

In evidenza



Notizie *Flash*

In vigore dal 17 settembre la Manovra di ferragosto



Focus di pratica professionale

Sospesi dall'albo i professionisti che non fatturano



Focus di pratica professionale

La Manovra di Ferragosto: le novità in materia di contanti, assegni e libretti al portatore

Sommario



Notizie *Flash*

- In vigore dal 17 settembre la Manovra di ferragosto pag.3
- Liti fiscali pendenti: pronto il modello per la chiusura agevolata pag.3
- Finanziamenti alla ricerca: i chiarimenti delle Entrate pag.3
- Credito d'imposta per le imprese che finanziano la ricerca: compensazione in F24 pag.3
- Tirocini formativi: le indicazioni del Ministero pag.3
- Programma asseverabile anche dopo settembre, ma comunicazione entro fine anno pag.4
- Importazione di beni lavorati all'estero: all'Iva si sottrae la parte autofatturata pag.4
- Iva del 4% sui farmaci per diabetici fatturati all'Azienda Sanitaria pag.4
- Via libera al riutilizzo a fini commerciali dei dati catastali pag.4
- Niente arbitrato se l'amministratore viola gli interessi della società o dei soci pag.5
- Operazioni inesistenti: anche la sovrapposizione parziale è reato pag.5
- *Factoring*: svalutazione possibile sui crediti ceduti *pro solvendo* pag.5
- La cessione anche frazionata di terreni agricoli lottizzati non è soggetta a Iva pag.5
- Applicazione dei principi di revisione internazionali alle Pmi pag.5
- Aggiornamento *software* Uniconline e controllo Studi di settore pag.6
- Istat, comunicato l'indice dei prezzi al consumo – agosto 2011 pag.6
- TFR: coefficiente di rivalutazione – agosto 2011 pag.6



Focus di pratica professionale

- [Sospesi dall'albo i professionisti che non fatturano](#) pag.7
- [La Manovra di Ferragosto: le novità in materia di contanti, assegni e libretti al portatore](#) pag.11



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [Scudo fiscale, la giurisprudenza azzerata la circolare n.52/E/10: possibile non dichiarare la sanatoria e difesa senza limiti](#) pag.16
- [Gli effetti della mancata produzione dell'avviso di ricevimento nelle notifiche a mezzo posta](#) pag.23



MANOVRA D'ESTATE

Legge
14/09/11
n.148
G.U.
16/09/11
n.216



In vigore dal 17 settembre la Manovra di ferragosto

Nella **Gazzetta Ufficiale** del **16 settembre n.216**, è pubblicata la **legge** di conversione **n.148** del **14 settembre 2011** del D.L. n.138 del 13 agosto 2011. La legge entra in vigore il **17 settembre**. Tra le novità immediatamente operative si segnala l'aumento al 21% dell'aliquota Iva ordinaria.

Nel prossimo numero verrà ripubblicata la sintesi delle principali disposizioni delle Manovre (D.L. n.70/11 e D.L. 98/11), aggiornata con le norme definitive del D.L. n.138 convertito in legge.

[Agenzia Entrate
provvedimento
13/09/11](#)



Liti fiscali pendenti: pronto il modello per la chiusura agevolata

Con il **provvedimento** del **13 settembre** l'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello di domanda per la definizione delle liti fiscali pendenti al 1° maggio 2011 non superiori a 20 mila euro, da presentare entro il 2 aprile 2012 esclusivamente per via telematica. Con lo stesso provvedimento sono state definite le relative modalità di versamento dell'importo agevolato che deve avvenire entro il 30 novembre 2011 tramite il modello "F24 Versamenti con elementi identificativi". La definizione si perfeziona mediante l'integrale pagamento delle somme, oppure, nel caso in cui non ci siano somme da versare, mediante la sola presentazione della domanda. In caso di errore scusabile commesso dal contribuente, la Direzione regionale o provinciale competente comunica la differenza dovuta per la regolarizzazione.

[Agenzia Entrate
provvedimento
9/09/11](#)



Finanziamenti alla ricerca: i chiarimenti delle Entrate

Con il **provvedimento** del **9 settembre** l'Agenzia delle Entrate ha fornito le istruzioni operative per usufruire del credito d'imposta destinato alle imprese che finanziano progetti di ricerca in Università o con enti pubblici di ricerca (ex art.1 D.L. n.70/11). Il *bonus*, utilizzabile in compensazione mediante modello F24, è riconosciuto nella misura del 90% dell'importo che eccede la media degli investimenti in ricerca effettuati nel triennio 2008-2010. Il beneficio scatta per gli investimenti realizzati nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 e fino alla chiusura del periodo d'imposta al 31 dicembre 2012. L'importo è fruibile in tre quote annuali di pari importo per ognuno dei periodi d'imposta agevolabili (2011 e 2012) ed è utilizzabile dal giorno seguente a quello di realizzazione dell'investimento.

[R.M.
12/09/11
n.88](#)



Credito d'imposta per le imprese che finanziano la ricerca: compensazione in F24

Con la **risoluzione n.88** del **12 settembre** l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo – 6835 – per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta per le imprese che finanziano progetti di ricerca in Università o Enti pubblici di ricerca (ex D.L. n.70/11).

[Ministero Lavoro
circolare
12/09/11
n.24](#)



Tirocini formativi: le indicazioni del Ministero

Il Ministero del Lavoro, con **circolare n.24** del **12 settembre 2011**, fornisce dei chiarimenti sull'applicazione dei tirocini formativi alla luce delle variazioni previste dal D.L. n.138/11. In particolare, le nuove disposizioni prevedono l'applicabilità di tali contratti solo da parte di soggetti in possesso di specifici requisiti stabiliti dalla normativa regionale; non possono avere durata superiore ai 6 mesi e possono essere stipulati con neodiplomati e neo laureati entro un anno dal conseguimento del titolo di studio (tali limitazioni non valgono per specifiche tipologie di tirocinio che non

rientrano nel campo di applicazione del decreto). Le nuove regole non verranno applicate ai tirocini avviati o formalmente approvati prima del 13 agosto. In caso di ispezione, se il tirocinio non risultasse legittimo, si procederà alla conversione dello stesso in un rapporto di natura subordinata con l'applicazione delle sanzioni per mancata comunicazioni e iscrizioni a LUL e il recupero dei contributi e premi. Inoltre, in sede ispettiva, si adatterà la diffida accertativa per consentire al lavoratore di recuperare il credito retributivo maturato.

RETI D'IMPRESA

[R.M.
12/09/11
n.89](#)



Programma asseverabile anche dopo settembre, ma comunicazione entro fine anno
Per il primo anno di applicazione dell'agevolazione prevista per le imprese che fanno rete sarà possibile ottenere il via libera al programma comune anche dopo la scadenza del 30 settembre 2011, a condizione che l'avvenuta asseverazione venga comunicata al rappresentante della rete, o all'organo comune per l'esecuzione del contratto, entro il 31 dicembre 2011. Sono questi i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.89 del 12 settembre**.

IVA

[Agenzia Dogane
nota
7/09/11
n.54819/RU](#)



Importazione di beni lavorati all'estero: all'Iva si sottrae la parte autofatturata
Sulle operazioni di reimportazione dei prodotti compensatori risultanti da merce comunitaria sottoposta a lavorazione fuori dal territorio della Comunità, l'Iva dovuta sarà determinata sottraendo all'importo dovuto in base ai metodi di tassazione previsti dalla normativa doganale in materia, l'ammontare dell'Iva già assolta sulla prestazione di lavorazione risultante dall'autofattura emessa dal committente nazionale o dall'integrazione della fattura del fornitore estero effettuata dal committente stesso. Nel DAU dovrà essere indicato sia l'ammontare dell'imposta liquidata nei modi ordinari – casella 47, codice tributo 405 –, sia della parte di Iva stornata dall'ammontare a debito in quanto già assolta dal committente con meccanismo del *reverse charge* – casella 47, codice tributo 407 –. Sono queste, in sintesi, le istruzioni fornite dall'Agenzia delle Dogane con la **nota n.54819/RU del 7 settembre**.

[R.M.
15/09/11
n.90](#)



Iva del 4% sui farmaci per diabetici fatturati all'Azienda Sanitaria
Alle fatture emesse dalle farmacie convenzionate nei confronti dell'Azienda Sanitaria, relative ai medicinali consegnati ai soggetti diabetici, iscritti nel Registro Regionale Diabetici, si rende applicabile l'aliquota Iva del 4%. È quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.90 del 15 settembre**.





CATASTO

[Agenzia Territorio
circolare
8/09/11
n.5](#)




Via libera al riutilizzo a fini commerciali dei dati catastali
Con la **circolare n.5 del 8 settembre** l'Agenzia del Territorio ha riepilogato le modifiche apportate dal D.L. Sviluppo al regime di gestione dei dati ipotecari e catastali. In particolare si ricorda che il comma 4-*bis*, art.5 del D.L. n.70/11, oltre ad avere introdotto la nuova Tabella delle tasse ipotecarie efficace dal 1° settembre, al fine di agevolare la circolazione delle informazioni concernenti gli immobili, ha consentito il riutilizzo dei documenti, dei dati e delle informazioni catastali e ipotecarie a fini commerciali o non commerciali diversi dallo scopo iniziale nell'ambito dei compiti di servizio pubblico per i quali i documenti sono stati prodotti.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

<p>Cassazione sentenza 12/09/11 n.18600</p> 	<p>Niente arbitrato se l'amministratore viola gli interessi della società o dei soci È legittimo il provvedimento d'urgenza richiesto da uno dei soci (ex art.700 c.p.c.) con il quale si dispone la revoca per giusta causa dalla carica di amministratore di una Sas, nonostante sia presente nello statuto sociale una clausola compromissoria con cui si affida la soluzione delle controversie ad un arbitrato irrituale. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la sentenza n.18600 del 12 settembre, in cui si afferma che le controversie in materia societaria possono, in generale, formare oggetto di compromesso, con esclusione di quelle che riguardano interessi della società o la violazione di norme poste a tutela dell'interesse collettivo dei soci o dei terzi.</p>
<p>Cassazione sentenza 29/07/11 n.30250</p> 	<p>Operazioni inesistenti: anche la sovrapproduzione parziale è reato In tema di reati tributari il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti sussiste sia nell'ipotesi di inesistenza oggettiva dell'operazione, sia nell'ipotesi di inesistenza relativa, sia, infine, nell'ipotesi di sovrapproduzione "qualitativa", in quanto oggetto della repressione penale è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale. La sovrapproduzione quantitativa è punita non solo nel caso in cui la divergenza tra il reale e la rappresentazione è totale, ma anche quando sia parziale, perché un'operazione economica si è effettivamente verificata fra i soggetti indicati in fattura, ma in termini quantitativi minori rispetto al dichiarato. È quanto affermato dalla Corte di Cassazione con la sentenza n.30250 del 29 luglio.</p>
<p>Cassazione sentenza 30/06/11 n.14337</p> 	<p>Factoring: svalutazione possibile sui crediti ceduti pro solvendo In tema di crediti ceduti <i>pro solvendo</i> la deduzione degli accantonamenti iscritti nel fondo rischi su crediti si applica ai crediti ceduti se, e nella misura in cui, essi, nonostante la cessione, determinino una situazione di rischio per il cedente. Inoltre, nella redazione del bilancio si deve tenere conto del rischio di inadempimento relativo ai crediti ceduti <i>pro solvendo</i>, con la conseguenza che essi devono essere calcolati ed esposti separatamente da quelli derivanti dai crediti non ceduti e dai crediti ceduti <i>pro soluto</i>. Lo ha stabilito la Cassazione con la sentenza n.14337 del 30 giugno.</p>
<p>Corte Giustizia UE sentenza 15/09/11 C-180/10 e C-181/10</p> 	<p>La cessione anche frazionata di terreni agricoli lottizzati non è soggetta a Iva Non può essere ritenuta soggetta ad Iva la vendita, anche frazionata, di un fondo rustico da parte di una persona fisica, che ha esercitato un'attività agricola su tale fondo divenuto edificabile in seguito ad una modifica dei Piani Regolatori locali, se tale vendita si iscrive nell'ambito della gestione del patrimonio privato della persona stessa. Se viceversa si intraprendano, ai fini della realizzazione della suddetta vendita, iniziative attive di commercializzazione fondiaria mobilitando mezzi simili a quelli dispiegati per un'attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi, tale persona deve essere considerata come esercente un'attività economica e l'operazione deve conseguentemente essere ritenuta soggetta all'Iva. È quanto chiarito dalla Corte di Giustizia Europea con la sentenza del 15 settembre in relazione alle cause riunite C-180/10 e C-181/10.</p>

REVISIONE LEGALE DEI CONTI

<p>Cndcec documento 15/09/11 Sito web 11</p> 	<p>Applicazione dei principi di revisione internazionali alle Pmi Il Cndcec ha elaborato un nuovo documento dedicato all'applicazione dei principi di revisione internazionali alle imprese di minori dimensioni che si prefigge lo scopo di fornire al revisore una guida pratica per lo svolgimento della revisione legale in tali imprese, in attesa che la Commissione europea e il Mef concludano i procedimenti loro attribuiti dal D.Lgs. n.39/10. La guida, in particolare, con l'ausilio di esemplificazioni</p>
--	---

e carte di lavoro, segue le fasi caratteristiche di una revisione contabile, dall'accettazione dell'incarico, la pianificazione e la valutazione dei rischi fino alle risposte a tali rischi, alla valutazione degli elementi probativi e alla formazione di un giudizio di revisione appropriato.

AGGIORNAMENTO SOFTWARE

Aggiornamento software Uniconline e controllo Studi di settore

Sono disponibili sul sito *web* delle Entrate:

- **la versione 1.0.2** del 15/09/11 della procedura di controllo degli Studi di settore/Parametri allegati ai modelli Unico 2011;

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Dichiarare - Studi di settore e parametri - Compilazione - Procedura di controllo)

- **la versione 1.4.6** del 15/09/11 delle procedure di controllo del modello Iva base 2011;

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Dichiarare - Dichiarazioni Iva - Iva base/2011 - Compilazione e invio - Procedura di controllo)

- **la versione 1.0.3** del software di compilazione modelli Unico PF, Unico ENC e Unico SC;

- **la versione 1.0.5** del 15/09/11 delle procedure di controllo dei modelli Unico PF, Unico SP, Unico SC e Unico Enc.

Agenzia Entrate
software
Sito Web



ADEMPIMENTI

Istat, comunicato l'indice dei prezzi al consumo – agosto 2011

Con **comunicato del 15 settembre**, l'Istituto nazionale di statistica ha reso noto l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, relativo al mese di agosto 2011, che si pubblica ai sensi dell'art.81 della L. n.392/78 (disciplina delle locazioni di immobili urbani) e ai sensi dell'art.54 della L. n.449/97 (misure per la stabilizzazione della finanza pubblica). L'indice è pari a 103,2. La variazione dell'indice, rispetto a quello del corrispondente mese dell'anno precedente è pari al + 2,8%.

[Istat](#)
[comunicato](#)
[15/09/11](#)



TFR: coefficiente di rivalutazione – agosto 2011

Il coefficiente di rivalutazione, per la determinazione del trattamento di fine rapporto accantonato al 31 dicembre 2010, per il mese di agosto 2011 è pari a 2,784827.

MASTER BREVE 13^A OTTOBRE 2011 - APRILE 2012

La consulenza per lo sviluppo e la tutela dell'attività d'impresa
Aggiornamento professionale e pianificazione fiscale 2011-2012

IL PROGRAMMA TIENE CONTO DI TUTTA L'EVOLUZIONE NORMATIVA IN CORSO

ACCEDI AL SITO

Gruppo **EUROCONFERENCE**
costruiamo competenze

Per info:
www.euroconference.it
mail: masterbreve@euroconference.it
tel. 045 8201828



Sospesi dall'albo i professionisti che non fatturano

Il provvedimento disciplinare scatterà alla quarta violazione nel quinquennio

Pugno duro del Legislatore della Manovra-*bis* nei confronti dei liberi professionisti che si rendono responsabili di ripetute violazioni in tema di certificazione dei corrispettivi per le prestazioni effettuate.

Oltre alle ordinarie sanzioni tributarie previste per le specifiche fattispecie verrà infatti irrogata anche una sanzione accessoria, di tipo amministrativo-disciplinare, immediatamente esecutiva, consistente nella sospensione dall'albo o dall'ordine professionale per un periodo di tempo variabile da un minimo da un massimo.

La sospensione verrà irrogata, recitano le disposizioni contenute nel comma 5 dell'art.2 del D.L. n.138/11 (c.d. Manovra-*bis*) al compimento, nel corso di un quinquennio, di quattro distinte violazioni dell'obbligo di emettere il documento certificativo dei corrispettivi compiute ciascuna in giorni diversi.

La nuova sanzione accessoria all'omessa fatturazione pur essendo una fattispecie mutuata dal Legislatore nell'ambito delle attività commerciali (in particolare dalla chiusura delle attività commerciali in ipotesi di omesso rilascio dello scontrino fiscale) potrebbe avere però effetti ben più pesanti per i liberi professionisti che potrebbero andare al di là di una pura e semplice perdita di prestigio.

Da notare che tale disposizione è una delle poche che non ha subito modifiche durante i lavori parlamentari di approvazione della Manovra-*bis*. Segno evidente pertanto che sul punto non vi sono stati ripensamenti da parte della maggioranza parlamentare né le forze di opposizione sono riuscite a far passare emendamenti in grado di mitigare l'impatto delle nuove norme sui lavoratori autonomi iscritti in albi o ordini professionali.

Scopo del presente lavoro è dunque quello di esaminare le disposizioni in commento, gli effetti delle stessi sui professionisti nonché i principali profili di criticità che emergono da una prima analisi del provvedimento.

Presupposti soggettivi

Per espressa previsione normativa i destinatari del provvedimento sono i soggetti iscritti in:

- albi;
- ordini professionali.

Nel caso di esercizio in forma associata dell'attività professionale la sanzione accessoria della sospensione scatta *"nei confronti di tutti gli associati"*.

I destinatari della sanzione accessoria della sospensione sono dunque soltanto gli *"iscritti in albi o ordini professionali"* mentre nessun ulteriore addebito è previsto a carico di coloro che, pur esercitando un'attività di lavoro autonomo, non appartengono ad alcun albo o ordine professionale.

Quanto alla sospensione disposta per tutti i soci o gli associati in caso di esercizio in forma associata di un'attività professionale occorre riflettere sulle incertezze e le problematiche che tale previsione normativa è potenzialmente in grado di produrre. Certamente la misura non sembra destinata a favorire quei processi di aggregazione professionale, anche di natura multidisciplinare, delle attività professionali considerati da più parti come indispensabili per il miglioramento sia delle prestazioni fornite sia della competitività degli studi italiani rispetto alla concorrenza estera.

Oltre a ciò la disposizione da ultimo ricordata potrebbe portare anche a conseguenze pratiche ai limiti dell'assurdo. Ciò potrebbe verificarsi nel caso in cui un associato, prima ancora che frodare il Fisco non emettendo la fattura per le prestazioni rese, si renda responsabile di una violazione nei confronti dei patti associativi tenendo all'oscuro dell'attività svolta e soprattutto dei compensi percepiti, anche i colleghi associati. Appare evidente come in casi del genere la sospensione comminata a carico degli associati vittime del comportamento del collega non potrebbe che assumere il sapore di una vera e propria beffa.

Presupposti oggettivi

Dal punto di vista oggettivo la sospensione nei confronti dell'iscritto in albi o ordini professionali scatterà al contemporaneo verificarsi dei seguenti eventi:



Appare ovvio che tali infrazioni saranno accertate soprattutto a seguito di indagini finanziarie effettuate sui conti del professionista o dello studio associato. L'omessa fatturazione potrebbe emergere anche a seguito di altre attività di verifica di tipo meno invasivo quali, ad esempio: accertamenti induttivi, controlli incrociati e, non ultimo, dietro specifica segnalazione agli organi verificatori da parte di un cliente che avendo corrisposto il prezzo pattuito per la prestazione non abbia ricevuto la relativa fattura o parcella. Più difficile ipotizzare invece che la sospensione possa scattare a seguito di un accertamento da studi di settore o parametri. In questi casi infatti non esiste una equiparazione diretta fra i maggiori compensi stimati dal *software* ed il numero di fatture emesse¹.

La sanzione accessoria

Al verificarsi delle fattispecie soggettive ed oggettive sopra ricordate è disposta, oltre alle ordinarie sanzioni tributarie previste per le ipotesi di omessa fatturazione, la sanzione accessoria della sospensione dell'iscrizione all'albo o all'ordine professionale variabile da un minimo ad un massimo secondo il seguente criterio:

- da tre giorni ad un mese alla prima violazione;
- da quindici giorni a sei mesi in caso di recidiva.

La norma contenuta nella *Manovra-bis* dispone inoltre che *“il provvedimento di sospensione è immediatamente esecutivo”*.

Tale immediatezza della sanzione accessoria viene comminata attraverso la deroga espressa delle disposizioni contenute nell'art.19, co.7, del D.Lgs. n.472/97 ai sensi delle quali *“le sanzioni accessorie sono eseguite quando il provvedimento di irrogazione è divenuto definitivo”*.

Per il professionista dunque, anche qualora sussistano fondati dubbi sulla ricostruzione operata dall'Ufficio in ordine alla realizzazione della fattispecie sanzionatoria, il danno correlato alla sanzione di natura disciplinare sarà immediato.

¹ Improbabile se non addirittura impossibile pensare invece ad accertamenti diretti della violazione dell'obbligo di emissione della fattura. Per le attività professionali, salvo casi particolari, non esiste un obbligo di emissione della fattura al termine di ogni incontro o consulenza resa alla propria clientela. La fattura, nella generalità dei casi, è emessa solo al termine della prestazione o al ricevimento di acconti in corso d'opera. Il “piontonamento” dei militari della Guardia di Finanza o dei funzionari delle Entrate fuori dai locali ove si svolge l'attività professionali, al pari di quello che avviene ad esempio per i commercianti al minuto, avrebbe dunque scarse possibilità di successo.

La sospensione dall'ordine o dall'albo dunque produrrà i suoi negativi effetti (particolarmente gravi nell'ipotesi in cui il professionista svolga ad esempio incarichi quali curatele fallimentari, revisione dei conti etc.) indipendentemente dalle contestazioni mosse dal professionista di fronte all'Ufficio o alla Commissione Tributaria, in ordine al rilievo effettuato dai funzionari del Fisco.

Danni che difficilmente potranno essere risarciti anche nel caso in cui le doglianze del professionista fossero accolte dai giudici tributari con l'annullamento dei rilievi dell'Ufficio in ordine alla mancata fatturazione delle prestazioni effettuate. Al di là di un mero ristoro di carattere economico nessuna pronuncia potrebbe infatti restituire al professionista gli incarichi professionali dai quali è stato costretto a dimettersi quale conseguenza diretta della sospensione dall'albo.

Gli atti di sospensione, recita infine il provvedimento in oggetto, *“sono comunicati all'ordine professionale ovvero al soggetto competente alla tenuta dell'albo affinché ne sia data pubblicazione sul relativo sito internet”*.

Quanto agli effetti temporali delle nuove disposizioni è da ritenere che la sospensione debba essere disposta solo in caso di violazioni compiute dopo la data del provvedimento (13 agosto 2011) non essendo possibile ipotizzare effetti retroattivi delle stesse in ossequio al principio generale di legalità ed irretroattività delle sanzioni amministrativo-tributarie contenuto nell'art.3 del D.Lgs. n.472/97².

Gli effetti della sospensione

Il provvedimento disciplinare della sospensione dell'albo o dall'ordine professionale, seppur limitata nel tempo, può dunque causare perdite economiche di tipo definitivo. Sotto questo profilo l'equiparazione della sanzione comminata ai professionisti regolamentati in albi o ordini agli esercenti attività di commercio al minuto appare solo formale. Per comprendere meglio la portata di queste affermazioni si pensi agli effetti economici che possono derivare dalla chiusura amministrativa di un'attività commerciale, ad esempio un bar, e dalla sospensione dall'ordine, anche per pochi giorni, di un dottore commercialista. Per il bar la chiusura dell'esercizio commerciale comporterà una perdita che può essere stimata attraverso la semplice moltiplicazione dell'incasso medio giornaliero per i giorni di sospensione, alla quale devono essere ovviamente aggiunti tutti i costi comunque sostenuti anche nel periodo di chiusura (spese per il personale, affitto locali, deperimento merce, etc.). Per il dottore commercialista invece le cose si complicano.

Anche ipotizzando il periodo di sospensione minimo (tre giorni) gli effetti economici potrebbero essere ben superiori rispetto al suddetto arco temporale. La sospensione, una volta recepita e resa pubblica dall'ordine di appartenenza produrrebbe infatti la decadenza dagli incarichi di tipo pubblicistico che il dottore commercialista potrebbe avere in corso di svolgimento con enti quali il Tribunale, la Procura della Repubblica nonché gli incarichi nei Collegi sindacali. Il provvedimento disciplinare della sospensione comporta infatti la decadenza del sindaco revisore e la sua sostituzione con il supplente più anziano in ordine di età.

Ecco allora che il “danno” derivante dalla sospensione potrebbe essere difficilmente quantificabile e sicuramente ben superiore dalla semplice moltiplicazione dell'incasso giornaliero medio dello studio per i giorni di sospensione.

² Sul punto si veda di F. Falcone e A. Iorio, *“Sospesi dall'albo senza retroattività”*, in Il Sole 24 Ore, 19 agosto 2011, pag.24.

Profili critici

La norma della Manovra-*bis* che prevede la sanzione accessoria della sospensione da un minimo di tre giorni ad un massimo di un mese dei professionisti rei di non aver certificato i corrispettivi delle prestazioni riscosse, suscita una serie di dubbi in ordine ad alcuni profili in essa contenuti.

👉 Fra questi un ruolo di primo piano è assunto, senza ombra di dubbio, dall'immediata esecutività del provvedimento di sospensione che non lascia spazio al diritto di difesa del libero professionista.

Anche l'ingerenza di un soggetto terzo (Direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate) rispetto agli organi istituzionalmente deputati alla gestione dei provvedimenti disciplinari degli albi e degli ordini professionali suscita più di una perplessità.

Il ruolo degli ordini professionali, alla luce delle disposizioni contenute nel D.L. n.138/11 è infatti ridotto a quello di "meri esecutori" di provvedimenti disciplinari emessi dall'Amministrazione Finanziaria. Il Consiglio dell'ordine non potrà fare altro che prendere atto del provvedimento emesso dalla direzione regionale delle entrate e provvedere alla pubblicazione dello stesso sul suo sito internet istituzionale.

Tale disposizione appare in contrasto con quanto previsto in materia di procedimenti disciplinari nelle singole leggi istitutive e regolamentatrici dei vari albi ed ordini professionali. Rimanendo nell'ambito della professione di dottore commercialista ed esperto contabile, l'art.49 del D.Lgs. n.139/05 (istitutivo appunto della nuova categoria professionale) individua nel Consiglio dell'ordine l'organo normalmente deputato all'esperimento dell'azione disciplinare che deve svolgersi secondo criteri di:

- imparzialità;
- buon andamento dell'azione amministrativa;
- rispetto delle garanzie del contraddittorio.

Il successivo art.50 prevede poi che il procedimento disciplinare possa iniziare esclusivamente sulla base di:

- iniziativa d'ufficio del Consiglio dell'ordine;
- su richiesta del Pubblico Ministero.

Il medesimo art.50 dispone inoltre che: *"nessuna sanzione disciplinare può essere inflitta senza che l'incolpato sia stato invitato a comparire avanti il consiglio, con l'assegnazione di un termine non inferiore a dieci giorni per essere sentito. L'incolpato ha facoltà di presentare documenti e memorie difensive"*.

Dalla lettura delle disposizioni di cui sopra emerge con chiarezza il contrasto fra le norme contenute nel D.L. n.138/11 e quelle che regolamentano il procedimento disciplinare dell'ordine. Si tratta di un conflitto che dovrà essere risolto prima di poter dare concreta attuazione alle nuove modalità di avvio immediato di un procedimento disciplinare nei confronti dei singoli iscritti.

Della limitazione del diritto di difesa del professionista iscritto in albi o ordini abbiamo già avuto modo di precisare gli effetti e le conseguenze, in alcuni casi anche irreversibili.

Altri aspetti controversi della disposizione in commento, peraltro già accennati nel corso del presente lavoro, sono ravvisabili nella disparità di trattamento fra soggetti esercenti attività di lavoro autonomo sulla base della iscrizione o meno in albi o ordini professionali e le conseguenze, per certi versi anche paradossali, dell'estensione del provvedimento disciplinare in capo a tutti i soci o associati nell'ipotesi dell'esercizio in forma aggregata dell'attività.

Come abbiamo avuto modo di vedere, la disposizione in commento presta il fianco a più di un dubbio. Ciò detto, dopo l'entrata in vigore della Manovra-*bis* (convertita in Legge n.148/11), non resta che attendere gli indispensabili chiarimenti di prassi amministrativa.



La Manovra di Ferragosto: le novità in materia di contanti, assegni e libretti al portatore

La manovra di Ferragosto e le novità in materia di antiriciclaggio

Il D.L. n.138/11, c.d. Manovra di Ferragosto, ha interessato anche la normativa antiriciclaggio, apportando alla stessa, per l'ennesima volta, novità in materia di trasferimenti di denaro contante, assegni e libretti al portatore. In particolare, il comma 4, dell'art.2 del D.L. n.138/11, ha modificato diversi commi dell'art.49 del D.Lgs. n.231/07, riducendo la soglia-limite ai fini del divieto di trasferimento del contante e dei titoli al portatore di cui al citato articolo 49. In conseguenza di ciò, dal 13 agosto 2011, data di entrata in vigore dei nuovi limiti, è stata portata a € 2.500 la soglia-limite sotto la quale è possibile trasferire denaro contante, emettere assegni liberi e detenere libretti al portatore. La nuova modifica si aggiunge alle altre operate dal legislatore nel corso degli ultime tre anni:

Fino al 29 aprile 2008	ammessi solo se non superiori a 12.500 euro
Dal 30 aprile 2008 al 24 giugno 2008	ammessi solo se inferiori a 5.000 euro
Dal 25 giugno 2008 al 30 maggio 2010	ammessi solo se inferiori a 12.500 euro
Dal 31 maggio 2010	ammessi solo se inferiori a 5.000 euro
Dal 13 agosto 2011	ammessi solo se inferiori a 2.500 euro

L'intervento normativo in esame è rivolto all'adeguamento alle disposizioni adottate in ambito comunitario con l'intento di prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento al terrorismo, così come indicato nella relazione di accompagnamento al D.L. n.138/11.

Tuttavia, è innegabile che la riduzione della soglia-limite di tracciabilità, rendendo sempre più limitata la possibilità di utilizzo del denaro contante, **oltre ad avere un intento antiriciclaggio**, ha anche un **intento, o meglio una portata anti-evasione fiscale**, di cui diremo in seguito.

Le novità in materia di trasferimenti di denaro contante

Dal 13 agosto 2011, data di pubblicazione del D.L. n. 138/11 nella Gazzetta Ufficiale, la soglia limite sotto la quale è possibile trasferire ed utilizzare denaro contante è passata da € 5.000 ad € 2.500.

In altre parole, dal 13 agosto 2011 è vietato il trasferimento in contanti qualora l'importo da trasferire sia uguale o superiore ad € 2.500; per importi pari o superiori ad € 2.500 è obbligatorio l'utilizzo di strumenti di pagamento tracciabili, come carte di credito, bancomat, bonifici bancari, assegni. In tali ultime ipotesi, la disposizione non si applica in quanto il trasferimento avviene tramite un intermediario abilitato.

È bene evidenziare che, la soglia-limite di € 2.500 è riferita alla somma complessiva della stessa operazione, cioè opera anche quando l'operazione è frazionata (art.49, co.1, D.lgs. n.231/07). La stessa [circolare](#) del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 5 agosto 2010 n.281178, a commento delle modifiche introdotte all'art.49 dall'art.20 del D.L. n.78/10, ha rimarcato il divieto di trasferimenti di importo inferiore alla soglia-limite quando questi siano artificialmente frazionati allo scopo di eludere la legge.

Si ricorda che, come previsto dal secondo comma dell'art.1, lett. m) del D.Lgs. n.231/07, per operazione frazionata si intende un'operazione unitaria sotto il profilo economico, di valore pari o superiore ai limiti stabiliti dal D.Lgs. n.231/07, posta in essere attraverso più operazioni, singolarmente inferiori ai predetti limiti, effettuate in momenti diversi ed in un circoscritto periodo di tempo fissato in sette giorni, ferma restando la sussistenza dell'operazione frazionata, quando ricorrano elementi per ritenerla tale.

A supporto dell'operatività pratica dei mercati, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha affermato che, nel caso di più trasferimenti, singolarmente di importo inferiore alla soglia-limite, ma complessivamente di ammontare superiore, in quanto tra loro cumulabili, il divieto non opera se sono relativi a:

- distinte ed autonome operazioni;
- ovvero alla medesima operazione, quando il frazionamento è connaturato all'operazione stessa oppure è la conseguenza di un preventivo accordo tra le parti o previsto dalla prassi commerciale ovvero conseguenza della libertà contrattuale (ad esempio, vendita a rate: l'acquisto di un bene per € 4.000 può essere rateizzato in due *tranche* in contanti da € 2.000 cadauna).

Nei contesti di cui sopra, il Mef ha tuttavia evidenziato che resta fermo il potere discrezionale dell'Amministrazione Finanziaria di valutare, caso per caso, se il frazionamento sia stato realizzato con lo specifico scopo di eludere il divieto normativo.

Una tra tutte, la Suprema Corte, [sentenza n.15103/10](#), ha affermato che:

in tema di sanzioni amministrative per violazione della normativa antiriciclaggio, il divieto di trasferire denaro contante e titoli al portatore per importi superiori ai limiti stabiliti dalla legge, fa riferimento al valore dell'intera operazione economica alla quale il trasferimento è funzionale e si applica anche quando si sia realizzato mediante il compimento di operazioni, ciascuna di valore inferiore o pari al massimo consentito (cfr. già Cass. n.8698/2007).

Nel caso di cui alla sopra citata sentenza, per la Suprema Corte scattano le sanzioni antiriciclaggio per chi paga in contanti le rate di acquisto della casa (soglia-limite vigente di importo differente rispetto all'attuale), anche se gli importi sono al di sotto della soglia legale.

Le novità in materia di assegni

La riduzione della soglia-limite operata dal D.L. n.138/11 ha interessato anche gli assegni.

In particolare dal 13 agosto 2011:

- è consentita l'emissione di assegni bancari e postali, assegni circolari e vaglia postali e cambiari liberi per importi inferiori ad € 2.500 (sino ad € 2.499,99.=);
- gli assegni bancari e postali emessi per importi pari o superiori ad € 2.500 devono recare:
 - l'indicazione del beneficiario (nome e cognome o la ragione sociale) e
 - la clausola di non trasferibilità.

Ai sensi dell'art.49, co.10, D.Lgs. n.231/07, il rilascio di assegni bancari, circolari, vaglia cambiari o postali in forma libera, cioè di importo inferiore ad € 2.500, è consentito soltanto previa richiesta scritta all'Istituto di credito e pagamento dell'imposta di bollo di € 1,50 per singolo modulo di assegno o vaglia.

Nessuna modifica è intervenuta per quanto riguarda gli assegni emessi all'ordine del traente, c.d. assegni "a me medesimo" (art.49, co.6, D.Lgs.231/07) che non possono circolare, qualunque sia l'importo. Tali assegni, infatti, possono essere utilizzati solo per effettuare un prelievo/incasso allo stesso nome del traente/beneficiario presso lo sportello bancario o postale.

È importante evidenziare quanto affermato dal Mef nella citata circolare del 5 agosto 2010, secondo cui gli assegni utilizzati, anche per la medesima transazione, non sono cumulabili ai fini del calcolo dell'importo totale del trasferimento, essendo la soglia-limite intesa soltanto per il singolo assegno. Pertanto, resta ferma la possibilità di emettere più assegni liberi al di sotto della nuova soglia-limite di € 2.500, anche contemporaneamente, per far fronte ad uno stesso pagamento.

Di particolare importanza ed evidenza risultano alcuni aspetti pratici legati alla fase transitoria.

Esempio

Si pensi, ad esempio, ad un assegno libero compilato il 9 agosto 2011, ma emesso con data 10 settembre (cioè successiva all'entrata in vigore della nuova soglia-limite) ed incassabile solo successivamente. Qualora non si potesse intervenire sull'assegno, non sembra possibile evitare la violazione di cui al co.5, dell'art.49 del D.Lgs. n.231/07 ed alla sanzione di cui all'art.58 co.1 del medesimo decreto, in seguito alla segnalazione che l'intermediario è obbligato a fare.

Mentre nel caso di un assegno libero emesso il 10 agosto per € 4.000 e presentato in banca per l'incasso successivamente al 13 agosto 2011, pur in vigore della nuova soglia-limite, non dovrebbe sussistere alcuna violazione, in considerazione del fatto che al momento dell'emissione del titolo era possibile emettere assegni liberi purché di importi inferiori a € 5.000.

Infatti, dovrebbero essere valide le indicazioni fornite dal Ministero dell'Economia nella [circolare n.33124](#) del 20 marzo 2008, secondo cui rileva la data di emissione del titolo.

Le novità in materia di libretti bancari e postali al portatore

Una novità pressoché analoga riguarda anche i libretti bancari e postali al portatore, il cui saldo deve quindi essere inferiore ad € 2.500 (art.49, co.12, D.Lgs. n.231/07). I libretti che eccedono tale soglia-limite dovranno essere ricondotti al nuovo importo, al di sotto di € 2.500, entro il 30 settembre 2011, ovvero trasformati in libretti nominativi, ovvero estinti.

Il regime sanzionatorio

La violazione delle disposizioni di cui all'art.49 del D.Lgs. n.231/07 è regolamentata dall'art.58 del D.lgs. n.231/07. Le sanzioni colpiscono sia colui che esegue il pagamento sia colui che lo riceve.

Per le violazioni relative a trasferimenti di denaro contante o di assegni o titoli al portatore:

per importi compresi tra €2.500 e €50.000



la sanzione applicabile è compresa tra l'1% ed il 40% dell'importo trasferito, ferma restando l'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria minima di € 3.000;

per trasferimenti di importo superiore a €50.000



la sanzione minima è aumentata di cinque volte (art.58, co.7-bis, D.Lgs. n.231/07).

Per i libretti di deposito bancari o postali al portatore:

con saldo uguale o maggiore ad €2.500



la sanzione applicabile è compresa tra il 20% ed il 40% del saldo, con un minimo di € 3.000;

con saldo superiore ad € 50.000



le sanzioni minima e massima sono aumentate del 50% (art.58, co.7-bis D.Lgs. n.231/07).

Si evidenzia che un emendamento alla Manovra varato dalla Commissione Bilancio del Senato prevede la non sanzionabilità delle operazioni oltre soglia compiute tra il 13 agosto ed il 31 agosto 2011. In altre parole, con riguardo alla soglia-limite di € 2.500, le sanzioni di cui all'art.58 del D.Lgs. n.231/07 saranno applicate a far data dal 1° settembre 2011.

Il Mef, come previsto dall'art.60, co.2, D.Lgs. n.231/07, nel contestare l'illecito, consente di aderire, entro 60 giorni dalla constatazione, al pagamento ridotto della sanzione (c.d. oblazione), secondo le previsioni dell'art.16, co.1, L. n.689/81. L'oblazione permette il pagamento di una somma in misura ridotta pari alla terza parte del massimo della sanzione prevista per la violazione commessa o, se più favorevole e qualora sia stabilito il minimo della sanzione edittale, pari al doppio del relativo importo, oltre alle spese del procedimento, entro il termine di 60 giorni dalla contestazione immediata, o se questa non vi è stata, dalla notificazione degli estremi della violazione.

L'oblazione si applica esclusivamente alle violazioni delle disposizioni dell'art.49, commi 1, 5 e 7, il cui importo non sia superiore a € 250.000. Inoltre, il pagamento in misura ridotta, e pertanto il ricorso all'oblazione, non è esercitabile da chi si è già avvalso delle medesima facoltà, il cui atto di contestazione sia stato ricevuto dall'interessato nei 365 giorni precedenti la ricezione del secondo atto di contestazione.

È importante evidenziare che le nuove misure sanzionatorie si applicano non solo su chi compie l'irregolarità, ma anche su chi, avendone l'obbligo, omette di comunicarle alle competenti Direzioni territoriali dell'Economia e delle Finanze.

A tal proposito i professionisti tenuti al rispetto degli adempimenti antiriciclaggio (commercialisti, avvocati, revisori, ecc.) che "in relazione ai loro compiti di servizio e nei limiti delle loro attribuzioni ed attività", hanno notizia di infrazioni dei limiti di cui all'art.49 D.Lgs. n.231/07, devono darne apposita comunicazione, entro 30 giorni, al Ministero dell'Economia per la relativa constatazione. Ipotesi che può verificarsi, ad esempio, quando un cliente effettua il pagamento di una fattura per contanti di importo pari o superiore ad € 2.500 e ciò risulti al consulente che tiene la contabilità.

In caso di omessa comunicazione, il professionista è destinatario di una sanzione diretta di tipo amministrativo, variabile dal 3% al 30% dell'importo dell'operazione con una sanzione minima di € 3.000. A tale violazione non è applicabile l'oblazione, così come previsto dall'art.60, co.2 del D.Lgs. n.231/07.

L'impatto dei nuovi limiti sullo spesometro e sugli accertamenti

La modifica della soglia-limite ha numerosi e significativi impatti non solo sull'operatività quotidiana dei contribuenti e di noi professionisti, ma anche nei rapporti con l'Amministrazione Finanziaria. Infatti, la riduzione della soglia di tracciabilità al nuovo importo minimo può consentire al Fisco il raggiungimento di un duplice obiettivo:

- di lotta al sommerso da una parte e
- di ottenimento di maggiori informazioni ai fini dell'accertamento sintetico puro.

A tal proposito, stante la formulazione del quarto comma dell'art.38 del DPR n.600/73, a decorrere dal periodo d'imposta 2009, il reddito complessivo del contribuente potrà essere rettificato sulla base delle spese, di qualsiasi genere, dal medesimo sostenute in un determinato periodo d'imposta.

Tale strumento ed il suo utilizzo è subordinato alla capacità e disponibilità dell'Amministrazione Finanziaria di reperire il maggior numero possibile di informazioni in relazione alle spese sostenute dai contribuenti in ciascun periodo d'imposta. Il tutto accompagnato anche al nuovo obbligo di comunicazione annuale delle operazioni effettuate dai contribuenti.

La nuova soglia-limite per i pagamenti in contanti farà aumentare, sicuramente, l'utilizzo di mezzi di pagamento tracciabili e quindi facilmente individuabili dal Fisco, che potrebbe utilizzarli anche nell'accertamento sintetico. Infatti, l'utilizzo di strumenti di pagamento tracciabili farà sì che numerosi dati affluiscono direttamente nelle banche dati a disposizione del Fisco, tramite l'Anagrafe Tributaria.

La modifica normativa introdotta dalla Manovra-bis alla disciplina antiriciclaggio e all'utilizzo di denaro contante consentirà dunque al Fisco un'importante operazione anti-evasione. È innegabile la rilevante utilità della misura introdotta, soprattutto in relazione a situazioni patologiche (sommerso, sovrapproduzione, ecc.) del nostro Paese, dove l'utilizzo del contante ancora rappresenta, inspiegabilmente, il maggior strumento utilizzato nelle transazioni, ma dall'altra parte il contribuente si trova a muoversi in uno scenario sempre più stringente.

Da un lato, abbiamo i movimenti bancari alla luce del sole con necessità di dover giustificare prelievi e versamenti in ossequio alla presunzione di imponibilità di tutte le somme (non solo in entrata ma anche in uscita) non classificabili e non riconducibili ad operazioni registrate; dall'altro l'impossibilità di far fronte in contanti a pagamenti di importi irrisori, con la conseguenza di rendere pressoché inesistenti i movimenti che possono sfuggire al controllo dell'Amministrazione Finanziaria.

GIORNATA DI STUDIO
SETTEMBRE - OTTOBRE 2011

Aggiornato con il maxi emendamento alla manovra

GUIDA ALLE MANOVRE FISCALI D'ESTATE

ACEDI AL SITO

SEDI: incontro di 1 giornata

BOLOGNA	PALERMO
CAGLIARI	PERUGIA
FIRENZE	PESARO
GENOVA	ROMA
MILANO	TORINO
NAPOLI	UDINE
PADOVA	VERONA

QUOTA DI PARTECIPAZIONE
€125,00 + IVA

Quote agevolate sono previste per gli appartenenti a Privilege Club

INFO: Tel. 045.8201828
e-mail: convegna@euroconference.it

Gruppo **EUROCONFERENCE®**
costruiamo competenze



Scudo fiscale, la giurisprudenza azzera la circolare n.52/E/10: possibile non dichiarare la sanatoria e difesa senza limiti

Premessa

Due interventi giurisprudenziali, oltremodo interessanti, hanno animato la problematica dello scudo fiscale, in un periodo peraltro caratterizzato da un particolare interesse su quanti si sono avvalsi di tale forma di sanatoria, sia perché da un lato vi è stata una pressante richiesta politica di innalzare le imposte pagate per la definizione, auspicando una sorta di interpretazione retroattiva (ad onor del vero impraticabile per ovvi problemi di legittimità, nonché per non minare la credibilità delle leggi dello Stato), sia in quanto sono sempre più forti le spinte verso il contrasto all'evasione, soprattutto nei confronti di coloro che sono rimasti "impigliati" nella rete delle informazioni fuoriuscite da alcuni paradisi fiscali, dalla lista Falciani in poi. Le due sentenze che di seguito saranno analizzate si sono espresse, in maniera positiva per il contribuente, su due argomenti "fondamentali" dello scudo fiscale e nello specifico in ordine all'utilizzo dello stesso quale "limite" all'attività di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria, statuendo che:

1. a differenza di quanto precisato nei documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate, non è obbligatorio comunicare all'Amministrazione Finanziaria, immediatamente in sede di accessi, ispezioni e verifiche, ovvero entro 30 giorni dalla formale conoscenza di un'attività di accertamento, di aver fruito dello scudo fiscale, evenienza che invece può essere utilizzata in ogni fase del contenzioso;
2. l'immunità dall'accertamento non è limitata agli imponibili "astrattamente riconducibili" allo scudo fiscale, essendo invece "spendibile" liberamente dal contribuente in funzione dei propri interessi.

Si tratta di due prese di posizioni davvero importanti, destinate ad aprire la strada ad un contenzioso lungo (data la sicura resistenza dell'Agenzia delle Entrate), che però sembrano essere fondate e sostenute dal dettato della norma e che sicuramente saranno utilizzate in tutte le controversie, attuali e future, che caratterizzeranno i controlli dei soggetti che hanno fatto ricorso allo scudo, soprattutto in quanto permettono di sovvertire *in toto* i chiarimenti di prassi e nello specifico della [C.M. n.52/10](#), documento con cui l'Amministrazione aveva analizzato le modalità di controllo che gli uffici periferici dovevano porre in essere in presenza dell'emersione dei capitali detenuti all'estero.

La posizione dell'Amministrazione Finanziaria

⇒ Quando dichiarare di aver effettuato lo scudo fiscale

In sede di verifica, accertamento o altra azione dell'Amministrazione Finanziaria, il principale problema del contribuente riguarda il momento in cui è opportuno palesare l'avvenuto ricorso allo scudo fiscale. Secondo la C.M. n.52/10, che conferma *in toto* quanto sostenuto nella [C.M. n.43/09](#), è specifico onere del contribuente sottoposto a controllo dare immediata comunicazione ai verificatori/accertatori di essersi avvalso dello scudo fiscale. Infatti, il soggetto sottoposto a controllo se intende far valere gli effetti preclusivi estintivi connessi all'emersione deve opporre all'Ufficio lo "scudo fiscale":

- tempestivamente in sede di inizio di accessi, ispezioni o verifiche;
- entro 30 giorni successivi a quello in cui ha avuto formale conoscenza di un avviso di accertamento o di rettifica o di un atto di contestazione di violazioni tributarie, ovvero di inviti, questionari e richieste ex art.51, co.2, DPR n.633/72 e art.32, DPR n.600/73³.

³ Nello specifico, "per formale conoscenza si intende la notifica, ritualmente eseguita, dei predetti atti".

La dottrina unanime ha sempre evidenziato enormi perplessità al riguardo, atteso che la convenienza del contribuente “a dichiararsi” al Fisco non è proprio massima, in quanto lo “schermo” agli accertamenti è esattamente pari agli importi emersi e dunque potrebbe innescarsi un meccanismo di controllo “ad obiettivo”, ossia mirante proprio al superamento della soglia di immunità.

Esempio

In termini pratici, se ad esempio un imprenditore individuale ha effettuato uno scudo fiscale rimpatriando in Italia € 500.000 in contanti, i funzionari incaricati del controllo sapranno che per superare tale “schermo”, devono anzitutto recuperare un ammontare di ricavi superiore a € 500.000, oppure, aderendo alle indicazioni dell’Amministrazione centrale (circostanza però superata in sede giurisprudenziale), possono concentrare l’attenzione sui componenti negativi non inerenti, recuperabili in quanto non “astrattamente riconducibili” ai capitali trasportati all’estero e sul presupposto che il costo non inerente è stato comunque realmente sostenuto e dunque il denaro fuoriuscito a vantaggio di terzi di certo non è stato occultato e trasportato all’estero.

Ma oltre alla non convenienza alla produzione immediata dello scudo fiscale, le critiche alla posizione dell’Agenzia delle Entrate si sono fondate soprattutto sull’assenza di una disposizione che vada a disciplinare tale obbligo in capo al contribuente interessato. Al contrario, il tenore letterale della disposizione non si esprime sul punto, tant’è che la richiesta di immediata “dichiarazione” di aver fruito dello scudo si scontra addirittura con i precedenti chiarimenti di prassi dati in occasione della vecchia edizione dello scudo fiscale, nonché relativamente ai condoni del 2002, laddove fu chiarito che gli effetti preclusivi dell’emersione potevano essere opposti in qualsiasi fase dell’iter accertativo ed anche in sede di presentazione del ricorso⁴.

⇒ Come opera la preclusione dell’accertamento

Per esplicita previsione dell’art.14, co.1, lett. a), D.L. n.350/01, l’effetto di preclusione dello scudo fiscale opera limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all’estero e oggetto di emersione. Null’altro aggiunge la norma.

Sul punto, la C.M. n.52/10 ricorda che in sede di controllo deve verificarsi l’astratta riconducibilità degli imponibili oggetto di accertamento con quelli oggetto di emersione e ciò accade in particolare se gli imponibili contestati:

- sono direttamente imputabili alle attività “scudate”;
- “*seguendo un ragionamento logico-inferenziale ... possono porsi come premessa assai probabile della costituzione all’estero*” delle stesse attività.

Sul punto l’Agenzia effettua il seguente esempio:

“... qualora l’attività oggetto di emersione sia un immobile acquistato ed interamente pagato nel 2006, è del tutto evidente che maggiori imponibili eventualmente accertabili per il periodo d’imposta 2007 non possano essere stati utilizzati per l’acquisizione di detta attività. Di contro, potrebbe risultare plausibile che i maggiori imponibili stessi siano stati utilizzati per la ristrutturazione dell’immobile e, pertanto, accertata l’avvenuta ristrutturazione, gli effetti preclusivi potranno essere ammessi, anche in mancanza di una prova specifica circa il collegamento tra i fondi oggetto di evasione e quelli impiegati per la ristrutturazione in parola”.

Altri esempi potrebbero riguardare la verifica o l’accertamento di un reddito d’impresa. Può ipotizzarsi l’evenienza di soli rilievi in materia di costi non di competenza o non inerenti, laddove secondo l’Amministrazione Finanziaria non si configura la possibilità di aver occultato capitali illecitamente esportati all’estero, proprio in quanto, come già

⁴ Tra le altre, proprio in materia di scudo si è espressa in tali termini C.M. n.9/02.

anticipato, i costi non di competenza o non inerenti, essendo reali sono comunque stati sostenuti e dunque hanno comportato fuoriuscita di denaro a favore dei fornitori; denaro dunque che non può essere stato trattenuto dal contribuente e fatto confluire su propri conti personali all'estero.

Viceversa, nella casistiche classiche delle contestazioni basate su ricavi o compensi, oppure sui maggiori imponibili determinati dagli studi di settore, lo scudo fiscale secondo l'Agenzia può esplicare i suoi effetti, essendo ragionevole ritenere che gli imponibili accertati in realtà sono stati occultati e trasferiti all'estero. E ciò anche nell'ipotesi di accertamenti che riducono l'ammontare della perdita dichiarata, circostanza in cui l'ufficio è legittimato ad emanare l'accertamento solo se la perdita accertabile è inferiore alla perdita dichiarata originariamente, ridotta dell'importo indicato nella dichiarazione riservata.

La posizione della giurisprudenza

⇒ L'utilizzo dello scudo fiscale. CTP di Pordenone, sentenza n.41 del 28 maggio 2011

Le precedenti posizioni dell'Amministrazione Finanziaria sono state totalmente ribaltate dalla giurisprudenza di merito. In ordine alla tempistica entro cui utilizzare lo scudo fiscale e dunque renderlo manifesto all'Agenzia delle Entrate, si è espressa la Commissione Tributaria Provinciale di Pordenone, con [sentenza n.41 del 28 maggio 2011](#). La vicenda ha riguardato l'applicazione del redditometro nei confronti di un contribuente, il quale solo in sede di accertamento con adesione, successivamente dunque all'avvio della procedura di riscontro mediante questionario da parte dell'Amministrazione Finanziaria, ha evidenziato all'Ufficio competente di essersi avvalso della sanatoria, esibendo la dichiarazione riservata delle attività emerse e chiedendo l'annullamento dell'accertamento in corso.

Di contro, l'Agenzia delle Entrate ha eccepito l'impossibilità di accogliere la richiesta di utilizzare lo scudo fiscale, proprio in quanto il contribuente, secondo quanto indicato nella C.M. n.43/09 e ribadito nella C.M. n.52/10, avrebbe dovuto illustrare agli organi accertatori, entro 30 giorni dall'avvio delle attività accertative (nel caso di specie, la notifica del questionario), di aver fruito dello scudo fiscale.

La reazione della Commissione Tributaria non poteva essere, a parere di chi scrive, diversa da quanto espresso nella sintetica, ma oltremodo pregnante parte motiva della sentenza:

“(...) L'art.14 del D.L. n.350/01, preclude nei confronti del dichiarante ogni accertamento tributario e contributivo per i periodi di imposta per i quali non è ancora decorso il termine per l'azione di accertamento e limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme oggetto di rimpatrio. Il ricorrente ha rimpatriato, con dichiarazione riservata del 23/12/2009, una somma di danaro pari a Euro (...), che può essere astrattamente ricondotta all'occultamento di quei maggiori redditi imponibili, sinteticamente determinati sulla base della disponibilità ed utilizzo di beni, indice di capacità contributiva, normativamente individuati e dettagliatamente indicati negli avvisi di accertamento impugnati. Non ritiene fondata l'eccezione sostenuta dall'Ufficio che nel caso in discussione il termine ultimo per far valere gli effetti preclusivi dello scudo sarebbe scaduto decorsi i trenta giorni dalla data di notifica del questionario (...), avvenuta il 17/2/2010, in quanto non trae origine dalla legge, ma da mere indicazioni agli Uffici, circa i comportamenti da tenere.(...). Il ricorso va quindi accolto (...)”.

L'impossibilità di una conclusione diversa, in effetti, è data da un insieme di fattori:

1. la norma non disciplina la tempistica entro cui dover produrre la dichiarazione riservata e nemmeno prevede uno specifico obbligo in tal senso. L'effetto preclusivo dell'accertamento è statuito dalla legge ed al ricorrere delle condizioni previste lo

scudo fiscale, una volta conclamato, esplica i suoi effetti di immunità in qualsiasi momento, senza poter vincolare tali effetti a condizioni temporali di esibizione dei relativi documenti, aspetto questo che altrimenti avrebbe dovuto trovare espressa “nobilitazione” da parte del Legislatore;

2. già nel passato la stessa Amministrazione Finanziaria, in maniera coerente, aveva illustrato che non vi fosse alcun vincolo all'effetto di immunità, così come non sussisteva un obbligo alla produzione dei documenti comprovanti lo scudo fiscale, entro non meglio identificati termini;
3. la giurisprudenza della Corte di Cassazione più volte si è espressa in maniera negativa in ordine alla presunta “vincolabilità” dei documenti di prassi dell'Amministrazione Finanziaria. Le circolari e le risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate, in particolare, possono solo recare delle indicazioni di massima in ordine a determinati adempimenti e comportamenti da adottare, nonché indicare agli Uffici periferici le modalità ottimali con cui svolgere le proprie mansioni, ma non possono assolutamente sostituirsi alla norma. D'altra parte, è già abbastanza “anormale” che una delle parti in causa, ossia l'ente che deve effettuare l'attività di accertamento, decida e detti le linee guida da seguire in ordine all'applicazione della normativa; tali linee guida tutt'al più possono fornire una prima indicazione ed evitare particolari complicazioni, ma se devono addirittura divenire “vincolanti” per i contribuenti, tanto da essere citate in sede contenziosa, vuol dire che la predetta lieve anormalità diverrebbe addirittura abnorme e aberrante: la parte in causa non solo si assume (o arroga) un diritto interpretativo, ma addirittura ritiene che la propria interpretazione sia immune da censure, a danno dell'altra parte in causa. In realtà (e come è giusto e ovvio che sia), solo i giudici possono decidere della corretta applicazione delle disposizioni normative e nel caso de quo l'infondatezza della posizione dell'Amministrazione Finanziaria, sin dall'inizio, è apparsa chiara a tutti ed è stata ripetutamente segnalata dalla dottrina.

⇒ L'immunità dall'accertamento. CTP di Rimini, sentenza n.237/02/11 del 29 giugno 2011

La [sentenza n.237 del 29 giugno 2011](#) della CTP di Rimini è senza ombra di dubbio illuminante. Supera in un colpo solo, peraltro con adeguata motivazione, l'assunto dell'Agenzia delle Entrate che, contrariamente a quanto detto in riferimento al momento di esibizione dello scudo fiscale, era stato forse più condiviso dalla dottrina, ossia che in ogni caso dovesse essere riscontrata “l'astratta riconducibilità” degli imponibili accertati con quelli oggetto di emersione. È da dire che la ricostruzione di prassi è sicuramente caratterizzata da un fondamento logico coerente, secondo cui importi già detenuti all'estero non possono essere considerati evasi in Italia, come nell'esempio dianzi riportato secondo cui non è plausibile ritenere che un immobile oggetto di scudo, acquistato nel 2006, sia riferibile ad evasione effettuata nel 2007, posto appunto che l'esborso monetario per la compravendita è avvenuta l'anno precedente.

Sul piano normativo, però, come giustamente rimarcato dalla Commissione Tributaria di Rimini, non sussiste alcuna previsione in ordine all'obbligo di effettuare una puntuale ricostruzione nel tempo degli importi e delle altre attività all'estero e delle modalità con cui le stesse si sono formate, non avendo il legislatore posto alcun limite al riguardo ed anzi riconoscendo come incentivo all'emersione dei capitali un *bonus* fiscale concretizzato nella forma dell'immunità da eventuali futuri accertamenti.

Questi i tratti essenziali della decisione:

“(…) per poter convincere chi aveva portato o aveva lasciato i propri capitali all'estero e rendere per loro conveniente un rimpatrio del genere, era inevitabile offrire loro uno “scudo” che li proteggesse dalle pretese del Fisco con riferimento alle attività che rientravano, perché altrimenti ricorrere alla procedura in questione, sarebbe stato

come autodenunciarsi quale evasore o quanto meno quale contravventore alle norme sulla esportazione di capitali. Ora lo "scudo" di cui si è detto è costituito appunto dalla preclusione di ogni accertamento tributario e contributivo (...), preclusione che presuppone (...) la effettività della detenzione fuori del territorio dello Stato delle attività finanziarie o Patrimoniali indicate nella dichiarazione riservata, fino al 31 dicembre 2008 (...). Ebbene, come si è detto in narrativa, nella specie al contribuente non viene contestata la mancanza di uno dei presupposti sopra indicati ma solo la carenza di prova che le attività dichiarate non fossero già detenute in epoca antecedente al periodo d'imposta oggetto del controllo (...) e ciò in forza di un'affermazione contenuta nella circolare 52/E dell'8 ottobre 2010 secondo cui dovrebbe sussistere anche questo elemento. L'affermazione è però priva di qualsiasi riscontro normativo o logico. Infatti, in nessun articolo del citato D.L. 78/2009 e nemmeno del D.L. 350/2001 si trova una indicazione di un termine iniziale di presenza del deposito all'estero come presupposto della regolarizzazione (...) L'unico limite temporale è quello del 31 dicembre 2008, perché non si poteva consentire che esportazioni successive all'inizio della prospettazione dello scudo potessero venire ugualmente sanate (...) non sussiste nemmeno alcuna ragione logica per sostenere che attività già esistenti prima del 1° gennaio 2005 non potessero essere rimpatriate (...) Invero, l'interesse dello stato era che emergessero quante più attività era possibile (...) e per ottenere questo non si poteva non prevedere la preclusione anche per le attività precedenti (...) Ne giova obiettare che attività detenute all'estero prima della data indicata potevano essere riportate in Italia ma non potevano precludere un accertamento in rettifica per l'anno 2005 (...) Infatti l'agevolazione del c.d. "scudo fiscale" non era prevista con riferimento all'attività di un anno in particolare, ma a tutte le attività precedenti il 31 dicembre 2008 e la preclusione operava e opera per tutto il periodo senza che si possa o debba distinguere l'epoca del deposito con l'imponibile di quell'anno. perché altrimenti il Fisco si sarebbe trovato costretto a compiere gli accertamenti anno per anno su tutti i contribuenti e costoro a dover contestare le rettifiche anno per anno ponendo confronto gli imponibili accertati con i depositi esteri, operazione estremamente macchinosa, che è impensabile sia stata voluta dal Legislatore, tanto che nessuno ha sostenuto che sia attuabile. Quanto poi alla circostanza che nella circolare si dice (...) non si può non ricordare che le circolari ministeriali sono indirizzi di prassi ossia atti interni dell'amministrazione finanziaria (...) che non hanno e non possono mai avere valore di legge (vedi Cass. Ordinanza 5/01/2010, n.35), per cui non possono introdurre limiti o disposizioni aggiunte a quanto si ricava dalle norme. Pertanto non si può non concludere che avendo il contribuente regolarmente beneficiato dello scudo (...) al fisco era precluso effettuare accertamenti per l'anno 2005, con la conseguenza che l'avviso notificato deve ritenersi illegittimo".

La sentenza è sicuramente motivata con dovizia di particolari e rimarca nella sostanza quanto già illustrato in sede di commento della sentenza precedente, ossia:

1. non sussiste una previsione normativa che limiti l'operatività dell'immunità da accertamento;
2. non deve dunque farsi riferimento al concetto di astratta riconducibilità degli imponibili scudati con quelli oggetto di accertamento;
3. i documenti di prassi non sono affatto vincolanti.

Quali gli effetti delle sentenze?

Le due sentenze sono sicuramente destinate ad aprire un solco che diversi contribuenti, alle prese con un arduo confronto con l'Amministrazione Finanziaria, continueranno a tracciare. Le decisioni appena commentate sono da tener presente e da utilizzare in ogni dibattito che ha riguardo alle problematiche illustrate, non essendo infondate ed anzi

poggiandosi sul tenore letterale delle disposizioni che hanno introdotto lo scudo fiscale. La partita è sicuramente “lunga” e tutta da giocare, ma di certo è notevole il cambio netto di atteggiamento e di conclusioni in ordine alle strategie difensive che possono seguirsi. Valga l’esempio dell’accertamento sintetico.

La C.M. n.52/10 è stata avara di chiarimenti sul punto, argomento che forse avrebbe meritato maggiore attenzione dato il futuro enorme utilizzo di tale strumento di accertamento. Solo la precedente C.M. n.43/09 aveva ribadito che anche nell’ipotesi del redditometro la difesa da scudo fiscale fosse utilizzabile al configurarsi dell’astratta riconducibilità dei redditi accertati a quelli emersi.

La sentenza della CTP di Pordenone reca una prima importante indicazione: non bisogna, in risposta al questionario dell’Amministrazione Finanziaria, dare immediata prova di aver fruito dello scudo fiscale. E tale assunto è oltremodo importante soprattutto in ottica futura, laddove la tipologia di accertamento sintetico può svilupparsi, alternativamente, o nella forma dello “spesometro” o in quella del “redditometro” (rispetto al quale si è ancora in attesa del fatidico “parto” del nuovo strumento). È evidente che non scoprire subito le carte con l’Ufficio accertatore impedisce allo stesso qualsiasi valutazione in ordine alla tipologia di accertamento da scegliere, decisione che invece sarebbe sicuramente condizionata potendo sapere quale valore minimo di maggiore imponibile bisognerebbe raggiungere per superare l’immunità dello scudo.

In riferimento, invece, alla difesa vera e propria, prendendo spunto da quanto in precedenza illustrato in merito ai titolari di reddito d’impresa, sembra potersi affermare che la difesa da scudo non dovrebbe trovare contrasto da parte degli Uffici periferici dell’Agenzia delle Entrate nel caso di un redditometro di tipo esclusivamente gestionale. In tale ipotesi, infatti, l’accertamento dell’Ufficio mira a ricostruire il potenziale risparmio occultato dal contribuente, che appunto può essere confluito all’estero e trasformato in una delle attività (denaro, titoli ma anche altre beni patrimoniali), oggetto dell’emersione.

In tale direzione, però, l’Ufficio potrebbe porre due obiezioni:

- l’adeguata gestione dei beni e servizi disponibili in Italia, nonché dello stile di vita condotto. Dunque ritenere che solo per differenza vi potrebbe essere un’astratta riconducibilità degli imponibili accertati con quelli scudati (ad esempio, se il reddito dichiarato è pari a zero, il redditometro valuta lo stesso a 50mila euro in virtù di un’auto e di un mutuo, lo scudo di 50 mila euro potrebbe essere considerato non tutto riferito all’accertamento, posto che comunque una spesa per il mutuo e l’auto è stata sostenuta);
- la necessità di confrontare l’annualità di accertamento con quella di formazione dello scudo fiscale e osservare la stessa tipologia di scudo operata, perché ad esempio se trattasi di un’attività patrimoniale all’estero realizzata in data antecedente (si pensi all’acquisto di un immobile all’estero nel 2005), all’anno oggetto di accertamento da redditometro (riferito per ipotesi al 2006), si riterrà che il risparmio occultato e impiegato all’estero è stato formato in anni precedenti, mentre il risultato presunto dal redditometro per il 2006, di fatto, è stato occultato in Italia. Peraltro, ad analoghe conclusioni si giunge nel caso di redditometro di tipo patrimoniale (fino a tutto il 2008) o nel nuovo spesometro dal 2009: infatti, ogni acquisto di un bene in Italia (ad esempio una casa), con relativo esborso economico, sarà ritenuto “incompatibile” con l’accumulo di risparmi all’estero, salvo non si dimostri, come illustrato nella [C.M. n.9/02](#), che gli incrementi patrimoniali italiani sono stati realizzati tramite fonti reddituali ricollegate ai capitali detenuti all’estero (nel caso di specie si trattava di prestiti erogati a fronte di garanzie fornite da detti capitali).

Rispetto a tali obiezioni diventa fondamentale la sentenza della CTP di Rimini: l'immunità da scudo prescinde da qualsiasi ulteriore valutazione, non richiede dimostrazioni in ordine agli anni di formazione dei capitali all'estero ed opera, come previsto dalla norma, per l'intero importo a fronte di ogni accertamento effettuato dall'Amministrazione Finanziaria, senza necessità di dover dimostrare "l'astratta riconducibilità" degli imponibili scudati rispetto a quelli contestati in sede di controllo fiscale.

Seminario di 1 giornata

APPLICAZIONE DELLE NOVITÀ IN MATERIA DI ACCERTAMENTO, CONTENZIOSO E RISCOSSIONE

Definizione delle liti pendenti, Accertamento esecutivo e nuovi poteri della Riscossione

Orario 09.30 - 13.00 / 14.30 - 18.00

TORINO	05 ottobre 2011	FIRENZE	07 ottobre 2011	TREVISO	12 ottobre 2011
MILANO	06 ottobre 2011	VERONA	11 ottobre 2011	UDINE	12 ottobre 2011
BOLOGNA	07 ottobre 2011	PADOVA	11 ottobre 2011	ANCONA	14 ottobre 2011

QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE
€ 175,00 + IVA 20%
Quote scontate per i possessori delle tessere Privilege Platinum, Gold e Blu

Per maggiori informazioni
[Clicca qui](#)

 EUROCONFERENCE* |  SEMINARI DI SPECIALIZZAZIONE | Per maggiori informazioni sugli altri seminari Euroconference visita www.euroconference.it

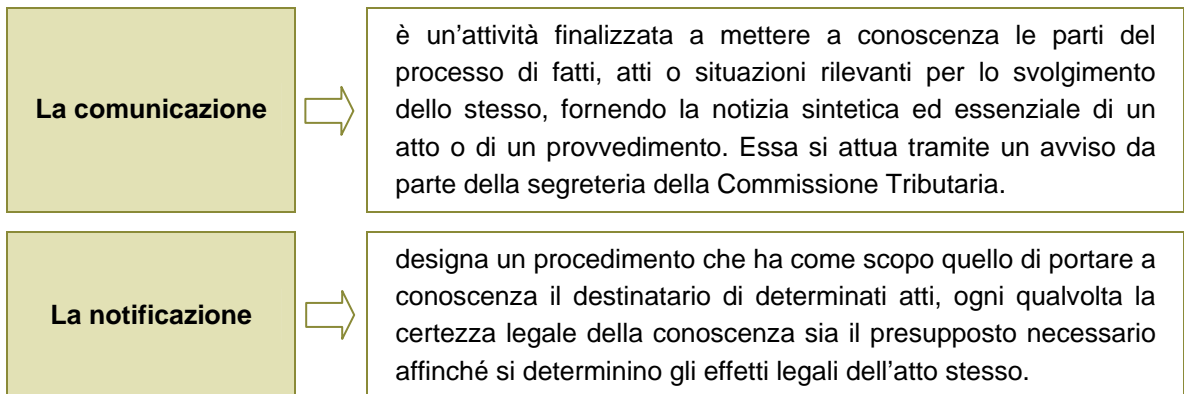


Gli effetti della mancata produzione dell'avviso di ricevimento nelle notifiche a mezzo posta

Con le recenti [ordinanze n.16050/2011 e n.16905/2011](#), la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito alla mancata produzione in giudizio da parte del ricorrente o dell'appellante dell'avviso di ricevimento della raccomandata in caso di notifica a mezzo posta. La Corte, in entrambe le ordinanze, ha evidenziato la necessità di produzione del suddetto avviso, allo scopo di consentire al giudice la verifica che l'atto sia pervenuto nella sfera di conoscibilità del destinatario.

Le notifiche nel processo tributario

È necessario, innanzitutto, chiarire alcuni aspetti relativi alle notificazioni in ambito tributario e alla differenza tra queste e le comunicazioni.



A differenza di quanto accade per le comunicazioni, disciplinate dall'art.16 del D.Lgs. n.546/92, il Legislatore tributario ha disposto per le notificazioni un esplicito rinvio alle disposizioni del codice di procedura civile, artt.137 e seguenti, per quanto non sia già previsto dalle norme speciali tributarie. Oltre al citato art.16, che interviene nell'ambito del processo tributario, la materia delle notificazioni è disciplinata anche dall'art.60 del DPR n.600/73 e dall'art.26 del DPR n.602/73, rispettivamente in materia di avvisi di accertamento e di cartelle di pagamento.

In tema di notifiche effettuate tramite il servizio postale, anche nel processo tributario devono trovare applicazione le disposizioni della L. n.890/82 (*"Notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari"*), la quale, all'art.4, co.3, dispone che l'avviso di ricevimento costituisce prova dell'avvenuta notificazione e all'art.5, co.3, che la causa non può essere messa in decisione se non viene allegato agli atti l'avviso di ricevimento, salvo che il convenuto si costituisca.

Restando in tema di notificazioni eseguite a mezzo posta, l'art.149 c.p.c. dispone che l'ufficiale giudiziario scriva la relazione di notificazione sull'originale e sulla copia dell'atto e spedisca la copia al destinatario in piego raccomandato con avviso di ricevimento che dovrà essere allegato all'originale.

Oltre a questa ipotesi, la produzione dell'avviso di ricevimento in giudizio riguarda, anche il caso della notificazione da effettuarsi nel caso di irreperibilità o rifiuto di ricevere la copia ai sensi dell'art.140 c.p.c.. Quest'ultimo dispone che *"se non è possibile eseguire la consegna per irreperibilità o per incapacità o rifiuto delle persone indicate nell'articolo*

precedente, l'ufficiale giudiziario deposita la copia nella casa del comune dove la notificazione deve eseguirsi, affigge avviso del deposito in busta chiusa e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, e gliene dà notizia per raccomandata con avviso di ricevimento".

Con [sentenza n.3/2010](#) la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di questa norma nella parte in cui prevede che la notifica si perfeziona, per il destinatario, con la spedizione della raccomandata informativa, e non con il ricevimento della stessa o, comunque, decorsi dieci giorni dalla relativa spedizione. Questa pronuncia è di particolare importanza perché va ad incidere su una disposizione che trova larga applicazione in materia tributaria, tanto per la notificazione degli atti di accertamento ex art.60, DPR n.600/73, tanto per gli atti del processo tributario.

Le ordinanze n.16050/11 e n.16905/11 della Corte di Cassazione

La questione della mancata produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento della raccomandata, come già accennato in apertura, è stata trattata in due recenti ordinanze della Cassazione.

⇒ Ordinanza n.16050 del 21 luglio 2011

I giudici hanno stabilito che se la notificazione viene fatta nelle forme prescritte dall'art.140 c.p.c. è necessaria la produzione in giudizio, pena la nullità, dell'avviso di ricevimento della raccomandata ai fini della verifica dell'avvenuto perfezionamento del procedimento notificatorio.

La Cassazione ha disatteso la costruzione dell'Amministrazione Finanziaria con la quale quest'ultima sosteneva che l'avviso di accertamento non è un atto funzionale al processo, ma un atto esplicativo della potestà impositiva dell'Amministrazione, di conseguenza non sarebbe soggetto alle regole delle notifiche prescritte dal codice di procedura civile.

In senso contrario, dopo aver fornito chiarimenti circa la natura sostanziale e non processuale dell'avviso di accertamento tributario, l'ordinanza statuisce l'applicabilità d'istituti appartenenti al diritto processuale civile anche in materia di notifiche dell'avviso di accertamento, soprattutto se c'è un espresso richiamo di tale normativa nella disciplina tributaria. Pertanto, l'applicazione delle norme sulle notificazioni nel processo civile, comporta anche l'applicazione delle regole sulla nullità disciplinate dall'art.160 c.p.c..

L'ordinanza chiarisce un'altra importante questione, ossia che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata dal rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti con le relative notificazioni; l'omissione o la nullità della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato. Sulla base di tali osservazioni, il contribuente, ex art.19, D.Lgs. n.546/92, potrebbe far valere la nullità impugnando solo l'atto consequenziale che gli viene notificato facendo valere proprio il vizio derivante dall'omessa o nulla notifica dell'atto presupposto.

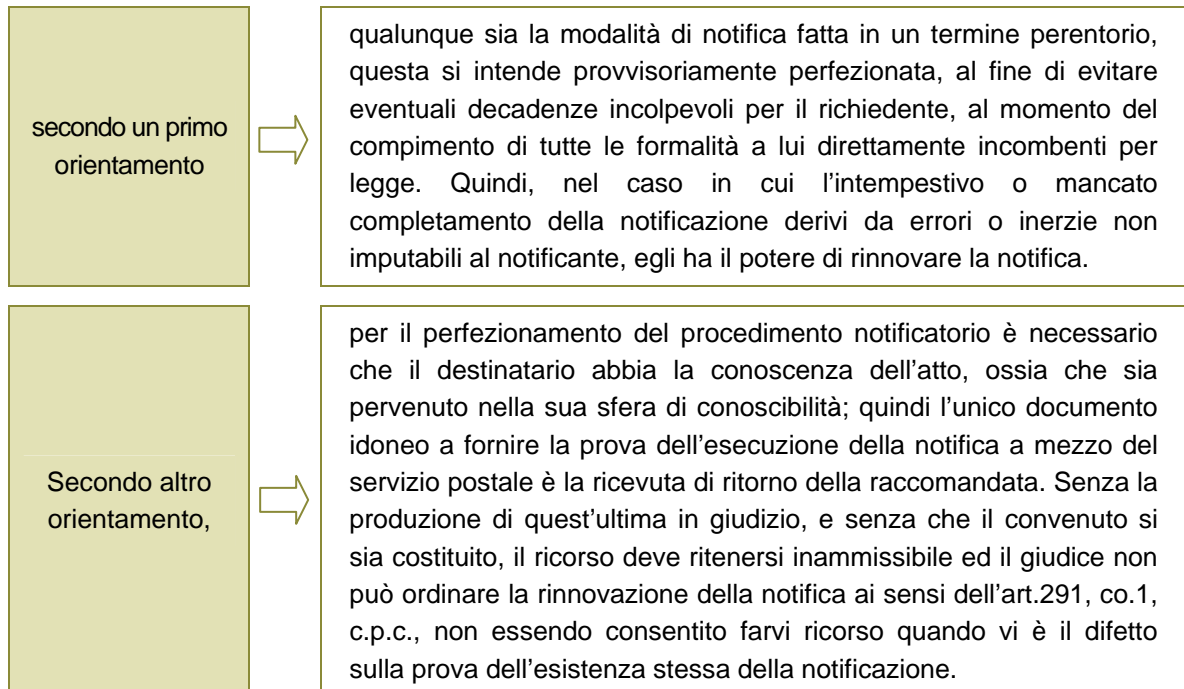
⇒ Ordinanza n.16905 del 2 agosto 2011

La Cassazione ha stabilito che la mancata produzione dell'avviso di ricevimento del piego raccomandato notificato per posta non integra un'ipotesi di nullità della notificazione, non essendo, tale avviso, elemento costitutivo del procedimento notificatorio. Tuttavia tale mancata produzione rileva ai fini della prova del perfezionamento del procedimento notificatorio. Di conseguenza, se l'avviso non viene prodotto in giudizio, l'appello (nel caso di specie), deve essere dichiarato inammissibile. Inoltre l'ordinanza precisa che il giudice non è tenuto ad accordare un termine per l'integrazione della documentazione mancante.

La sentenza n.627 del 2008 della Corte di Cassazione SS.UU.

L'[ordinanza n.23222/2006](#) della Cassazione ha sottoposto al Primo Presidente della Corte l'opportunità di rimettere alle Sezioni Unite la questione relativa alle conseguenze determinate dalla mancata produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento del piego raccomandato nel caso di notifica a mezzo del servizio postale.

L'ordinanza prende le mosse dal fatto che, sul punto, si era creato un contrasto giurisprudenziale. Si legge, infatti, che:



Le Sezioni Unite della Cassazione hanno risolto il contrasto con la [sentenza n.627 del 14 gennaio 2008](#), la quale ha enunciato una serie di principi di diritto. Si rimanda al prossimo paragrafo per le conclusioni a cui sono giunti i giudici in tema di nullità, inesistenza e rinnovazione della notificazione, in questa sede ci limiteremo ad analizzare gli ulteriori due principi di diritto enunciati in sentenza:

“la produzione dell'avviso di ricevimento del piego raccomandato spedito per la notificazione a mezzo del servizio postale ai sensi dell'art. 149 c.p.c., o della raccomandata con la quale l'ufficiale giudiziario dà notizia al destinatario dell'avvenuto compimento delle formalità di cui all'art. 140 c.p.c., è richiesta dalla legge esclusivamente in funzione della prova dell'intervenuto perfezionamento del procedimento notificatorio e, dunque, dell'avvenuta instaurazione del contraddittorio”.

La recente [sentenza n.11993/2011](#) della Cassazione precisa che “la documentazione della consegna della raccomandata, ovvero sia il cosiddetto avviso di ricevimento, deve considerarsi, in forza della pronuncia di incostituzionalità dell'art.140 c.p.c., come costituente un momento strutturale del processo notificatorio. L'avviso di ricevimento costituisce infatti il solo documento idoneo a dimostrare sia l'intervenuta consegna della raccomandata al destinatario e la data di essa, che l'identità della persona a mano della quale è eseguita, o ancora il compimento di tutte le formalità necessarie al perfezionamento della c.d. compiuta giacenza”.

L'avviso di ricevimento non allegato al ricorso e non depositato successivamente può essere prodotto dal notificante:

- fino all'udienza ex art.379 c.p.c. (ossia l'udienza pubblica in cui il relatore riferisce i fatti rilevanti per la decisione del ricorso, il contenuto del provvedimento impugnato e, in riassunto, se non vi è discussione delle parti, i motivi del ricorso e del

controricorso), ma prima che abbia inizio la relazione prevista dal primo comma della citata disposizione;

- ovvero fino all'adunanza della Corte in camera di consiglio di cui all'art.380 bis c.p.c. (in cui si decide sull'eventuale inammissibilità del ricorso), anche se non notificato alle altre parti ai sensi dell'art.372, comma 2, c.p.c. il quale statuisce che il deposito dei documenti relativi all'ammissibilità può avvenire indipendentemente da quello del ricorso e del controricorso, ma deve essere notificato, mediante elenco alle altre parti. La Cassazione, infatti, ha stabilito che: *"Tutte le volte che dall'esame officioso dell'avviso risultassero nullità della notificazione, dovrà esserne disposta la rinnovazione ai sensi dell'art.291 c.p.c., risultando con ciò superata ogni questione relativa alla omessa notificazione dell'elenco"*⁵.

La nullità o l'inesistenza della notificazione e la rinnovazione

Come anticipato nel paragrafo precedente, la sentenza n.627/08 ha chiarito definitivamente il contrasto giurisprudenziale sorto intorno alla questione relativa alla nullità ovvero all'inesistenza della notifica a seguito della mancata produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento.

La Cassazione ha, innanzitutto, richiamato la sentenza n.16354/2007 della Sezione Lavoro la quale ha negato la sussistenza sia della nullità che della inesistenza della notificazione a mezzo posta nell'ipotesi di mancata produzione dell'avviso di ricevimento, sul rilievo che:

"l'avviso di ricevimento non è elemento costitutivo del procedimento di notificazione, ma documento di prova dell'avvenuto perfezionamento della notifica per il destinatario (...). Se ne sono tratti due corollari: il primo è che, non incidendo l'omessa produzione sulla validità della notifica, nemmeno è ammesso il procedimento di rinnovazione di cui all'art.291 c.p.c., il quale presuppone la nullità della "eseguita" notificazione; il secondo è che, non equivalendo la mancata produzione neppure alla inesistenza della notificazione, l'intimato può comunque costituirsi, dovendosi la costituzione riguardare non già come una sanatoria bensì come prova dell'intervenuta consegna dell'atto al destinatario".

Questa teoria è supportata da quanto disposto dagli artt.4, co.3, e 5, co.3, della L. n.890/82, che chiariscono come l'avviso di ricevimento sia la prova dell'eseguita notificazione e che la causa non può essere messa in decisione ove manchi questo avviso, a meno che non si costituisca il convenuto. Ovviamente, nell'ipotesi contraria di non costituzione di quest'ultimo, l'omessa allegazione dell'avviso di ricevimento non consente di verificare la consegna dell'atto al destinatario, quindi il ricorso (o l'appello) devono ritenersi inammissibili ed, inoltre, non ricorrono i presupposti per l'applicazione dell'istituto della rinnovazione della notificazione.

Uno dei principi di diritto della sentenza n.627, infatti, dispone che:

"in difetto di produzione dell'avviso di ricevimento ed in mancanza di esercizio di attività difensiva da parte dell'intimato il ricorso è inammissibile non ricorrendo i presupposti per la rinnovazione della notificazione".

Quel che viene a mancare non è l'elemento della notificazione (che può essersi comunque verificata, o intervenuta invalidamente o mancata), ma solo la documentazione idonea a provarne l'esistenza, che resta ignota in difetto di costituzione dell'intimato. La costituzione di quest'ultimo, si ribadisce, dimostrando che la consegna è avvenuta, è idonea a sanare le possibili nullità connesse ad una consegna irregolare per intervenuto raggiungimento dello scopo dell'atto, come disposto dall'art. 156, co. 3, c.p.c..

⁵ Cass. sent. n. 2520 del 2008; sent. n. 627 del 2008.

La questione della sanatoria data con la costituzione del convenuto, è stata trattata dalle Sezioni Unite nella [sentenza n.19854/04](#), richiamata dalla recente [sentenza n.12007](#) del 31 maggio 2011 della Cassazione, in cui i giudici della Corte hanno affermato tre importanti principi:

1. l'applicazione della sanatoria del raggiungimento dello scopo nel caso di impugnazione dell'atto la cui notificazione sia affetta da nullità significa che, se il contribuente mostra di aver avuto piena conoscenza del contenuto dell'atto e ha potuto conseguentemente esercitare il proprio diritto di difesa, lo stesso contribuente non potrà, poi, dedurre i vizi relativi alla notificazione a sostegno di una domanda di annullamento;
2. la sanatoria, costituita dalla proposizione del ricorso, non può intervenire oltre il termine per l'esercizio del potere di accertamento. Infatti, il meccanismo della sanatoria deve essere combinato con quello della decadenza dall'esercizio del potere, per cui la sanatoria può verificarsi solo se sia avvenuta prima del decorso del termine di decadenza;
3. la decadenza dell'Amministrazione Finanziaria dal potere di accertamento non produce l'inesistenza degli atti impositivi successivamente emanati, per cui il contribuente ha l'onere di dedurre la decadenza come specifico vizio nel ricorso introduttivo. La proposizione di tale ricorso non svolgerà un indiscriminato effetto sanante nei confronti di tale vizio.

Per quanto riguarda, invece, il tema della rinnovazione, la Cassazione nella sentenza n.627/08 ha stabilito che, nel caso in cui non venga prodotto in giudizio l'avviso di ricevimento perché non restituito al notificante, questi dovrà chiedere al giudice di essere rimesso in termini per la produzione dell'avviso stesso, offrendo la prova documentale della sua incolpevole omissione ed, eventualmente, addebitando il fatto ad una mancata restituzione dell'avviso o ad uno smarrimento dello stesso da parte delle poste italiane. Di conseguenza egli dovrà fare richiesta all'amministrazione postale del duplicato dell'originale e depositarlo con congruo anticipo rispetto alla data stabilita per la trattazione del ricorso.

La Corte, infatti, tra i principi di diritto, enuncia:

“il difensore del ricorrente presente in udienza o all'adunanza della Corte in camera di consiglio può domandare di essere rimesso in termini, ai sensi dell'art.184-bis c.p.c., per il deposito dell'avviso se affermi di non averlo ricevuto offrendo la prova documentale di essersi tempestivamente attivato nel richiedere all'amministrazione postale un duplicato dell'avviso, secondo quanto previsto dall'art.6, co.1, della L. n.890/82”.

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	Fabio Landuzzi Andrea Soprani Thomas Tassani Maurizio Tozzi Alberto Trabucchi 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.