddittorio, se non di tipo generale, sicuramente più ampia di quella attualmente definita dalla giurisprudenza di legittimità.

²⁹ In termini critici rispetto a simile orientamento, M.V. Serrano, “Sulla opportunità del contraddittorio nelle indagini bancarie”, in Boll.trib., 2008, pag.533 ss.. Sul tema, R. Cordeiro Guerra, “Questioni aperte in tema di accertamenti basati su dati estrapolati da conti correnti bancari”, in Rass.trib., 1998, pag.560 ss.; R. Miceli, “Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria”, in Riv. dir. trib., II, 2001, 371 ss.; A. Piccardo, “Utilizzo presuntivo dei dati bancari: sul contraddittorio preventivo e sull’applicabilità al lavoro autonomo”, in Dir. prat. trib., II, 2000, pag.398 ss..

³⁰ C.M., n. 32/E/06; circolare GdF, n. 1/08.

³¹ Art. 21-septies, L. n.241/90; art. 42, co.2 e 3, DPR n.600/73; art.56, co.5, DPR n.633/72.

LEGENDA icone

	“Notizie flash” – riepilogo settimanale e sintesi commentata delle principali novità normative, di prassi, giurisprudenza e dottrina, in materia fiscale, contabile e giuridica, con link ipertestuali		“Check List e formulari di Studio” – pratiche carte di lavoro e fac-simili di formulari che supportano il Professionista nell'attività quotidiana. Tutte scaricabili in formato Word
	“Focus di pratica professionale” – interventi pratico-operativi, ricchi di esempi numerici, consigli professionali e schemi di sintesi su temi fiscali di particolare interesse e attualità		“Approfondimenti monografici” – guide ricche di commenti, interpretazioni, applicazioni ed esempi tecnici per risolvere in modo chiaro e completo dubbi e problematiche professionali
	“Il punto sull'Iva” – sezione quindicinale di aggiornamento ed approfondimento curata dai professionisti più esperti in campo Iva. Una guida autorevole sugli aspetti maggiormente complessi e controversi in materia di imposta sul valore aggiunto, in ambito nazionale ed internazionale		“La fiscalità delle operazioni straordinarie” – i migliori esperti in materia guidano alla corretta gestione delle implicazioni fiscali delle operazioni societarie straordinarie: fusioni, scissioni, trasformazioni, liquidazioni, cessioni e conferimenti di azienda, con l'ausilio di esemplificazioni e tabelle di sintesi
	“I contratti d'impresa” – analisi della disciplina giuridica, fiscale, contabile e previdenziale delle principali fattispecie contrattuali utilizzate dai commercialisti e dalle aziende		“Accertamento e Verifiche” – appuntamento mensile mirato ad offrire soluzioni e consigli pratici per affrontare e gestire le fasi di accertamento tributario partendo da casi reali
	“Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale” – approfondimento operativo sui problemi più diffusi del pre - contenzioso sviluppato con casi pratici e analisi delle più interessanti e controverse pronunce del periodo		“Normativa e prassi in sintesi” – allegato alla circolare che riepiloga con tavole sinottiche e schemi di sintesi i principali provvedimenti normativi e la prassi ministeriale. Un vero e proprio archivio di norme e circolari interpretative, rappre-sentato in estrema sintesi ed in forma schematica
	“Adempimenti e problematiche di Diritto societario” – i più qualificati esperti di diritto guidano i Professionisti a risolvere le problematiche più frequenti nell'applicazione pratica della normativa societaria attraverso le interpretazioni del Notariato, della giurisprudenza e della dottrina		“Scadenario” – ogni quindici giorni il calendario delle scadenze degli adempimenti fiscali e contributivi del periodo

EDITORE E PROPRIETARIO
Gruppo Euroconference S.p.a.

DIRETTORE RESPONSABILE
Gian Paolo Ranocchi

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE
Settimanale
Vendita esclusiva per abbonamento

SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA
Via E. Fermi, 11 – 37135 Verona

DIRETTORE SCIENTIFICO
Alessandro Corsini

RESPONSABILE REDAZIONALE
Alessia Zoppi

REDAZIONE
Silvia Righetti

COMITATO DI REDAZIONE

Alessandro Corsini
Paolo Meneghetti
Dulio Liburdi
Luca Miele
Fabio Garrini

Giovanni Valcarengi
Gian Paolo Ranocchi
Norberto Villa
Luca Caramaschi
Luca Signorini

COLLABORATORI ESTERNI

Giovanni Barbato
Cristiano Bertazzoni
Stefano Chirichigno
Sandro Cerato
Debora Cremasco
Enzo De Fusco
Francesco Facchini
Giorgio Gavelli
Lamberto Lambertini

Fabio Landuzzi
Giovanni Maccagnani
Luigi Scappini
Valter Selvi
Marco Thione
Marco Valenti
Francesco Zuech

ABBONAMENTO ANNUALE 2011
Euro 220 Iva esclusa

SITO INTERNET
Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it

STAMPA
Pubblicazione diffusa per e-mail

Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001

SERVIZIO CLIENTI
Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc...
Tel. 045/8201828
fax 045/502430
e-mail: circolari@euroconference.it

Per i contenuti de *La Circolare Tributaria* Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'Editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli Autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'Editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.