

In evidenza



Notizie *Flash*

Approvata la conversione del Decreto Sviluppo



Normativa e prassi in sintesi

La Manovra estiva per il 2011 in pillole



Adempimenti e problematiche di Diritto Societario

La responsabilità del socio illimitatamente responsabile di società di persone e il rapporto con il beneficio di preventiva escussione del patrimonio sociale

Sommario



Notizie *Flash*

- Approvata la conversione del Decreto Sviluppo pag.3
- La Manovra correttiva approda in Gazzetta Ufficiale pag.4
- Modalità di iscrizione all'Anagrafe tributaria delle "reti di imprese" pag.4
- Tutela della sicurezza stradale e del mercato dell'autotrasporto: la circolare delle Entrate fa il punto sulle sanzioni pag.4
- Controlli Iva: partono il 1° settembre le indagini telematiche delle Dogane pag.4
- Comunicazione *black list* obbligatoria anche con l'identificazione diretta pag.5
- L'elusione non esclude il reato penale pag.5
- Studi di settore: è legittimo l'accertamento basato solo sullo scostamento se il contribuente non partecipa al contraddittorio pag.5
- Legittimo l'accertamento sui crediti da agevolazioni anche dopo il condono pag.5
- Scadenza per il rimborso Irap slegata dall'integrativa: il termine è di 48 mesi pag.6
- Dal 1° luglio nuovo codice per le denunce e-mens dei collaboratori pag.6
- Posizioni assicurative aperte in seguito a PoseidOne: i chiarimenti dell'Inps pag.6
- Aggiornamento *software* Siria e controllo Unico PF e Studi di settore pag.6



Normativa e prassi in sintesi

- [La Manovra estiva per il 2011 in pillole](#) pag.8



Focus di pratica professionale

- [Le principali novità della modulistica applicata agli studi di settore 2010: la C.M. 30/E del 28 giugno](#) pag.14



Il Punto sull'Iva

- [Territorialità Iva e Regolamento 282. Il luogo di effettuazione delle operazioni imponibili](#) pag.20



Accertamento e Verifiche

- [Accertamento sintetico: la gestione delle comunicazioni di irregolarità inviate dal Fisco](#) pag.25
- [La rilevanza delle osservazioni fornite dal contribuente dopo la chiusura della verifica fiscale](#) pag.28



Adempimenti e problematiche di Diritto Societario

- [La responsabilità del socio illimitatamente responsabile di società di persone e il rapporto con il beneficio di preventiva escussione del patrimonio sociale](#) pag.35



Notizie flash

DECRETO SVILUPPO

Approvata la conversione del Decreto Sviluppo

Nella seduta del 7 luglio il Senato ha approvato in via definitiva la **Legge di conversione del D.L. n.70 del 13 maggio 2011**. Si riepilogano le principali modifiche fiscali apportate nel nuovo testo emendato.

Tremonti-Sud: viene rifinanziato il credito d'imposta per gli investimenti nelle aree sottoutilizzate (ex L. n.296/06) di Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sicilia e Sardegna. Con apposito decreto interministeriale verranno fissati i limiti di finanziamento per ciascuna Regione; la durata dell'agevolazione nonché le disposizioni di attuazione necessarie. I crediti di imposta potranno essere fruiti entro i limiti fissati e saranno definiti con apposito provvedimento delle Entrate.

Comunicazione dati detrazioni per carichi famiglia: viene soppressa la sanzione in caso di omissione della comunicazione di variazione delle condizioni da parte del contribuente.

Riconoscimento del requisito di ruralità dei fabbricati: i soggetti interessati possono presentare entro il 30 settembre 2011, all'Agenzia del Territorio, una domanda di variazione della categoria catastale per l'attribuzione all'immobile della categoria A/6 per gli immobili rurali ad uso abitativo o della categoria D/10 per gli immobili rurali ad uso strumentale. Alla domanda, va allegata un'autocertificazione.

Durata degli accessi presso la sede: si specifica che i 15 giorni lavorativi sono contenuti *nell'arco di non più di un trimestre*.

Rivalutazione di terreni e partecipazioni: estensione alle società di capitali cui beni siano stati oggetto di misure cautelari e che all'esito del giudizio ne abbiano riacquisito la piena titolarità.

Riscossione: L'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca. Si potrà procedere all'espropriazione immobiliare se l'importo complessivo del credito per cui si procede supera complessivamente €20.000, se l'importo è contestato e se l'immobile è l'abitazione principale del debitore (€8.000 negli altri casi).

In tutti i casi di riscossione coattiva di debiti fino a €2.000, intrapresa successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge, le azioni cautelari ed esecutive devono essere precedute dall'invio di due solleciti di pagamento, a distanza di almeno sei mesi l'uno dall'altro.

Scompare ogni forma di anatocismo degli interessi sui ruoli.

Accertamenti esecutivi (dal 1° ottobre): l'esecuzione forzata è automaticamente sospesa per un periodo di 180 giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione degli atti. Tale sospensione non si applica alle azioni cautelari e conservative, né quando gli agenti della riscossione, successivamente all'affidamento in carico degli atti di riscossione vengano a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione.

Viene ridotta dalla metà ad un terzo l'iscrizione a ruolo provvisoria.

[Senato](#)
[DDL](#)
[7/7/2011](#)
[sito web](#)



MANOVRA CORRETTIVA

[Decreto Legge](#)
[6/07/11](#)
[n.98](#)
[G.U. 6/07/11](#)
[n.155](#)



La Manovra correttiva approda in Gazzetta Ufficiale

È stato pubblicato in **Gazzetta Ufficiale n.155 del 6 luglio**, il **D.L. n.98 del 6 luglio** (Manovra correttiva) contenente disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria.

Le disposizioni fiscali del decreto sono sintetizzate a pag.8.

FISCALITÀ ESTERA

[C.M.](#)
[8/07/11](#)
[n.32](#)



Ritenute sui dividendi in uscita: rimborso applicabile anche “ante 2008”

Il rimborso delle ritenute operate in misura superiore all'1,375% per i dividendi in uscita corrisposti alle società e agli enti residenti nell'Unione europea e nei Paesi aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo, si applica anche sugli utili generati prima del 1° gennaio 2008. Con la **circolare n.32 del 8 luglio** l'Agenzia delle Entrate accoglie così la posizione espressa dalla Corte di Giustizia Europea (causa C-540/07) e chiarisce a quali condizioni è possibile ottenere il rimborso, fornendo agli Uffici precise indicazioni operative per la gestione delle pratiche e del contenzioso.

RETI DI IMPRESE

[R.M.](#)
[30/06/11](#)
[n.70](#)



Modalità di iscrizione all'Anagrafe tributaria delle “reti di imprese”

Con la **risoluzione n.70 del 30 giugno** l'Agenzia delle Entrate ha reso noto che le reti di imprese, pur non avendo soggettività tributaria, hanno la possibilità di chiedere l'attribuzione di un codice fiscale da utilizzare a fini operativi (ex art.2, DPR n.605/73). Nel documento di prassi sono illustrate le modalità di compilazione del modello AA5 “*Domanda di attribuzione del codice fiscale, comunicazione variazione dati, avvenuta fusione, trasformazione, estinzione (soggetti diversi dalle persone fisiche)*”, con il quale è possibile inoltrare la richiesta del codice fiscale ad un qualsiasi Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

AGEVOLAZIONI, INCENTIVI E FINANZIAMENTI

[C.M.](#)
[6/07/11](#)
[n.31](#)

[comunicato](#)
[stampa](#)



Tutela della sicurezza stradale e del mercato dell'autotrasporto: la circolare delle Entrate fa il punto sulle sanzioni

Con la **circolare n.31 del 6 luglio** l'Agenzia delle Entrate fornisce le istruzioni per applicare le sanzioni che derivano dalla violazione degli obblighi sulla sicurezza stradale e sulla regolarità del mercato dell'autotrasporto di cose per conto terzi. Nel documento di prassi vengono date le indicazioni per adottare i provvedimenti che escludono dai benefici fiscali per il periodo di un anno chi non ha rispettato le disposizioni previste dall'art.83-bis del D.L. n.112/08. Inoltre, viene precisato che l'esclusione prevista dalle disposizioni in argomento riguarda solo le agevolazioni riconducibili all'attività di autotrasporto di cose per conto terzi e non anche gli altri benefici destinati alle persone fisiche. Allo stesso modo, la norma non esclude la possibilità per le imprese di applicare regimi semplificati o diversi da quello ordinario, poiché tali regimi non costituiscono agevolazioni fiscali. La circolare chiarisce in particolare che le violazioni degli obblighi sono rilevate dalla Direzione generale per il trasporto stradale e l'intermodalità del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti. Tale attività istruttoria consentirà poi alle Direzioni regionali e alle Direzioni provinciali di Trento e Bolzano dell'Agenzia delle Entrate di motivare i provvedimenti di applicazione della sanzione amministrativa.

IVA

[Agenzia Dogane
provvedimento
4/07/11
n.63763/RU](#)



Controlli Iva: partono il 1° settembre le indagini telematiche delle Dogane

Dal 1° settembre sarà attivata la procedura informatica per le indagini finanziarie ad opera degli Uffici dell'Agenzia delle Dogane (ex art.51, co.2, n.7, DPR n.633/72). Con il **provvedimento n.63763/RU del 4 luglio** il Direttore dell'Agenzia ha approvato il regolamento relativo alla trasmissione telematica delle richieste agli operatori finanziari e delle relative risposte concernenti dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata con i loro clienti.

ANTIRICICLAGGIO

[R.M.
6/07/11
n.71](#)



Comunicazione *black list* obbligatoria anche con l'identificazione diretta

Le operazioni con operatori economici stabiliti in Paesi *black list* vanno sempre comunicate, anche laddove l'operatore economico operi in un Paese a fiscalità ordinaria attraverso l'identificazione diretta, anziché attraverso un rappresentante fiscale. Anche in tale caso, infatti, l'operazione posta in essere dal soggetto passivo deve considerarsi effettuata direttamente con l'operatore economico localizzato nel Paese *black list*, sebbene l'operazione sia formalmente riconducibile ad una partita Iva rilasciata da un Paese a fiscalità ordinaria e qui territorialmente rilevante. In questi casi, ai fini dell'obbligo di comunicazione in esame, nella compilazione del Quadro A del modello, nello spazio relativo ai dati anagrafici della società estera dovranno essere indicati la sede legale ed il codice fiscale della società localizzata nel Paese *black list*, mentre nello spazio relativo al codice Iva dovranno essere indicati i diversi codici Iva rilasciati dai Paesi in cui la stessa si è identificata ai fini del compimento dell'operazione economica, compilando un quadro per ciascuno di tali codici. Sono questi i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.71 del 6 luglio**.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Cassazione
sentenza
7/07/11
n.26723](#)



L'elusione non esclude il reato penale



Nel ricorso a condotte elusive, riconducibili all'abuso di diritto, finalizzate all'evasione dell'Iva e dell'Irpef, è ravvisabile la fattispecie di reato di dichiarazione infedele (ex art.4, D.Lgs. n.74/00), poiché tale reato non richiede una dichiarazione fraudolenta, bensì soltanto che la dichiarazione sia infedele, ossia che, anche senza l'uso di mezzi fraudolenti, siano indicati nella stessa "elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi", quando ricorrano le altre condizioni ivi previste in relazione all'ammontare dell'imposta evasa e degli elementi attivi sottratti all'imposizione. Lo ha stabilito la Cassazione con la **sentenza n.26723 del 7 luglio**.

[Cassazione
sentenza
30/06/11
n.14365](#)





Studi di settore: è legittimo l'accertamento basato solo sullo scostamento se il contribuente non partecipa al contraddittorio

Elemento fondamentale per porre gli studi di settore alla base di un accertamento è il contraddittorio tra il contribuente e il Fisco nella fase amministrativa del contenzioso, in cui il contribuente può esporre tutti i rilievi che ritiene opportuni e di quelli l'Ufficio deve tenere necessariamente conto nella motivazione dell'atto di accertamento. Nel caso in cui – come in quello di specie – il contribuente, pur ritualmente invitato al contraddittorio, non sia comparso, l'Ufficio, in assenza delle osservazioni ritualmente richieste, può legittimamente emettere l'avviso di accertamento sulla base del solo dato disponibile dello scostamento tra il dichiarato e quello emergente dagli studi di settore, spettando al contribuente in fase contenziosa l'onere della prova contraria. È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con la **sentenza n.14365 del 30 giugno**.

<p>Cassazione ordinanza 7/06/11 n.12337</p> 	<p>Legittimo l'accertamento sui crediti da agevolazioni anche dopo il condono Il condono fiscale elide, in tutto o in parte, il debito fiscale, ma non opera sui crediti che il contribuente possa vantare nei confronti del Fisco, i quali restano soggetti al potere di accertamento e di contestazione dell'Ufficio. È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n.12337 del 7 giugno.</p>
<p>Cassazione sentenza 6/07/11 n.14932</p> 	<p>Scadenza per il rimborso Irap slegata dall'integrativa: il termine è di 48 mesi Il termine per la proposizione dell'istanza di rimborso Irap non coincide con il termine per la proposizione della dichiarazione integrativa. Le dichiarazioni fiscali non sono atti negoziali o dispositivi, ma sono dichiarazioni di scienza, sicché possono essere liberamente emendate e ritratte dal contribuente fino in sede processuale. Ne discende che il contribuente che abbia, in dichiarazione, assoggettato propri redditi ad imposta che ritiene non dovuta e provveduto al relativo versamento, in via di autotassazione, può chiedere la restituzione nel termine di 48 mesi (ex art.38 DPR n.602/73). All'esercizio di tale facoltà non può ritenersi ostativa la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione integrativa (previsto dall'art.2, co.8-bis, DPR n.322/98), che non interferisce minimamente sull'esercizio del diritto al rimborso. È quanto stabilito dalla Cassazione con la sentenza n.14932 del 6 luglio.</p>

LAVORO E PREVIDENZA

<p>Inps messaggio 30/06/11 n.13753</p> 	<p>Dal 1° luglio nuovo codice per le denunce e-mens dei collaboratori L'omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali operate sui compensi dei collaboratori coordinati e continuativi e a progetto configura nei confronti dei committenti il reato di illecito penale, come già avviene per i datori di lavoro subordinato. Al fine di individuare gli amministratori che alla data di scadenza del versamento contributivo omesso avevano la responsabilità legale di tale adempimento e nei cui confronti si verifica la coincidenza tra la figura del committente e quella del collaboratore, è stato istituito il codice <Tipo Rapporto> 1E "Amministratore e legale rappresentante in carica". Diversamente, per gli altri amministratori che non rivestono la carica di legale rappresentante, dovrà continuare ad essere utilizzato il codice tipo rapporto 1A. Il valore 1E è obbligatorio a partire dalle denunce di competenza luglio 2011 e deve essere utilizzato per dichiarare i dati relativi ad un amministratore che rivesta nello stesso momento la carica di legale rappresentante. Lo ha stabilito l'Inps nel messaggio n.13753 del 30 giugno.</p>
<p>Inps messaggio 10/06/11 n.12698</p> 	<p>Posizioni assicurative aperte in seguito a PoseidOne: i chiarimenti dell'Inps L'accertamento della posizione assicurativa del contribuente, attraverso l'operazione PoseidOne, è stato effettuato utilizzando la documentazione relativa alla dichiarazione dei redditi che le società hanno presentato all'Agenzia delle Entrate: tale dichiarazione, effettuata dal legale rappresentante, contiene infatti ogni elemento utile ad una puntuale definizione della posizione del contribuente. Lo ha precisato l'Inps con il messaggio n.12698 del 10 giugno, nel quale sono riportate le motivazioni che possono supportare l'eventuale richiesta avanzata dal contribuente al fine di ottenere l'annullamento della posizione assicurativa accertata.</p>

AGGIORNAMENTO SOFTWARE

Aggiornamento software Siria e controllo Unico PF e Studi di settore

Sono disponibili sul sito *web* delle Entrate:

- **la versione 1.0.1** del 7/07/11 del *software* Siria

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

- **la versione 1.4.3** del 7/07/11 della **procedura di controllo** del Modello Unico PF/2011

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Dichiarare - Dichiarazioni dei redditi delle Persone Fisiche - Unico Pf/2011 - Compilazione e invio - Procedura di controllo)

- **la versione 1.0.1** del 7/07/11 della **procedura di controllo** degli Studi di settore/Parametri allegati ai modelli Unico 2011.

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Strumenti - Studi di settore e parametri - Studi di settore e Parametri allegati ai modelli Unico 2011)

Agenzia Entrate
software
Sito Web



Errata corrige

Si segnala ai Lettori che nel numero 27 della rivista, a pag.19, l'articolo a cura di V. Grippo, "**Le reti di impresa in Unico 2011**", riportava alcuni esempi non corretti.

Si procede pertanto [all'integrale ripubblicazione emendata dell'articolo](#).

Si informa che nell'Area riservata agli Abbonati è possibile prelevare La Circolare Tributaria n.27_11, aggiornata con il contributo corretto.

EUROCONFERENCE
EDITORE

LE SOCIETÀ COOPERATIVE

Guida operativa alla costituzione e alla gestione sotto il profilo
giuridico, fiscale e contabile



ADVANCE BOOKING
PRENOTA IL TESTO ENTRO IL 31.07.2011
AL PREZZO DI **€ 45,00** (IVA comp)
anzichè € 60,00 (IVA comp)

Offerta non cumulabile con lo sconto Privilege

AUTORE: Romano Mosconi
EDIZIONE: Settembre 2011
PREZZO DI COPERTINA: € 60,00 (IVA comp)

 **SCARICA IL COUPON**

 **ACQUISTA IL TESTO SUL SITO**



La Manovra estiva per il 2011 in pillole

Dopo un *iter* piuttosto convulso e tormentato, la Manovra correttiva sui conti pubblici è stata approvata dall'esecutivo. Tecnicamente si compone di un [decreto legge](#), pubblicato in G.U. n.155 del 6 luglio 2011, e di una bozza di disegno di legge delega per la riforma fiscale e assistenziale.

Scopo del presente lavoro è riassumere, brevemente e per sintesi, le principali novità di carattere fiscale contenute nel suddetto decreto legge.

Le disposizioni indicate nell'art.23, in deroga a quanto previsto all'art.3 dello Statuto del contribuente, si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto correttivo (comma 6 dell'art.23).

NORME IN MATERIA TRIBUTARIA

Tassazione separata sull'attività di *trading*

Con decorrenza dalla data di entrata in vigore della Manovra è introdotta una ritenuta del 5% sugli interessi erogati a soggetti non residenti in Italia su finanziamenti destinati al pagamento di ulteriori prestiti obbligazionari emessi dagli stessi soggetti finanziati. Con la medesima decorrenza viene assoggettato all'imposta di registro nella misura dello 0,25% qualsiasi atto redatto a garanzia delle operazioni di cui sopra.

**Art.23,
commi da
1 a 4**

Maggiorazione Irap per banche ed assicurazioni

Per i soggetti operanti nei settori bancario e assicurativo viene introdotta una maggiorazione rispettivamente di 0,75 e di 2 punti percentuali rispetto all'aliquota ordinaria Irap pari al 3,9%.

**Art.23,
comma 5**

Imposta di bollo sui *dossier titoli*

Aumenta l'imposta di bollo dovuta annualmente sui depositi di titoli sulla base di scaglioni di incremento da qui al 2013.

Si passa dagli attuali € 34,20 annui ad €120 fino al 31 dicembre 2012. Dal 2013 scatterà un ulteriore aumento per i depositi titoli il cui complessivo valore nominale o di rimborso presso ciascuna banca sia inferiore o superiore ad €50.000. Nel primo caso l'importo del bollo annuale salirà ad €150,00 mentre nel secondo ad € 380,00.

**Art.23,
comma 7,
lettere a),
b) e c)**

Spesometro – pagamenti tracciati

Gli operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art.7, sesto comma del DPR n.605/73 che emettono carte di credito, di debito o prepagate, devono comunicare all'Agenzia delle Entrate le operazioni rilevanti per il c.d. spesometro ove il pagamento dei corrispettivi sia avvenuto mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse dagli operatori finanziari stessi, secondo modalità e termini stabiliti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

**Art.23,
comma 41**

Modifiche al regime di riporto delle perdite fiscali	
<p>Attraverso una serie di modifiche all'art.84 del Tuir si introduce una riduzione all'importo della perdita utilizzabile in diminuzione negli esercizi successivi nella misura dell'80% della perdita stessa eliminando al tempo stesso i limiti temporali al riporto (con esclusione di quelle realizzate nei primi tre periodi d'imposta che restano integralmente deducibili senza limiti temporali).</p> <p>Viene inoltre eliminato l'obbligo di imputazione integrale della perdita stabilendo precise limitazioni al riporto in presenza di regimi di esenzione dell'utile.</p>	Art.23, comma 9
Ammortamento dei beni gratuitamente devolvibili	
<p>Introdotti limiti all'ammortamento, anche finanziario, dei beni gratuitamente devolvibili alla scadenza della concessione. L'aliquota massima di ammortamento sarà infatti pari all'1% del costo. La disposizione ha effetto dal periodo d'imposta in corso.</p>	Art.23, commi 10 e 11
Riallineamento valori per avviamento e altre attività immateriali	
<p>Possibile riallineare i valori fiscali e civilistici ai sensi dell'art.15 del D.L. n.185/09 relativamente ai maggiori valori delle partecipazioni di controllo iscritti in bilancio, a titolo di avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali, iscritti a seguito di conferimenti, fusioni e scissioni effettuate entro il periodo d'imposta in corso al 31/12/10.</p> <p>L'imposta sostitutiva dovuta per il riallineamento è dovuta in unica soluzione entro il 30/11/11.</p> <p>Gli effetti del riallineamento decorreranno dal periodo d'imposta successivo al 31/12/12.</p>	Art.23 commi da 12 a 15
Revisione regime fiscale ammortamenti beni materiali	
<p>Dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012, con regolamento da emanare ai sensi dell'art.17, co.2, della L. n.400/88, è rivista la disciplina del regime fiscale degli ammortamenti dei beni materiali e immateriali sulla base di criteri di sostanziale semplificazione che individuino attività ammortizzabili individualmente in base alla vita utile e a quote costanti e attività ammortizzabili cumulativamente con aliquota unica di ammortamento.</p>	Art.23, comma 47
Revoca d'ufficio delle partite Iva inattive	
<p>Revocate d'ufficio le partite Iva per le quali non sia esercitata l'attività per tre annualità consecutive. Stesse conseguenze in caso di mancata presentazione della dichiarazione annuale. Contro il provvedimento di revoca il contribuente potrà adire la Commissione Tributaria Provinciale. Introdotta anche una mini sanatoria per la chiusura delle partite Iva con pagamento sanzione ridotta (€ 129) per la mancata dichiarazione di cessazione attività.</p>	Art.23, commi 22 e 23
Riduzione ritenuta bonifici per ristrutturazioni edilizie	
<p>Ridotta dal 10% al 4% la ritenuta che le banche e le poste devono operare sui bonifici per il pagamento di spese per ristrutturazioni edilizie e risparmio energetico. La norma intende limitare al massimo gli oneri finanziari per le imprese artigiane operanti nel settore delle costruzioni.</p>	Art. 23, comma 8

Razionalizzazione adempimenti per l'autonoleggio	
<p>Introdotta l'obbligo per l'azienda di noleggio di autoveicoli di indicare in fattura gli estremi identificativi del contratto di noleggio a cui la stessa fa riferimento. La fattura dovrà inoltre essere consegnata direttamente al cliente qualora lo stesso riconsegna l'autovettura in un punto noleggio abilitato all'emissione dei documenti fiscali.</p>	Art.23, comma 42
Revisione disciplina imprenditori agricoli in crisi	
<p>Possibilità per gli imprenditori agricoli in stato di crisi o di insolvenza di accedere alle procedure di ristrutturazione del debito e della transazione, di cui agli artt.182-bis e 182-ter del R.D. n.267/42 (legge fallimentare).</p>	Art.23, comma 43
Addizionale annuale autoveicoli	
<p>Con decorrenza dall'anno 2011, per le autovetture e per gli autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose è dovuta un'addizionale erariale della tassa automobilistica, pari ad euro dieci per ogni chilowatt di potenza del veicolo superiore a duecentoventicinque chilowatt.</p>	Art.23, comma 21
Eliminazione garanzie istituti deflattivi del contenzioso tributario	
<p>Eliminato l'obbligo di prestare garanzie fideiussorie per il pagamento rateale di somme eccedenti € 50.000, prima rata esclusa, per i seguenti istituti deflattivi del contenzioso: accertamento con adesione, acquiescenza all'accertamento e conciliazione giudiziale.</p> <p>A garanzia dell'erario si prevede che nel caso di mancato pagamento anche di una sola rata diversa alla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, l'ufficio iscrive a ruolo l'importo delle somme residue con le sanzioni in misura doppia.</p> <p>Tali nuove disposizioni non saranno però applicabili agli atti già perfezionati, rilascio della garanzia compreso, alla data di entrata in vigore della Manovra.</p>	Art.23, commi da 17 a 20
Razionalizzazione e potenziamento indagini finanziarie	
<p>Viene ampliata la platea dei soggetti ai quali l'Amministrazione Finanziaria può indirizzare richieste di indagini finanziarie comprendendovi anche le società e gli enti di assicurazione per le attività finanziarie dalle stesse prestate o detenute. Inserita anche la possibilità per gli uffici di procedere direttamente all'acquisizione di dati, notizie e documenti relativi ai rapporti finanziari non trasmessi dagli operatori entro i termini previsti o per rilevarne la completezza e l'esattezza.</p> <p>Modificati anche i soggetti che devono rilasciare le autorizzazioni agli accessi presso gli operatori finanziari: direttore centrale accertamento o direttore regionale, per l'Agenzia delle Entrate; comandante regionale o funzionari con qualifica non inferiore a quella di funzionario tributario e ufficiali di grado non inferiore a capitano, per la Guardia di Finanza.</p>	Art.23, commi da 24 a 27
Studi di settore – razionalizzazione termini pubblicazione	
<p>Dall'anno 2012 gli studi di settore devono essere pubblicati in G.U. entro il 31 dicembre del periodo d'imposta nel quale entrano in vigore. Per motivi eccezionali e contingenti tale termine potrà essere differito al 31 marzo dell'anno successivo.</p>	Art.23 comma 28, lettera a)

Studi di settore – inasprimento sanzioni	
<p>Inasprite nella misura massima le sanzioni per chi omette la presentazione del modello dati rilevanti per gli studi di settore pur essendone obbligato, sia in allegato alla dichiarazione che su richiesta di presentazione da parte degli uffici. Possibile procedere ad accertamento analitico induttivo ex art.39 DPR n.600/73, nell'ipotesi di indicazione nel modello di dati infedeli o dell'indicazione di cause di esclusione o inapplicabilità degli studi non veritiere.</p>	<p>Art.23, comma 28, lettere b), c), d), e), f) e g)</p>
Studi di settore – più facile l'accertamento induttivo	
<p>Eliminato l'obbligo a carico degli uffici di motivare, in caso di rettifica, le ragioni che li inducono a disattendere le risultanze degli studi di settore in quanto inadeguate a stimare correttamente il volume dei ricavi o compensi potenzialmente ascrivibili al contribuente. Dopo l'approvazione della Manovra diventerà quindi più semplice per gli uffici disattendere la congruità agli studi di settore e procedere con accertamenti in rettifica del reddito d'impresa o di lavoro autonomo anche sui soggetti congrui.</p>	<p>Art.23, comma 28, lettera d)</p>
Razionalizzazione procedimenti di irrogazione sanzioni	
<p>Si dispone che, in ipotesi di accoglimento delle deduzioni proposte dal contribuente in sede di contestazione della violazione, le sanzioni così rideterminate, possono essere versate in misura ridotta, purché entro il termine per proporre il ricorso. La disposizione si rende applicabile agli atti di irrogazione delle sanzioni notificati dopo la data di entrata in vigore del decreto ed a quelli notificati prima a condizione che sia ancora pendente il termine per proporre ricorso.</p>	<p>Art.23, comma 29, lettera a)</p>
Obbligo irrogazione immediata delle sanzioni tributarie	
<p>Con una modifica della norma contenuta nell'art.17 del D.Lgs. n.472/97 si introduce l'obbligo per gli uffici, al posto dell'attuale facoltà, di irrogare le sanzioni collegate al tributo contestualmente all'emissione dell'avviso di accertamento o di rettifica. Ciò anche in assenza di previa contestazione al contribuente di quanto richiesto con l'atto medesimo. Tale obbligo decorre per gli atti emessi a far data dal 1° ottobre 2011.</p>	<p>Art.23, comma 29, lettera b)</p>
Proroga accertamenti esecutivi	
<p>I nuovi accertamenti esecutivi in materia di imposte dirette ed Iva relativi alle annualità 2007 e successive previsti dall'art.29, co.1, primo periodo, del D.L. n.78/10, debutteranno dal primo ottobre 2011 anziché dal 1° luglio 2011.</p>	<p>Art.23, comma 30</p>
Riduzione delle sanzioni per ritardi brevi	
<p>Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni la sanzione verrà ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo. In precedenza questa disposizione dell'art.13 del D.Lgs. n.471/97 era riservata solo ai crediti assistiti da garanzie reali o personali.</p>	<p>Art.23, comma 31</p>
Proroga termini comunicazione inesigibilità ruoli	
<p>Vengono allungati i termini per la presentazione delle comunicazioni di inesigibilità dei ruoli da Equitalia ai singoli enti creditori. Tali comunicazioni potranno ora essere trasmesse entro il 1° ottobre 2012 anziché entro il 1° ottobre 2011.</p>	<p>Art.23, comma 34</p>

Revisione regime dei privilegi crediti erariali

Attraverso una serie di modifiche agli artt.2752, 2771 e 2776 del codice civile vengono estesi i privilegi erariali su beni del debitore. In particolare, il privilegio generale sui beni mobili del debitore spetterà indipendentemente dall'epoca di iscrizione dei tributi nei ruoli esecutivi e verrà esteso il privilegio generale sui beni mobili del debitore anche alle sanzioni Irpef, Ires ed Irap in aggiunta alle attuali pene pecuniarie Iva.

**Art.23,
commi da
37 a 40**

Modifiche al cinque per mille

Con decorrenza dall'anno finanziario 2012, tra le finalità alle quali può essere destinata, a scelta del contribuente, una quota pari al cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è inserita, altresì, quella del finanziamento delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici.

**Art.23,
comma 46**

DISPOSIZIONI PER LO SVILUPPO

Regime fiscale di vantaggio per imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità

Dal 1° gennaio 2012 il regime dei contribuenti minimi di cui alla L. n.244/07 sarà riservato esclusivamente ad imprenditori e professionisti che intraprendono o hanno intrapreso un'attività dopo il 31/12/07. L'imposta sostitutiva scenderà dal 20 al 5% e la permanenza massima nel regime è fissata in cinque anni.

I benefici del nuovo regime sono riconosciuti a condizione che:

- il contribuente non abbia esercitato attività artistica o professionale o di impresa, anche in forma associata o familiare, nei tre anni precedenti;
- l'attività non sia mera prosecuzione di altra già iniziata sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, eccezion fatta per il caso della pratica obbligatoria per l'accesso ad arti o professioni
- e nel caso di proseguimento di attività svolta da terzi l'ammontare dei ricavi/compensi del periodo precedente all'ingresso nel regime sia inferiore a 30 mila euro.

**Art.27,
commi da
1 a 2**

Nuovo regime semplificato per gli "ex – minimi"

I soggetti che dal 2012 non potranno più avvalersi del regime dei minimi per effetto delle disposizioni previste nel co.1 dell'art.27 della Manovra correttiva, se in possesso dei requisiti previsti nei co.96 e 99 dell'art. 1 della L. n.244/07 potranno beneficiare di un regime naturale semplificato, salva opzione per il regime ordinario, nel quale saranno esonerati dall'Irap, dalla registrazione e tenuta delle scritture contabili e dai versamenti periodici Iva. Il contribuente fuoriesce dal regime dall'anno successivo a quello in cui viene meno una delle condizioni di cui al co.96 o si verifica una delle fattispecie indicate nel co.99.

**Art.27
commi da
3 a 7**

DISPOSIZIONI PER L'EFFICIENZA DEL SISTEMA GIUDIZIARIO E LA CELERE DEFINIZIONE DELLE CONTROVERSIE

Contributo unificato nel processo tributario

Introdotta anche nel processo tributario il contributo unificato in sostituzione del tributo di bollo. Il nuovo obbligo scatterà per i ricorsi notificati e per le controversie tributarie instaurate dopo la data di entrata in vigore della Manovra correttiva. L'importo del contributo varia a seconda del valore della lite che dovrà espressamente risultare da apposita dichiarazione resa dalla parte nelle conclusioni del ricorso. Il contributo varia da €30 per le liti fino ad € 2.582,28 a 1.500,00 per liti di valore superiore a 200 mila euro.

**Art.37,
comma 6,
lettere t)
ed u) e
comma 7**

L'importo del contributo unificato sarà aumentato della metà in caso di omessa indicazione da parte del difensore del suo indirizzo di posta elettronica certificata e fax ovvero quando la parte ricorrente ometta di indicare il proprio codice fiscale.

DISPOSIZIONI IN MATERIA DI RIORDINO DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Stretta alle incompatibilità dei giudici tributari

Non potranno più far parte dei collegi giudicanti delle commissioni tributarie tutti coloro che, in qualsiasi forma, anche in maniera saltuaria o accessoria, esercitano la consulenza tributaria, tengono le scritture contabili e redigono i bilanci o svolgono attività di consulenza, assistenza o rappresentanza nelle controversie di carattere tributario.

Stesse preclusioni anche per coloro che siano iscritti in albi professionali elenchi o ruoli. Le incompatibilità di cui sopra si estendono anche ai familiari e conviventi. I giudici tributari che versano in una causa di incompatibilità comunicano l'avvenuta rimozione entro il 31 dicembre 2011, in caso contrario decadono automaticamente.

**Art.39,
commi 2 e
3**

Il reclamo e la mediazione

Introdotta il reclamo obbligatorio per le controversie di valore non superiore a 20 mila euro per gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate. Il mancato esperimento del reclamo inibisce la possibilità di produrre ricorso alla commissione tributaria. Il reclamo va presentato alla direzione provinciale o alla direzione regionale delle entrate che ha emanato l'atto.

Decorso 90 giorni dalla presentazione del reclamo senza che lo stesso sia stato accolto, in tutto o in parte, e senza che sia stata formulata una proposta da parte dell'ufficio, il reclamo assume gli effetti del ricorso in commissione tributaria. Se prima di tale termine il reclamo viene respinto i termini decorrono dal ricevimento del diniego stesso. Il reclamo può anche contenere una proposta motivata di mediazione contenente la rideterminazione della pretesa erariale.

L'ufficio, se non accoglie la proposta di mediazione del contribuente può riformularne, nel termine massimo dei 90 giorni dalla presentazione, una nuova avuto riguardo all'incertezza delle questioni controverse al grado di sostenibilità in giudizio della pretesa tributaria e all'economicità dell'azione amministrativa. Le nuove procedure del reclamo e della mediazione si applicheranno agli atti notificati a partire dal 1° aprile 2012.

**Art.39,
commi da
9 a 11**

Chiusura agevolata liti fiscali pendenti

Possibile definire le liti fiscali di valore non superiore a 20 mila euro pendenti alla data del 1 maggio 2011 presso le commissioni tributarie o il giudice ordinario. La richiesta di definizione dovrà essere inoltrata dal soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio e si perfezionerà con il pagamento delle somme determinate ai sensi dell'art.16 della L. n.289/02.

La domanda di definizione dovrà essere presentata entro il 31 marzo 2012 mentre le somme necessarie alla definizione dovranno essere corrisposte, in unica soluzione, entro il 30 novembre 2011. Le liti fiscali passibili di definizione ai sensi delle nuove disposizioni saranno sospese fino al 30 giugno 2012.

Saranno uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle Entrate a stabilire le modalità di versamento, il modello di definizione ed ogni altra disposizione attuativa della nuova edizione della chiusura delle liti fiscali pendenti.

**Art.39,
commi 12
e 13**



Le principali novità della modulistica applicata agli studi di settore 2010: la C.M. 30/E del 28 giugno

Premessa

In data 28 giugno 2011 è stata resa disponibile la [C.M. n.30/E](#) dell'Agenzia delle Entrate. Il documento in questione contiene alcuni chiarimenti in ordine all'applicazione degli studi di settore ed in particolare per l'utilizzo degli stessi nel periodo d'imposta 2010. Nello specifico si osserva che il primo elemento di novità è rappresentato dalla pubblicazione dei [decreti](#) del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 16 marzo scorso con cui sono stati approvati 68 studi di settore che costituiscono la revisione di altrettanti modelli già in vigore per gli anni precedenti¹.



Fra le novità riguardanti il periodo d'imposta 2010 si ritiene importante menzionare quelle relative alla modulistica. In particolare, ci si soffermerà sulle seguenti particolarità:

- gestione relativa alla perdita e distruzione dei beni;
- informazioni riguardanti i beni strumentali di valore inferiore ad €516,46;
- rilevazione dei canoni di locazione finanziaria e non finanziaria relativi a beni mobili ed immobili (professionisti);
- informazioni relative ai dati per l'evoluzione degli studi di settore (quadro Z);
- casistiche particolari quadro X.

Gestione relativa alla perdita e distruzione dei beni

Al fine di poter monitorare il fenomeno della perdita e distruzione di beni è stata inserita un'ulteriore sezione nel modello degli studi di settore riguardanti le imprese.

Va preliminarmente evidenziato che, per il periodo d'imposta 2010, la compilazione della Sezione in questione non comporta alcuna variazione nell'esito finale dello studio (in termini di maggior/minor congruità).

La sezione, per il momento, risponde alla finalità di raccolta dati per costituire la base di possibili evoluzioni future dei modelli e del relativo *software* applicativo.

Ulteriori elementi contabili			
		Materie prime, sussidiare, semilavorati, merci e prodotti finiti	
➔	F36	Beni distrutti o sottratti (esclusi quelli soggetti ad aggio o ricavo fisso)	,00
➔	F37	Beni soggetti ad aggio o ricavo fisso distrutti o sottratti	,00
		Esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'art. 93, comma 5, del TUIR	
➔	F38	Beni distrutti o sottratti	,00
		Beni strumentali mobili	
	F39	Spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a 516,46 euro	,00

Come si vede dallo stralcio del modello sopra riprodotto dovrà essere indicato nel rigo F36, il valore dei beni relativi a materie prime, sussidiare, semilavorati, merci e prodotti finiti, nonché ai prodotti in corso di lavorazione che, nel corso del periodo d'imposta, sono stati distrutti dall'imprenditore in dipendenza di un fatto eccezionale, oppure perduti a causa di eventi fortuiti o accidentali (come, ad esempio, in caso di furto).

¹ Pertanto per il periodo d'imposta 2010 non si registra l'elaborazione di nessun nuovo studio di settore.

Si precisa che, in tale rigo, deve essere indicato il valore dei predetti beni al lordo dell'eventuale risarcimento assicurativo, così come già riportato nel rigo F12 del modello, se trattasi di beni indicati tra le esistenze iniziali. Il costo di acquisto precedentemente indicato nel rigo F14 se, invece, trattasi di beni acquistati nel corso dell'esercizio. Nell'ambito dei prodotti distrutti sono compresi anche quelli avviati allo smaltimento tramite le imprese a tal fine specializzate.

Non vanno invece ricomprese nel presente rigo le distruzioni di beni non dipendenti dalla volontà dell'imprenditore o dall'eccezionalità dell'operazione, normalmente connesse a situazioni ricorrenti, quali sfridi, cali naturali ecc..., o le operazioni di distruzioni collegate ad operazioni di trasformazioni di beni che rientrano nell'attività propria dell'impresa. Pertanto, ad esempio, non trovano ospitalità in tale rigo i prodotti deperiti del fruttivendolo, i fiori freschi rimasti invenduti nel caso della fioreria, ecc ...

Inoltre nella compilazione del rigo F36, non si deve tener conto dei beni soggetti ad aggio o ricavo fisso la cui casistica è invece gestita al successivo rigo F37. Nel rigo F38 vanno invece indicate le eventuali esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'art.93, co.5, del Tuir che, nel corso del periodo d'imposta, sono state distrutte dall'imprenditore in dipendenza di un fatto eccezionale o perdute a causa di eventi fortuiti o accidentali.

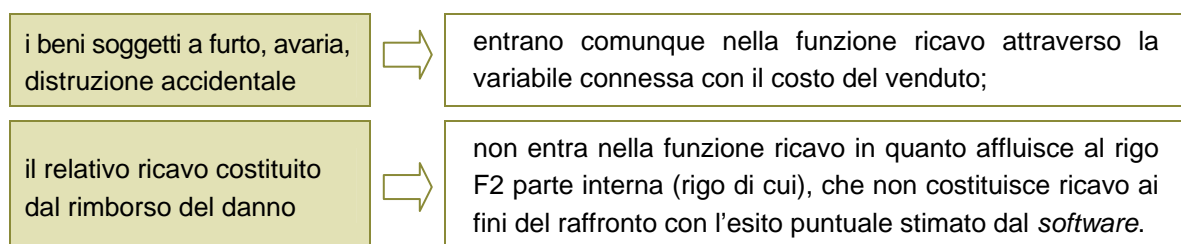
⇒ L'effetto di Gerico

L'analisi condotta permette, dunque, la raccolta dei dati necessari ad analizzare l'anomalia connessa con la distruzione o perdita di beni dovuti ad eventi accidentali (es. furto dal magazzino, rotture connesse al trasporto dei beni ecc...).

Sul punto va riferito che il "comportamento" di Gerico sulla questione appare alquanto anomalo per i motivi che seguono.

Coerentemente a quanto impartito dalle istruzioni alla compilazione del modello, gli acquisti di merci vanno segnalati nel rigo F14 (acquisto di materie) e contribuiscono alla determinazione della funzione ricavo attraverso il peso che la nota metodologica allegata allo studio di settore attribuisce, per il *cluster* specifico di riferimento, alla variabile costo del venduto. L'eventuale rimborso assicurativo, o rimborso danni ricevuto, va invece riportato al rigo F2 compilando il campo interno nel quale vanno segnalati i rimborsi assicurativi.

In tale fattispecie, l'effetto ai fini dello studio di settore è distorto in quanto:



Pertanto in tale casistica la procedura, non solo non è in grado di sterilizzare i costi relativi alla merce oggetto di rimborso danni, ma non fa nemmeno confluire il rimborso danni fra i ricavi che fanno parametro ai fini del conteggio del ricavo puntuale.

Allo stato attuale la possibile risoluzione nel campo annotazioni potrebbe essere segnalata con la seguente dicitura.

Studio di settore non congruo a causa di allagamento del magazzino con relativa distruzione di parte dei beni in giacenza. Sterilizzando dallo studio di settore il costo della merce andata deperita il contribuente risulta congruo.

Sull'argomento appare opportuno richiamare un importante riferimento giurisprudenziale costituito dalla sentenza della CTP di Torino n.35/9/08, in merito alla specifica casistica di un furto di magazzino.

Gestione beni strumentali di valore inferiore ad €516,46

L'articolo 102 del Tuir prevede la possibilità per il contribuente, che acquista beni strumentali di valore unitario inferiore a €516,46, di dedurre l'intera spesa nell'esercizio di sostenimento. Tale situazione potrebbe in alcuni casi determinare un mal funzionamento dell'indicatore di normalità:

Incidenza degli ammortamenti per beni strumentali mobili rispetto al valore storico degli stessi.

L'indicatore in commento ha come scopo quello di far emergere situazioni di non normalità riguardanti la gestione dei beni strumentali e la conseguente deduzione delle quote di ammortamento dei beni stessi.

In particolare, l'indice si occupa di monitorare:

- eventuali deduzioni anomale di ammortamenti (rigo F20 del modello);
- casi di sottovalutazione della variabile "Beni strumentali" (rigo F29 del modello) nell'apporto alla funzione di regressione.

In molti casi si osserva infatti che, in ipotesi di elevati acquisti di beni strumentali inferiori a €516,46 nel corso dell'esercizio, specie se la variabile F29 "valore dei beni strumentali" non è rilevante in termini quantitativi, si può verificare una non normalità dell'indice in questione. A tal fine, per analizzare il fenomeno ed eventualmente intervenire nelle future evoluzioni degli studi di settore sterilizzando gli effetti distorsivi sopra descritti è stato inserito il seguente rigo:

	Beni strumentali mobili	
➔	F39 Spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a 516,46 euro	.00

In attesa di future possibili evoluzioni del *software* appare opportuno, oggi, gestire l'anomalia attraverso l'apposito quadro destinato alle Annotazioni.

Studio di settore non congruo per effetto della non normalità dell'indice riguardante l'incidenza degli ammortamenti sul valore storico dei beni strumentali. Il contribuente sarebbe congruo se il sistema sterilizzasse il costo relativo ai beni strumentali inferiori a € 516 acquistati e spesi interamente nell'esercizio di sostenimento.

Sul punto, va inoltre rilevato che la sezione destinata alla gestione dell'anomalia qui analizzata è operativa anche per il comparto dei professionisti e trova applicazione, in particolar modo, per quei soggetti che determinano la funzione compenso sulla base dei costi (spese) contabilizzati. Il rigo da compilare è il G22 del modello.

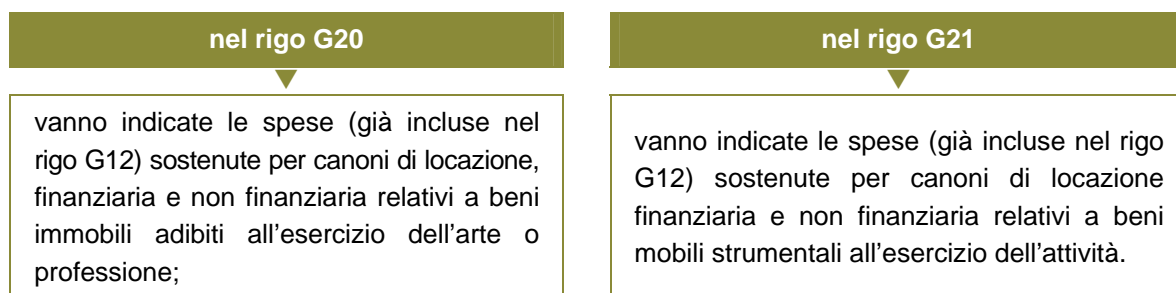
Rilevazione dei canoni di locazione finanziaria e non finanziaria relativi a beni mobili ed immobili (professionisti)

Ulteriori elementi contabili	Altre componenti negative	
➔	G20 Canoni di locazione finanziaria e non finanziaria relativi a beni immobili	.00
➔	G21 Canoni di locazione finanziaria e non finanziaria relativi a beni strumentali mobili.	.00
	Beni strumentali mobili	
	G22 Spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a 516,46 euro	.00

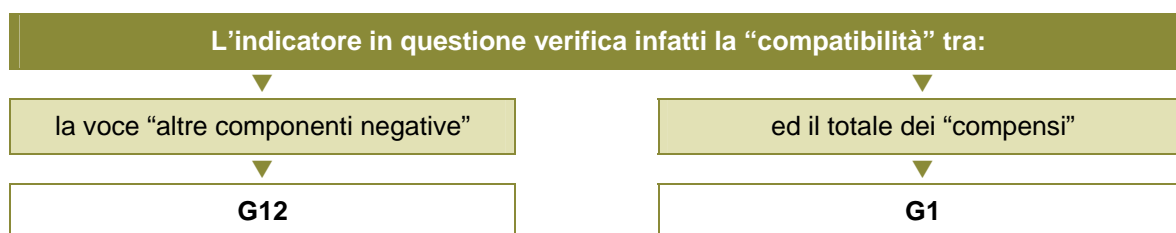
Come indicato per le casistiche relative alle attività d'impresa, questi elementi non generano alcuna influenza sul calcolo di Gerico 2011 periodo d'imposta 2010, ma servono per raccogliere, a livello statistico, i dati per future elaborazioni dei singoli studi. Inoltre, la sezione potrebbe essere sfruttata quale appoggio operativo per un eventuale contraddittorio con l'ufficio sull'argomento in questione.

- 🍷 In particolare, va infatti evidenziato che, per quanto riguarda il rigo che segnala i canoni di locazione, la rilevazione di tale dato dovrebbe servire per risolvere eventuali anomalie legate alla presenza nel rigo G12 dei dati contabili del modello denominato "Altre componenti negative" dei canoni *leasing* e di affitto dei beni immobili.

Le istruzioni riportano che:



I costi riguardanti *leasing* e affitto beni immobili concernono, infatti, elementi contabili che tipicamente non dovrebbero influenzare il calcolo dello studio di settore, ma che finiscono spesso, specie se si manifestano di valore elevato, per causare un malfunzionamento dell'indicatore di normalità economica: "*incidenza delle altre componenti negative rispetto ai compensi*".



In attesa di future elaborazioni del *software* finalizzate a risolvere l'anomalia in questione, qualora, oggi, in sede di valutazione del risultato di Gerico si manifestasse una non normalità con riferimento all'indicatore in questione, non ci resta che segnalare il tutto nell'apposito quadro posto in calce al modello e destinato alle Annotazioni.

La dicitura potrebbe essere la seguente:

Contribuente congruo a causa di non normalità riferita all'indicatore "*incidenza delle altre componenti negative rispetto ai compensi*", in quanto appare nel rigo G12 anche l'importo destinato all'affitto dell'immobile ad uso ufficio. Depurando la voce in questione dal totale di cui al rigo G12, il contribuente rientra nei parametri richiesti dall'indicatore e conseguentemente risulta congruo.

Informazioni relative ai dati per l'evoluzione degli studi di settore (quadro Z)

⇒ Sezione Z

Nella sezione Z del modello vengono richieste alcune specifiche informazioni utili per le successive revisioni dei modelli.

In particolare, i quadri Z elaborati per il periodo d'imposta 2010 sono complessivamente 56 così ripartiti:

- ⇒ 19 relativi al comparto commercio;
- ⇒ 15 relativi al comparto Servizi;
- ⇒ 12 relativi al comparto Manifatture;
- ⇒ 10 relativi al comparto professionisti.

Fra le particolarità di maggior rilievo riguardanti la sezione in esame si segnalano le novità riguardanti il comparto dei professionisti.

Nello specifico, vanno menzionati gli studi che determinano la funzione compenso con la modalità tipica a "prestazioni" dove il quadro Z si presenta quest'anno particolarmente complesso e con un numero rilevante di dati richiesti.

In particolare, in questa sezione viene richiesto un maggiore dettaglio riguardo agli incarichi indicati nel quadro D.

Casistiche particolari Quadro X

La C.M. n.30/E del 28 giugno 2011 ha avuto modo di chiarire alcune particolarità riguardanti l'applicazione dei correttivi; in particolar modo le precisazioni concernono i correttivi congiunturali individuali ed i raffronti con i periodi d'imposta precedenti.

I casi affrontati nella circolare sono i seguenti:

CASO 1	Inizio dell'attività nel corso dell'anno di riferimento (2008 o 2009) come mera prosecuzione di un'attività precedentemente svolta da altri soggetti. In questo caso non scatta alcuna causa di esclusione in quanto il soggetto applica ordinariamente lo studio di settore anche se con una valutazione di congruità sulla frazione d'anno. Secondo la circolare in questo caso, il contribuente deve ragguagliare ad anno i ricavi ed i costi del periodo di riferimento al fine di parificare i dati rispetto al 2010.
CASO 2	Contribuente che non ha presentato il modello degli studi di settore per il periodo d'imposta di riferimento per l'applicazione del correttivo, in quanto interessato da una causa di esclusione (ad esempio perché l'inizio attività è avvenuto nel corso del 2008 o del 2009, ma senza prosecuzione di un'attività preesistente). In tale fattispecie le Entrate chiariscono che sarà necessario indicare negli appositi righi, presenti nel quadro X dei modelli studi di settore, i ricavi/costi dichiarati relativi al periodo d'imposta interessato, eventualmente ragguagliati ad anno.
CASO 3	Contribuente che non ha dichiarato redditi di impresa o di lavoro autonomo nel periodo d'imposta preso a riferimento per il calcolo del correttivo, (caso in cui nel corso del 2010 egli abbia iniziato un'attività costituente mera prosecuzione di attività svolta da altri soggetti), secondo la circolare, in tali fattispecie non si potrà fruire dei correttivi legati alla continuazione dell'attività, ma solo dei correttivi congiunturali di settore.

In conclusione si rileva che, nemmeno in ipotesi di modifica dell'attività principale e più in generale in caso di modifica dell'attività da un periodo d'imposta all'altro (es: contribuente che nel 2010 è agente di commercio e nel 2009 era autotrasportatore), si potrà usufruire dei correttivi congiunturali individuali in quando non c'è omogeneità fra i dati da porre a base per il confronto.

MASTER BREVE 13^A

**Stiamo lavorando
alla 13[°]
Edizione**

A breve disponibili ulteriori informazioni su www.euroconference.it

Territorialità Iva e Regolamento 282. Il luogo di effettuazione delle operazioni imponibili*a cura di Ennio Vial***Introduzione**

Il 15 marzo 2011, il Consiglio Ecofin ha approvato il [Regolamento n.282/11](#), avente ad oggetto disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa alle nuove regole sulla territorialità Iva, entrate in vigore dal 2010. L'intervento appare doveroso al fine di risolvere diversi dubbi sorti tra gli operatori. Spesso, infatti, non è sempre agevole capire se il committente è un soggetto passivo o meno, soprattutto se extracomunitario. Dubbi, inoltre, sono sorti in merito all'esatta qualificazione di alcune tipologie di servizi.


L'articolo 65 del Regolamento stabilisce che lo stesso entri in vigore il ventesimo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea. Poiché la pubblicazione è avvenuta il 23 marzo, lo stesso è entrato in vigore dal 12 aprile. Viene tuttavia stabilito che lo stesso si applica a decorrere dal 1° luglio 2011, tranne alcune eccezioni aventi ad oggetti particolari ipotesi di prestazioni di servizi.

L'articolo 64 stabilisce che il vecchio regolamento (CE) n.1777/2005 è ovviamente abrogato, e che i riferimenti al regolamento abrogato si intendono fatti al presente regolamento e vanno letti secondo la tavola di concordanza di cui all'allegato IV.

L'adozione del regolamento discende dall'esigenza di uniformare, a livello comunitario, alcuni profili interpretativi in tema di territorialità Iva, evitando i disallineamenti di disciplina conseguenti al recepimento a volte difforme nei vari Paesi della direttiva comunitaria. A partire da questo numero esamineremo diversi aspetti del nuovo regolamento che presentano profili di interesse per gli operatori. In questo primo intervento, in particolare, affronteremo il tema del luogo di effettuazione delle operazioni imponibili. Il punto di vista è soprattutto quello del soggetto attivo che effettua il servizio.

La nuova territorialità dei servizi

L'articolo 44 della [direttiva 2006/112](#) contiene la regola generale in tema di prestazione di servizi che il Legislatore ha inserito nell'art.7-ter del DPR Iva. Come ormai noto, si prevede che il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Si tratta della nuova regola ormai in vigore da un anno e mezzo che prevede la debenza dell'Iva nel Paese del committente anziché in quello del prestatore. La norma prevede, altresì, che se i servizi siano prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione.

 Il problema che dobbiamo esaminare in questa sede è cosa si intenda, concretamente, per "luogo in cui è fissata la propria attività economica".

L'articolo 44 prosegue evidenziando come, nel caso in cui manchi tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione.

In sostanza, volendo trascurare il caso della stabile organizzazione, si deve considerare la sede dell'attività economica e, in subordine, il domicilio o la residenza.

L'articolo 45 della direttiva, pure trasfuso nell'art.7-ter del DPR Iva contiene la regola nel caso in cui il committente non sia un soggetto Iva, bensì un privato. La norma stabilisce che il luogo delle prestazioni di servizi resi a persone che non sono soggetti passivi è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica.

Anche in questo caso torna il concetto di sede della propria attività economica solo che la stessa viene considerata in capo al prestatore anziché in capo al committente.

La norma prevede poi che se i servizi sono prestati da una stabile organizzazione del prestatore situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione.

Anche in questo caso, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del prestatore. In estrema sintesi, gli art.44 e 45 della direttiva legano la debenza dell'Iva al luogo in cui è fissata l'attività economica solo che si ha riguardo al committente se soggetto Iva, o al prestatore, se il committente è un privato.

In entrambi i casi, ove mancasse questa sede dell'attività, subentrano i concetti di domicilio e di residenza. Il problema che a questo punto dobbiamo affrontare è definire cosa si intenda per sede di attività economica.

La sede di attività economica

⇒ La sentenza della Corte Giustizia 28 giugno 2007 (causa C-73/06)

Un intervento di grande interesse sull'interpretazione del concetto di sede dell'attività economica si è avuta con la sentenza della Corte di Giustizia europea del 28 giugno 2007 nella [causa C-73/06](#).

I giudici risolvono il problema dell'individuazione della residenza ai fini dell'Iva nella verifica della sussistenza, fra il soggetto ed il territorio dello Stato o dell'Unione, di uno dei criteri di collegamento previsti dalle specifiche disposizioni contenute nelle direttive sui rimborsi ed individuati, a livello generale, nell'art.9 della direttiva n.77/388/CE (VI direttiva Iva) ed ora nell'art.43 del testo rifuso (direttiva n. 2006/112).

L'articolo 9, in particolare, dava rilievo alle seguenti fattispecie:

- la sede della propria attività economica;
- la costituzione di un centro di attività stabile (stabile organizzazione nella direttiva 2006/112).

La norma prevede che in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, si considera il luogo del domicilio o della residenza abituale.

La sentenza esamina dapprima il concetto di centro di attività stabile. In linea con le sentenze 4 luglio 1985, nella causa C-168/84, 20 febbraio 1997, nella causa C-260/95 del 17 luglio 1997, nella causa C-190/95, la stessa si configura come:

“una consistenza minima, data la presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi” e, dunque, “un grado sufficiente di permanenza ed una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizio considerate”².

La sentenza del 2007 evidenzia come, nel caso di specie, il centro di attività stabile di una società di trasporti richiede la presenza almeno di un ufficio nel quale redigere i contratti e prendere le decisioni inerenti l'esercizio quotidiano dell'attività, e di un deposito per i mezzi di trasporto.

² Punto 54, sentenza 28 giugno 2007, Causa C-73/06.

Non appare, invece, sufficiente:

né la presenza di un'installazione fissa utilizzata per attività di carattere preparatorio od ausiliario, come l'assunzione del personale o l'acquisto dei mezzi per lo svolgimento dell'attività;

né la semplice circostanza che, nello Stato membro di (presunta) residenza, l'impresa abbia provveduto all'immatricolazione dei veicoli.

Dal concetto di centro di attività stabile deve distinguersi quello di sede dell'attività economica dell'impresa. Sotto questo profilo la sentenza appare innovativa in quanto fornisce i primi chiarimenti interpretativi.

In quell'occasione, i governi tedesco e francese e l'Avvocato generale hanno manifestato diverse interpretazioni.

Infatti, secondo i governi tedesco e francese la "sede dell'attività economica" si configura come il luogo dove l'impresa svolge un'attività "con un minimo di mezzi materiali e umani" e presenta, quindi, "un grado sufficiente di permanenza"³.

In realtà, seguendo questa impostazione, il concetto si confonderebbe con quello di centro di attività stabile. Diversa è la tesi dell'Avvocato generale secondo cui la sede andrebbe identificata nel luogo d'effettivo svolgimento dell'attività economica. Normalmente e fino a prova contraria, questo coinciderebbe con la sede statutaria. Tale luogo si caratterizza per la presenza di mezzi umani e tecnici sufficienti allo svolgimento in modo autonomo di detta attività. Si tratta, secondo questa tesi, di una enfattizzazione degli elementi che determinano la stabile organizzazione. Anche questa interpretazione assimila il concetto di sede dell'attività a quello di centro di attività stabile.

Secondo i giudici comunitari, la sede è il luogo dove sono assunte le decisioni essenziali concernenti la direzione generale della società e in cui sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultima.

Ai fini della determinazione della sede dell'attività economica si devono considerare i seguenti elementi:

- sede statutaria;
- luogo dell'amministrazione centrale;
- luogo di riunione dei dirigenti e di adozione della politica generale della società;
- domicilio dei principali dirigenti;
- luogo di tenuta delle assemblee e di tenuta della contabilità e dei documenti amministrativi, in particolare di quelli relativi ai rapporti bancari.

Elementi della sede di attività economica

Tesi del Governo francese e tedesco	Concetto analogo al centro di attività stabile
Tesi dell'Avvocato Generale	È un centro di attività stabile rafforzato
Tesi della Corte di Giustizia	Il luogo dove sono assunte le decisioni essenziali concernenti la direzione generale della società

⇒ L'intervento del Regolamento 282

L'articolo 10 del Regolamento fornisce una definizione di sede di attività economica perfettamente in linea con le indicazioni contenute nella citata sentenza. In particolare, si precisa che ai fini dell'applicazione degli art.44 e 45 della direttiva 2006/112/CE, il luogo in cui il soggetto passivo ha fissato la sede della propria attività economica è il luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa.

³ Punti 43 e 44 delle conclusioni dell'Avvocato generale.

In sostanza, si fa riferimento al concetto di residenza che le convenzioni contro le doppie imposizioni generalmente adottano per stabilire la potestà impositiva dei diversi Paesi ove si fa riferimento al c.d. *place of effective management*.

Il paragrafo 2 fornisce più puntuali indicazioni evidenziando come, per determinare il luogo di cui al paragrafo 1, si deve tener conto del luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa, del luogo della sua sede legale e del luogo in cui si riunisce la direzione.

Il Regolamento prevede anche la possibilità di conflitto tra gli indici evidenziati stabilendo che se tali criteri non consentono di determinare con certezza il luogo della sede di un'attività economica, prevale il criterio del luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa.

Si privilegia, in sostanza, il dato sostanziale rispetto a quello meramente formale della sede legale. Si tratta di considerazioni che riecheggiano, come già segnalato, le valutazioni in tema di determinazione della residenza fiscale delle società.

Significativo, in tal senso, è anche il successivo paragrafo 3 ove viene precisato che la mera esistenza di un indirizzo postale non può far presumere che tale indirizzo corrisponda al luogo in cui il soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica.

La disciplina italiana

A questo punto si deve valutare se le indicazioni del regolamento siano compatibili con la normativa italiana. La disciplina di riferimento è contenuta nell'art.7, co.1 lett.d) DPR Iva dove si stabilisce che:

per "*soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato*" si intende un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute.

Si considera, in sostanza, il concetto di domicilio e di residenza. Nel secondo caso, se la residenza è italiana e il domicilio estero, il soggetto è considerato non stabilito in Italia. La norma precisa, inoltre, che per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva.

La norma appare in chiaro contrasto col nuovo regolamento in quanto fa prevalere, il dato formale della sede legale, su quello più sostanzialistico della sede dell'Amministrazione. Forse, il Legislatore italiano potrà intervenire per limare questa sbavatura. È infatti evidente come il testo della norma evidenzia come il dato formale del domicilio prevalga su quello sostanziale della residenza.

Disciplina italiana e comunitaria a confronto			
	Sede legale (domicilio)	Sede amministrazione (Residenza)	Luogo di stabilimento
Disciplina italiana	Italia	Italia	Italia
	Eestero	Italia	Eestero
	Eestero	Eestero	Eestero
Disciplina comunitaria	Italia	Italia	Italia
	Eestero	Italia	Italia
	Eestero	Eestero	Eestero

Il domicilio e la residenza ai fini Iva

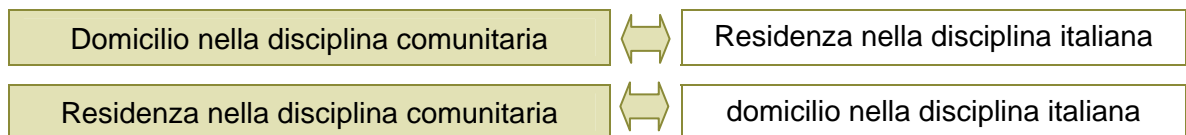
Nel precedente paragrafo abbiamo visto come l'art.7 co.1 lett.d) stabilisca che per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale, e residenza quello in cui si trova la sede effettiva. Non è, tuttavia, presente un'analoga definizione per le persone fisiche.

In passato la giurisprudenza⁴ aveva fatto rinvio alla nozione civilistica contenuta nell'art.43 c.c.. La norma stabilisce che il domicilio di una persona è il luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi.

L'articolo 12 del Regolamento prevede che ai fini dell'applicazione della direttiva 2006/112/CE, per "indirizzo permanente" di una persona fisica, sia essa soggetto passivo o meno, si intende l'indirizzo figurante nel registro della popolazione o in un registro analogo, oppure, l'indirizzo indicato da tale persona alle autorità fiscali competenti, tranne qualora esistano prove che tale indirizzo non corrisponde alla realtà.

In sostanza, la definizione di domicilio contenuta nel regolamento tende a sovrapporsi a quella civilistica di residenza. Il comma 2 dell'art.43, infatti, stabilisce che la residenza di una persona fisica è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale.

Domicilio e residenza delle persone fisiche



Se il domicilio comunitario corrisponde alla residenza nazionale allora ci si può legittimamente attendere la relazione inversa secondo cui la residenza comunitaria corrisponde al concetto di domicilio nazionale. Sul tema, l'art.13 del Regolamento conferma l'impostazione laddove precisa che la "residenza abituale" di una persona fisica ai sensi della direttiva 2006/112/CE è il luogo in cui tale persona fisica, sia essa soggetto passivo o no, vive abitualmente a motivo di interessi personali e professionali.



È a questo punto legittimo chiedersi che comportamento si debba tenere nel caso in cui il centro degli affari personali sia localizzato in un Paese e quelli professionali in un altro.

La questione viene espressamente affrontata dal par.2 dove viene stabilito che se gli interessi professionali sono presenti in un Paese diverso da quello in cui lo sono gli interessi personali, o nel caso in cui non esistano interessi professionali, il luogo della residenza abituale è determinato dagli interessi personali che presentino stretti legami tra la persona fisica e il luogo in cui vive.

L'aspetto personale prevale, quindi, su quello professionale.

Il regolamento, sotto il profilo della residenza, non ha fatto altro che recepire le sentenze Corte di giustizia CE, 23 aprile 1991, causa C-297/89, "Ryborg"; Corte di giustizia CE, 12 luglio 2001, causa C-262/99, "Louloudakis"; Corte di giustizia UE, 26 aprile 2007, causa C-392/05, "Alevizos"⁵.

⁴ Cass., sent. n.2936 del 5/05/80.

⁵ La Corte di Giustizia dà rilievo non solo ai legami di natura economica ma anche a quelli personali e in caso di conflitto questi prevalgono. Il punto 57 evidenzia come tutti gli elementi di fatto rilevanti devono essere presi in considerazione al fine di determinare la residenza normale in quanto centro permanente degli interessi della persona di cui trattasi, vale a dire, in particolare, la presenza fisica di quest'ultima, quella dei suoi familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo dove i figli frequentano effettivamente la scuola, il luogo d'esercizio delle attività professionali, il luogo in cui vi siano interessi patrimoniali, quello dei legami amministrativi con le autorità pubbliche e gli organismi sociali, nei limiti in cui detti elementi traducano la volontà di tale persona di conferire una determinata stabilità al luogo di collegamento, a motivo di una continuità che risulti da un'abitudine di vita e dallo svolgimento di rapporti sociali e professionali normali.



Accertamento sintetico: la gestione delle comunicazioni di irregolarità inviate dal Fisco

L'ondata delle comunicazioni del Fisco di "preannuncio di irregolarità" per i redditi 2009 che molti contribuenti hanno ricevuto o stanno ricevendo in questi giorni, pone alcune questioni tecniche che debbono essere debitamente valutate dai consulenti tributari. Il quadro in cui si collocano le comunicazioni in questione è senz'altro a tutti chiaro:

"Gentile contribuente, desideriamo offrirle alcuni elementi di valutazione concernenti la Sua dichiarazione dei redditi relativa al 2009. Confrontando tale dichiarazione con le banche dati dell'Agenzia delle Entrate risulterebbero delle spese apparentemente non compatibili con il reddito complessivo da lei indicato".

Trattasi, in buona sostanza, della segnalazione preventiva di un'evidente incoerenza tra il tenore di vita (spese sostenute) del soggetto e il reddito dichiarato dallo stesso, situazione che potrebbe ragionevolmente essere l'anticamera di un accertamento sintetico. La comunicazione di irregolarità, quindi, ben potrebbe sfociare in un accertamento ex art.38 del DPR n.600/73 come, d'altro canto, evidenziato nel testo della comunicazione:

"a partire dai controlli relativi all'anno 2009, l'Agenzia delle Entrate effettuerà analoga valutazione e, in presenza di spese di ammontare complessivo significativamente superiore al reddito dichiarato, procederà ai necessari approfondimenti".

Il contribuente mirato, quindi, è "gentilmente", ma fermamente invitato dal Fisco a valutare:

"la compatibilità del reddito complessivo dichiarato con le spese segnalate nel prospetto e con le altre spese, di diversa natura, sostenute nel 2009".

Particolarmente curioso, poi, appare un passaggio della comunicazione in cui si dice:

"Ove ravvisasse errori o incongruenze nel prospetto allegato può inviare una mail o rivolgersi ai centri di assistenza multicanale telefonando al n. 848.800.444".

Chiude, la comunicazione, con due suggerimenti che sembrano, però, più dei veri e propri ammonimenti:

"Le suggeriamo, quindi, di considerare con attenzione la presente comunicazione e le opportunità di ravvedimento offerte dalla normativa fiscale", nonché "di tenere presente questa comunicazione anche ai fini della imminente dichiarazione relativa al 2010".

Insomma, come era peraltro facilmente intuibile, l'applicazione sul campo del nuovo accertamento sintetico passa, preliminarmente, da questa operazione di *compliance* che interessa la platea di contribuenti che presentano delle significative anomalie con la logica che *"prevenire è comunque meglio che curare"*.

Chiaro che il Fisco conta anche molto sull'effetto emotivo che la campagna di comunicazioni preventive sta realizzando anche su coloro che, pur non essendo destinatari di alcuna comunicazione di irregolarità, sono colpevoli di un'evasione fiscale, piccola o grande che sia. Costoro, infatti, per effetto del "vago senso di colpa", ben potrebbero essere indirettamente indotti a regolarizzare la propria posizione per evitare guai futuri.

Detto ciò occorre, comunque, proporre alcune considerazioni tecniche in merito alla gestione delle comunicazioni di irregolarità in commento.

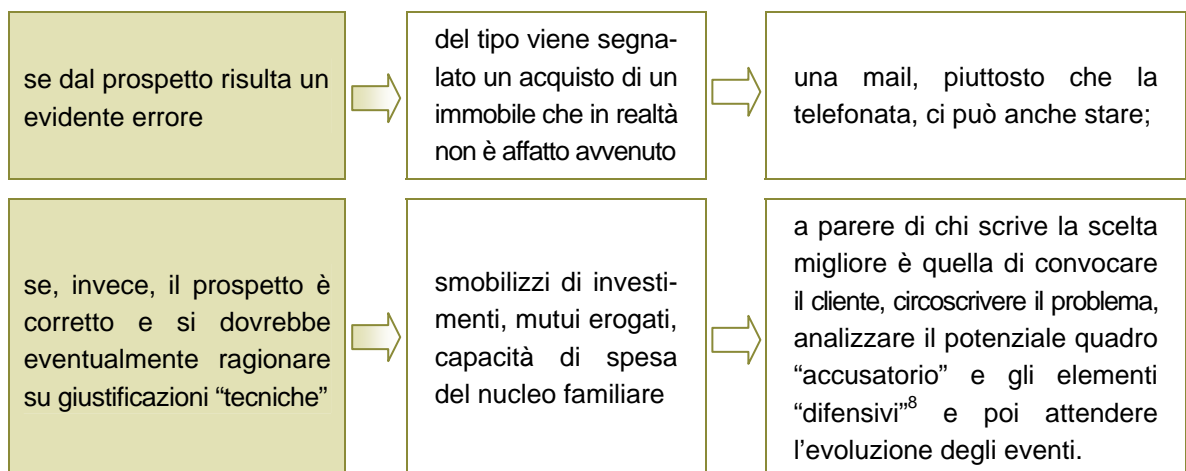
Iniziamo col dire che le comunicazioni, sul piano tecnico-procedurale, non sono facilmente inquadrabili:

- non sono un invito a comparire;
- non sono un questionario;
- non sono, men che meno, un atto impositivo⁶;
- insomma: non sono documenti che aprono, sul contribuente, un'attività istruttoria nel senso sostanziale del termine.

Prova ne è che, come abbiamo detto, al contribuente è consentito l'accesso al ravvedimento operoso per l'annualità mirata (il 2009). Tutti sanno, infatti, che la regolarizzazione spontanea del contribuente è inibita laddove *“siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza”*⁷, ma il fatto che la stessa comunicazione suggerisca al contribuente l'opportunità di accedere al ravvedimento operoso, attribuisce alla missiva, evidentemente, una valenza meramente formale. Appunto: un preannuncio di possibile irregolarità.

In questo contesto, poi, non è un caso che abbiamo definito “curioso” il passaggio in cui si suggerisce al contribuente di dialogare preventivamente con l'Amministrazione Finanziaria via mail o telefonicamente *“per segnalare errori o incongruenze nel prospetto allegato”*.

Sembra, peraltro, che il senso dell'invito sia riferibile più al riscontro della reale esistenza e consistenza del contenuto degli elementi utilizzati dall'Ufficio per la selezione del contribuente mirato che alla relazione alla produzione di una vera e propria “prova contraria”, riferita alle possibili contestazioni del Fisco rispetto alla posizione del contribuente. Ciò nonostante, in linea di principio e a parere di chi scrive, nulla vieta al contribuente di presentare una memoria informale e documentata al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate ad illustrazione della propria posizione fiscale per l'anno interessato dal preannuncio di irregolarità anche se, visto il contesto in cui si opera, questa reazione potrebbe essere prematura e quindi va ponderata con cautela. Non dimentichiamo, infatti, che le comunicazioni di irregolarità in questione segnalano la presunta anomalia, ma non indicano l'ammontare delle spese sostenute che starebbero alla base della segnalazione *“per ragioni di riservatezza nel presupposto che Lei sia certamente a conoscenza delle spese significative che ha sostenuto in epoca ravvicinata”*, come recita il testo della missiva. Quindi:




⁶ Ex artt. 32 e 33 del DPR n.600/73.

⁷ Co.1, art.13, D.Lgs. n.472/97.

⁸ Quindi le prove contrarie, ammesso che il sintetico puro poggia su di una presunzione legale.

Questo, però, senza essere presi alla sprovvista. Se l'Ufficio dovesse convocare il contribuente per la vera e propria attività istruttoria⁹, il fascicolo del cliente, con tutta la documentazione utile, deve essere già pronto.

 Un punto molto delicato è anche quello del suggerimento del Fisco al contribuente di accedere al ravvedimento operoso per regolarizzare la propria posizione.

Chiaro che se la scelta si colloca in un contesto specifico ove il fenomeno evasivo è oggettivamente determinabile, a questa soluzione nulla osta. Ove, invece, il ravvedimento dovesse essere visto come una possibile soluzione per attribuire all'annualità la redditività minima per poter far fronte alle eventuali richieste del Fisco, contando su sanzioni ridotte e sullo sconto riferito al margine di tolleranza del 20%, è chiaro che occorre muoversi con grande attenzione. Ravvedersi sul contenuto della dichiarazione dei redditi, infatti, presuppone di regolarizzare il reddito omesso con tutte le conseguenze (tributarie) del caso. Chiaro che "ravvedere" l'infedele dichiarazione di un reddito d'impresa o di lavoro autonomo significa anche porsi il problema di come quel ravvedimento potrebbe eventualmente impattare sul fronte dell'Irap e dell'Iva (oltre che delle eventuali violazioni contabili). E il quadro si complica ulteriormente se chi ravvede corre il rischio di coinvolgere indirettamente altri soggetti. Si pensi, sempre per fare degli esempi, al ravvedimento del socio di una società di persone. Il principio di trasparenza insegna che gli effetti, nel percorso al contrario della rilevanza del maggior reddito dichiarato, si ripercuoteranno anche sul soggetto partecipato prima e sugli altri soci poi. Infine, va detto che il ravvedimento presuppone l'avvenuta regolare presentazione al tempo della dichiarazione dei redditi. Se la dichiarazione è omessa, il ravvedimento operoso non è attuabile.

Se la comunicazione di irregolarità interessa, quindi, un soggetto che non ha presentato per il 2009 il modello di dichiarazione dei redditi, non è percorribile alcuna regolarizzazione spontanea, ex art.13 del D.Lgs. n.472/97.

I casi sono frequenti, nella pratica. Si pensi alle ipotesi nelle quali l'investimento 2009 che è stato lo spunto per la comunicazione del Fisco, per svariati motivi, è il frutto dell'intestazione ad un familiare di una spesa in realtà sostenuta da altro componente della famiglia. Chiaro che in questo caso la situazione va valutata nell'ambito della capacità reddituale del nucleo familiare con tutte le conseguenze del caso.

⁹ Cosa che avverrà non prima del prossimo anno visto che si sta ragionando di un possibile accertamento sintetico sul 2009.



La rilevanza delle osservazioni fornite dal contribuente dopo la chiusura della verifica fiscale

Nell'ambito dell'attività istruttoria svolta dagli organi verificatori, il Legislatore ha previsto non solo le regole di comportamento che gli stessi devono seguire nello svolgimento delle loro indagini, ma anche una serie di garanzie e diritti a favore del contribuente sottoposto a tali verifiche; garanzie e diritti che - se non rispettati - possono portare alla nullità del successivo avviso di accertamento. L'articolo di seguito proposto, dopo una riepilogativa analisi delle modalità di svolgimento dell'attività istruttoria e delle corrispondenti garanzie in capo al soggetto verificato, segnala i recenti orientamenti giurisprudenziali che si sono sviluppati sulla possibilità, per il contribuente, di comunicare osservazioni e richieste dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni compiute.

L'attività istruttoria svolta presso il contribuente: accessi, ispezioni e verifiche

Le modalità di svolgimento delle indagini che i verificatori possono compiere (siano essi funzionari dell'Amministrazione Finanziaria o militari della Guardia di Finanza), sono:

dettagliatamente disciplinate dalla normativa Iva



art.52 DPR n.633/72

ed espressamente richiamate dalla disciplina sull'accertamento delle imposte sui redditi



art.33 DPR n.600/73¹⁰

In particolare, le indagini che gli organi verificatori possono svolgere si distinguono in:

accesso;

ispezione;

e verifiche.

Accesso

Con l'accesso i verificatori entrano (e permangono) nei luoghi in cui il contribuente svolge la propria attività lavorativa (commerciale, professionale, artistica, ecc.), ovvero presso amministrazioni ed enti con cui lo stesso intrattiene rapporti¹¹, al fine di ricercare atti, documenti ed ogni altra rilevazione utile ai fini dell'accertamento (e repressione) dell'evasione o di altre violazioni.

Al momento dell'accesso i verificatori - muniti di autorizzazione scritta del dirigente dell'Ufficio dal quale dipendono (o, per i militari della GdF, del comandante del reparto) - dovranno esibire le tessere personali di riconoscimento e consegnare copia della lettera d'incarico, avendo altresì cura di specificare lo scopo dell'accesso e i diritti e le garanzie riservate dalla legge al soggetto verificato.

In merito ai luoghi in cui possono essere svolti gli accessi, occorre precisare che:

se il contribuente non detiene le scritture contabili perché queste si trovano presso il professionista incaricato (generalmente il commercialista)



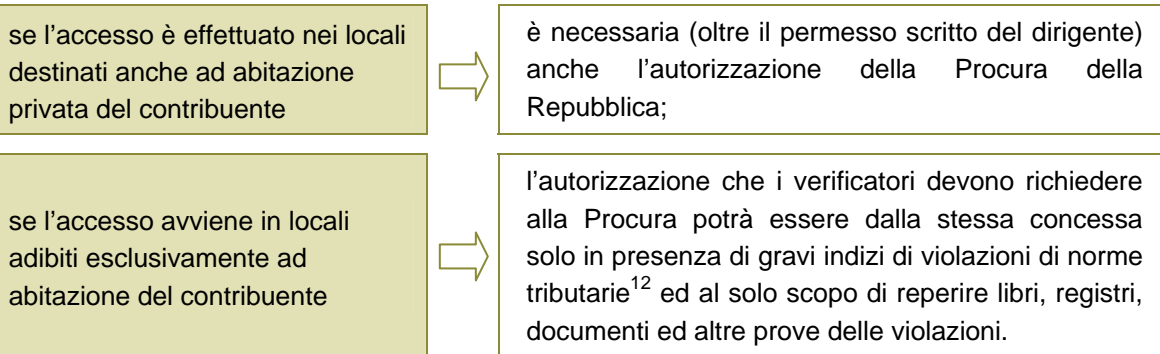
e ciò risulta da apposita attestazione



l'accesso presso lo studio deve essere eseguito in presenza del titolare dello studio (o suo delegato);

¹⁰ Tale norma, infatti, al co. 1 prevede che "per l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche si applicano le disposizioni dell'art. 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

¹¹ Si pensi agli enti creditizi e finanziari o alle Poste italiane; in tali casi, l'accesso - che deve svolgersi alla presenza del responsabile della sede o dell'ufficio presso cui avvengono - sarà diretto ad ottenere informazioni richieste al soggetto verificato e non tempestivamente comunicate, ovvero per verificare la completezza e fondatezza di quelle rilasciate dal contribuente.



Riguardo l'autorizzazione della Procura della Repubblica si segnala che questa è necessaria anche per procedere, nell'ambito di un accesso, a perquisizioni personali, all'apertura e verifica della corrispondenza (anche di posta elettronica), dei plichi sigillati, delle borse e delle casseforti, nonché per richiedere documenti e notizie per i quali sarebbe eccezionale il segreto professionale (inteso quale diritto alla riservatezza). L'autorizzazione in argomento, invece, non è necessaria per quelle perquisizioni personali conseguenti ad un accesso effettuato nei locali destinati anche, o esclusivamente, ad abitazione dal soggetto verificato e già autorizzato dalla Procura¹³.

Ispezione

Con l'ispezione, invece, i verificatori - generalmente recandosi nel luogo in cui il contribuente svolge la sua attività - controllano e ricercano atti e documenti (come libri, scritture e registri contabili), anche attraverso il controllo dei terminali informatici; l'ispezione, dunque, consta di un esame della documentazione contabile in possesso del contribuente. Questo, tuttavia, in sede di ispezione può dichiarare che le scritture contabili si trovano presso il professionista (commercialista) da lui incaricato, esibendo però specifica attestazione.

Nel caso in cui il soggetto a cui sono richiesti i suddetti documenti si rifiuti di esibirli, l'art.52, co.5 del DPR n.633/72 dispone chiaramente che tali documenti non potranno successivamente - in sede amministrativa o contenziosa - essere utilizzati e presi in considerazione a favore del contribuente. Ipotesi di rifiuto sono configurabili quando il soggetto verificato:

- dichiara di non possedere i libri, le scritture e i registri contabili richiesti;
- sottrae ai verificatori (occultandola) la documentazione richiesta;
- rifiuta di fornire i dati e i codici di accesso degli archivi elettronici.

Pertanto, è evidente che il rifiuto si delinea a fronte di una specifica richiesta di esibizione fatta dagli organi verificatori: come affermato anche recentemente dalla giurisprudenza di legittimità, infatti, il rifiuto "esige [...] in conformità alla lettera della legge, che sussista una specifica richiesta degli agenti accertatori, non potendo costituire "rifiuto" la mancata esibizione di un qualcosa che non venga richiesto"¹⁴.

Verifiche

Da ultimo, con le verifiche, i funzionari eseguono controlli in ordine al personale, agli impianti e alle merci al fine di effettuare un riscontro sulla correttezza dei dati indicati nella contabilità. Le verifiche, dunque, consistono nel confronto fra la documentazione contabile e la situazione di fatto che caratterizza l'attività svolta dal contribuente.

¹² La giurisprudenza di legittimità ha considerato impugnabile innanzi al giudice tributario tale atto di autorizzazione (unitamente alla legittimità della pretesa tributaria avanzata dal Fisco), in quanto presupposto di validità dell'acquisizione probatoria conseguita con l'accesso (Cass. n. 11283/03).

¹³ Cass., sent. n.14056/06, ma in senso contrario si veda Cass., sent. n.20253/05.

¹⁴ Così Cass., sent. n.22765/09; nello stesso senso si veda anche Cass., sent. n.9127/06.

La conclusione dell'attività istruttoria: il processo verbale di constatazione

Il Legislatore ha previsto che le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie devono essere “*constatate mediante processo verbale*”¹⁵.

Pertanto, le singole attività compiute nel corso dell'accesso – e, quindi, le singole richieste fatte al contribuente e le risposte ricevute – devono essere descritte e riportate dettagliatamente, in ordine cronologico, dai verificatori procedenti nel c.d. “processo verbale di verifica” (o delle operazioni giornalieri).

Al termine di tutta l'attività istruttoria complessivamente espletata, invece, i verificatori devono redigere il c.d. “processo verbale di constatazione” (p.v.c.), nel quale sono sintetizzate le risultanze delle indagini condotte e le violazioni riscontrate, suddivise per anno d'imposta e tipologia; con il p.v.c., pertanto, vengono riepilogate le risultanze delle operazioni di verifica svolte nei confronti del contribuente, già analiticamente documentate nei processi verbali giornalieri.

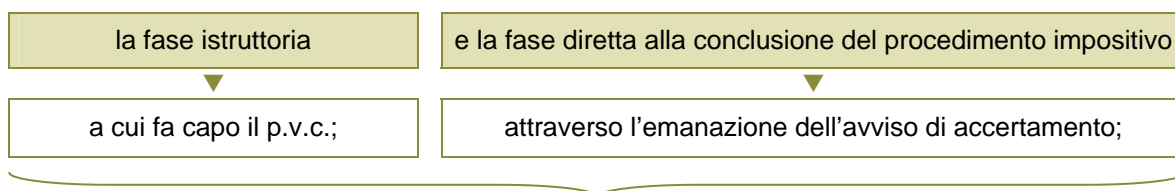
Entrambe le due tipologie di verbali devono essere sottoscritti dal contribuente (o dal suo rappresentante), il quale ha diritto ad averne copia; nel caso il soggetto verificato si rifiuti di firmarli, dovrà esserne indicato il motivo della mancata sottoscrizione.

I processi verbali, promanando da pubblici ufficiali e documentando atti o fatti da loro compiuti (o, comunque, svolti alla loro presenza), si considerano atti pubblici (ex art.2700 c.c.); pertanto, essi fanno piena prova fino a querela di falso.

Si precisa che l'atto pubblico fa piena prova nel senso che è idoneo a costituire certezze pubbliche agli atti compiuti dal pubblico ufficiale (o verificatisi alla sua presenza); ciò, tuttavia, non significa che i ragionamenti, le valutazioni e i giudizi contenuti nel p.v.c. sono oggettivi e immutabili, rimanendo solamente espressione dei funzionari che lo hanno redatto. Tanto è vero che le risultante del p.v.c. potranno essere valutate criticamente dall'Ufficio finanziario chiamato ad emettere l'eventuale avviso di accertamento, il quale sarà libero di condividerle (in tutto o in parte) o non condividerle affatto, a seconda della loro capacità di convincimento e fondatezza.

Circa la portata istruttoria del processo verbale di constatazione (rispetto all'eventuale successivo avviso di accertamento), si segnala che la Corte di Cassazione da sempre sostiene che il p.v.c. “è atto che si inserisce nell'attività istruttoria dell'Amministrazione Finanziaria” dovendo dare conto delle prove che giustificano l'emissione dell'avviso di accertamento, atto che, invece, conclude il procedimento di imposizione¹⁶.

Ne consegue una netta scansione tra due diverse fasi:



distinzione questa che, come si analizzerà di seguito, ha assunto ancora più rilevanza con l'adozione dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n.212/00).

Le garanzie e i diritti del contribuente: la comunicazione di osservazioni e richieste

Come anticipato in premessa, il Legislatore – a fronte del potere istruttorio degli organi verificatori – ha dettato una serie di norme a tutela e garanzia del contribuente assoggettato ai controlli.

Al riguardo, assume particolare importanza l'art.12 dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n.212/00), ai sensi del quale i controlli (accessi, ispezioni e verifiche):

¹⁵ Così l'art. 24 della L. n.4/1929.

¹⁶ In questo senso si veda Cass., sent. n. 4312/98.

- devono essere giustificati da effettive esigenze di indagine e controllo nei locali dedicati all'esercizio dell'attività, nel rispetto dell'orario di lavoro;
- devono arrecare meno disturbo possibile al regolare svolgimento dell'attività lavorativa;
- non possono superare 30 giorni lavorativi (prorogabili di ulteriori 30 giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine, debitamente individuati e motivati), per le imprese di maggiori dimensioni (termine "ordinario"); per la permanenza dei verificatori presso imprese in contabilità semplificata o lavoratori autonomi, invece, è stato recentemente introdotto¹⁷ - ed in vigore dal 14 maggio 2011 - un termine "breve" di 15 giorni (prorogabile di ulteriori 15).

All'inizio della verifica, inoltre, il contribuente ha il diritto di essere informato delle ragioni che giustificano la verifica nonché di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa presso gli organi della giustizia tributaria.

Si segnala che già in sede di verifica, il contribuente o il professionista dallo stesso incaricato, potranno sollevare osservazioni e rilievi che dovranno essere riportati dai verificatori all'interno del processo verbale (cfr. co. 4 dell'art. 12, cit.).

Tuttavia, a conclusione delle operazioni di verifica e, quindi, dopo il rilascio della copia del p.v.c., il contribuente - nel termine di 60 giorni - può comunicare osservazioni e richieste, che devono essere valutate dagli uffici impositori ai fini dell'emanazione dell'avviso di accertamento; e ciò *"nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente"*¹⁸.

🇮🇹 Pertanto, il Legislatore ha previsto che dalla notifica del processo verbale di chiusura delle operazioni, il contribuente dispone di 60 giorni per valutare gli addebiti, per verificare la correttezza dei conteggi nonché per riscontrare la fondatezza giuridica del debito d'imposta, producendo (all'Ufficio impositore) osservazioni e richieste che lo stesso Ufficio deve valutare prima di emettere l'atto impositivo.

La possibilità rilasciata al contribuente di comunicare osservazioni e richieste (e la conseguente esigenza che le stesse debbano essere valutate dall'Ufficio impositore prima di emettere l'avviso di accertamento), costituisce un'imprescindibile fase procedimentale che - traducendo fedelmente lo spirito dello Statuto dei diritti del contribuente, fondato appunto nel presupposto di parità fra Amministrazione Finanziaria e contribuente - valorizza non solo la centralità del contraddittorio¹⁹ ma anche la dimensione procedimentale del diritto di difesa.

L'articolo 12, co.7 cit. dispone, dunque, due forme di tutela a favore del contribuente:

- 1 ➡ l'applicazione del contraddittorio anticipato;
- 2 ➡ la redazione della motivazione "rafforzata" dell'eventuale avviso di accertamento.

Sul primo punto è doveroso osservare che senza una fase interlocutoria preliminare (antecedente all'emanazione dell'atto impositivo), si correrebbe il rischio che il contenuto del p.v.c. - con tutte le sue approssimazioni rispetto alla reale e complessa situazione aziendale verificata - diventi automaticamente il contenuto dell'avviso di accertamento; senza contare poi che il riconoscimento al contribuente della facoltà di contraddire già

¹⁷ Il riferimento è all'art.7, co.2, lett.c) del D.L. n. 70 del 13/05/11, (c.d. Decreto Sviluppo) che, con l'intento di evitare un eccessivo ed inutile aggravio della presenza ispettiva presso gli operatori economici, ha introdotto un nuovo periodo nel co.5 dell'art.12 della L. n.212/00, disponendo che la permanenza presso la sede del contribuente (come anche la proroga) *"non può essere superiore a quindici giorni in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi"*.

¹⁸ Cfr. co. 7 dell'art. 12 cit..

¹⁹ L'importanza del contraddittorio (preventivo) è stata sottolineata anche dalla Corte di Giustizia (la quale ha elevato il contraddittorio nel procedimento tributario a principio fondamentale del diritto comunitario, sent. 18 dicembre 2008, causa C-349/07) e continua ad assumere sempre più importanza in diversi ambiti del diritto tributario (basti fare riferimento a quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità in tema di accertamenti standardizzati - Cass. SS.UU., sent. nn. 26635, 26636, 26637 e 26638, depositate il 18 dicembre 2009 - nonché da specifiche disposizioni di legge, come quella relativa al nuovo accertamento sintetico e a quello redditometrico previsto dal D.L. n.78/10).

durante la fase della verifica potrebbe anche avere il risultato di evitare il contenzioso, con i relativi benefici in termini di efficienza ed economicità della Pubblica Amministrazione. Inoltre - e passando al secondo punto sopra segnalato - in caso di presentazione di osservazioni difensive, la motivazione dell'atto impositivo emesso dall'Ufficio dovrebbe essere "rafforzata", ovvero si spiegherebbero le ragioni per le quali non sono state accolte le deduzioni e richieste del contribuente, pena la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione.

Tale principio è stato condiviso recentemente dalla [CTR di Palermo, sez. XXX, sentenza n.46 del 29 marzo 2011](#), la quale ha censurato il comportamento dell'Agenzia delle Entrate che ha emesso un avviso di accertamento senza prendere in alcuna considerazione le osservazioni presentate dalla società verificata dalla GdF a conclusione delle operazioni di controllo.

In quella sentenza, infatti, si legge che la norma di cui all'art.12 della L. n.212/00:

"è stata ampiamente disattesa in quanto l'ufficio non ha tempestivamente comunicato alla ditta di non condividere le osservazioni proposte [...] né ha fissato riunioni o incontri per discutere dette osservazioni", violando così "i principi di chiarezza e collaborazione amministrativa previsti dall'art. 97 della Costituzione, applicabili al caso".

La sentenza citata, inoltre, offre uno spunto interessante circa la valutazione che l'Ufficio impositore deve operare a fronte delle osservazioni sollevate dal contribuente. Secondo i giudici, infatti:

"appare irrilevante che l'ufficio precisi che all'interno della motivazione dell'atto [...] ha ritenuto di non condividere quanto rappresentato dalla società in quanto le osservazioni prodotte non contengono elementi di prova e/o documentazione".

È necessario, infatti, che l'Ufficio "scrupolosamente e puntualmente" analizzi le osservazioni del contribuente prima di emettere l'accertamento, nel rispetto delle modalità e dei termini previsti dallo Statuto dei diritti del contribuente.

In conclusione, la CTR di Palermo (accogliendo l'appello proposto dalla società avverso la sentenza di primo grado) ha dichiarato illegittimo l'avviso di accertamento "per omessa valutazione delle osservazioni della società al processo verbale di constatazione"; secondo i giudici palermitani, dunque, la mancata valutazione (intesa quale dettagliata analisi e giudizio critico) delle osservazioni sollevate dal contribuente a conclusione dell'attività istruttoria può comportare la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione.

Non manca, tuttavia, un orientamento diametralmente opposto a quello appena sopra riportato. Il riferimento è alla [sentenza n.3 del 14 gennaio 2011](#), emessa dalla CTP di Torino, secondo la quale l'accertamento non può essere considerato nullo per difetto di motivazione se non ha contestato le osservazioni formulate dal contribuente dopo la formazione del processo verbale di constatazione. Secondo i giudici torinesi, infatti, "deve ritenersi che il contenuto dell'avviso di accertamento implicitamente contenga la spiegazione del perché le osservazioni [...] non sono state ritenute attendibili"²⁰.

L'orientamento a cui ha aderito la CTP di Torino si fonda sui seguenti due presupposti:

nessuna norma prevede che le osservazioni fornite dal contribuente, se non prese in considerazione, richiedano una specifica motivazione nell'avviso di accertamento;

non vi è alcuna sanzione di nullità per un avviso di accertamento che non faccia riferimento alle osservazioni del contribuente formulate all'Ufficio nella fase istruttoria.

²⁰ Nel caso di specie, il contribuente subiva una verifica fiscale in ordine alla quale aveva fornito all'Ufficio una memoria contenente osservazioni, ma il successivo avviso di accertamento non aveva preso posizione in ordine alla stessa.

Presupposti che tuttavia - come si dimostrerà di seguito - non sono così convincenti per sostenere la legittimità di un atto impositivo carente di una parte di motivazione (ovverosia quella diretta a specificare le ragioni del mancato accoglimento delle osservazioni del contribuente).

Considerazioni conclusive

Come sopra analizzato, l'art.12, co.7 della L. n.212/00 prevede una vera e propria facoltà il cui esercizio è rimesso alla esclusiva valutazione del contribuente, il quale può o meno avvalersene.

Sul punto si fa osservare che - stante anche la prassi degli uffici di emettere avvisi di accertamento motivati *per relationem* ai p.v.c. - la convenienza a fornire osservazioni dovrà essere attentamente valutata in relazione ai singoli rilievi operati dai verificatori, tentando cioè di evitare di fornire utili argomenti difensivi che, non solo potrebbero avere l'effetto indesiderato di permettere all'Ufficio di "correggere il tiro" al momento dell'emanazione dell'atto impositivo, ma che sarebbero più proficuamente spendibili con l'impugnazione dell'avviso di accertamento.

Inoltre, nonostante sul tema della nullità dell'avviso di accertamento per mancata valutazione delle osservazioni proposte dal contribuente non si sia ancora formata una posizione giurisprudenziale matura, si fa osservare che:

- il potere accertativo del Fisco deve essere esercitato nel rispetto dei diritti (anche di rango costituzionale) che possono essere intaccati nel corso dell'attività ispettiva (primi fra tutti il diritto di difesa ex art.24 Cost. ed il diritto al buon andamento e imparzialità della Pubblica Amministrazione, ex art.97 Cost.);
- il tenore letterale dell'art.12, co.7 dello Statuto dei diritti del contribuente non pare lasciare dubbi circa la necessaria considerazione - da parte dell'Ufficio - delle osservazioni fornite dal contribuente²¹ (quindi non avrebbe senso sostenere - come ha fatto la CTP di Torino sopra citata - la mancanza di una norma che preveda uno specifico obbligo di motivazione); tanto è vero che il Legislatore fornisce ampie possibilità di riscontro e approfondimento alle eccezioni mosse dal contribuente, proprio per evitare incertezze e approssimazioni (es. il co.5 dell'art.12 della L. n.212/00, che disciplina la possibilità per i verificatori di ritornare nella sede del contribuente - anche dopo il periodo massimo di permanenza - al fine di esaminare le osservazioni e richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo il rilascio del p.v.c.);
- pur in mancanza di una norma che preveda (espressamente) la nullità di un avviso di accertamento che non abbia considerato le osservazioni sollevate dal contribuente, la funzione e l'importanza della motivazione di qualsiasi atto impositivo (ex artt.7, L. n.212/00 e 3 L. n.241/90, così come interpretati anche dalla copiosa giurisprudenza di legittimità)²² portano a considerare possibile la declaratoria di nullità (per difetto di motivazione) di un atto emanato senza alcuna valutazione (critica) circa i rilievi e le richieste del contribuente.

Pertanto, se l'Ufficio non prende in considerazione le osservazioni e richieste sviluppate dal contribuente viola palesemente l'art.10 della L. n.212/00 (in combinato disposto con l'art.7, cit): i principi di "buona fede" e di "collaborazione", che debbono presiedere il procedimento impositivo impongono un obbligo di correttezza a carico di entrambe le parti, Amministrazione Finanziaria e contribuente, e di leale cooperazione nel rispetto della legge.

²¹ Dispone infatti la norma citata che le osservazioni e richieste "sono valutate dagli uffici impositori".

²² Stando all'art.7 cit. tutti gli atti dell'Amministrazione Finanziaria devono essere motivati "indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione". La corretta motivazione dell'atto impositivo - intesa quale ricostruzione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione - costituisce uno dei cardini dell'accertamento tributario ed è posta a tutela del contribuente, il quale, proprio attraverso la motivazione, deve essere messo in grado di verificare l'an ed il quantum della pretesa impositiva (Cass., sent. nn.26458/08, 3309/04, 4632/03).

Allora, va da sé che la mancata valutazione di quelle osservazioni, e la mancata esplicitazione in motivazione delle ragioni per cui quegli argomenti non sono stati ritenuti convincenti, non può allora che determinare l'illegittimità dell'atto finale del procedimento.

In conclusione, laddove si determinano violazioni delle disposizioni poste a base del buon andamento del procedimento tributario (nella sua duplice fase: istruttoria ed impositiva), idonee a ledere posizioni giuridiche soggettive del contribuente (come nell'ipotesi di mancata valutazione delle osservazioni sollevate dal contribuente ai sensi dell'art.12, co.7 dello Statuto dei diritti del contribuente), non può non conseguire la declaratoria di illegittimità dell'atto impositivo emesso dall'Ufficio.



**DOVE VUOI,
QUANDO VUOI.**



**La comodità della
formazione on-line.**

- Riconoscimento dei **Crediti Formativi Professionali**
- **Fruibilità senza limiti di tempo:**
24 ore su 24, 7 giorni su 7
- **Strumento di lavoro** per la soluzione immediata alle tue esigenze professionali
- **Verifica costante** del livello di apprendimento

www.drcform.it

La responsabilità del socio illimitatamente responsabile di società di persone e il rapporto con il beneficio di preventiva escussione del patrimonio sociale**Socio illimitatamente responsabile e autonomia patrimoniale della società**

Il presente articolo offre una breve disamina sulla responsabilità illimitata del socio di una società personale e, in particolare, sulla problematica inerente al beneficio di preventiva escussione nei suoi aspetti sostanziali nonché procedurali.

Innanzitutto occorre osservare che le società di persone, pur non avendo personalità giuridica, sono caratterizzate da una forte autonomia patrimoniale che si manifesta in primo luogo nella formazione di un patrimonio sociale costituito dai conferimenti dei soci e integrato dagli utili conseguiti con l'attività sociale: questo patrimonio si differenzia nettamente da quello dei soci ed è destinato agli scopi sociali.

Per le obbligazioni sociali, infatti, risponde:

- innanzitutto la società con il proprio patrimonio;
- personalmente e solidalmente, i soci che hanno agito in nome e per conto della società;
- e, salvo diversa pattuizione, tutti gli altri soci (art.2267 c.c.).

Tuttavia, la responsabilità del socio, pur essendo personale e solidale, è sussidiaria rispetto alla responsabilità della società per i propri debiti: nelle società semplici, infatti, l'art.2268 c.c. prevede che il socio richiesto del pagamento dei debiti sociali possa domandare la preventiva escussione del patrimonio sociale purché indichi i beni sui quali il creditore possa agevolmente soddisfarsi (ad esempio, il *beneficium excussionis* non può essere eccepito dal socio se gli immobili sociali sono all'estero e la relativa espropriazione non è quindi agevole²³).

Anche nelle società in nome collettivo la responsabilità dei soci è solo sussidiaria: per i propri debiti risponde innanzitutto la società e solo se il patrimonio di questa risultasse insufficiente i creditori sociali potrebbero rivalersi sui patrimoni personali dei soci. La responsabilità del socio potrà quindi essere invocata solo in seguito ad un infruttuoso tentativo di soddisfazione sul patrimonio sociale: la preventiva escussione del patrimonio sociale rappresenta, perciò, un vero e proprio presupposto dell'azione²⁴.

A differenza delle società semplici

nelle quali il *beneficium excussionis* deve essere oggetto di una precisa eccezione da parte del socio esecutato dal creditore sociale (art.2268 c.c.);

nelle società in nome collettivo

la preventiva escussione del patrimonio sociale opera *ex lege* in favore del socio, senza che quest'ultimo debba indicare un bene sul quale il creditore possa agevolmente soddisfarsi.

L'articolo 2304 c.c., infatti, applicabile anche alle società in accomandita semplice stante il richiamo operato dall'art.2315, prevede espressamente il divieto per i creditori sociali di pretendere il pagamento da parte dei soci se prima non hanno proceduto all'escussione del patrimonio sociale senza imporre alcun onere di comunicazione dell'eventuale presenza di ulteriori beni sociali a carico del socio.

²³ G. Auletta, N. Salanitro, "Diritto Commerciale", Giuffrè, Milano, 2008, pag.114.

²⁴ F.Funari, "Fideiussione rilasciata da socio illimitatamente responsabile di società di persone", in Lesocietà, n.1/09.

Il *beneficium excussionis* opera solo in sede esecutiva e non in sede di giudizio di cognizione: il creditore sociale, quindi, non potrà agire coattivamente contro il socio se non dopo aver agito infruttuosamente sui beni della società, ma potrà agire in sede di cognizione per munirsi di uno specifico titolo esecutivo nei confronti del socio:

- sia per poter iscriverne ipoteca giudiziale sui beni immobili di quest'ultimo;
- sia per poter agire prontamente in via esecutiva contro il medesimo ove il patrimonio sociale risultasse incapiente²⁵ (in sostanza, quindi, il creditore può avviare il procedimento diretto ad accertare il credito e a far condannare il debitore).

***Beneficium excussionis*, tutela del socio e del creditore sociale**

Come anticipato, la dottrina e la giurisprudenza maggioritarie sono concordi nel ritenere che la preventiva escussione del patrimonio sociale rappresenti una vera e propria condizione dell'azione che il creditore della società intenda promuovere contro il socio.



Occorre, però, chiedersi se l'art.2268 e l'art.2304 c.c. richiedano sempre e comunque l'esercizio infruttuoso di un'azione esecutiva nei confronti della società, o se l'incapienza patrimoniale della stessa possa essere desunta da altri indici.

Autorevole ma risalente dottrina ritiene necessario l'esperimento di una specifica azione esecutiva nei confronti della società prima di poter procedere personalmente contro i soci, in ragione dell'interpretazione letterale dell'inciso finale “*se non dopo l'escussione del patrimonio sociale*” contenuto negli artt.2268 e 2304 c.c..

In particolare, molti autori sostengono che il creditore sociale debba necessariamente procedere o almeno provare a procedere al pignoramento e all'espropriazione del patrimonio sociale prima di poter agire sui beni personali dei soci²⁶.

Più recentemente, invece, è stato affermato che il creditore può dimostrare l'incapienza del patrimonio sociale rispetto alle sue pretese creditorie con qualsiasi mezzo, senza pertanto essere costretto a iniziare un'azione esecutiva presumibilmente infruttuosa²⁷. Maggiori delucidazioni in merito sono state fornite nel corso degli anni dalla giurisprudenza secondo cui la preventiva escussione del patrimonio sociale, richiesta dall'art.2304 c.c. perché il creditore di una società in nome collettivo possa pretendere il pagamento dei singoli soci illimitatamente responsabili, non comporta la necessità per il creditore di esperire in ogni caso l'azione esecutiva sul patrimonio della società, tale necessità venendo meno quando risulti *aliunde* dimostrata in modo certo l'insufficienza di quel patrimonio per la realizzazione anche parziale del credito²⁸. Il creditore sociale, quindi, in presenza di seri indizi circa la presumibile inadempienza della società, idoneamente provati, sarà sollevato dall'onere di procedere in esecuzione preventivamente verso la stessa, evitando tra l'altro di aggravare la posizione debitoria del socio con le spese, spesso notevoli, di una procedura esecutiva che si rivelerà poi infruttuosa²⁹.

Nella pratica ad esempio è stata ritenuta corretta la procedura esecutiva diretta nei confronti del socio in presenza di una cessione di un complesso immobiliare da parte della società debitrice, documentata in atti, che aveva comportato un azzeramento del patrimonio sociale³⁰.

²⁵ Cfr. Cass. Civile, 12 agosto 2004, in *Giust. civ. Mass.* 2004, pag.7-8.

²⁶ *Ex multis*: M. Ghidini, “*Società personali*”, Padova, 1974, pag.270; A. De Gregorio, “*Corso di diritto commerciale- Imprenditori-Società*”, Roma, 1961, pag.210.

²⁷ F. Galgano, “*Le società di persone*”, in Trattato di diritto civile e commerciale, Milano, 1992, pag.368; Di Chio, “*Insufficienza del patrimonio sociale e responsabilità dei soci nelle società di persone*”, in *Giust. civ.*, 1984, I, pag.443.

²⁸ Cass. Civ. 08 luglio 1983, n. 4606 in *Giust. civ. Mass.* 1983, fasc. 7. Conformemente cfr. Cass. Civ. 12 aprile 1994, n. 3399, in *Giur. comm.*, 1995, I, pag.773; Cass. Civ. 20 settembre 1984, n. 4810, in *Giur. comm.*, 1986, II, pag.282.

²⁹ Cfr. Di Sabato, *Manuale delle società*, Torino, 1999, pag.112; Corte App. Milano, 29 novembre 2002, in *Riv. giur. lav.* 2003, II, pag.429; Trib. Napoli, 23 maggio 1983, in *Dir. e giur.*, 1984, pag.689.

³⁰ Trib. Bologna, 26 settembre 1994, in *Lesocietà*, 1995, 5, pag.666.

Similmente è stata giudicata corretta la procedura esecutiva diretta nei confronti del socio, senza escussione preventiva del patrimonio sociale, in presenza di una situazione patrimoniale societaria "disastrosa" certificata dalle scritture contabili depositate dal creditore procedente, dalle quali emergeva un'esposizione debitoria notevole e un attivo patrimoniale estremamente negativo³¹.

Documentazione della preventiva escussione

Dal punto di vista operativo non sempre appare agevole appurare se il creditore abbia agito preventivamente nei confronti della società prima di iniziare una procedura esecutiva a carico del socio. Tuttavia, nella pratica spesso accade che il creditore che procede contro il socio per il pagamento di un debito sociale alleggi direttamente, alla richiesta di esecuzione nei confronti del socio, la prova della preventiva escussione del patrimonio sociale o la prova dell'incapienza dello stesso.

Come abbiamo già anticipato, infatti, il socio escusso per il pagamento di un debito della società può sempre eccepire la condizione della preventiva escussione del patrimonio sociale.



Per ciò che concerne la prova dell'infruttuosa esecuzione del patrimonio sociale, non sembrano esserci particolari questioni: è necessario dimostrare di aver iniziato una procedura esecutiva nei confronti della società e di non aver avuto la soddisfazione del proprio credito. Al contrario, provare documentalmente e univocamente l'insufficienza del patrimonio sociale rispetto alla soddisfazione del credito vantato può essere più arduo per il creditore procedente.

L'esito negativo del pignoramento presso terzi di una società in nome collettivo, ad esempio, è stato di recente giudicato inidoneo a far ritenere certa l'incapienza del patrimonio societario, potendo la società disporre di altri beni sufficienti a garantire il soddisfacimento del credito, e non giustifica l'esecuzione nei confronti del socio che gode del "*beneficium excussionis*" ex art.2304 c.c.³².

Neppure la messa in liquidazione o la dichiarazione di fallimento della società debitrice sono idonee *di per sé* a dimostrare l'insufficienza del patrimonio sociale, che deve essere provata documentalmente, stante la possibilità per il creditore di soddisfarsi sui beni sociali in fase di liquidazione o all'interno della procedura concorsuale³³.

Recentemente, tuttavia, la cancellazione di una società in nome collettivo dal Registro delle Imprese è stata valutata come condizione di fatto sufficiente a sollevare il creditore procedente dall'onere della preventiva escussione del patrimonio sociale³⁴.

³¹ Trib. Reggio Emilia, 10 agosto 1994, in *Lesocietà*, 1995, 4, pag.547.

³² Cass., sent. n.5136 del 3 marzo 2011, in *Red. Giust. civ. Mass.* 2011, pag.3.

³³ Cass., sent. n.2647 del 13 marzo 1987, in *Giur. comm.* 1987, II, pag.734; Cass., sent. n. 4752/84, in *Dir. fall.* 1984, II, pag.936.

³⁴ La Cassazione Civile sez. tributaria con la sentenza n.12799/11, depositata lo scorso 10 giugno, ha statuito che, con riferimento ai debiti tributari di una società in nome collettivo cancellata dal registro delle Imprese, i soci rispondono illimitatamente di tutte le obbligazioni della società, comprese quelle tributarie, senza che il creditore debba procedere alla preventiva escussione del patrimonio sociale. La Corte ritiene che la preventiva escussione del patrimonio sociale non rappresenta un adempimento procedurale obbligatorio la cui assenza preclude l'esecuzione nei confronti del socio poiché, nel caso della società estinta, l'escussione del patrimonio della stessa sarebbe privo di ogni significato logico ed economico.

Concludendo, si può affermare che il beneficio di preventiva escussione del patrimonio sociale rappresenta il presupposto dell'azione esecutiva nei confronti dei soci illimitatamente responsabili salvo i casi in cui il creditore procedente dimostri in maniera univoca l'insufficienza del patrimonio sociale, e perciò l'inutilità della preventiva escussione, o si tratti di una società ormai cancellata dal Registro delle Imprese e perciò estinta.

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		“Fisco e Estero” – approfondimento e aggiornamento costante su Iva intra ed extracomunitaria e imposte dirette: residenza; tassazione dei redditi prodotti in Italia e all'estero; doppia imposizione; dividendi; stabile organizzazione, CFC, transfer pricing, monitoraggio fiscale e norme antiabuso.
	“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.	COMITATO DI REDAZIONE		ABBONAMENTO ANNUALE 2011 Euro 220 Iva esclusa
DIRETTORE RESPONSABILE Gian Paolo Ranocchi	Alessandro Corsini Guido Martinelli Paolo Meneghetti Duilio Liburdi Fabio Garrini	Gian Paolo Ranocchi Luca Miele Norberto Villa Luca Caramaschi Viviana Grippo	SITO INTERNET Per informazioni e ordini: www.euroconference.it
PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE Settimanale Vendita esclusiva per abbonamento	COLLABORATORI ESTERNI		STAMPA Pubblicazione diffusa per e-mail
SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA Via E. Fermi, 11 – 37135 Verona	Giacomo Albano Andrea Bonghi Sandro Cerato Stefano Chirichigno Valerio Cirimbilla Francesco Facchini Fabio Giommoni Thomas Tassani	Fabio Landuzzi Sergio Pellegrino Andrea Soprani Maurizio Tozzi Alberto Trabucchi Giovanni Valcarenghi Ennio Vial Francesco Zuech	Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001 ISSN: 2039-9618
DIRETTORE SCIENTIFICO Alessandro Corsini			SERVIZIO CLIENTI Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc... Tel. 045/8201828 fax 045/502430 e-mail: circolari@euroconference.it
RESPONSABILE REDAZIONALE Alessia Zoppi			
REDAZIONE Silvia Righetti e Simone Bonini			

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.