

In evidenza



Normativa e prassi in sintesi

Il Decreto Milleproroghe è legge



Focus di pratica professionale

Aggregazione di imprese attraverso la rete: un nuovo strumento contrattuale



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

Osservatorio della giurisprudenza sul "redдитometro"

Sommario



Notizie *Flash*

- In vigore la legge di conversione del *Milleproroghe* pag.3
- Pignoramento presso terzi con ritenuta al 20% pag.3
- Deducibili i contributi versati volontariamente degli ex professionisti pag.3
- Studi in lavorazione: i *cluster* di febbraio 2011 pag.3
- Diffuso il modello 730-4 pag.3
- Addizionale comunale: codici catastali, aliquote ed esenzioni sul sito delle Entrate pag.4
- 5 per mille 2011: si parte il 15 marzo con le iscrizioni *on line* pag.4
- 5 per mille 2009: gli ammessi e gli esclusi pag.4
- Codici per i contributi all'Ordine dei Consulenti del Lavoro pag.4
- Rifonde i danni l'A.F. che non annulla in autotutela un atto illegittimo pag.4
- Il Cndcec illustra la nuova disciplina dei modelli Intra pag.4
- *Vademecum* per i soggetti IAS: dalla neutralità alla derivazione rafforzata pag.5
- Moratoria *leasing* 2009, gli effetti contabili per il locatario pag.5
- *Software* comunicazione mod. 730-4 pag.5



Normativa e prassi in sintesi

- [Il Decreto Milleproroghe è legge](#) pag.7



Focus di pratica professionale

- [Aggregazione di imprese attraverso la rete: un nuovo strumento contrattuale](#) pag.11



Accertamento e Verifiche

- [Le nuove sanzioni dovute in caso di ravvedimento, adesioni e definizioni](#) pag.18



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [Studi di settore: contraddittorio preventivo e motivazione analitica a garanzia del contribuente](#) pag.26
- [Osservatorio della giurisprudenza sul "redditometro"](#) pag.30



Notizie flash

MANOVRA FINANZIARIA

[Testo coordinato
Legge
26/02/11 n.10
e D.L. n.225/10
G.U. 26/02/10 n.47
S.O. n.53](#)



In vigore la legge di conversione del *Milleproroghe*

È stata pubblicata sul **S.O. n. 53** alla **G.U. n. 47** del **26 febbraio**, ed è in vigore, la **Legge n.10** del **26 febbraio**, di conversione del D.L. n.225/10, c.d. "*Decreto Milleproroghe*", ed il relativo **testo coordinato**.

In materia si veda il contributo a pag.7.

IRPEF

[C.M.
2/03/11
n.8](#)



Pignoramento presso terzi con ritenuta al 20%

Con una serie di esempi, l'Agenzia delle Entrate fa il punto sulle procedure da seguire per applicare l'acconto Irpef del 20% sui pagamenti eseguiti attraverso il pignoramento presso terzi. Si pensi al caso di un professionista che vanta un credito nei confronti di un cliente privato. Se il credito stesso viene soddisfatto grazie a una sentenza di condanna del debitore che comporta il pignoramento delle somme presenti su un conto corrente, l'istituto di credito deve operare la trattenuta sugli importi assegnati al professionista. Restano fuori dal campo di applicazione della ritenuta gli assegni versati periodicamente per il mantenimento del coniuge. In base al diritto di famiglia, infatti, queste somme godono di una forma di tutela più immediata ed efficace rispetto a quella prevista, in generale, per il recupero e l'attuazione dei crediti, in virtù della speciale delicatezza degli interessi giuridici coinvolti. **Circolare n.8/E** del **2 marzo**.

[R.M.
3/03/11
n.25](#)



Deducibili i contributi versati volontariamente degli *ex* professionisti

Con la **risoluzione n. 25/E** del **3 marzo**, in risposta a un quesito formulato dall'Ente nazionale di previdenza e assistenza a favore dei biologi (Enpab), le Entrate forniscono chiarimenti sulla deducibilità fiscale dei contributi integrativi versati volontariamente. Coloro che interrompono o cessano l'attività lavorativa autonoma possono portare in deduzione i contributi integrativi versati volontariamente alla propria Cassa di previdenza che, in passato, costituiva la forma pensionistica obbligatoria di appartenenza, trattandosi comunque di versamenti rivolti a ottenere il diritto alla pensione.

STUDI DI SETTORE

**Agenzia Entrate
studi di settore
Sito web**



Studi in lavorazione: i *cluster* di febbraio 2011

Sul sito *web* delle Entrate sono stati pubblicati i **cluster** (gruppi omogenei) risultati dalle elaborazioni dei dati relativi agli Studi di settore in lavorazione per il periodo d'imposta 2011, relativi al mese di febbraio.

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Strumenti - Studi di settore - Cluster studi in lavorazione)




DICHIARAZIONI E MODULISTICA

[Agenzia Entrate
provvedimento
25/02/11
e modulistica](#)




Diffuso il modello 730-4


Con **provvedimento** del **25 febbraio** è stato approvato il modello di Comunicazione per la ricezione in via telematica dei dati relativi ai **modelli 730-4**, con le relative istruzioni e specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati.

<p>Agenzia Entrate documento Sito Web</p> <p>comunicato stampa</p> 	<p>Addizionale comunale: codici catastali, aliquote ed esenzioni sul sito delle Entrate</p> <p>Da quest'anno l'Agenzia delle Entrate rende disponibile sul proprio sito l'elenco dei codici catastali comunali e delle aliquote dell'addizionale comunale all'Irpef per gli anni 2010 e 2011. L'elenco, periodicamente aggiornato con le informazioni comunicate dal Ministero delle Finanze, consente di individuare le aliquote e le esenzioni relative all'addizionale comunale all'Irpef dovuta a saldo per il 2010, con riferimento al domicilio fiscale al 1° gennaio 2010 e in acconto per il 2011, con riferimento al domicilio fiscale al 1° gennaio 2011.</p>
<p>C.M. 3/03/11 n.9</p> <p>comunicato stampa</p> 	<p>5 per mille 2011: si parte il 15 marzo con le iscrizioni on line</p> <p>Il 5 per mille 2011 aprirà i battenti il 15 marzo, quando i portali telematici di <i>Entratel</i> e di <i>Fisconline</i>, gestiti dalle Entrate, saranno pronti per accogliere le candidature degli enti e delle associazioni interessate. La campagna di iscrizione si chiuderà il 30 aprile 2011 per gli enti della ricerca scientifica e sanitaria. Tempi leggermente più lunghi, invece, per il volontariato e le associazioni sportive dilettantistiche che possono presentare le loro domande entro il prossimo 7 maggio. Tutte le date, le modalità d'ammissione, le liste e le modalità di riparto delle somme del 5 per mille sono illustrate nella circolare n. 9/E dell'Agenzia delle Entrate.</p>
<p>Agenzia Entrate documento Sito Web</p> <p>comunicato stampa</p> 	<p>5 per mille 2009: gli ammessi e gli esclusi</p> <p>I dati relativi alle preferenze espresse dai contribuenti nell'anno 2009 (attinenti ai redditi 2008) per la destinazione della quota del 5 per mille e agli importi attribuiti agli enti che hanno chiesto di accedere al beneficio sono stati diffusi sul sito <i>web</i> delle Entrate e raccolti in otto elenchi: Onlus e volontariato (ammessi ed esclusi); ricerca scientifica (ammessi ed esclusi); ricerca sanitaria (ammessi); comuni di residenza (ammessi); associazioni sportive dilettantistiche (ammesse ed escluse).</p> <p>(Percorso: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home - Documentazione -5 per mille - 5 per mille 2009 - Elenchi degli ammessi e degli esclusi con l'indicazione delle scelte e degli importi)</p>


CODICI TRIBUTO

<p>R.M. 03/03/11 n.24</p> 	<p>Codici per i contributi all'Ordine dei Consulenti del Lavoro</p> <p>Con la risoluzione n.24/E sono state istituite le causali contributo per il versamento con F24, delle somme dovute al Consiglio Nazionale e ai Consigli provinciali dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro che hanno aderito alla convenzione del 17 febbraio 2011, stipulata tra l'Agenzia delle Entrate e il Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro, per il versamento dei contributi dovuti dagli iscritti all'Ordine.</p>
---	--

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

<p>Cassazione sentenza 3/03/11 n.5120</p> 	<p>Rifonde i danni l'A.F. che non annulla in autotutela un atto illegittimo</p> <p>L'Amministrazione Finanziaria che non annulla tempestivamente l'accertamento infondato deve risarcire il contribuente non solo delle spese legali sopportate per ottenere l'annullamento, ma anche quelle sostenute per conferire con l'ufficio: commercialista e trasferte. Ciò in virtù del generale principio del <i>neminem laedere</i>, di cui all'art.2043 c.c.. Lo ha statuito la Corte di Cassazione, con la sentenza n.5120 depositata il 3 marzo 2011.</p>
---	--

IVA E ESTERO

<p>IRDCEC documento febbraio 2011 n.10</p> 	<p>Il Cndcec illustra la nuova disciplina dei modelli Intra</p> <p>L'istituto di ricerca dei Dottori commercialisti ed esperti contabili ha diffuso in febbraio il documento n.10 che analizza i contenuti della normativa di recepimento del c.d. pacchetto Iva ed, in particolare, la presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (Modelli Intrastat).</p>
--	---

PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI

Vademecum per i soggetti las: dalla neutralità alla derivazione rafforzata

Con la **circolare n.7/E del 28 febbraio**, l'Agenzia delle Entrate detta alle imprese soggette agli las le istruzioni per determinare il reddito imponibile ai fini Ires. Esaminando i comportamenti ante 2008 tenuti dagli las *adopter* nella determinazione dell'Ires, l'Agenzia ha tenuto conto delle incertezze interpretative che hanno caratterizzato l'applicazione del regime fiscale in vigore del D.Lgs. n.38/05. Anche nei casi in cui non c'è stata una corretta valutazione - come ad esempio quando le società hanno dato rilievo fiscale ai costi sulla base della rappresentazione formale del fatto di gestione e prescindendo da quella contabile - l'A.F. indirizza gli uffici a non prevedere sanzioni e valutare attentamente l'opportunità di elevare eventuali rilievi nell'ottica di assicurare la proficuità dell'azione di accertamento. La circolare prende atto inoltre che, a partire dal 2008, è stato rafforzato il principio per cui il reddito imponibile deriva dal risultato di bilancio. A partire dai bilanci di quell'anno, quindi, le cose sono cambiate con l'entrata in campo della c.d. "derivazione rafforzata": niente più doppio binario fra valori civili e fiscali, ma riconoscimento ai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione, previsti dagli las/lfrs.

[C.M.
28/02/11
n.7](#)



CONTABILITÀ E BILANCIO

Moratoria leasing 2009, gli effetti contabili per il locatario

Il Cndcec ha diffuso un **documento interpretativo** datato **16 febbraio 2011**, sulle implicazioni contabili nel bilancio del locatario, alla luce delle disposizioni sulla moratoria del *leasing* introdotta con la Manovra estiva 2009 (D.L. n.78/09) e dell'accordo (avviso comune) siglato il 3/08/09 dal Ministero delle Finanze, ABI e associazioni dei rappresentati delle imprese. Il documento, dopo aver delineato i punti principali dell'Avviso comune e delle correlate circolari emanate dall'ABI, prende in esame gli effetti contabili relativi alla sospensione del pagamento delle quote capitale implicite nei canoni di *leasing* finanziario. Suddetta tematica assume particolare rilievo ai fini della predisposizione del bilancio di esercizio poiché la moratoria *leasing* comporta, a fronte di maggiori oneri a carico del locatario, un allungamento della vita del contratto con la conseguente postergazione dell'esercizio dell'opzione di riscatto. Ne deriva la necessità di determinare in modo corretto l'importo dei canoni di *leasing* da imputare in Conto economico lungo la durata residua del finanziamento. Il documento espone le principali soluzioni suggerite dalla dottrina e dalla prassi professionale al riguardo per poi indicare l'impostazione contabile ritenuta preferibile sulla base della vigente disciplina codicistica del bilancio. Si precisa che l'analisi è limitata alla sola impresa utilizzatrice non las, nell'ipotesi che la sospensione del pagamento delle quote capitale venga concessa in piena conformità al disposto dell'Avviso comune e delle indicazioni fornite dall'ABI.

Il documento sarà oggetto di approfondimento nel numero Speciale di marzo di Bilancio, Vigilanza e Controlli.

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



AGGIORNAMENTO SOFTWARE

Software comunicazione mod. 730-4

Sono disponibili sul sito *web* delle Entrate:

- **la versione 2.4.0** del 28/02/11 del software F24;

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Versare - F24 - Compilazione e invio - Software di compilazione)

Agenzia Entrate
software
Sito Web



- **la versione 1.0.0** del 28/02/11 del **software comunicazione 730-4 2011** che consente la compilazione del modello e la creazione del relativo file da inviare telematicamente e la relativa **procedura di controllo**;

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - comunicare dati – flusso modelli 730-4 - Compilazione e invio - Software di compilazione/procedura di controllo)

- **la versione 2.2.7** del 28/02/11 della **procedura 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.



Seminario di mezza giornata Orario: Mattina 09:30 - 13:30

FOTOVOLTAICO E BIOMASSE

Le agevolazioni, gli adempimenti burocratici e il trattamento fiscale

MILANO	Hotel Michelangelo	14 marzo 2011
BOLOGNA	Hotel Royal Carlton	16 marzo 2011
VERONA	Hotel Tryp	21 marzo 2011



QUOTA DI PARTECIPAZIONE

€ 125,00 + 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



Il Decreto Milleproroghe è legge

Premessa

Dopo un tormentato *iter* legislativo, il c.d. Decreto Milleproroghe è stato definitivamente approvato ed è in vigore. Il D.L. n.225 del 29 dicembre 2010, nel [testo coordinato](#) con la legge di conversione del 26 febbraio 2011 n.10 recante “*Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e di interventi urgenti in materia tributaria e di sostegno alle imprese e alle famiglie*” è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.47 del 26 febbraio 2011 (S.O. n.53).

Tecnicamente il provvedimento normativo in commento si compone di quattro articoli e prevede:

- sia una serie di proroghe di termini previsti da specifiche disposizioni legislative;
- sia norme che modificano alcuni regimi tributari;
- nonché una serie di disposizioni a carattere contingente introdotte per far fronte a problematiche di vario tipo.

Le proroghe dei termini contenute nel suddetto provvedimento sono suddivise fra onerose e non onerose, a seconda che dalle stesse derivino o meno oneri a carico del bilancio dello Stato.

Scopo del presente lavoro è quello di evidenziare le novità di introdotte al testo del decreto milleproroghe durante l'ultimo passaggio parlamentare, resosi necessario anche a seguito di alcuni rilievi mossi dalla Presidenza della Repubblica, rinviando per l'esame completo delle disposizioni contenute nel provvedimento a quanto già oggetto di trattazione nella presente rivista¹.

Resta confermata la struttura originaria del provvedimento e la rubrica dei singoli articoli che lo compongono come evidenziati nella presente tabella:

ARTICOLO	CONTENUTO
1	Proroga di disposizioni non onerose
2	Proroga di disposizioni onerose
3	Copertura delle proroghe onerose
4	Entrata in vigore

Vediamo dunque in sintesi le principali novità distinguendo a secondo che si tratti di nuove o ulteriori proroghe o disposizioni di altra natura.

Ulteriore proroga per l'emersione delle case fantasma

Tra le principali proroghe contenute nel D.L. n.225/10 troviamo la c.d. “**emersione delle case fantasma**”. Grazie ad essa:

- 🍀 ci sarà tempo fino al prossimo 30 aprile 2011 per presentare le dichiarazioni di aggiornamento catastale relative agli immobili non registrati o per i quali sono stati effettuati interventi che hanno comportato variazioni alla consistenza dell'edificio o della sua destinazione urbanistica.

La norma originaria (art.19 del D.L. n.78/10) prevedeva che detta regolarizzazione dovesse essere effettuata dai contribuenti entro lo scorso 31 dicembre 2010.

¹ A tale proposito si veda G. Valcarengi e S. Pellegrino, “*Il Decreto Milleproroghe in pillole*” in La Circolare Tributaria n.1/11, pag.11 e ss..

Tale slittamento del termine originario è disciplinato dall'art.2, co.5-bis del decreto milleproroghe nel quale, in previsione della mole di richieste di attribuzione delle rendite presunte, si interviene anche in ordine alle procedure di notifica di queste ultime.

In particolare, si dispone che per tali regolarizzazioni la procedura di notifica dell'attribuzione della rendita presunta avvenga tramite affissione all'albo pretorio del comune ove è ubicato l'immobile anziché tramite notifica diretta al contribuente.

Dell'avvenuta affissione verrà data notizia tramite apposito comunicato da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sul sito internet dell'Agenzia del Territorio e presso gli Uffici provinciali e i comuni interessati.

Trascorsi 60 giorni dalla pubblicazione del comunicato in Gazzetta Ufficiale, inizieranno a decorrere i termini per la proposizione dell'eventuale ricorso presso la Commissione Tributaria Provinciale competente.

La norma prevede inoltre, in deroga alle ordinarie disposizioni, che la rendita catastale presunta, e quella successivamente dichiarata come rendita proposta o attribuita come rendita catastale definitiva, producano effetti fiscali dal 1° gennaio 2007. Resta salva la possibilità per il contribuente di dimostrare, in autotutela, una decorrenza diversa da quella presunta dalla norma.

Le dilazioni di pagamento – possibilità di proroga

Tra le novità disposte durante i lavori di conversione del decreto occorre segnalare la possibilità di ottenere uno slittamento degli originari termini di dilazione dei ruoli concessi da Equitalia.

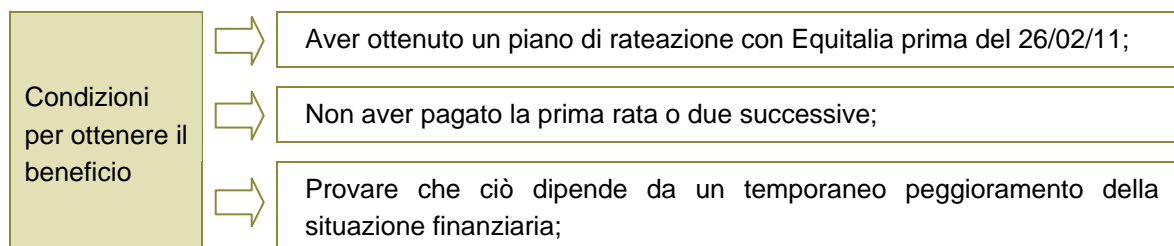
Grazie alla disposizione contenuta nell'art.2, co.20, del milleproroghe, qualora il contribuente riesca a dimostrare che il mancato pagamento della prima rata o di due rate successive sia dovuto ad un *“temporaneo peggioramento della situazione di difficoltà posta a base della concessione della prima dilazione”*, il piano di rientro può essere prorogato, fino ad un limite massimo di 72 mesi.

Il beneficio concesso dal decreto milleproroghe è però limitato alle dilazioni di pagamento concesse da Equitalia *“..fino alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto”*.

Grazie a tale provvedimento normativo, quindi, i contribuenti che non avessero onorato la prima rata del piano o due rate, anche non consecutive, successive alla prima, non decadranno dunque automaticamente dal beneficio della rateazione, a patto però di riuscire a dimostrare che tali mancati pagamenti sono dovuti ad un peggioramento temporaneo della loro situazione finanziaria.

Tale dimostrazione potrebbe, ad esempio, essere fornita dal contribuente evidenziando il peggioramento degli indicatori presi a riferimento nell'originaria richiesta di rateazione e che, come è noto, variano a seconda del dell'importo del debito da rateizzare e della qualità del debitore (azienda individuale, società di capitali etc.).

Il Legislatore ha ritenuto di agevolare i contribuenti che, pur continuando ad onorare il piano di rateazione originariamente previsto, siano incappati in una situazione di temporanea difficoltà dovuta anche alla persistente crisi economica, che gli ha impedito, il pagamento delle rate sopra indicate.



Altre proroghe

Fra le altre proroghe di carattere essenzialmente tributario contenute nel D.L. n.225/10 ricordiamo:

lo slittamento al 31/03/11	⇒	del termine per l'approvazione degli studi di settore relativi ai periodi d'imposta 2010 e 2011;
l'estensione anche all'esercizio finanziario 2011	⇒	della disciplina del 5 per mille con le stesse modalità previste per l'esercizio 2010;
il rinvio al 31/03/11	⇒	per la partenza del modello 770 telematico mensile , che consiste di fatto nell'obbligo a carico dei sostituti d'imposta di comunicare mensilmente e per via telematica i dati su retribuzioni e contribuzioni;
la proroga dall'1/01/11 fino al 31/12/13	⇒	per gli incentivi fiscali concessi all'industria cinematografica (c.d. bonus cinema);
la possibilità di utilizzare, anche nel periodo d'imposta 2011,	⇒	il c.d. " bonus benzina ", che consiste in una deduzione forfetaria dal reddito d'impresa dei titolari degli impianti di distribuzione di carburante;

Altre novità contenute nella versione definitiva del milleproroghe

Come accennato, il D.L. n.225/10 non contiene soltanto proroghe di termini di scadenza ma anche altri provvedimenti di varia natura fra i quali meritano di essere qui segnalate le disposizioni che seguono.

⇒ Anatocismo bancario

Fra le disposizioni introdotte in ultima battuta nel dl mille proroghe troviamo una norma di interpretazione autentica dell'art.2935 del c.c., con la quale si statuisce che il *dies a quo* per il computo del termine prescrizione nei rapporti di conto corrente bancario decorra dalla data di annotazione della singola operazione.

Si tratta di una disposizione che contrasta con una recente sentenza della Cassazione a Sezioni Unite, n.24418 del 02/12/10, nella quale si affermava che il termine di prescrizione decennale del diritto alla restituzione delle somme illegittimamente addebitate dalle banche in seguito alla capitalizzazione trimestrale degli interessi passivi decorreva dalla chiusura del rapporto.

In ogni caso, precisa in conclusione la norma contenuta nell'art.2, co.61, del D.L. n.225/10, "*non si fa luogo alla restituzione di importi già versati alla data di entrata in vigore della presente legge*" evitando così di riaprire eventuali contenziosi già definiti.

⇒ Piani urbanistici particolareggiati

L'articolo 2, co.23 del D.L. Mille proroghe dispone testualmente che: "*Il termine di cinque anni di cui all'articolo 1, comma 25, della legge 24 dicembre 2007, n.244, è prorogato di tre anni*".

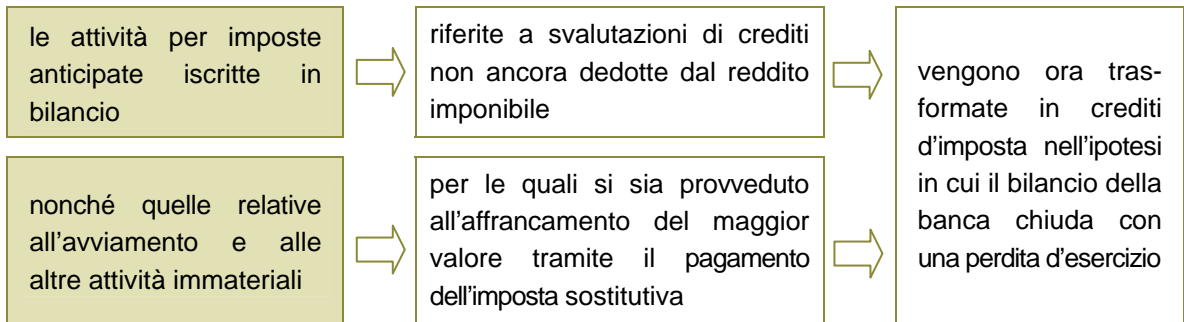
Grazie a tale modifica sono così prorogati i termini entro i quali devono essere completati gli interventi sugli immobili, oggetto di trasferimento, compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione di programmi di edilizia residenziale, al fine dell'applicazione dell'aliquota agevolata del tributo di registro nella misura dell'1% . Viene inoltre spostato all'anno 2005 anziché all'originario 2008, il termine di riferimento per gli atti pubblici formati, per gli atti giudiziari pubblicati o emanati e per le scritture private autenticate alle quali si applicano le predette agevolazioni in materia di tributo di registro.

⇒ Per le banche imposte anticipate in ottica Basilea III

Le attività per imposte anticipate delle banche che derivano da differenze temporanee relative ad operazioni di svalutazione dei crediti, dell'avviamento e di altre attività immateriali, vengono trasformate, negli esercizi chiusi in perdita, in veri e propri crediti d'imposta.

Con questa disposizione il decreto milleproroghe interviene per aiutare i bilanci degli istituti di credito chiamati a confrontarsi con i più restrittivi vincoli patrimoniali imposti dall'accordo che prende il nome di "Basilea III".

L'intervento in commento è essenzialmente finalizzato a ripristinare una situazione di parità fra i bilanci delle banche italiane e quelli delle loro concorrenti europee per le quali esisteva già la possibilità di dedurre integralmente le rettifiche di valore sui crediti nell'anno di imputazione in bilancio. Da ciò la previsione in base alla quale:



Tali attività si trasformeranno in crediti d'imposta sulla base del prodotto tra la perdita d'esercizio e il rapporto fra le attività stesse e la somma del capitale sociale e delle riserve. Di contro, i componenti negativi corrispondenti alle attività per imposte anticipate trasformate in credito d'imposta non risulteranno ovviamente più deducibili.

Con la stessa disposizione (art.2, co.55-60 del D.L. n.225/10) si è inoltre previsto l'innalzamento da 9 a 10 anni del periodo minimo di ammortamento dei maggiori valori relativi ad avviamento e marchi presenti nei bilanci delle banche e affrancati attraverso le disposizioni del D.L. n.185/08.

⇒ Fondi comuni di investimento mobiliare: si passa dal "maturato" al "raccolto"

Il Decreto milleproroghe ha introdotto inoltre, con decorrenza dal prossimo 1° luglio, una modifica al regime di tassazione dei fondi comuni di investimento che si baserà non più sul "maturato" in capo al fondo bensì su quanto "realizzato" in capo ai partecipanti.

Si tratta di una novità che interessa gli Oicr residenti in Italia e quelli lussemburghesi "storici", che vengono così ad essere assoggettati, allo stesso regime impositivo degli operatori residenti in altro Stato membro dell'Unione europea.

Sulla base della modifica sopra accennata, il fondo non sconterà più l'imposta sostitutiva del 12,5% sul risultato conseguito ma la tassazione verrà posticipata al momento della distribuzione dei proventi, del riscatto, della liquidazione o della cessione della quota. La ritenuta applicata dal fondo assumerà la natura di "acconto" per i soggetti esercenti attività d'impresa.



Aggregazione di imprese attraverso la rete: un nuovo strumento contrattuale

L'articolo 3, co.4-*ter*, del D.L. n. 5/09², come riscritto dall'art.42, co.2-*bis*, del D.L. n.78/10³, ha sancito l'ingresso ufficiale nel nostro ordinamento giuridico del "contratto di rete"⁴ che ha già superato il vaglio degli organi comunitari⁵.

Alla previsione normativa ha fatto seguito un intenso dibattito dottrinale che, oltre ad indagarne l'opportunità, si è interrogato sulla questione se il contratto di rete costituisca un nuovo ed autonomo tipo contrattuale ovvero una *species* di un contratto già esistente. In questo intervento approfondiamo i temi della *ratio* della tipizzazione del contratto di rete operata dal Legislatore, dei contenuti essenziali dello stesso, dei soggetti interessati, della forma e pubblicità del contratto e del programma comune di rete; quest'ultimo costituisce uno dei fulcri del "nuovo" contratto e deve essere asseverato dagli organismi rappresentativi dell'associazionismo imprenditoriale individuati dal D.M. 25 febbraio 2011 al fine di fruire dei previsti benefici tributari (art.42, co.2-*quater*, D.L. n.78/10).

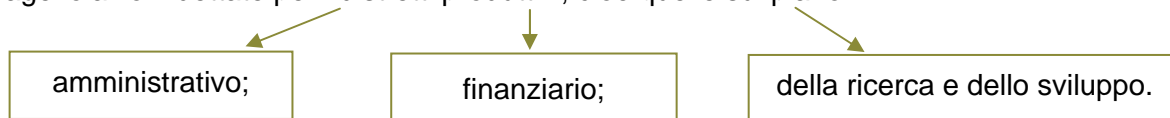
In successivi interventi analizzeremo i principali elementi accessori del nuovo contratto, e cioè il fondo patrimoniale comune e l'organo rappresentativo della rete, nonché i profili tributari; in particolare, con riguardo a tale ultimo aspetto, presteremo particolare attenzione alla disciplina dell'incentivo fiscale previsto dal Legislatore sotto forma di utili in sospensione di imposta.

Ratio del nuovo strumento

Il primo interrogativo che si presenta all'interprete, nell'affrontare il tema del contratto di rete, è l'individuazione della finalità che ha spinto il Legislatore a prevedere l'introduzione di tale fattispecie. Al riguardo, una prima motivazione è stata individuata dalla lettura del co.4-*quinqies* dell'art.3 del D.L. n.5/09 in cui si stabilisce che:

"alle reti di imprese di cui al presente articolo si applicano le disposizioni dell'articolo 1, comma 368, lettere b), c) e d) della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (...)".

Da tale richiamo emerge l'obiettivo del Legislatore di estendere ai contratti di rete talune agevolazioni dettate per i distretti produttivi, cioè quelle sul piano:



Si tratta, quindi, di una normativa di sostegno alle attività imprenditoriali e ciò, del resto, appare coerente con la collocazione di tale disciplina in una legge intitolata "misure urgenti a sostegno dei settori industriali in crisi"⁶.

Tuttavia, è stato osservato⁷ come l'istituto appena coniato non possa essere interpretato come mera risorsa di un Governo dell'economia in stato "emergenziale", in quanto la scelta di operare mediante tipizzazione legale suggerisce proprio che il Legislatore non abbia inteso prevedere questo nuovo strumento contrattuale come semplice palliativo per fare fronte alla difficile congiuntura economica.

² Convertito, con modificazioni, dalla L. n.33/09.

³ Convertito, con modificazioni, dalla L. n. 122/10.

⁴ Si ricorda che il concetto di "rete di imprese" aveva già esordito nel nostro ordinamento ad opera dell'art.6-*bis*, co.1, del D.L. n.112/08, poi abrogato dalla L. n. 99/09.

⁵ L'autorizzazione è avvenuta il 26 gennaio 2011.

⁶ G. Marasà, "Contratti di rete e consorzi", in Il Corriere del merito, n. 6/10, pag.9.

⁷ M. D'Auria, "Dal concetto di rete di imprese al contratto di rete", in Il Corriere del merito, n. 6/10, pag. 18.

In effetti, con il contratto di rete si è inteso attribuire rilevanza giuridica a una forma di collaborazione tra imprese finalizzata alla condivisione del lavoro nei più diversi contesti, dalla tutela dei rapporti con i fornitori e committenti, ai profili della proprietà industriale, fino a sfiorare i rapporti con la concorrenza e con il credito bancario. A tal ultimo riguardo, è stato evidenziato⁸ come la realtà delle reti di impresa sia finora complessivamente sfuggita al mondo bancario, atteso che nei principi Basilea 2 la valutazione del merito di credito viene calcolata dalle banche soprattutto sulla base dei bilanci delle singole aziende, mentre non vengono prese in considerazione le complesse relazioni che l'impresa presenta con il tessuto produttivo in cui si trova inserita. È avvertita, invece, la necessità di valutare il valore economico e finanziario, la qualità e l'organizzazione dell'intera rete e, dunque, dell'introduzione di un *rating* di "sistema".

In sostanza, il contratto di rete dovrebbe rendere conveniente - mediante la definizione di una regolamentazione giuridica - il potenziamento di forme di collaborazione reciproca fra imprese in diversi contesti.

Basti pensare:

- ➔ allo sviluppo di funzioni condivise (produzione, logistica, ecc);
- ➔ alla realizzazione di servizi o progetti comuni nel campo della ricerca;
- ➔ allo sviluppo di reti di subfornitura;
- ➔ all'adozione di un marchio, di un logo o di un *packaging* comuni;

e ciò a prescindere dalle agevolazioni amministrative, finanziarie e fiscali previste dalla legge.



Risulta essere "rete" quel fascio di rapporti che si possono instaurare tra imprese diverse, poco importa dove geograficamente dislocate, nel presupposto che tali imprese siano in grado di coordinarsi tra di loro in modo da creare una massa critica operativa e funzionale superiore a quella espressa da ogni singola impresa della rete.

È una nuova forma di aggregazione fra imprese, nel presupposto che vi siano attività che, per ragioni dimensionali o di capacità tecnica, nessuna piccola o media impresa perseguirebbe individualmente; in tal senso, il contratto di rete può avere il non banale compito di far apparire grandi i piccoli, attraverso lo strumento contrattuale e senza dover adottare forme più impegnative di integrazione strutturale (fusione) che determinano perdita di individualità e di capacità innovativa⁹.

Il contratto di rete

Sino ad ora sono certamente esistite forme di collaborazione fra imprese realizzate con lo strumento contrattuale; tuttavia, il Legislatore del 2009 ha voluto introdurre un nuovo modello di contratto tra imprese come se i precedenti e noti schemi contrattuali fossero insufficienti. Si tratta di un nuovo contratto plurilaterale a contenuto obbligatorio, costruito come contratto associativo a struttura aperta, avente:


quale causa	e quale oggetto
il perseguimento di un obiettivo strategico definito in termini di accrescimento della capacità delle imprese associate di innovare e di essere competitive sul mercato;	la realizzazione di un programma di diritti e obblighi concernenti l'esercizio in comune di attività economiche alla cui attuazione ci si vincola anche per il tramite di conferimenti patrimoniali ¹⁰ .

⁸ M. D'Auria., "Dal concetto di rete di imprese al contratto di rete", in *Il Corriere del merito*, n. 6/10, pag. 19.

⁹ M. Granieri, "Il contratto di rete: una soluzione in cerca del problema?", in *I Contratti*, n. 10/09, pag.935 e ss..

¹⁰ C. Camardi, "Dalle reti di imprese al contratto di rete nella recente prospettiva legislativa", in *I Contratti*, n. 10/09, pag. 930.

La caratteristica del nuovo contratto - che a questo punto è un contratto tipico in quanto giuridicamente riconosciuto – è di essere del tutto flessibile e snello, diverso dal contratto di società: con quest'ultimo si crea un nuovo soggetto,

 con quello di rete, invece, si mette a disposizione dei contraenti uno strumento idoneo a chiarire i patti tra imprese che vogliono “fare rete” senza perdere la propria individualità.

D'altronde, se non si fosse voluto rispettare l'autonomia delle imprese che intendono “fare rete”, si sarebbe potuto ricorrere ad altre figure già presenti nel nostro ordinamento: prima fra tutte il consorzio con attività esterna.

Dall'analisi dei requisiti che identificano, da un lato, il contratto di rete e, dall'altro, il consorzio con attività esterna, infatti, non si può fare a meno di notare una sostanziale coincidenza, sul piano soggettivo, in quanto **in entrambi le parti devono essere imprenditori**, indipendentemente dalla loro dimensione o forma giuridica, sia con riguardo allo scopo perseguibile. A tal ultimo riguardo, si è sottolineato come nei consorzi con attività esterna la realizzazione dello scopo consortile avviene attraverso lo svolgimento in comune di una o più fasi del ciclo produttivo delle imprese partecipanti e questa caratteristica sembra rinvenirsi anche nel contratto di rete, dal momento che, stando alla definizione legislativa, lo scopo del contratto di rete deve realizzarsi attraverso l'esercizio in comune di una o più attività economiche proprie delle imprese partecipanti. Pertanto, non cogliendo apprezzabili differenze tra un contratto di rete e un consorzio con attività esterna costituito per scopi consortili non anticoncorrenziali, si è concluso nel senso di ritenere il contratto di rete “*una species nell'ambito del genus dei consorzi con attività esterna*”¹¹.

Ma è proprio l'assenza della perdita di autonomia e individualità delle imprese che “fanno rete” il tratto che distingue dai consorzi, oltre a dover evidenziare che le ultime modifiche al co.4-ter dell'art.3 del D.L. n.5/09 hanno sancito la possibilità di creare reti di imprese definibili “leggere” ossia tendenzialmente volte allo scambio di informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica che non necessitano la costituzione di un fondo comune né la nomina di un organo comune.

Elementi questi ultimi che, invece, devono essere necessariamente presenti nel consorzio con attività esterna.

Il contratto di rete è stato, infine, assimilato ad altre forme di collaborazione temporanea di imprese, quali le associazioni temporanee di impresa (ATI) e le *joint ventures*. Va, tuttavia, osservato che queste sono sostanzialmente contratte in vista della realizzazione di un affare, a differenza del contratto di rete che, pur essendo legato al programma di rete, deve perseguire obiettivi strategici, sicuramente di più ampio respiro rispetto a un singolo affare.

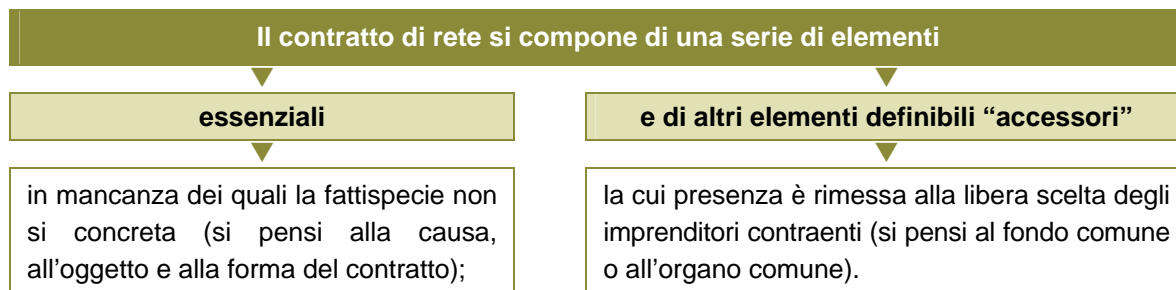
Va evidenziato che dottrina minoritaria ha riconosciuto al contratto di rete natura di “soggetto”¹². In tal senso, si è osservato come, nel disciplinare il contratto di rete, attesi la previsione della partecipazione necessaria di più soggetti, lo scopo comune, il fondo patrimoniale e un unico organo rappresentativo dei contraenti, il Legislatore abbia avuto presente, piuttosto che uno schema contrattuale, un modello di soggetto. In realtà, tale ricostruzione sembra aver perso di attualità a seguito delle ultime modifiche apportate al contratto di rete ad opera della legge di conversione del D.L. n.78/10 che ha reso facoltativo sia il fondo patrimoniale che l'organo comune, elementi fondamentali per ricondurre la rete nell'alveo dei soggetti di diritto.

¹¹ A tali conclusioni è giunto D. Corapi, “*Dal consorzio al contratto di rete: spunti di riflessione*”, in AA. VV., *Le reti di imprese e i contratti di rete*, a cura di P. Iamiceli, G. Giappichelli editore – Torino, 2009, pag. 173; M. Granieri, “*Il contratto di rete: una soluzione in cerca del problema?*”, in *I Contratti*, n.10/09, pag.938.

¹² La qual cosa avrebbe agevolato l'analisi dei profili tributari che sarà svolta in un intervento successivo.

Concludendo sulla questione, si ritiene di condividere l'opinione di chi ricostruisce il contratto di rete come un nuovo tipo contrattuale, dotato di rilevante "leggerezza", rientrante nel novero dei contratti plurilaterali con comunione di scopo. Si tratta di contratti nei quali gli impegni dei contraenti e le loro prestazioni convergono nello svolgimento di un'attività comune e nella realizzazione di un fine unitario e vanno così a vantaggio di tutti gli aderenti¹³.

Gli elementi essenziali del contratto



Il contratto di rete è:

- un contratto ad effetti obbligatori giacché per suo tramite gli imprenditori si obbligano "a collaborare in forme e in ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle proprie imprese ovvero a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica ovvero ancora ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa";
- un contratto tendenzialmente plurilaterale in quanto delineato con riguardo ad una pluralità di imprenditori;
- un contratto formale, in quanto ne è prevista la redazione "per atto pubblico o per scrittura privata autenticata", e soggetto a pubblicità, essendo prevista l'iscrizione nel registro delle imprese;
- un contratto di durata, ossia ad effetti protratti nel tempo;
- un contratto a contenuto predeterminato.

⇨ Soggetti

L'articolo 3, co.4-ter, del D.L. n.5/09 esordisce con le parole "con il contratto di rete più imprenditori ..."; è evidente, quindi, che si tratti di un contratto plurilaterale, che necessita cioè della partecipazioni di più soggetti esercenti attività d'impresa.

La norma non contiene alcuna limitazione in termini di dimensione o di forma giuridica dei partecipanti alla rete, potendo aderire sia imprese individuali che società di persone o di capitali o ancora cooperative, consorzi, ecc.. Sono, invece, esclusi gli enti pubblici, le università, i dipartimenti e i centri di ricerca.

⇨ Causa

Nella disposizione definitoria del contratto di rete, la causa del contratto sembra si possa cogliere nello "scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato". La formulazione normativa è molto ampia, al limite della vaghezza; evidentemente il Legislatore ha voluto lasciare ai contraenti "carta bianca" per riempire di contenuti lo scopo comune perseguito in concreto.

La dottrina si è interrogata sulla possibilità di un eventuale controllo sulla causa del contratto. Al riguardo, si è evidenziato¹⁴ come, nell'impossibilità di un giudizio *ex ante*, potrà incappare in un giudizio di invalidità per radicale carenza del requisito di causa solo un programma di attività fin da principio irrealizzabile (obiettivi strategici totalmente al di

¹³ Definizione proposta da G. Villa, "Il coordinamento interimprenditoriale nella prospettiva del contratto plurilaterale", in AA. VV., Le reti di imprese e i contratti di rete, a cura di P. Iamiceli, G. Giappichelli editore – Torino, 2009, pag.119.

¹⁴ F. Cirianni, "La costituzione del contratto di rete: aspetti operativi", in Il Corriere del merito, n. 6/10, pag. 26.

fuori di quelli ragionevolmente perseguibili dalle parti anche alla luce dell'inadeguatezza del fondo comune¹⁵; attività comuni poste a base della rete, al contrario radicalmente estranee a quelle espletate ed espletabili dai contraenti).

⇒ Oggetto

Si è detto che il contratto di rete è un contratto a contenuto predeterminato.


All'uopo, l'art.3, co.4-ter, del D.L. n.5/09 prevede che il contratto di rete deve indicare:

- a) il nome, la ditta, la ragione o la denominazione sociale di ogni partecipante per originaria sottoscrizione del contratto o per adesione successiva;
- b) l'indicazione degli obiettivi strategici di innovazione e di innalzamento della capacità competitiva dei partecipanti e le modalità concordate tra gli stessi per misurare l'avanzamento verso tali obiettivi;
- c) la definizione di un programma di rete;
- d) la durata del contratto, le modalità di adesione di altri imprenditori e, se pattuite, le cause facoltative di recesso anticipato e le condizioni per l'esercizio del relativo diritto, ferma restando in ogni caso l'applicazione delle regole generali di legge in materia di scioglimento totale o parziale dei contratti plurilaterali con comunione di scopo;
- e) se il contratto ne prevede l'istituzione, il nome, la ditta, la ragione o la denominazione sociale del soggetto prescelto per svolgere l'ufficio di organo comune per l'esecuzione del contratto o di una o più parti o fasi di esso, i poteri di gestione e di rappresentanza conferiti a tale soggetto come mandatario comune nonché le regole relative alla sua eventuale sostituzione durante la vigenza del contratto;
- f) le regole per l'assunzione delle decisioni dei partecipanti su ogni materia o aspetto di interesse comune che non rientri, quando è stato istituito un organo comune, nei poteri di gestione conferiti a tale organo, nonché, se il contratto prevede la modificabilità a maggioranza del programma di rete, le regole relative alle modalità di assunzione delle decisioni di modifica del programma medesimo.

In particolare, nell'enunciazione dei contenuti del contratto di rete, la lett. b) prevede espressamente che le imprese aderenti debbano indicare

gli "obiettivi strategici di innovazione e di innalzamento della capacità competitiva dei partecipanti e le modalità concordate tra gli stessi per misurare l'avanzamento verso tali obiettivi".

Al riguardo, è da evidenziare come, rispetto alla previgente previsione, sia stato opportunamente sostituito il riferimento alla "dimostrazione" del miglioramento della capacità innovativa e della competitività, con l'indicazione in sede di contratto delle "modalità" per misurare il raggiungimento degli obiettivi strategici sottesi alla rete.

 Sul punto, si è rilevato che il contratto di rete debba presentare una parte ricognitiva particolarmente "persuasiva" perché deve consentire il riconoscimento del nesso causale tra integrazione tra imprese e creazione di valore.

Da ciò, la necessità che, nella redazione del contratto di rete, si adotti prevalentemente un approccio retrospettivo volto ad evidenziare la sussistenza di condizioni che creano valore: un valore che deve esistere già e che, per non essere disperso, deve essere sostenuto mediante la messa a sistema delle sue condizioni di produzione¹⁶.

¹⁵ In merito alla verifica della congruità del fondo comune al programma di rete, si è negata tale possibilità di indagine avuto riguardo alla similitudine tra le reti e le società, atteso che per queste ultime la necessaria adeguatezza del capitale all'oggetto sociale è ormai negata e, quindi, appare incomprensibile perché di dovrebbe gravare la rete di un simile onere di "capitalizzazione". Cfr. F. Cirianni, "La costituzione del contratto di rete: aspetti operativi", in Il Corriere del merito, n. 6/10, pag. 26.

¹⁶ M. D'Auria, "Dal concetto di rete di imprese al contratto di rete", in Il Corriere del merito, n. 6/10, pag.20. L'Autore precisa, altresì, che laddove il contratto di rete non dimostri *ab* inizio l'esistenza di un valore aggiunto, questo contratto – quale contratto di rete – è perfettamente inutile, in quanto non potrà aspirare ad ottenere i vantaggi promessi dalla normativa. D'altra parte, laddove tale contratto non dimostri la produzione di valore, non significa che esso non ha causa, ma che la finalità è aleatoria, in quanto non ragionevolmente connessa all'integrazione tra imprese e, dunque, non meritevole di ottenere i vantaggi promessi dalla legge.

Particolare attenzione è rivolta dal Legislatore alla definizione dei contenuti del “programma di rete” che deve includere “*l'enunciazione dei diritti e degli obblighi assunti da ciascuna impresa partecipante e le modalità di realizzazione dello scopo comune*”. Si tratta di obblighi che ciascun contraente deve adempiere nell'interesse della rete e degli altri partecipanti¹⁷. Il programma, dal punto di vista economico, è assimilabile ad un progetto industriale in cui i contraenti stabiliscono fra loro “chi fa cosa e come” per poter conseguire lo scopo comune. Anche in questo caso, il Legislatore lascia “carta bianca” per riempire di contenuti il programma comune di rete da parte di coloro che ritengono di esser interessati a questa nuova fenomenologia. Qui dovranno dettagliatamente essere precisati i doveri ed i diritti di ciascun partecipante che potranno andare:

- dallo scambio di informazioni sui rispettivi processi produttivi o sulla clientela;
- all'adozione di procedimenti condivisi di produzione, controllo qualità ecc.;
- all'adozione di un marchio, di un logo;
- all'obbligo di sottoporsi a certificazione di qualità e/o verifiche e ispezioni periodiche dei propri processi interni ed esterni.

Il programma comune di rete deve essere asseverato dagli organismi espressione dell'associazionismo imprenditoriale individuati dal D.M. 25 febbraio 2011¹⁸ affinché si possa fruire degli incentivi fiscali previsti dalla norma. L'asseverazione costituisce condizione necessaria e sufficiente per la dimostrazione dell'esistenza dei requisiti richiesti per godere dei benefici tributari e può essere rilasciata dagli organismi espressi dalle Confederazioni di rappresentanza datoriale rappresentative a livello nazionale presenti nel CNEL, espressioni di interessi generali di una pluralità di categorie e di territori¹⁹. Tali organismi, tenuti a comunicare all'Agenzia delle Entrate il possesso dei requisiti testé indicati nelle forme e con le modalità che saranno individuate da un apposito Provvedimento del Direttore della stessa Agenzia, per asseverare un programma di rete devono verificare “*la sussistenza degli elementi propri del contratto di rete e dei relativi requisiti di partecipazione in capo alle imprese che lo hanno sottoscritto*”. In tale attività, possono avvalersi della collaborazione di organismi di certificazione, di istituti universitari, di professionisti ed esperti di settore iscritti in appositi albi o elenchi. Il procedimento di asseverazione deve concludersi nel termine di 30 giorni dalla richiesta effettuata dall'organo comune o dal rappresentate della rete e, in caso positivo, l'attestazione di asseverazione è comunicata, a cura dell'organismo che l'ha rilasciata, anche all'Agenzia delle Entrate.

Con riferimento alla durata del contratto, all'adesione di altre imprese alla rete e al recesso dalla stessa, la lett. d) rinvia alle regole generali di legge in materia di scioglimento totale o parziale dei contratti plurilaterali con comunione di scopo. Sul punto, nel segnalare il mancato richiamo, accanto al recesso, al fenomeno speculare dell'esclusione o alla risoluzione del contratto per inadempimento, si è ravvisata l'opportunità che, nell'ambito del contratto di rete sia, in ogni caso, disciplinata la possibilità o meno di trasferire a terzi la posizione contrattuale ed in particolare se ciò possa avvenire solo unitamente all'azienda concretamente interessata alle attività di rete o anche disgiuntamente da essa²⁰.

¹⁷ F. Cafaggi, “*Il contratto di rete e il diritto dei contratti*”, in I contratti, n.10/09, pag.920. L'Autore evidenzia come si comprendano in tale ambito sia obblighi di prestazione che obblighi di protezione relativi sia alla fase di attuazione della rete che a quella successiva allo scioglimento.

¹⁸ Il decreto è in corso di pubblicazione in G.U. I contenuti sono stati ampiamente riportati, il 26 febbraio 2011, sulla stampa specializzata: si veda C. Fotina, “*Sprint del Governo sulla certificazione dei contratti di rete*”, il Sole 24 ore, e C. Bartelli, “*Reti: asseverazione con il turbo*”, Italia Oggi.

¹⁹ L'asseverazione è consentita, in via sussidiaria, anche agli organismi pubblici che saranno individuati da un successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con il Ministro dello sviluppo economico.

²⁰ M. D'Auria, “*Dal concetto di rete di imprese al contratto di rete*”, in Il Corriere del merito, n. 6/10, pag. 30.

⇒ Forma

Il contratto di rete va stipulato nella forma dell'atto pubblico o in quella della scrittura privata autenticata, al fine di garantire l'effettuazione di un controllo di legalità nonché in vista dell'ulteriore adempimento dell'iscrizione nel registro delle imprese ove sono iscritti i partecipanti, prevista dal co.4-*quater* del citato art.3. La previsione della forma del contratto di rete, ancorché non esplicitamente indicato dalla norma, si ritiene debba essere a pena di nullità del contratto²¹.

Un aggravamento procedurale e di costi deriva dalla necessità che l'iscrizione del contratto di rete deve avvenire "nella sezione del registro delle imprese presso cui è iscritto ciascun partecipante" e non solo presso quello del luogo dove si trovano gli uffici direttivi della rete (come è, invece, previsto nel caso dei consorzi)²².

Una possibile giustificazione di siffatta previsione è stata individuata nella necessità di fornire piena pubblicità al vincolo di destinazione che potrebbe andare a gravare una parte del patrimonio di ogni singola impresa in favore della rete²³.

The advertisement is for a 'GIORNATA DI STUDIO' (Study Day) held in 27 locations from March to April 2011. The main theme is 'IL BILANCIO IN 2 INCONTRI' (The Balance Sheet in 2 Meetings). The first meeting in March 2011 covers 'BILANCIO 2011: Adempimenti, novità e controllo contabile' (Balance Sheet 2011: Compliance, novelties, and accounting control). The second meeting in April 2011 covers 'BILANCIO 2011: Reddito di impresa e Tassazione Irap' (Balance Sheet 2011: Corporate Income and Irap Taxation). The pricing is €100,00+IVA for each half-day, with a package price of €175,00+IVA for both half-days (reduced from €200,00+IVA). There are buttons for 'SCARICA LA BROCHURE' (Download the brochure) and 'ACCEDI AL SITO' (Access the site). Contact information is provided at the bottom: INFO: Tel. 045 82 01828 - mail: convegno@euroconference.it.

²¹ Nel silenzio della norma, non si può, allo stato, escludere la diversa ricostruzione per cui il contratto privo del requisito formale sia inefficace verso i terzi ma valido tra le parti.

²² M. Granieri, "Il contratto di rete: una soluzione in cerca del problema?", in I Contratti n.10/09, pag.937.

²³ F. Cirianni, "La costituzione del contratto di rete: aspetti operativi", in Il Corriere del merito, n. 6/10, pag.27.



Le nuove sanzioni dovute in caso di ravvedimento, adesioni e definizioni

Premessa

Dallo scorso 1° febbraio 2011, in forza delle modifiche normative introdotte dalla Legge di stabilità n.220/10, è avvenuto un sensibile innalzamento (o sarebbe il caso di riferirsi ad una minore riduzione) delle sanzioni necessarie per il perfezionamento delle diverse procedure di definizione e adesione ai verbali e/o accertamenti dell'Amministrazione Finanziaria, nonché degli eventuali ravvedimenti di omissioni dichiarative e di versamenti. Ferma restando la necessità di valutare l'entrata in vigore delle nuove disposizioni in riferimento, soprattutto, alle violazioni e agli atti interessati, oltre che effettuare alcuni esempi di raffronto rispetto al passato, è anzitutto opportuno, in estrema sintesi, osservare quali sono le modifiche apportate.

Ravvedimento operoso

Violazioni	Sanzioni sino al 31/01/11	Sanzioni dall'1/02/11
Mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione	1/12 del minimo	1/10 del minimo
Ravvedimento entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	1/10 del minimo	1/8 del minimo
Omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.	1/12 del minimo	1/10 del minimo

Accertamento con adesione e acquiescenza

Previsione normativa	Sanzioni dovute sino al 31/01/11	Sanzioni dovute dall'1/02/11
Definizione degli accertamenti in materia di imposte sui redditi e Iva	Le sanzioni dovute sono pari ad 1/4 del minimo	Le sanzioni sono pari ad 1/3 del minimo
Definizione degli accertamenti relativi ad imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale e comunale sull'incremento di valore degli immobili	1/4 del minimo	1/3 del minimo
Acquiescenza agli avvisi di accertamento (laddove l'accertamento non sia il primo atto notificato al contribuente)	1/4 dell'irrogato	1/3 dell'irrogato

Acquiescenza agli avvisi di accertamento (quando l'accertamento è il primo atto notificato al contribuente e dunque non è stato preceduto da un pvc o da un invito al contraddittorio)	Le sanzioni dovute sono di 1/4 dell'irrogato, ridotte alla metà, dunque 1/8	Le sanzioni sono di 1/3 dell'irrogato, ridotte alla metà (dunque 1/6 del minimo)
--	---	--

Altri istituti deflattivi

Istituto deflattivo	Sanzioni fino al 31/01/11	Sanzioni dal 1° febbraio 2011
Conciliazione giudiziale	sanzione dovuta pari ad 1/3 del tributo ed in ogni caso non inferiore ad 1/3 dei minimi edittali	Sanzione dovuta del 40% rispetto al tributo ed in ogni caso non inferiore al 40% del minimo edittale
Definizione delle sanzioni (art.16, D.Lgs. n.472/97) anche in caso di irrogazione immediata (art.17, D.Lgs. n.472/97)	Sanzione dovuta pari ad 1/4 dell'irrogato e comunque non inferiore ad 1/4 dei minimi edittali	Sanzione dovuta pari ad 1/3 dell'irrogato e comunque non inferiore ad 1/3 dei minimi edittali
Definizione degli inviti al contraddittorio (art.5, co.1- <i>bis</i> del D.Lgs. n.218/97).	sanzione pari alla metà della misura prevista in caso di accertamento con adesione. Pertanto, la sanzione dovuta è di 1/8 del minimo	sanzione pari alla metà di quella prevista in caso di accertamento con adesione e dunque pari ad 1/6 del minimo.
Definizione dei processi verbali di constatazione (art.5- <i>bis</i> del D.Lgs. n.218/97)	sanzione dovuta pari alla metà di quella prevista per l'accertamento con adesione e dunque pari ad 1/8 del minimo	sanzione dovuta per la definizione pari alla metà di quella prevista per l'accertamento con adesione e dunque pari ad 1/6 del minimo

Il ravvedimento operoso

Dal punto di vista operativo, la massima frequenza delle correzioni da effettuare nel corso dell'attività dello studio professionale riguarda, senza dubbio, la presentazione di dichiarazioni in ritardo e la correzione delle stesse, con relativa necessità di integrare i versamenti connessi.

La disposizione interessata è l'art.13 del D.Lgs. n. 472/97, ai sensi del quale:

- l'esecuzione di un versamento (tributo o acconto) entro 30 giorni dalla relativa scadenza comporta l'irrogazione della sanzione nella misura di 1/10 del minimo (in precedenza 1/12). L'ipotesi da considerare, ad esempio, è l'omesso versamento del secondo acconto al 30 novembre, sanato entro il 30 dicembre;
- se il versamento avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione riferita al periodo d'imposta in cui si è commessa la violazione, ovvero, in assenza di dichiarazione, entro un anno dalla violazione o omissione, la sanzione è ridotta nella misura di 1/8 (prima, 1/10). In pratica, l'omesso versamento di un tributo a saldo al prossimo 16 luglio può essere sanato entro il termine di presentazione della dichiarazione riferita al 2011 (unico 2012, 30 settembre 2012, ovviamente considerando il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare);
- nel caso di presentazione della dichiarazione entro 90 giorni dalla relativa scadenza (ad esempio, entro il 29 dicembre per i periodi d'imposta coincidenti con l'anno solare), ricordando che la dichiarazione è comunque considerata validamente prodotta, la sanzione è ridotta ad 1/10 del minimo (in precedenza 1/12), misura che trova applicazione anche nelle ipotesi di produzione della dichiarazione periodica Iva entro i 30 giorni successivi.

- ➔ In primo luogo è necessario riflettere sulle violazioni interessate dalle nuove sanzioni. Per espressa previsione normativa, la modifica entra in vigore in relazione alle violazioni commesse dal contribuente a far data dal 1° febbraio 2011. In concreto, ipotizzando la violazione più comune, quella relativa agli omessi versamenti, la prima ipotesi potrebbe essere il ravvedimento dei versamenti da effettuare lo scorso 16 febbraio 2011. Restano ferme, invece, le precedenti misure sanzionatorie per le violazioni commesse sino al 31 gennaio 2011 con la conseguenza, ad esempio, che eventuali mancati versamenti od errori nella redazione delle dichiarazioni presentate nel 2010 potranno essere comunque sanati con sanzioni più miti ed entro la scadenza del 30 settembre 2011.
- ➔ In secondo luogo, è ovviamente necessario individuare nelle diverse casistiche la sanzione irrogabile, in quanto è in riferimento all'importo "minimo" della stessa che bisogna calcolare la relativa riduzione. Di seguito si propongono alcuni esempi.

Esempio 1

Omesso versamento del secondo acconto Irpef al 30 novembre 2010 per €1.000. L'omesso versamento dell'acconto, ai sensi dell'art.13 del D.Lgs. n.471/97, è sanzionato nella misura del 30%. Il versamento è stato poi effettuato il 15 dicembre 2010. Pertanto:

- ➔ la violazione è stata effettuata prima del 1° febbraio 2011 e dunque si applica la precedente riduzione delle sanzioni;
- ➔ si rientra nell'ipotesi di "ravvedimento" effettuato entro 30 giorni dalla scadenza del versamento, con relativa riduzione nella misura di 1/12.

La sanzione dovuta, dunque, è pari al 2,5% dell'imposta dovuta, vale a dire €25.

Esempio 2

Partendo dagli stessi presupposti precedenti, si ipotizzi che il ravvedimento del versamento avvenga il prossimo 30 maggio 2011. In questo caso:

- ➔ la violazione è pur sempre stata commessa in data antecedente al 1° febbraio 2011, con applicazione della precedente misura di riduzione delle sanzioni;
- ➔ poiché il ravvedimento non avviene entro i 30 giorni successivi, bensì entro il termine di presentazione della dichiarazione riferita all'anno in cui è stata commessa la violazione (ossia entro il 30 settembre 2011, atteso che la violazione è del 2010), la riduzione è pari ad 1/10 del minimo.

La sanzione dovuta, quindi, è pari al 3% dell'imposta, ossia €30.

Esempio 3

Considerando gli esempi precedenti, si posticipino di un anno tutte le date evidenziate, in modo che trattasi di violazioni effettuate tutte in data postuma al 31 gennaio 2011. In pratica si consideri il secondo acconto da pagare entro il 30 novembre 2011, ravveduto rispettivamente entro il 30 dicembre 2011 o al 30 maggio 2012. In tali ipotesi, le sanzioni dovute saranno ridotte:

ad 1/10



per il ravvedimento entro i 30 giorni successivi (€30);

ad 1/8



per il ravvedimento effettuato oltre i 30 giorni ma entro il 30 settembre 2012 (ossia il 3,75%, vale a dire €37).

Esempio 4

Invio della dichiarazione entro i 90 giorni successivi. In tal caso la situazione è abbastanza semplice:

- ➔ l'invio di Unico 2010 entro il 29 dicembre 2010 ha comportato l'irrogazione della sanzione nella misura di €21 (1/12 – vecchia misura – di €258 – sanzione minima irrogabile per tali violazioni);

- ➔ l'eventuale invio di Unico 2011 entro il prossimo 21 dicembre 2011 avrà una sanzione pari ad €25 (1/10 – nuova misura – di €258).

Esempio 5

Correzione di Unico a favore del fisco dovuta, si ipotizzi, ad un'errata indicazione degli ammortamenti indeducibili, con connessa necessità di incrementare la variazione in aumento. Oltre alle considerazioni suesposte riferite alla data di violazione, le ulteriori riflessioni da farsi riguardano la sanzione minima irrogabile e gli importi da ravvedere. Infatti:

- ➔ trattandosi di una violazione non controllabile dall'Amministrazione Finanziaria in base agli artt.36-*bis* e 36-*ter* del DPR n.600/73, non trova applicazione la sanzione del 30% di cui al citato art.13 del D.Lgs. n.471/97. Si è, in particolare, nell'ipotesi di "infedele dichiarazione" e dunque si applica la sanzione minima del 100% di cui all'art.5, co.4, del D.Lgs. n.471/97;
- ➔ bisogna altresì ricordarsi che oltre al ravvedimento riferito alla maggiore imposta risultante dalla dichiarazione, deve integrarsi anche il relativo acconto (C.M. n.47/08).

Al dunque, se le predette violazioni riguardano Unico 2010, essendo effettuate prima del 1° febbraio 2011, la sanzione del 100% in caso di ravvedimento effettuato entro il prossimo 30 settembre 2011 è ancora ridotta nella misura di 1/10, ossia il 10% dell'importo minimo (se dunque la maggiore imposta è di €1000, la sanzione è di €100, ma bisogna anche ravvedere l'acconto – €990 – con relativa sanzione di €99).

Di contro, le future violazioni riguardanti Unico 2011, ferma restando la sanzione del 100%, avranno una riduzione alla misura di 1/8, ossia in termini percentuali pari al 12,5%. Nel precedente esempio numerico, la sanzione riferita alla maggiore imposta è pari ad €125, mentre la sanzione per l'acconto è pari ad €123.

Alcune considerazioni

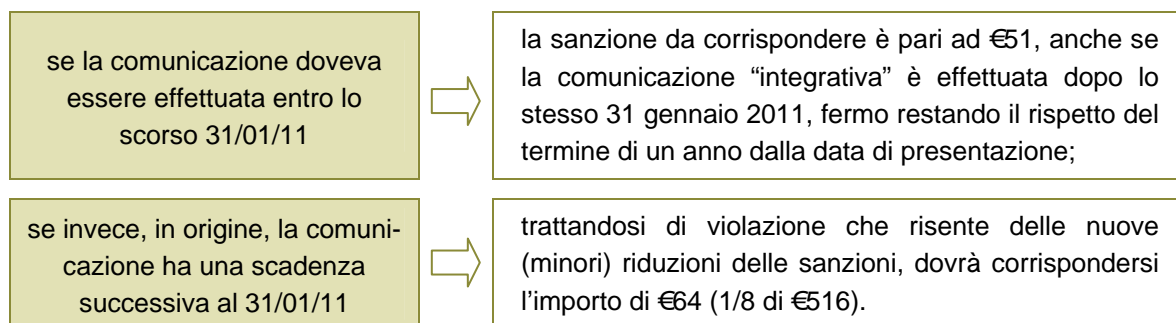
Espletati gli esempi, è comunque necessario effettuare qualche considerazione.

In *primis*, l'eventuale possibile convenienza del ravvedimento rispetto all'attesa della notifica di un avviso bonario che contesti la violazione di specie, caso in cui la legge di stabilità non ha effettuato alcuna variazione nella previsione sanzionatoria di riduzione ad un terzo della sanzione (pari dunque al 10% dell'imposta dovuta). La sensazione è che risulti ancora conveniente procedere in modo spontaneo alla definizione di una violazione commessa in relazione al mancato pagamento delle imposte dovute, proprio in quanto, pur subendo l'effetto finanziario del ravvedimento (anche se di non molto anticipato rispetto al controllo, in quanto quelli effettuati *ex art.36-bis* del DPR n.600/73 non hanno "ritardi" notevoli) e non potendo eventualmente ottenere una rateazione, l'importo dovuto resta comunque sensibilmente inferiore (3% entro 30 giorni ovvero 3,75% nel termine ampio). Deve peraltro precisarsi che la modifica in precedenza commentata interesserà anche tutte quelle ipotesi in cui, a fronte di sanzioni specifiche, viene comunque data la possibilità di effettuare il ravvedimento operoso. Basti pensare, ad esempio, alle violazioni legate alle norme in materia di monitoraggio fiscale le quali, come noto, non prevedono in alcun caso una sanzione di €258 nel caso di mancata inclusione del quadro RW all'interno della dichiarazione ma regolano, sin dal primo giorno successivo alla violazione, delle sanzioni percentuali ancorate agli importi non indicati nelle diverse sezioni del quadro stesso (5% per la sezione I, 10% per le sezioni II e III).

Infine, una curiosità: in materia di integrazioni delle comunicazioni *black list*, la C.M. n.2/11, alla risposta 4.1, nella parte in cui consente la presentazione di una "sorta" di comunicazione integrativa entro il termine di un anno dalla relativa scadenza, appare fuorviante, in quanto sembra stabilire che per tutti i ravvedimenti effettuati a decorrere dal 1° febbraio 2011 trovino applicazione le nuove sanzioni. In realtà non è così, in quanto la riduzione delle sanzioni ad 1/8 riguarda le errate comunicazioni con scadenza successiva al 31 gennaio 2011, ma non le violazioni commesse fino a tale data.

Come detto, bisogna osservare la data in cui è stata effettuata la violazione, con la conseguenza che per le comunicazioni che andavano effettuate fino al 31 gennaio 2011, le eventuali integrazioni sconteranno, in caso di ravvedimento operoso, la riduzione della sanzione nella misura di 1/10. Solo per le comunicazioni da effettuare a decorrere dal 1° febbraio 2011 la sanzione subirà una minore riduzione, pari ad 1/8.

Al riguardo, è utile rammentare che per esplicita previsione normativa la sanzione minima irrogabile nel caso di violazioni riguardanti le comunicazioni *black list* è pari al doppio di quella ordinaria prevista per le violazioni concernenti le comunicazioni: dunque l'importo minimo è pari ad €516 (doppio di €258). Ne deriva che in caso di "ravvedimento":



L'accertamento con adesione

Sul piano normativo, le disposizioni da prendere in considerazione della Manovra finanziaria sono i commi 18 e 21, che rispettivamente:

- ⇒ effettuano diverse modifiche all'interno del D.Lgs. n.218/97 e, nello specifico, negli artt.2, co.5 (accertamento con adesione per le II. DD. e Iva), 3, co.3 (accertamento con adesione per le altre imposte indirette) e 15, co.1 (acquiescenza agli accertamenti preceduti da PVC o inviti al contraddittorio);
- ⇒ prevedono l'applicazione delle nuove (minori) riduzioni delle sanzioni dovute, stabilendo che si applicano con riferimento agli atti definibili emessi dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate a decorrere dal 1° febbraio 2011.

Le modifiche apportate dal co.18, dunque, prescindono dalle procedure previste per le diverse definizioni e adesioni, intendendo semplicemente uniformare gli importi dovuti per la "chiusura" delle sanzioni ed intervenendo in tutte le previsioni del D.Lgs. n.218/97 in cui è effettuato un riferimento al pagamento delle sanzioni nella misura di 1/4, stabilendo che la nuova riduzione è più contenuta, essendo pari ad 1/3. Il che, tradotto in termini percentuali, significa transitare da un pagamento del 25% delle sanzioni ad uno del 33,33%, che seppure a prima vista può apparire contenuto, in termini relativi vuol dire aver incrementato il "costo" dell'adesione di oltre il 30%.

Sicuramente l'aspetto controverso della nuova disciplina riguarda l'entrata in vigore. Per esplicita previsione del citato co.21, le modifiche trovano applicazione in riguardo agli "atti definibili" emessi dall'Agenzia delle Entrate a decorrere dal 1° febbraio 2011.



Orbene, cosa si intende per "atti definibili"?

La dottrina, in via maggioritaria, si è espressa nella direzione di interpretare la locuzione con riferimento all'emissione dell'avviso di accertamento, ritenendo che sia tale documento "l'atto definibile". Senonché è giunta voce che diversi uffici dell'Amministrazione Finanziaria, forti di un'interpretazione preannunciata dalla stessa Agenzia delle Entrate a livello centrale in occasione degli incontri con la stampa specializzata, sarebbero orientati a fare riferimento all'atto di accertamento con adesione di cui all'art.7 del D.Lgs. n.218/97, ossia l'atto con cui si redige la conclusione della procedura di adesione.

La differenza in termini sostanziali non è di poco conto, in quanto adottando la prima tesi dottrinale, qualsiasi avviso di accertamento emesso entro il 31 gennaio 2011, indipendentemente dalla data di attivazione e/o di conclusione della procedura di adesione, in caso di esito positivo avrebbe comunque una determinazione delle sanzioni dovute nella misura di 1/4 del minimo. Solo in relazione agli atti emessi a decorrere dal 1° febbraio 2011, invece, le sanzioni avrebbero una riduzione nella misura di 1/3.

Esempio

In pratica, un avviso di accertamento emesso il 25 gennaio 2011, rispetto al quale è presentata istanza di accertamento con adesione il 15 febbraio 2011 e si conclude la stessa, con esito positivo, il 3 maggio 2011, dovrebbe vedere determinate le sanzioni ridotte nella misura di 1/4.

Di contro, aderendo alla tesi di alcuni uffici periferici, non sarebbe rilevante la data di emissione dell'avviso di accertamento, bensì la data di conclusione della procedura di adesione, laddove avviene appunto l'emissione dell'atto di adesione stesso.

Esempio


Al dunque, anche nel caso dapprima esposto, poiché l'atto di adesione sopraggiunge il 3 maggio 2011, ossia in data successiva al 31 gennaio 2011, le sanzioni irrogabili sarebbero ridotte alla misura di 1/3 del minimo.

Il tutto nasce da una discutibile interpretazione anticipata dall'Agenzia delle Entrate nel corso degli incontri con la stampa specializzata ed avente ad oggetto la definizione dei PVC, di cui a breve si dirà, ma rischia di avere gli stessi effetti di incostituzionalità, creando un'evidente disparità tra i contribuenti a parità di condizioni. Infatti, così interpretata la norma diventa sostanzialmente "dispari" tra chi ne richiede l'applicazione e non in forza di "libere" scelte dei soggetti interessati, bensì a causa della celerità, o meno, con cui gli uffici adempiono ai loro doveri nella procedura di adesione.

Esempio

Si pensi ad esempio a due persone fisiche che in eguale data ricevono degli avvisi di accertamento (10 dicembre 2010) e che subito presentano istanza di adesione (20 dicembre 2010). Ebbene, se il soggetto A, rapportandosi ad un ufficio "veloce" nella lavorazione della pratica, ha chiuso la stessa entro il 31 gennaio 2011 e ha pagato, dunque, le sanzioni nella misura di 1/4, il soggetto B magari è convocato per l'adesione il 10 marzo 2011, con la conseguenza che per colpe non proprie sarebbe costretto a pagare le sanzioni nella misura di 1/3. Il tutto, evidentemente, in spregio al legittimo affidamento del contribuente, che in data non sospetta (appunto, il 20 dicembre 2010) aveva inteso avviare la procedura di adesione nella consapevolezza di poter pagare le sanzioni nella misura di 1/4.

Ne deriva, pertanto, la necessità di un'immediata puntualizzazione dell'Amministrazione Finanziaria, dovendo sottolineare la preferenza per la riferibilità della locuzione "atti definibili" all'avviso di accertamento. È questo, infatti, l'atto che si può definire (e perciò stesso "definibile" nel senso stretto della parola), mentre l'atto di definizione di cui all'art.7 del D.Lgs. n.218/97 non è niente altro che il documento con cui si formalizza la definizione, ma non è certamente l'atto da definire: in tal senso è chiara la norma stessa, che evidenzia come nell'atto devono essere indicati *"gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda"*.

 Pertanto, al momento della redazione dell'atto di cui al citato art.7 la definizione è già avvenuta ed è riferita all'avviso di accertamento ("atto definibile"), mentre il documento di cui allo stesso art.7 ne riassume esclusivamente gli elementi e la motivazione poste a fondamento.

Sul piano pratico, ricordando che l'istituto del cumulo giuridico delle sanzioni trova applicazione limitatamente al singolo tributo e al singolo periodo d'imposta e non anche quando le violazioni concernono più tributi (co.3 dell'art.12 del D.Lgs. n.472/97) e più periodi d'imposta (co.5 dell'art.12 del D.Lgs. n.472/97), il cambio del "costo" delle sanzioni è abbastanza evidente: considerata una "base" di €1.000 come eventuale sanzione minima irrogabile nell'esempio, con la vecchia procedura si pagano €250, mentre con la nuova il costo dell'adesione è pari ad €333.

La definizione dei PVC e degli inviti

L'articolo 5-*bis* del D.Lgs. n.218/97, riguardante la definizione dei processi verbali di constatazione, richiama la misura delle sanzioni previste dal co.5 dell'art.2, stabilendo che chi si avvale di tale procedura ottiene un'ulteriore riduzione alla metà delle stesse. Tali sanzioni, peraltro, sono richiamate anche dal co.1-*bis* dell'art.5 del medesimo D.Lgs. n.218/97, riguardante la possibilità di definizione degli inviti al contraddittorio non preceduti da PVC, nel qual caso si ottiene la medesima riduzione delle sanzioni.

Senza voler entrare nel merito degli istituti, si rammenta che a differenza della procedura di accertamento con adesione, la definizione degli inviti o dei PVC si caratterizza, tra l'altro, per l'impossibilità di modificare gli imponibili accertati. In sostanza, il contribuente decide di accettare in toto i rilievi contestati ed a fronte di tale "rinuncia" anche al contraddittorio ottiene una maggiore riduzione delle sanzioni, in sostanza pari ad:

1/8 del minimo	ovvero ad 1/6
▼	
per gli atti definibili emessi prima dell'1/02/11	per gli atti emessi a decorrere da tale data.


Tale meccanismo rappresenta il punto focale per ogni eventuale scelta di convenienza tra detti istituti e la classica procedura dell'accertamento con adesione. Infatti, le alternative sono le seguenti:

- accertamento con adesione, in cui una parte dei rilievi può essere rivista a seguito di contraddittorio e dunque può giungersi ad una riduzione delle imposte e delle sanzioni dovute;
- la definizione del PVC o dell'invito, in cui l'adesione è integrale, riguarda tutte le imposte e il solo vantaggio si ha nella determinazione delle sanzioni nella misura pari alla metà di quelle dovute per l'accertamento con adesione.

Esempio 6

Un esempio può essere di aiuto, ancorato alla misura delle sanzioni "vecchie", ossia 1/4 e 1/8. Si ipotizzi che la definizione debba riguardare, ad esempio, €2.000 di imposte complessive. Le relative sanzioni sono pari ad €2.000.

In caso di accettazione del PVC, la definizione riguarda l'intero importo delle imposte (2.000) e le sanzioni ridotte ad 1/8, ossia €250, con un totale esborso di €2.250. Si ipotizzi, invece, di avere fondati motivi per ritenere che nel caso di un futuro accertamento con adesione, a seguito di contraddittorio potrebbe ottenersi la riduzione dei recuperi e, dunque, delle imposte a complessivi €1.600, con relative sanzioni ridotte ad €1.600. Orbene, in questo caso le sanzioni da pagare sarebbero pari ad un quarto, ossia €400, con relativo totale esborso pari ad €2.000.

 Nella fattispecie illustrata, pertanto, resta conveniente la strada dell'accertamento con adesione.

Ciò posto, resta anche in tali ipotesi il problema dell'entrata in vigore delle nuove misure delle sanzioni. Orbene, se per gli inviti al contraddittorio si ritengono valide le stesse considerazioni effettuate in precedenza relativamente all'avviso di accertamento, ritenendo di dover fare riferimento alla data di emissione dell'invito stesso, per quanto concerne i PVC il problema è sicuramente più presente, oltre a rappresentare il "pomo della discordia" che poi ha originato la particolare interpretazione preannunciata dal Fisco in occasione dell'incontro con la stampa specializzata.

In particolare, la dottrina si è interrogata in ordine all'efficacia delle nuove disposizioni relativamente ai PVC emessi dalla Guardia di Finanza, a causa della non felice previsione letterale del co.21 della Manovra finanziaria 2011, che effettua un riferimento agli "atti definibili emessi dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate". Atteso che i PVC sono emessi anche dai comandi della Guardia di Finanza, si è appunto posto il problema se per tali atti non fosse rimasta inalterata la percentuale di sanzioni (1/4) dovuta per la definizione. Sul punto si è espressa l'Amministrazione Finanziaria, con un chiarimento che ancora non ha trovato cittadinanza in un documento di prassi ufficiale. L'Agenzia delle Entrate, infatti, per aggirare il problema ha stabilito che in realtà l'atto definibile non è il PVC, bensì l'atto di definizione dell'accertamento parziale. Formalmente la risposta potrebbe sembrare ineccepibile, se non fosse per la palese disparità di trattamento che genera tra i contribuenti, come già detto in precedenza. Infatti, l'atto di definizione dovrebbe essere emanato dall'ufficio competente entro 60 giorni dalla richiesta del contribuente, ma tale termine non è perentorio né fisso, tant'è che già si sono verificati numerosi casi di atti inviati con ritardo o, legalmente, in anticipo.

Di contro, il contribuente deve tassativamente accettare di definire il PVC entro 30 giorni dalla consegna dello stesso, con l'ulteriore corollario di non poter venir meno alla scelta effettuata, in quanto in caso di mancato pagamento non si decade dalla definizione, bensì gli importi saranno recuperati dall'Amministrazione Finanziaria mediante iscrizione a ruolo. In pratica, il contribuente entro 30 giorni dal PVC effettua la scelta, si affida alla normativa esistente e decide di definire nella consapevolezza di pagare un certo importo di tributi e un ben preciso importo di sanzioni.

Il caso

Alla luce dell'interpretazione del Fisco, il caso concreto che si potrebbe verificare è il seguente:

- due PVC a diversi contribuenti notificati il 15 novembre 2010;
- entrambi i soggetti comunicano di voler aderire al PVC al 10 dicembre 2010;
- ad un contribuente giunge l'atto di definizione il 30 gennaio 2011 e al secondo il 5 febbraio 2011. Ebbene, secondo il Fisco il primo contribuente pagherà le sanzioni nella misura di 1/8, il secondo nella misura di 1/6. Ma è abbastanza evidente che entrambi si erano "affidati" alla normativa esistente al 10 dicembre 2010 nella consapevolezza di pagare le sanzioni nella misura di 1/8. La violazione dei principi costituzionali, nonché della tutela del legittimo affidamento prevista dallo statuto del contribuente, è palese e, ovviamente, illegittima²⁴.

Deriva dall'esempio che, anche in tal caso, è forte la necessità che l'Amministrazione ripensi la conclusione espressa e magari al fine evitare tali disparità, preveda che comunque si tratti di atti di definizione riferiti a PVC consegnati al contribuente a decorrere dal 1° febbraio 2011.

²⁴ Tra le altre, Cass. sent. n.10982/09.



Studi di settore: contraddittorio preventivo e motivazione analitica a garanzia del contribuente

Alcune recentissime sentenze della Corte di Cassazione ripropongono con estrema attualità, visto anche l'approssimarsi delle scadenze di Unico 2011, il tema degli accertamenti da studi di settore.

La sentenza n.3923 del 17 febbraio 2011

Il caso riguardava un contribuente, commerciante al dettaglio di articoli di cartoleria cancelleria, accertato, per l'anno 2001, in base alle risultanze degli studi. Il contribuente aveva censurato la decisione della CTR competente (Emilia-Romagna), in quanto la commissione aveva ritenuto che le risultanze degli studi di settore assumessero valenza di presunzioni legali, idonee quindi a giustificare l'accertamento in assenza di prova contraria del contribuente; e ciò anche in presenza di scarti minimi tra il valore dichiarato e quello induttivamente determinato da Gerico. Nel caso di specie, lo scostamento dei dati contabili rispetto ai valori risultanti dall'applicazione degli studi era determinato in misura estremamente modesta: circa l'1%. Il contribuente aveva anche evidenziato come le particolari modalità di esercizio dell'attività non consentissero un'adeguata esposizione dei prodotti offerti e l'efficace svolgimento della propria attività fosse pregiudicata dalla presenza di una concorrenza agguerrita nelle vicinanze. Risultavano, quindi, evidenti le caratteristiche peculiari che rendevano logicamente inidoneo lo strumento standardizzato a determinare con ragionevole precisione, in via standardizzata, il volume di ricavi *fondatamente attribuibile* all'attività esercitata.

La Cassazione, nel dirimere la controversia, ha ribadito, nel caso di specie, come:

“la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione è concordanza non è ex lege determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in sé considerati (veri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività), ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente; che in tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuti, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dall'impresa dell'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standards una specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente; che l'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standards al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente il quale, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte, nel qual caso, tuttavia, egli assume la conseguenza di questo suo comportamento, in quanto l'ufficio può motivare l'accertamento, sulla base della sola applicazione degli standards, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, e il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito.”

Secondo la Cassazione, quindi, deve ritenersi illegittimo l'accertamento esclusivamente fondato su dati parametrici ricavati dagli studi di settore, specificamente contestati dal contribuente e non altrimenti asseverati dall'Agenzia.

Viene ribadita, in buona sostanza, la non autosufficienza sul piano probatorio degli studi di settore.

La sentenza si colloca nel solco tracciato dalla Suprema Corte con le note sentenze a Sezioni Unite di fine 2009²⁵. Gli studi di settore, infatti, poggiano, indubitabilmente, su una presunzione semplice e non, invece, legale relativa²⁶. Essi, pur costituendo, infatti, uno strumento standardizzato più raffinato rispetto ai parametri e pur essendo, quindi, caratterizzati da una minor approssimazione, restano un'elaborazione statistica il cui frutto è un'ipotesi probabilistica, che, per quanto seriamente approssimata, può solo costituire una presunzione semplice.

Per questa via, quindi, la Cassazione ha logicamente e condivisibilmente concluso che:

“in tema di accertamento delle imposte sui redditi, le risultanze degli studi di settore, non costituendo fatto concreto noto e certo, specificamente inerenti al contribuente, suscettibile di evidenziare in termini di rilevante probabilità l'entità del suo reddito, ma rappresentando le risultanze dell'extrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali acquisiti su campioni di contribuenti e delle relative dichiarazioni, rivelano valori che, quando eccedono il dichiarato, integrano il presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'ufficio dell'accertamento analitico induttivo, ma, ove siano contestati sulla base di allegazioni specifiche, sono inidonei a supportare l'accertamento medesimo, se non confortati da elementi concreti desunti dalla realtà economica dell'impresa che devono essere provati e non semplicemente enunciati nella motivazione dell'accertamento”.

In buona sostanza, quindi, l'onere probatorio è a carico dell'Amministrazione Finanziaria che è tenuta a fornire gli ulteriori elementi di riscontro, in esito a quanto osservato dal contribuente in sede di contraddittorio, al fine di supportare a termini di Legge la pretesa impositiva.

Dalla lettura del disposto risulta evidente, tra l'altro, l'attenzione posta dai Giudici ad una puntuale e necessaria motivazione degli avvisi di accertamento basati sugli studi di settore e di questo secondo tema trattiamo più approfonditamente commentando un secondo recente dispositivo giurisprudenziale.

[La sentenza n.4582 del 24 febbraio 2011](#)

La sentenza citata focalizza meglio l'attenzione sul tema del necessario contraddittorio preventivo. Il caso riguardava una piccola impresa nel settore del commercio al dettaglio di “ferramenta hobbistica” che, per giustificare lo scostamento tra ricavi presunti e ricavi contabili (pari ad €8.500 circa), aveva segnalato di aver provveduto a ridurre i prezzi di vendita dei prodotti ad un livello inferiore rispetto a quello dei vicini supermercati. Inoltre lo stesso contribuente aveva evidenziato come, nel valore dei beni strumentali, erano ricompresi anche l'avviamento pagato per l'acquisto dell'azienda familiare e una vecchia autovettura.

La conclusione della Suprema Corte, a fronte del ricorso per Cassazione proposto dall'Agenzia delle Entrate, conferma l'illegittimità dell'accertamento in quanto, come

²⁵ Sentenze n. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 18 dicembre 2009.

²⁶ Le sentenze di segno contrario sono ormai rarissime ma per dovere di completezza, al riguardo, segnaliamo le sentenze n. 14313 del 15 giugno 2010 e n.15905 del 6 luglio 2010 che sembrano invece ancora sposare la tesi dell'autosufficienza del risultato degli studi di settore come elemento probatorio nell'ambito degli accertamenti di tipo analitico presuntivo.

affermato nel precedente giudizio di merito:

“l’Ufficio, confermando il reddito scaturente dai parametri, nonostante gli elementi di motivazione offerti dal contribuente in contraddittorio, altro non ha fatto che trasformare un adempimento sostanziale (contraddittorio) in una formalità senza senso ed effettuata solo ed esclusivamente perché dovuta, in palese contrasto con al volontà del Legislatore”.

La Corte, quindi, non solo ribadisce con forza, come già fatto in passato²⁷, la centralità del contraddittorio come *momento essenziale* del giusto procedimento²⁸ nella fase di determinazione presuntiva dei ricavi fondatamente attribuibili al contribuente, attesa l’indispensabile funzione di questo passaggio per realizzare un efficace e individuale correttivo all’astrattezza dell’elaborazione statistica²⁹, ma afferma anche che il contraddittorio deve avere un contenuto sostanziale e non deve limitarsi ad un momento di apparente confronto.

Va, peraltro, evidenziato che anche l’Agenzia delle Entrate ha avuto modo di esprimersi in passato in merito alla centralità del ruolo del contraddittorio. Già la C.M. n. 65/E/01 delle Entrate sottolinea, infatti, *“l’obbligo di documentare i contraddittori svolti attraverso la redazione di appositi processi verbali, nei quali, sia pure sinteticamente, deve essere dato atto delle argomentazioni fornite dal contribuente, nonché dei relativi documenti prodotti”* e che, in caso di esito negativo, l’ufficio deve *“attivarsi per notificare senza ritardo il relativo avviso di accertamento; quest’ultimo dovrà comunque tener conto degli eventuali chiarimenti o prove documentali forniti dal contribuente nel corso del contraddittorio precedentemente svolto”*. Questa posizione è stata confermata con la C.M. n. [58/E/02](#) e la C.M. n. [5/E/08](#).

Va, peraltro, precisato che la Suprema Corte ha affermato che il contraddittorio è elemento essenziale ed imprescindibile *anche in assenza di una espressa previsione normativa*³⁰. La puntualizzazione è di estrema attualità se solo si estendono le riflessioni citate ad un altro strumento di accertamento sempre più spesso utilizzato nella pratica: l’accertamento bancario. Più volte, in questo ambito, la giurisprudenza si è infatti espressa affermando che la mancanza di un contraddittorio che preceda l’avviso basato sulle indagini finanziarie, non è elemento che possa causare l’illegittimità dell’atto, in quanto tale passaggio non è imposto dalla legge³¹.

Se una legittima motivazione presuppone che l’ufficio dia puntuale riscontro nell’accertamento degli elementi e delle argomentazioni esposte dal contribuente a confutazione dell’applicabilità del dato *standard* alla propria situazione di merito, è chiaro che tanto più articolata sarà l’esposizione dei fatti da parte del contribuente in contraddittorio, quanto più puntuale dovrà essere, specularmente, la motivazione del successivo avviso d’accertamento emesso dall’Ufficio.

È certamente raccomandabile, quindi, demandare le argomentazioni difensive e le eccezioni al calcolo standardizzato ad un’analitica memoria scritta, corroborata dai necessari supporti documentali, come dato indelebile di quanto evidenziato nella fase del contraddittorio.

²⁷ Vedi nota 25.

²⁸ Cass. sent. n.2816/08.

²⁹ Sent. 22635/09: *“Si tratta, poi, di un sistema, che diversamente da quello di cui all’art. 39, D.P.R. n. 600 del 1973, trova il suo punto centrale nell’obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale, che consente l’adeguamento degli standard, alla concreta realtà economica del contribuente, determinando il passaggio dalla fase statica (gli standard come frutto dell’elaborazione statistica) alla fase dinamica dell’accertamento (l’applicazione degli standard al singolo destinatario dell’attività accertativa).*

³⁰ Sent. 22635/09, par. 3.4.

³¹ Per alcune riflessioni in merito all’obbligatorietà o meno del contraddittorio negli accertamenti fiscali, alla luce dei più recenti orientamenti della Giurisprudenza di legittimità, rimandiamo a T. Tassani, *“Il diritto del contribuente al contraddittorio nel procedimento Tributario”* in La Circolare Tributaria n.8/11, pag.31 e ss..

L'ufficio, laddove dovesse decidere di procedere con l'accertamento, sarà così tenuto alla redazione di un atto complesso in cui dovrà motivare perché ha ritenuto di disattendere, anche in parte, gli argomenti difensivi evidenziati dal contribuente.

L'omissione, anche parziale, a questo preciso obbligo, potrà costituire per il contribuente un'efficace spunto per chiedere alla commissione giudicante la declaratoria di nullità dell'avviso d'accertamento per un'insanabile carenza nella motivazione dello stesso³².

The advertisement is for a course titled "MASTER IN OPERAZIONI STRAORDINARIE" (Master in Extraordinary Operations). It is organized by Euroconference. The course consists of 6 meetings, held in a closed room (disposizione a banchi) with a schedule of 09:30-13:00 and 14:30-18:00. The course covers the legal, accounting, and tax framework of corporate reorganization operations in professional practice. The course is held in Milan at Hotel Michelangelo. The dates are 22-23 March 2011, 30-31 March 2011, and 14-15 April 2011. The individual participation fee is € 1,400.00 + 20% IVA, including coffee breaks. A special offer of € 1,050.00 + 20% IVA is available for participants under 35 years old who register 20 days before the start of the course. A 20% discount is available for holders of the Privilege Card. A "Clicca qui" button is provided for more information. The website www.euroconference.it is mentioned at the bottom.

EUROCONFERENCE* **MASTER DI APPROFONDIMENTO**

Master in 6 incontri a numero chiuso (disposizione a banchi) Orario: 09:30 - 13:00 / 14:30 - 18:00

MASTER IN OPERAZIONI STRAORDINARIE
Inquadramento giuridico, contabile, fiscale delle operazioni di riorganizzazione societaria nella pratica professionale

MILANO
Hotel Michelangelo

22-23 marzo 2011
30-31 marzo 2011
14-15 aprile 2011

QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE
€ 1.400,00 + IVA 20%
(Comprensiva di coffee break)
Sconto 20% per possessori Privilege Card

OFFERTA SPECIALE
Per partecipanti con meno di 35 anni e per chi si iscrive 20 giorni prima della data di inizio del corso
€ 1.050,00 + IVA 20%
(Comprensiva di coffee break)
Offerta non cumulabile con lo sconto Privilege Card

Per maggiori informazioni
Clicca qui

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

³² In proposito, vale la pena ricordare quanto già ribadito dalla Cassazione, con la sent. n. 4624/08, "la motivazione dell'atto impositivo deve contenere una adeguata replica tale da superare le deduzioni del contribuente. In difetto è coerente la affermazione secondo cui l'atto risulta nullo per difetto di motivazione."



Osservatorio della giurisprudenza sul “redditometro”

Cresce l’attesa per il varo del nuovo redditometro che, secondo le dichiarazioni del Direttore dell’Agenzia delle Entrate, dovrebbe vivere una prima fase sperimentale fra marzo e aprile 2011, per poi essere definitivamente pronto, in relazione a quanto preannunciato, presumibilmente per il mese di maggio 2011.

Come è ormai noto, il D.L. n.78/10 ha riformulato l’art.38 DPR n.600/73 che regola le modalità di accertamento sul reddito delle persone fisiche, stabilendo, tra l’altro, l’entrata in vigore del nuovo strumento a partire dal periodo d’imposta 2009.

Nel frattempo, gli uffici stanno procedendo con gli accertamenti per i periodi d’imposta 2006, 2007, 2008 con l’ausilio del vecchio strumento, per cui appare utile ripercorrere le principali sentenze, dell’ultimo anno, della giurisprudenza di merito e di legittimità, al fine di ricavare alcuni spunti pratici per la difesa del contribuente.

Nella rassegna sotto riportata si è optato per una suddivisione delle sentenze per contenuti, al fine di orientare il lettore sugli aspetti maggiormente significativi su cui si è soffermata la giurisprudenza.

Applicazione retroattiva	
<u>CTR Emilia Romagna n.27 del 22/03/10</u>	<u>Applicabili anche retroattivamente i coefficienti presuntivi</u> In tema di accertamento delle imposte sui redditi e con riguardo alla rettifica, con metodo sintetico, del reddito complessivo delle persone fisiche, è legittima l’applicazione agli anni anteriori dei coefficienti presuntivi di reddito adottati ai sensi dell’art.1 della L. n.413/91, posto che, rimanendo sul piano dell’accertamento e delle prove, l’applicabilità dei c.d. redditometri contenuti nei decreti ministeriali emanati successivamente al periodo d’imposta da verificare, deve ritenersi insita nell’art.38 del DPR n.600/73 e che grava sul contribuente, che contesti l’applicazione di tali coefficienti, l’onere di dimostrare in concreto che il proprio reddito effettivo è diverso ed inferiore a quello scaturente dalle presunzioni adottate dall’Ufficio.
<u>Cass. sent. n.19923 del 20/09/10</u>	<u>Indici redditometro – applicazione retroattiva – Natura procedimentale</u> Con riguardo alla rettifica, con metodo sintetico, del reddito complessivo delle persone fisiche, è legittima l’applicazione degli indici e coefficienti presuntivi del reddito (c.d. redditometro) stabiliti nel D.M. 10/09/92 e D.M. 19/11/92 ai redditi maturati in epoca anteriore all’entrata in vigore degli stessi. I giudici di Cassazione rilevano che: <i>“attesa la natura esclusivamente procedimentale di detti strumenti normativi secondari, la cui emanazione è prevista dal DPR n. 600/73, art. 38 co. 4, a fini esclusivamente accertativi e probatori è escluso ogni carattere sostanziale, non contenendo essi alcuna norma per la determinazione del reddito”</i>
Beni indice: autovetture	
<u>C.T.R. Piemonte sent. n.10 del 2/02/10</u>	<u>L’instestazione fiduciaria dell’auto esclude il bene dal calcolo del redditometro</u> Il mandato di instestazione fiduciaria di un autoveicolo di grossa cilindrata, stipulato in forza dell’amicizia che lega il mandante ed il mandatario, nonché la necessità di non far apparire il mandante per questioni di riservatezza, esclude tale bene dal calcolo del redditometro (le ragioni erano da ricercarsi nell’amicizia esistente tra i due soggetti, ovvero per la necessità di non far apparire il mandante per questioni di riservatezza).

	La convivenza con i parenti esclude la locazione di un immobile dal calcolo del redditometro (nel caso di specie, oltre al possesso di un reddito tale da giustificare il sostenimento delle spese per la locazione del 50% dell'immobile, il contribuente risultava essere convivente con la madre, la quale aveva dichiarato un reddito da pensione congruo al pagamento delle spese).
<u>C.T.P Trento sent. n.73 del 23/09/10</u>	<u>Acquisto di auto di lusso con disponibilità familiari - Irrilevanza</u> Non può essere considerato legittimo l'accertamento "redditometrico" ove fondato sul possesso di una costosa autovettura, e dalle risultanze di causa sia verosimile ritenere che l'acquisto nonché il mantenimento del bene siano stati possibili grazie a elargizioni provenienti dal padre del contribuente accertato.
Beni indice: immobili	
<u>C.T.R. Puglia sent. n.76 del 19/07/10</u>	<u>In assenza di prova contraria l'incremento patrimoniale va spalmato nell'anno e nei quattro precedenti.</u> È legittimo l'accertamento induttivo del reddito ai fini Irpef da parte dell'Ufficio tributario che, non avendo ricevuto atti probatori richiesti al contribuente circa gli investimenti patrimoniali effettuati, presume che la spesa per incrementi patrimoniali sia stata sostenuta con redditi conseguiti in quota costante nell'anno in cui è stata fatta e nei quattro precedenti, ex art.38 co.4 DPR n.600/73.
<u>Cass. sent. n.19637 del 16/09/10</u>	<u>Accertamento basato sull'acquisto di un immobile tra familiari.</u> L'accertamento sintetico è legittimo ove basato sul "fatto indice" derivante dall'acquisto di un immobile tra familiari, posto che, come sostenuto in vari precedenti, <i>"la sottoscrizione di un atto pubblico (nella specie: una compravendita) contenente la dichiarazione di pagamento di una somma di denaro da parte del contribuente può costituire elemento valido sulla cui base determinare induttivamente il reddito posseduto"</i> .
Contraddittorio	
<u>Cass. sent. n.7485 del 27/03/10</u>	<u>Mancata instaurazione del contraddittorio - Validità dell'accertamento</u> L'accertamento dei redditi con metodo sintetico, ai sensi dell'art.38, co.4 del DPR n.600/73, non richiede che gli elementi e le circostanze di fatto in base ai quali il reddito viene determinato dall'Ufficio debbano essere in qualsiasi modo contestati preventivamente al contribuente, ferma restando per lo stesso la possibilità di fornire, in sede ricorso, la dimostrazione che il reddito effettivo è diverso o inferiore rispetto a quello presunto dall'Amministrazione Finanziaria.
Determinazione del reddito	
<u>C.T.R. Piemonte sent. n.28 del 27/05/10</u>	<u>Scostamento del quarto rispetto al dichiarato per due periodi d'imposta.</u> Per la legittimità dell'accertamento basato sul c.d. "redditometro", l'ufficio deve dimostrare che il reddito accertato sinteticamente si discosta, per almeno due anni consecutivi, di un quarto da quello dichiarato. I giudici rilevano che, come prevede la norma, lo scostamento deve effettivamente sussistere per due esercizi, per cui, ove in uno dei due anni presi a confronto, il contribuente non ha presentato la dichiarazione in quanto non rientrava tra i soggetti obbligati all'invio della stessa, lo scostamento non è stato accertato e quindi l'accertamento è illegittimo.
Indici di capacità contributiva	
<u>Cass. sent. n.6753 del 19/03/10</u>	<u>Capacità di prestare fideiussione - Indice di maggiore redditività.</u> Non è legittimo l'avviso di accertamento sintetico fondato sul principio secondo cui la prestazione di fideiussioni costituirebbe indice di maggiore capacità contributiva, in quanto presupporrebbe il possesso di beni sufficienti a garantire tale obbligazione.

	<p>La prestazione di fidejussioni non può essere considerata indice di maggiore redditività, in quanto ciò porterebbe a confondere quanto astrattamente prevedibile in capo ad un soggetto che rilascia una garanzia personale con una presunzione di possesso della relativa disponibilità.</p>
<p><u>Cass. sent. n.14434 del 15/06/10</u></p>	<p><u>Il testamento olografico legittima l'accertamento sintetico.</u></p> <p>La maggior capacità contributiva del contribuente persona fisica può derivare dal contenuto di un testamento olografo e da "schede separate" del contribuente stesso posto che l'art.38 del DPR n.600/73 consente la determinazione induttivo/sintetica dell'imponibile ove l'ufficio, partendo da un "fatto noto" (nel caso di specie per un verso, la disponibilità d'immobili, per l'altro le elargizioni e le "regalie") giunga a quello ignorato, costituito dalla sussistenza di un certo reddito.</p>
<p><u>Cass. sent. n.3096 dell'8/02/11</u></p>	<p><u>Indici di capacità contributiva, utilizzo imbarcazione.</u></p> <p>L'utilizzo da parte di congiunti di un'imbarcazione non dimostra la presunzione di finanziamento da parte di tali utilizzatori.</p> <p>La sentenza ribadisce il fatto che il contribuente, il quale intenda contestare l'accertamento sintetico, deve farsi carico dell'onere di fornire la prova documentale della tesi contraria.</p>
Nucleo familiare	
<p><u>C.T.R. Puglia sent. n.24 del 17/02/10</u></p>	<p><u>Rapporti finanziari tra familiari regolati per cassa.</u></p> <p>L'Agenzia delle Entrate, in occasione della rideterminazione sintetica del reddito netto ai sensi dell'art.38 DPR n.600/73, deve tener conto, nella valutazione della documentazione prodotta dal contribuente che trattasi di operazioni finanziarie, in specie acquisizione di quote societarie, avvenute fra fratelli, dove non sempre si osserva l'obbligo canonico di deposito in un istituto bancario, attesi i rapporti familiari fra le parti.</p>
<p><u>C.T.P. Isernia n. 134 del 20/10/10</u></p>	<p><u>Considerazione del nucleo familiare – Rettifica del reddito.</u></p> <p>Il giudice tributario deve vagliare l'attendibilità dei "fatti indice" su cui si basa l'accertamento sintetico e, se del caso, provvedere all'annullamento dell'atto. Nella specie, il ricorso è stato accolto siccome la rettifica era basata su dati imprecisi e contraddittori, in particolare poi, alcuni "beni indice" (autovetture) risultavano non appartenere al contribuente.</p>
<p><u>Cass. sent. n.21661 del 22/10/10</u></p>	<p><u>Accertamento basato sul c.d. "incremento per la spesa patrimoniale" - Prova contraria.</u></p> <p>L'accertamento sintetico, che può essere fondato sul "<i>redditometro</i>" o sulla "spesa per incrementi patrimoniali", può derivare da determinati indici di spesa, tra i quali riveste importanza l'acquisto di un immobile ad opera del contribuente. La prova contraria può concretizzarsi in elargizioni dei familiari, ma, per essere persuasiva, è necessario che i prestiti dei familiari e l'acquisto dell'immobile siano pressoché contemporanei.</p>
<p><u>C.T.R. Piemonte n.83 del 15/11/10</u></p>	<p><u>Prova contraria - Apporti dei familiari.</u></p> <p>L'avviso di accertamento fondato sul c.d. "<i>redditometro</i>" può essere annullato nel caso in cui, dal quadro probatorio complessivo, emerga che il contribuente abbia ricevuto donazioni di denaro dai propri familiari. I giudici rammentano che la prova contraria può ritenersi soddisfatta laddove risulti estremamente probabile che siano intervenute varie elargizioni di fatto da parte dei genitori, considerato che "<i>appare eccessivo pretendere una prova documentale di tali singole donazioni</i>".</p>

Onere della prova	
<u>C.T.P. Novara n.14 del 1/03/10</u>	<u>Indici del redditometro – flessibilità degli strumenti presuntivi – Art.53 Cost.</u> Secondo il collegio giudicante “ <i>La Suprema Corte ha già avuto modo di puntualizzare che gli strumenti di accertamento presuntivo forniscono indicazioni che vanno applicate con esclusione di ogni automatismo , posto che la precisione di cui all’articolo 53 Cost. non consente che il reddito venga determinato a prescindere da quella che è l’effettiva capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica , rende preminente l’esigenza di raffronto con fatti concreti ed impone la flessibilità degli strumenti presuntivi</i> ”.
<u>C.T.R. Lazio n.322 del 7/07/10</u>	<u>L’applicazione del redditometro esonera l’ufficio da qualsiasi altra prova.</u> Il redditometro è strumento di accertamento dato agli Uffici al fine di determinare quali siano presumibilmente i ricavi del contribuente in base ad elementi di carattere sia interni che esterni al soggetto nei cui confronti si applica la presunzione. In tal caso, ai sensi dell’art.10, L. n.146/98, l’Ufficio è esonerato da qualsiasi prova che è, invece, a carico dei contribuenti.
<u>Cass. n. 19139 del 7/09/10</u>	<u>Prova contraria a carico del contribuente</u> L’onere del contribuente, in caso di accertamento sintetico, è quello di dimostrare che le disponibilità finanziarie sinteticamente determinate derivino da redditi esenti o non soggetti a ritenuta alla fonte; se tale prova non è integrata l’accertamento va confermato.
<u>C.T.P. Vicenza n.148 del 13/10/10</u>	<u>Indici del redditometro – flessibilità degli strumenti presuntivi di reddito</u> Nel caso di specie il collegio giudicante ritiene che “ <i>la flessibilità degli strumenti presuntivi di reddito trova origine e fondamento nell’articolo 53 Cost., non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica a prescindere da quella che è la capacità contributiva del soggetto posto a verifica (vedasi anche Cass. Civ. n. 19163 del 05.03.03)</i> ”. Appare inoltre assolutamente verosimile che l’immobile sui cui si basa l’accertamento sintetico sia stato acquistato con denaro messo a disposizione dal coniuge del ricorrente.
<u>Cass. n.2726 del 4/02/11</u>	<u>Possesso beni indice, prova a carico del contribuente</u> Ai fini della prova del maggior reddito è sufficiente che l’ufficio dimostri il possesso di beni indice, spostandosi poi a carico del contribuente la prova che la spesa sia stata sostenuta con redditi esenti o già tassati o che la spesa sia inferiore.
Presunzione semplice	
<u>C.T.P. Padova n.31 del 2/02/10</u>	<u>Quantificazione beni indice – Presunzione semplice.</u> Per quanto attiene la contestazione inerente il quantum di reddito da collegare ai beni indice, nel caso di specie il collegio ha ritenuto che “ <i>il giudice può intervenire sulla quantificazione in quanto detta qualificazione ha valore di presunzione semplice che quindi ben può essere esaminata e se del caso modificata dal giudice in accoglimento della documentata richiesta di parte</i> ”.
Reddito fondiario	
<u>C.T.R. Basilicata n.16 del 19/01/10</u>	<u>Il mero reddito agricolo preclude l’accertamento sintetico</u> L’Ufficio non può procedere ad accertamento sintetico basandosi sulla maggiore capacità contributiva attribuibile ad un soggetto in base al possesso di un reddito derivante soltanto dalla coltivazione del terreno, che si ritenga o che risulti essere maggiore di quello determinato catastalmente.

	Tale maggiore reddito è fiscalmente irrilevante (determinazione catastale dei redditi fondiari) e preclude consequenzialmente all'Ufficio la possibilità dell'accertamento sintetico, dato che quest'ultimo non può essere più esigente del Legislatore fiscale, pretendendo cioè più di quanto è stato normativamente stabilito.
<u>C.T.P. Asti n.18 del 22/02/10</u>	<u>Redditi agrari – Non sussiste l'applicabilità degli automatismi legati al redditometro.</u> Per chi possiede redditi tassati solo su base catastale, l'ufficio deve poter dimostrare che la maggior capacità contributiva trae origine da ulteriori redditi, diversi da quelli prodotti con l'attività agricola.
Simulazione dell'atto	
<u>C.T.R. Toscana n. 47 del 13/04/10</u>	<u>Prova contraria - Vendite simulate</u> Quando il contribuente è in grado di dimostrare l'infondatezza della determinazione sintetica del reddito, l'avviso di accertamento va annullato. Nel caso discusso dai giudici, l'atto è stato ritenuto illegittimo in considerazione del fatto che il contribuente aveva dimostrato che il contratto di vendita (su cui l'accertamento sulla spesa patrimoniale si basava) era simulato, in quanto la contribuente ha dedotto e dimostrato, producendo idonea documentazione bancaria, di essersi interposta fittiziamente nel contratto.
<u>Cass. n.24597 del 3.12.2010</u>	<u>Prova contraria - Accollo di mutuo e vendite simulate</u> L'accertamento sintetico può essere confutato mediante la prova contraria fornita dal contribuente, prova che, di conseguenza, deve essere vagliata dalla Commissione tributaria. Così, la Cassazione rileva che il giudice di secondo grado adotta una motivazione incoerente quando, nell'ambito dello stesso giudizio da un lato, riconosca che il contribuente ha ricevuto donazioni in denaro e accolti di mutui ma, dall'altro, confermi comunque l'accertamento.

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
Viviana Grippo

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.