

In evidenza



Focus di pratica professionale

La nuova presunzione di società di comodo per soggetti in perdita sistematica e le ipotesi di disapplicazione

Manovra di ferragosto: l'utilizzo dei beni d'impresa da parte di soci e familiari dell'imprenditore



Il punto sull'Iva

La legittimità comunitaria delle sanzioni in materia di *reverse charge*: la denuncia dell'AIDC Milano e la replica della Commissione Europea

Sommario



Notizie *Flash*

- Rimborso Iva trimestrale: il modello Iva TR resta invariato fino al 2012 pag.3
- Nautica da diporto: i chiarimenti delle Entrate in tema di Iva pag.3
- Chiarimenti sul trattamento tributario degli *ex minimi* dal 2012 pag.3
- Accertamento esecutivo: i primi codici tributo pag.4
- Minori e giochi pubblici con denaro: ridenominato il codice per le sanzioni pag.4
- 5 per mille 2009, aggiornati gli elenchi degli ammessi e degli esclusi pag.4
- Società di *leasing* e comunicazione al Fisco: i chiarimenti delle Entrate pag.4
- La definizione delle liti pendenti non contrasta con le norme comunitarie pag.5
- Sanatoria omessi versamenti Iva: si decade se si è in mora con le rate successive pag.5
- Cessione di quote e avviamento di impresa analoga: è concorrenza sleale solo se si tratta di un caso simile all'alienazione pag.5
- Deducibili le penali previste dal contratto: sono spese inerenti l'attività d'impresa pag.5
- Non è pendente la lite con cui si impugna un atto impositivo divenuto definitivo pag.6
- Rettifica dell'avviamento: il calcolo deve tener conto della situazione specifica pag.6
- Pubblicità o rappresentanza: l'inerenza delle spese dipende dall'attività aziendale pag.6



Focus di pratica professionale

- [La nuova presunzione di società di comodo per soggetti in perdita sistematica e le ipotesi di disapplicazione](#) pag.7
- [Manovra di ferragosto: l'utilizzo dei beni d'impresa da parte di soci e familiari dell'imprenditore](#) pag.13
- [Gli effetti della disciplina delle perdite sul regime di trasparenza](#) pag.18



Il Punto sull'Iva

- [La legittimità comunitaria delle sanzioni in materia di *reverse charge*: la denuncia dell'AIDC Milano e la replica della Commissione Europea](#) pag.23



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [La riforma della disciplina penal-tributaria: nuove pene e nuovi termini di prescrizione](#) pag.28



Notizie flash

IVA

Rimborso Iva trimestrale: il modello Iva TR resta invariato fino al 2012

L'istanza di richiesta di rimborso o di utilizzo in compensazione del credito Iva trimestrale, da produrre entro il mese di ottobre 2011, va presentata utilizzando il modello Iva TR già in uso, anche per indicare le operazioni che scontano l'aliquota Iva del 21%. In sede di compilazione del modello l'imponibile e l'imposta delle operazioni con aliquota al 21% devono essere compresi nei righe corrispondenti all'aliquota del 20% e la relativa differenza d'imposta, pari all'1%, deve essere indicata nei righe previsti per l'esposizione delle variazioni e degli arrotondamenti d'imposta. Sono questi i principali chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.96 del 28 settembre**, con cui si precisa che la nuova versione del modello Iva TR sarà disponibile per le istanze relative al primo trimestre 2012.

[R.M.](#)
[28/09/11](#)
[n.96](#)



Nautica da diporto: i chiarimenti delle Entrate in tema di Iva

Le percentuali forfetarie Iva previste per il presunto utilizzo delle imbarcazioni da diporto nelle acque territoriali comunitarie (C.M. n.49/02), si possono applicare sia ai corrispettivi di locazione a breve termine, sia nel caso in cui la locazione non sia a breve termine. L'attività di noleggio a breve termine con la messa a disposizione dell'imbarcazione nel territorio di un altro Stato membro non conta in Italia ai fini Iva. Queste operazioni, di conseguenza, non devono essere fatturate né indicate nel modello Intrastat. Il regime di non imponibilità, previsto per l'esercizio di attività commerciali, non è applicabile nel caso in cui la locazione o il noleggio siano resi nei confronti di privati. L'esenzione si può applicare anche a forniture di carburante e dotazioni di bordo, sia per il noleggio di imbarcazioni che per le attività accessorie, a patto che il richiedente non sia una società di costruzione e/o manutenzione di unità da diporto. Sono questi, in sintesi, alcuni dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la **circolare n.43 del 29 settembre**.

[C.M.](#)
[29/09/11](#)
[n.43](#)



IRPEF

Chiarimenti sul trattamento tributario degli ex minimi dal 2012

con la risposta al *question time* del **28 settembre**, **n. 5-05408**, la Commissione Finanze a fornito dei chiarimenti sui criteri di determinazione del reddito e le modalità di tassazione (Irpef ordinaria a scaglioni o imposta sostitutiva) per i contribuenti che rientrano nel "regime degli ex minimi", a decorrere dal 2012. L'art.27, co.3, del D.L. n.98/11, si limita a prevedere, nei confronti di coloro che, pur avendo le caratteristiche di cui ai co.96 e 99 dell'art.1 della Legge finanziaria per il 2008, non possono beneficiare del regime agevolato per i contribuenti minimi, ovvero ne fuoriescono, una mera semplificazione contabile attraverso l'esonero dall'obbligo di registrazione e di tenuta delle scritture contabili, rilevanti ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, nonché dalle liquidazioni e dai versamenti periodici rilevanti ai fini dell'Iva. La norma dispone, altresì, l'esenzione dall'Irap. Pertanto, a partire dall'1 gennaio 2012, nei confronti dei contribuenti che rientrano nel "regime degli ex minimi" troveranno applicazione, ai fini del calcolo dell'Irpef, le consuete regole di determinazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo, nonché le aliquote ordinarie.

[Camera](#)
[Commissione](#)
[Finanze](#)
[risposta](#)
[28/09/11](#)
[n.5-05408](#)



CODICI TRIBUTO

Accertamento esecutivo: i primi codici tributo

[R.M.
27/09/11
n.95](#)



Con la **risoluzione n.95 del 27 settembre** l'Agenzia delle Entrate ha provveduto ad istituire i codici tributo per il versamento, mediante il modello F24, degli importi dovuti nella fase di contenzioso e per adempimenti diversi da quelli connessi agli istituti definatori sulla base degli avvisi di accertamento. La risoluzione va ad inserirsi tra i documenti di prassi necessari all'attuazione del D.L. n.78/10 convertito con L. n.122/10, in materia di "*Concentrazione della riscossione nell'accertamento*".

Minori e giochi pubblici con denaro: ridenominato il codice per le sanzioni

[R.M.
30/09/11
n.98](#)



L'Agenzia delle Entrate, con la **risoluzione n.98 del 30 settembre**, ha ridenominato il codice tributo "5248" per il versamento, mediante modello "F24 accise", delle somme dovute all'Aams a titolo di sanzione amministrativa pecuniaria in violazione del divieto di partecipazione dei minori ai giochi con vincita in denaro, in seguito dell'inasprimento delle sanzioni previste dalla Manovra correttiva.

AGEVOLAZIONI – INCENTIVI – FINANZIAMENTI

5 per mille 2009, aggiornati gli elenchi degli ammessi e degli esclusi

Agenzia Entrate
documentazione
Sito Web



Sul sito *web* delle Entrate sono stati aggiornati gli **elenchi** degli ammessi e degli esclusi dalla ripartizione del 5 per mille 2009, con i dati relativi alle preferenze espresse dai contribuenti nell'anno 2009 e gli importi attribuiti agli enti beneficiari. Rispetto alla precedente versione, pubblicata il 28/02/11, soltanto alcuni degli elenchi risultano modificati. In particolare: elenco degli Enti del volontariato, integrato con alcuni enti risultati in possesso dei requisiti; elenco dei Comuni di residenza, modificato con l'attribuzione di 7 Comuni dalla Regione Marche alla Regione Emilia Romagna; elenco delle Associazioni Sportive Dilettantistiche, aggiornato con l'inserimento di nuove posizioni (a seguito di ricorsi) e l'introduzione del motivo dell'esclusione per le Associazioni non ammesse ed elenco degli Enti della Ricerca Scientifica, completato con l'inserimento di alcuni Enti risultati in possesso dei requisiti.

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Documentazione - 5 per mille - 5 per mille 2009 - Elenchi aggiornati degli ammessi e degli esclusi al 5 per mille 2009 con l'indicazione delle scelte e degli importi)

LEASING

Società di *leasing* e comunicazione al Fisco: i chiarimenti delle Entrate

[Agenzia Entrate
chiarimenti
22/09/11
Sito Web](#)

[comunicato
stampa
26/09/11](#)



L'Agenzia delle entrate ha fornito ulteriori **chiarimenti** agli operatori economici che hanno l'obbligo di comunicare all'Anagrafe Tributaria i dati relativi ai contratti di *leasing* (provvedimento del 5 agosto 2011). Sono interessati dall'obbligo di comunicazione le banche e gli intermediari finanziari che esercitano attività di *leasing* finanziario e/o operativo nonché gli operatori commerciali che svolgono attività di locazione e/o noleggio. Tali soggetti sono esonerati dalla comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva (spesometro). Sono oggetto della comunicazione i contratti, stipulati sia con persone fisiche che giuridiche, di *leasing* finanziario e operativo, di locazione e quelli di noleggio. A regime la comunicazione deve essere trasmessa entro il 30 giugno di ogni anno in relazione ai contratti in vigore nell'anno precedente. Per quanto riguarda invece il periodo transitorio, scade il 31 dicembre il termine per le società che devono inviare la comunicazione per i contratti in essere nelle annualità 2009 e 2010.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

La definizione delle liti pendenti non contrasta con le norme comunitarie

La definizione delle liti pendenti, nonché la sospensione dei termini di impugnazione (ex art.16, L. n.289/02), non comporta una rinuncia dell'Amministrazione Finanziaria all'accertamento dell'imposta, bensì la definizione di una lite in corso con il contribuente, in funzione della riduzione del contenzioso in atto, garantendo altresì la riscossione di un credito tributario incerto, sulla base di un trattamento paritario tra i contribuenti. Pertanto tale disposizione normativa, nella parte in cui si riferisce alle controversie in materia di Iva, non può essere disapplicata per contrasto con la direttiva comunitaria (n.77/388/CEE), neppure a seguito della sentenza della Corte di Giustizia UE del 17 luglio 2008, causa C-132/06, dal momento che tale pronuncia deve essere interpretata restrittivamente. È quanto ribadito dalla Corte di Cassazione con la **sentenza n.19333 del 22 settembre**.

[Cassazione
sentenza
22/09/11
n.19333](#)



Sanatoria omessi versamenti Iva: si decade se si è in mora con le rate successive

La sanatoria sugli omessi versamenti Iva, prevista dalla legge sui condoni del 2002, è incompatibile con la direttiva comunitaria. Infatti, le misure con cui uno Stato membro rinuncia ad una corretta applicazione riscossione dell'Iva devono ritenersi incompatibili con la disciplina comunitaria e ciò anche in relazione alle sanzioni di natura tributaria previste dall'ordinamento nazionale per la violazione di norme che regolano gli obblighi di dichiarazione pagamento dell'imposta, pur non essendo la materia regolata dalla sesta direttiva. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione, con la **sentenza n.19681 del 27 settembre 2011**. Inoltre, per i giudici di legittimità, nell'ipotesi di condono Iva Ed Irpéf, *"l'omesso versamento delle rate successive alla prima entro le date indicate determina l'inefficacia integrale della definizione"*. Infatti, l'art.9-bis della L. n.289/02, prevede che le sanzioni non si applicano se entro un certo termine si provvede, anche a rate, al pagamento delle imposte. Tuttavia, *"la non applicazione delle sanzioni si verifica solo se si provvede al pagamento (in unica soluzione o rateale che sia) delle imposte nei termini e nei modi di cui alla medesima disposizione, con la conseguenza che tale effetto non si verifica (neppure parzialmente) se il pagamento non interviene nei suddetti termini e modi"*.

[Cassazione
sentenza
27/09/11
n.19681](#)



Cessione di quote e avviamento di impresa analoga: è concorrenza sleale solo se si tratta di un caso simile all'alienazione

In tema di divieto di concorrenza la disposizione contenuta nell'art.2557 c.c. (secondo cui chi aliena l'azienda deve astenersi, per 5 anni dal trasferimento, dall'iniziare una nuova impresa che sia idonea a sviare la clientela dell'azienda ceduta, appropriandosi nuovamente dell'avviamento) può essere estesa per analogia all'ipotesi di cessione di quote di partecipazione in una società di capitali, ove il giudice di merito, con un'indagine che tenga conto di tutte le circostanze del caso concreto, accerti che tale cessione abbia realizzato un "caso simile" all'alienazione d'azienda. Nel caso di specie, tuttavia, l'art.2557 non poteva essere applicato proprio sulla base di un accertamento di fatto che ha portato i giudici ad escludere l'equivalenza fra cessione della quota del 40% e l'alienazione dell'intera azienda e la sostituzione dell'imprenditore cessionario a quello societario nella gestione dell'azienda. È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con la **sentenza n.19430 del 23 settembre**.

[Cassazione
sentenza
23/09/11
n.19430](#)






Deducibili le penali previste dal contratto: sono spese inerenti l'attività d'impresa

Le spese relative alle penalità per inosservanza di obblighi contrattuali, quale la ritardata consegna ai clienti (art.1382 c.c.), non hanno natura sanzionatoria o punitiva, e sono deducibili in quanto inerenti all'attività dell'impresa. Lo ha affermato la Corte di Cassazione con la **sentenza n.19702 del 27 settembre**.

[Cassazione
sentenza
27/09/11
n.19702](#)



<p>Cassazione sentenza 27/09/11 n.19693</p> 	<p>Non è pendente la lite con cui si impugna un atto impositivo divenuto definitivo In tema di condono fiscale l'impugnazione tardiva a fini meramente strumentali (e cioè per creare artificiosamente un contenzioso che permetta il pagamento di una minore imposta rispetto a quanto accertato, grazie a provvedimenti premiali di cui si abbia anticipato sentore), non può sortire l'effetto voluto. Infatti il pagamento di una somma inferiore si può consentire solo quando abbia per contropartita l'eliminazione di un contenzioso, non quando tale contenzioso non sussista più per essere l'atto impositivo divenuto definitivo, in assenza di tempestiva impugnazione. Da ciò deriva che una lite può considerarsi "pendente" allorché essa possa considerarsi "reale", e sia, cioè, provvista di un margine di incertezza, tanto che permanga l'interesse, non solo del contribuente ma anche dell'Amministrazione, a definirla. Si deve invece escludere ogni interpretazione di tale norma che consenta di rimettere in discussione, oltre ogni limite temporale, atti impositivi ormai da tempo divenuti definitivi e perciò non più "litigiosi". Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la sentenza n.19693 del 27 settembre.</p>
<p>CTP Reggio Emilia sentenza 18/08/11 n.143/4/11</p> 	<p>Rettifica dell'avviamento: il calcolo deve tener conto della situazione specifica In caso di cessione d'azienda il valore dell'avviamento dichiarato non può essere rettificato dal Fisco sulla base di elementi standardizzati desunti da studi di settore e applicando moltiplicatori e parametri predefiniti. Per contestare la valorizzazione che le parti danno all'avviamento, l'Amministrazione Finanziaria ha l'onere di addurre elementi oggettivi che si fondano sul presupposto di fatti certi che traggano origine dalla situazione specifica considerata. Inoltre i criteri di calcolo dettati dall'art.2, co.4, DPR n.460/96 (non più in vigore ma utilizzato come linea guida dall'A.F.) devono essere applicati con le doverose attenzioni, seguendone specificamente l'iter così da consentire al destinatario di comprendere il percorso logico di quantificazione del diverso valore rettificato e consentirgli di contestarne gli indicatori. Sono queste le conclusioni cui è giunta la CTP di Reggio Emilia con la sentenza n.143/4/11 del 18 agosto.</p>
<p>CTR Lombardia sentenza 5/07/11 n.113/28/11</p> 	<p>Pubblicità o rappresentanza: l'inerenza delle spese dipende dall'attività aziendale Per quanto riguarda la distinzione tra "spese di pubblicità" e "spese di rappresentanza" il concetto di inerenza all'attività aziendale non è legato in generale ai ricavi dell'impresa, ma all'attività stessa. Pertanto, si rendono deducibili tutti i costi relativi all'attività dell'impresa e concernenti attività di operazioni che concorrono a formare il reddito d'impresa. Per questi motivi la CTR della Lombardia, con la sentenza n.113/28/11 del 5 luglio, ha accolto il ricorso di una società di moda le cui spese indicate come pubblicità erano state riqualificate dal Fisco come rappresentanza. La Commissione ha inoltre affermato che costituiscono spese di rappresentanza quelle erogate per iniziative volte a creare, mantenere e accrescere, generalmente, il prestigio, della società e di migliorare l'immagine, senza dar luogo ad aspettative di incremento delle vendite, mentre costituiscono spese di pubblicità e di propaganda quelle erogate, anche se non esclusivamente, per la realizzazione di iniziative tendenti ad accrescere un incremento nelle vendite, acquisendo nuova clientela o incrementando le vendite alla clientela già esistente.</p>



La nuova presunzione di società di comodo per soggetti in perdita sistematica e le ipotesi di disapplicazione

A decorrere dal periodo d'imposta 2012, la disciplina delle società di comodo di cui all'art.30 della L. n.724/94 troverà applicazione anche nei confronti di quelle società che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi ovvero per due periodi se nel terzo è dichiarato un reddito inferiore a quello minimo.

È quanto previsto dall'art.2, co.36-*decies*, del D.L. n.138/11, convertito con modificazioni, nella L. n.148/11.

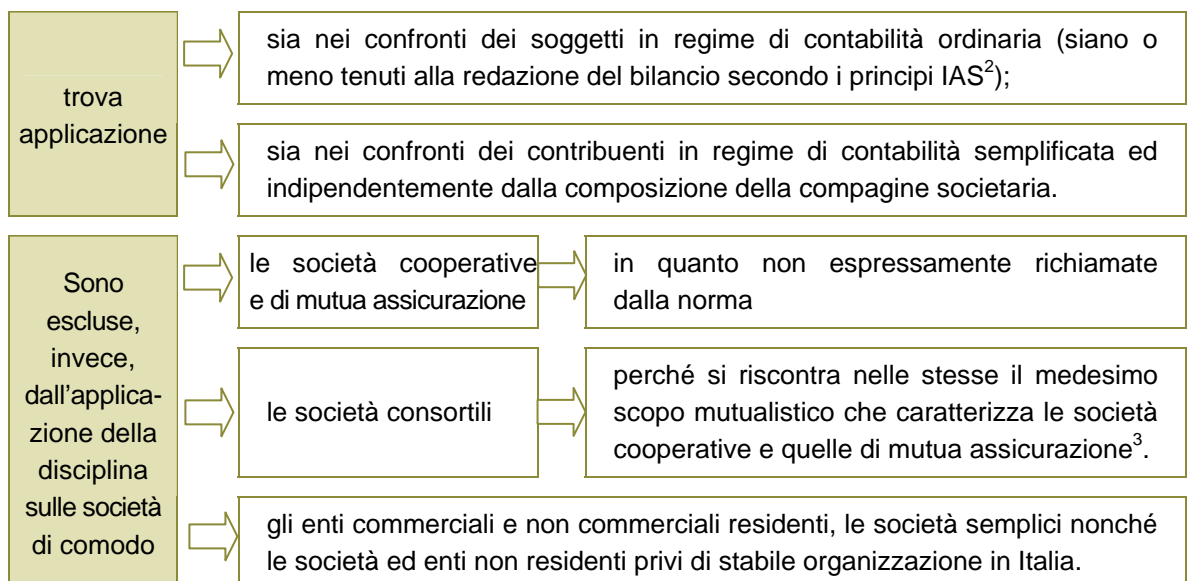
Nel presente intervento si analizzano le disposizioni concernenti la nuova presunzione di società di comodo per i soggetti in perdita sistematica, ponendo particolare attenzione alla possibilità di disapplicazione della normativa sulle società di comodo. Tale ultimo aspetto, infatti, riveste rinnovato interesse attesa la maggiorazione di 10,5 punti percentuali dell'aliquota dell'Ires dovuta dalle società di comodo sul reddito presuntivo introdotta sempre in sede di conversione del D.L. n.138/11¹.

Ambito soggettivo

La nuova presunzione trova applicazione nei confronti di tutte le società soggette alla disciplina sulle società di comodo e, quindi, alle:

- ➔ società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata;
- ➔ società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate ai sensi dell'art.5 del Tuir;
- ➔ società e agli enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato ovvero da considerare fiscalmente residenti in Italia per effetto della presunzione di c.d. esterovestizione di cui al co.5-*bis* dell'art.73 del Tuir.

Nella [C.M. n.25/E/07](#) l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la disciplina sulle società non operative:



¹ Art. 2, co.36-*quinqüies*, del D.L. n.138/11.

² Per i quali può, comunque, trovare applicazione la causa di esclusione prevista per i soggetti quotati.

³ In tal senso, C.M. n.140/E/95 e n.48/E/97.

La nuova presunzione per le società in perdita

L'articolo 30 della L. n.724/94, per i soggetti sopra elencati, subordina la tassazione sul reddito presuntivo al mancato superamento del *test* di operatività, in quanto la somma dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal Conto economico è inferiore a quella degli importi determinati presuntivamente applicando i coefficienti stabiliti dalla norma, facendo riferimento alla media "triennale". Ora, con il D.L. n.138/11, è stato ampliato l'ambito soggettivo di applicazione della disciplina, includendovi anche le società che per tre periodi d'imposta consecutivi hanno dichiarato una perdita fiscale ovvero per due anni una perdita fiscale e nel restante anno un reddito inferiore a quello minimo presunto in base all'art.30, co.3, della L. n.724/94, indipendentemente dal superamento o meno del "*test di operatività*". Pertanto, anche nel caso in cui siano indicati nel Conto economico ricavi e altri proventi di ammontare superiore a quello presunto.

La norma intende colpire quei soggetti che dichiarano perdite "*reiterate*", sul presupposto che tale comportamento risulta, in via di principio, antieconomico e privo di logica imprenditoriale⁴.

Il triennio da considerare al fine di verificare la situazione reddituale della società è "mobile", ossia varia di anno in anno. Per interrompere la presunzione di non operatività è, quindi, sufficiente dichiarare in un periodo d'imposta un reddito pari o superiore a quello minimo.

Al riguardo, resta da chiarire se nel computo del triennio vada considerato il primo anno di attività, nel quale è esclusa l'applicazione della disciplina delle società di comodo, così come se siano escluse⁵ dall'ambito applicativo della norma le società costituite nel 2010 o nel 2011, non essendosi in questi casi completato nel 2012 il triennio da "monitorare". La presunzione di "*non operatività*" scatta, ai sensi del co.36-*decies* dell'art.2 del D.L. n.138/11, a decorrere dal successivo quarto periodo d'imposta a quelli in "perdita". Quindi, considerato che la nuova disciplina si applica a decorrere dal periodo d'imposta 2012 (in caso di esercizio coincidente con l'anno solare), la previsione in esame si applicherà per la prima volta con riguardo al reddito dichiarato per quest'ultimo anno in UNICO 2013⁶.

Quindi, nel caso il triennio 2009- 2011 presenti una situazione di perdita sistematica ovvero due esercizi in perdita e uno al di sotto del reddito minimo, la società, nel 2012, dovrà determinare il reddito in via presuntiva e ciò anche se per il 2012 la società è operativa.

È da sottolineare che già in sede di acconto relativo al 2012 si deve rideterminare l'imposta del periodo precedente (il 2011) come se le nuove disposizioni fossero già in vigore. Tale previsione normativa dovrebbe significare che, nel caso in cui i periodi di imposta 2009, 2010 e 2011 siano in perdita fiscale, dal 2012 la società sarebbe di comodo. Inoltre, andrebbe calcolata una imposta virtuale 2011 considerando già nel 2011 la società quale non operativa, ai solo fini degli acconti da corrispondere per il 2012.

Le ipotesi di disapplicazione

Nel comma 36-*decies* dell'art.2 del D.L. n.138/11 è stato precisato che restano ferme, anche per le società considerate di comodo perché in perdita, le "*cause di non applicazione...di cui al predetto art. 30 della Legge n.724 del 1994*".

⁴ In tal senso si era espressa anche la Suprema Corte nelle sentenze n.21536/07 e n.24436/08.

⁵ Questa appare la soluzione più logica.

⁶ Nell'interrogazione n. 5-05309 dell'On.le Barbato del 15 settembre 2011, è stato infatti precisato che "la qualifica di "non operativa" può essere acquisita sin dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della presente legge".

👉 Quindi, al fine di evitare le conseguenze derivanti dalla disciplina sulle società di comodo, anche i soggetti in perdita sistematica, analogamente a quelli che non superano il *test* di operatività, devono presentare apposita istanza di disapplicazione. Non sono, però, tenuti a presentare l'istanza di interpello i soggetti per i quali si verifica una delle cause di esclusione previste dall'art.30, co.1, ultimo periodo, della L. n.724/94. Infatti, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate⁷, tutte le cause di esclusione operano in modo automatico, nel senso che, in loro presenza, i soggetti interessati si considerano fiscalmente "operativi" e non devono, quindi, presentare l'interpello disapplicativo. Al riguardo, è da ricordare che l'art.1, co.128, lett.f), della L. n.244/07 ha introdotto un nuovo co.4-*ter* nell'art.30 della L. n.724/94, nel quale è previsto che, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate possono essere individuate ulteriori situazioni oggettive, in presenza delle quali è consentito disapplicare la disciplina in esame senza che sia necessario presentare la detta istanza di interpello⁸.

⇒ Cause di disapplicazione automatica

1

La prima causa di esclusione riguarda i soggetti obbligati a costituirsi sotto forma di società di capitali, che, evidentemente, si trovano nell'impossibilità di abbandonare tale forma societaria. Tale esimente trovava originariamente giustificazione nell'impossibilità, per tali soggetti, di optare per la trasformazione in società di persone al fine di sottrarsi all'applicazione della disciplina delle società di comodo⁹. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate¹⁰ ha precisato che l'esimente prevista per i "*soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali*", richiede che l'obbligatorietà della forma giuridica discenda direttamente da una norma di legge, dovendosi escludere, ad esempio, l'onere imposto da un bando ai fini della partecipazione ad una gara pubblica. Il riferimento operato alle "norme di legge" porta ad includere, peraltro, oltre alle leggi statali, anche le leggi regionali, atteso che la stessa Agenzia delle Entrate¹¹ ha affermato la rilevanza, ai fini in esame, delle leggi provinciali, intendendo per tali quelle emanate dalle Province autonome di Trento e Bolzano. In particolare, rientrano tra i soggetti obbligati a costituirsi sotto forma di società di capitali¹², ad esempio:

- le società finanziarie di cui all'art.106 del D.Lgs. n.385/93, obbligate all'iscrizione nell'apposito elenco generale tenuto dall'UIC;
- i CAF autorizzati ad effettuare l'assistenza fiscale alle imprese e ai lavoratori dipendenti;
- le società per azioni costituite da enti locali territoriali ai sensi dell'art.113, co.4, lett.a), e dell'art.116 del D.Lgs. n.267/00;
- le società, a prevalente partecipazione pubblica, derivanti dal processo di trasformazione *ex lege* in società per azioni degli enti appartenenti al comparto delle c.d. partecipazioni pubbliche¹³.

2

La seconda causa di esclusione automatica attiene ai soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta, cioè quello di costituzione della società e di apertura della partita Iva,

⁷ C.M. n.5/E/07.

⁸ È stato emanato il provvedimento direttoriale n.23681/08, nel cui punto 1 sono state individuate alcune ipotesi in presenza delle quali, a partire dal periodo di imposta in corso al 31/12/07, è possibile ottenere la disapplicazione automatica senza necessità, anche in questi casi, di presentare istanza di interpello.

⁹ C.M. n.140/E/95.

¹⁰ R.M. n.43/E/07.

¹¹ C.M. n.44/E/07, par. 7.1.

¹² C.M. n.25/E/07.

¹³ È il caso, ad esempio, di quelli contemplati nel D.L. n. 333/92, convertito, con modificazioni, dalla L. n.359/92.

a prescindere dall'inizio o meno dell'attività produttiva¹⁴. In presenza di una stabile organizzazione di un soggetto estero deve farsi riferimento al periodo nel quale la stessa si è insediata in Italia.

Nella C.M. n.25/E/07¹⁵, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che tale causa di esclusione non operi nel caso di:

“società neo costituite a seguito di un'operazione di scissione o di fusione propria o di conferimento d'azienda: in tal caso, infatti, non si è in presenza di una nuova attività d'impresa ma, più precisamente, di una prosecuzione dell'attività già svolta dalle società fuse, dalla società scissa o dal soggetto conferente. Analogamente non può essere considerata nel primo periodo d'imposta la società risultante da un'operazione di trasformazione che, ai sensi dell'art.2498 c.c., subentra in tutte le posizioni giuridiche, attive e passive, del soggetto che ha effettuato la trasformazione”.

In senso analogo, l'Agenzia delle Entrate¹⁶ ha, altresì, ricordato che l'affitto d'azienda non configura di per sé una causa di esclusione automatica della società concedente dalla disciplina delle società non operative, anche nell'ipotesi in cui l'azienda sia l'unica posseduta.

Sono, inoltre, espressamente escluse dall'ambito applicativo della disciplina sulle società di comodo le società in amministrazione controllata¹⁷ e straordinaria.

3

Un'altra causa di esclusione riguarda i gruppi di società di cui fanno parte società ed enti i cui titoli sono negoziati su mercati regolamentati. Si tratta, in particolare, delle società e degli enti che controllano altre società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché le stesse società ed enti quotati e le società da essi controllate, anche indirettamente.

4

Sono escluse dall'applicazione della disciplina anche le società esercenti pubblici esercizi di trasporto, in considerazione dei vincoli tariffari che influiscono, inevitabilmente, sui proventi dei soggetti in questione¹⁸.

5

Escluse sono anche le società a larga base societaria, ossia quelle società che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno un numero di soci non inferiore a 50¹⁹.

La Legge finanziaria per il 2008 (L. n.244/07) ha ulteriormente ampliato le cause di esclusione automatica dalla disciplina sulle società di comodo, includendovi:

- ➔ le società in stato di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, in liquidazione giudiziaria o in concordato preventivo;
- ➔ le società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità;
- ➔ le società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione superiore al totale attivo dello stato patrimoniale;
- ➔ le società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del Capitale sociale;

¹⁴ C.M. n.25/E/07, par.2.

¹⁵ Par. 2.

¹⁶ C.M. n.55/E/02.

¹⁷ Nella C.M. n.25/E/07, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il riferimento all'amministrazione controllata previsto nella causa di esclusione in esame deve intendersi superato per effetto di quanto disposto dall'art.147 del D.Lgs. n.5/06, (riguardante la riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali) che ha previsto la soppressione di tutti i riferimenti all'amministrazione controllata contenuti nel R.D. n. 267 del 16/03/42.

¹⁸ Nella R.M. n.43/E/07 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che occorre che l'attività di trasporto pubblico sia esercitata direttamente e non tramite la gestione di una quota partecipativa in un'altra società operante in tale settore imprenditoriale.

¹⁹ C.M. n.9/E/08.

➤ le società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore²⁰.

Dubbi sussistono con riguardo alla concreta applicazione di tali cause di esclusione, in quanto le società di comodo in perdita sistematica svolgono il *test* su tre esercizi e diventano di comodo nel quarto. Prendendo a riferimento una delle cause di esclusione più diffuse – la congruità e coerenza rispetto agli studi di settore – la verifica va effettuata con riguardo al periodo d'imposta nel quale la stessa si verifica (cioè, restando all'esempio fatto, al 2012). Invece, con riguardo alla causa di esclusione relativa alla presenza di almeno 10 dipendenti, si ritiene che la condizione della sussistenza della stessa anche nei due periodi d'imposta precedenti vada considerata in modo autonomo da quella del detto triennio (deve, quindi, verificarsi, oltre che nel 2012, nel biennio 2010-2011). Sul punto sono necessari chiarimenti ministeriali in quanto una tesi diversa può essere quella di verificare il numero dei dipendenti nell'intero triennio 2009-2011. Con il [provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate n.23681/08](#), in attuazione al co.128, lett.f), della Legge finanziaria 2008, sono state individuate ulteriori situazioni oggettive, al ricorrere delle quali è consentito disapplicare automaticamente la disciplina delle società non operative, senza dover sottostare all'obbligo di presentare l'apposita istanza. Le ipotesi sono le seguenti:

- società in stato di liquidazione;
- società in periodi precedenti a quello di inizio delle procedure concorsuali;
- società sottoposte a sequestro penale o a confisca;
- società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato;
- società che detengono partecipazioni in società considerate non di comodo o escluse dall'applicazione di tale disciplina anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione, nonché in società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'art.168 del Tuir;
- società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo d'imposta.

È da sottolineare che, nei casi individuati alle lett. d), e) ed f), si è in presenza di ipotesi di disapplicazione automatica parziale, a fronte delle quali la società deve comunque effettuare il *test* di operatività per verificare se il riconoscimento della causa di disapplicazione è o meno sufficiente a ricondurla allo stato di operatività. A tal fine nell'effettuazione del *test* di operatività e nella determinazione del reddito minimo presunto andrà sterilizzata l'influenza degli *asset* per i quali è stata riconosciuta la causa di disapplicazione. Qualora la società continui a risultare non operativa, resta ferma la possibilità di presentare istanza disapplicativa ove esistessero altre situazioni oggettive (diverse da quelle prese in considerazione dal provvedimento del direttore dell'Agenzia del 14 febbraio 2008) che esonerino dal rispetto dei livelli di ricavi e reddito minimi previsti dalla disciplina delle società non operative.

⇒ Le "oggettive situazioni" da dimostrare previo interpello

Laddove non ricorra nessuna delle cause di esclusione sopra elencate, le società in perdita sistematica, al fine di evitare l'applicazione della disciplina sulle società di comodo, possono presentare istanza di interpello disapplicativo al Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente²¹.

Ai sensi dell'art.37-*bis*, ottavo comma del DPR n.600/73, l'istanza di disapplicazione può essere presentata in presenza di "oggettive situazioni" che hanno reso impossibile il

²⁰ L'Agenzia delle Entrate, nella C.M. n.9/E/08, ha precisato che si considerano congrue rispetto agli studi di settore le società che dichiarano, anche per effetto dell'adeguamento in dichiarazione, ricavi di importo non inferiore a quello puntuale di riferimento derivante dall'applicazione di Gerico e comprensivo dei maggiori ricavi che si ottengono dall'applicazione degli specifici indicatori di normalità economica.

²¹ C.M. n.14/E/07.

conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito minimo ovvero non hanno consentito di effettuare operazioni rilevanti ai fini dell'Iva in misura non inferiore a quella presunta in base all'applicazione degli appositi coefficienti. Si deve trattare di situazioni indipendenti dalla volontà dei soggetti interessati e non dimostrabili attraverso le risultanze contabili.

È da sottolineare come nel caso delle società in perdita non sembrano proponibili in sede di interpello le “oggettive situazioni” che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi di importo almeno pari a quelli presunti ovvero del reddito minimo che prescindono, come detto, dal mancato superamento del *test* di operatività.

Pertanto, pur in mancanza di indicazioni normative, appare presumibile che le motivazioni che le società in perdita possono porre a base delle loro istanze debbano riguardare, ad esempio, l'economicità del comportamento imprenditoriale, da valutare tenendo conto della complessiva situazione contrattuale e aziendale, e la presenza di situazioni particolari che potrebbero aver causato i risultati negativi. Sono state, al riguardo, prospettate²² le situazioni delle “*imprese che producono redditi a formazione pluriennale (ad esempio quelle di costruzione immobiliare con ricavi che maturano solo al momento del rogito), per le quali a tre anni di perdita può far seguito un quarto esercizio con utile ingente frutto dell'attività di un triennio*”. Va, tuttavia, tenuto presente che l'incremento delle rimanenze che si genera durante il periodo di costruzione assume rilievo ai fini del confronto con i ricavi presunti.

Si deve trattare, in ogni caso, di situazioni indipendenti dalla volontà dei soggetti interessati e diverse, ad esempio, da quelle delle classiche “*immobiliari di gestione che, pur incassando canoni congrui, chiudono ripetutamente in perdita a seguito degli ingenti oneri deducibili, spesso generati da strutture finanziarie appositamente studiate per azzerare l'imponibile*”²³.

Una tesi diversa, ma meno convincente, è quella secondo la quale sarà sufficiente documentare che la perdita deriva da un'attività economica effettiva.

²² Da L. Gaiani, “*Conto salato per le società in perdita*”, in *Il Sole 24 Ore* del 9/09/11, pag.17.

²³ Così L. Gaiani, op. loc. ult. cit..



Manovra di ferragosto: l'utilizzo dei beni d'impresa da parte di soci e familiari dell'imprenditore

L'iter di approvazione del D.L. n.138 del 13 agosto 2011, pubblicato in G.U. n.188 del 13 agosto medesimo e in vigore dal giorno stesso, quindi convertito con modifiche dalla L. n.148 del 14 settembre 2011, pubblicata in G.U. n.216 del 16 settembre 2011 e in vigore dal 17 settembre, ha portato l'introduzione, nell'art.67 del Tuir, di una nuova fattispecie di reddito diverso, che si identifica nell'utilizzo di beni aziendali da parte dei soci della società o da parte dei familiari dell'imprenditore, qualora tale utilizzo sia gratuito o a corrispettivo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento. Tale situazione, specularmente, produce in capo al soggetto concedente un effetto di indeducibilità dei costi relativi a detti beni. Inoltre, sono previsti precisi obblighi di comunicazione che riguardano detto utilizzo, oltre che un controllo promesso come piuttosto incisivo da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

La disposizione, con ogni probabilità, non va rivista solo sotto il profilo del gettito che può assicurare, probabilmente alquanto scarso, ma piuttosto sotto il profilo della maggiore efficacia che può conferire agli accertamenti sintetici che riguardano le persone fisiche individuabili come utilizzatori.

Il profilo dei soggetti utilizzatori

L'articolo 2, co.36-terdecies del D.L. n.138/11 aggiunge la lett.h ter) al co.1 dell'art.67 Tuir, che prevede quanto segue: (è reddito diverso) *“la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore.”* Peraltro, l'intervento del D.L. n.138 non sembra completo, nel senso che, accanto alla previsione della nuova fattispecie reddituale, non è stata introdotta alcuna disposizione che preveda le modalità di determinazione del predetto reddito. Ciò a differenza, ad esempio, di quanto si fece nel 1996 con l'introduzione dell'ipotesi ora contenuta all'art.67, co.1, lett.h bis) Tuir, allora accompagnata da una appropriata norma in tema di quantificazione del reddito. Va dato atto, tuttavia, che la nuova previsione si potrebbe rivedere, sotto questo profilo, di fatto *autoconsistente*. Dunque, perché si inneschi la disposizione di cui ci stiamo occupando, occorre:

- da un lato che ci sia un utilizzo – godimento – di beni dell'impresa²⁴ da parte di determinati soggetti;
- e, poi, che a fronte di tale utilizzo i beneficiari non versino alcun corrispettivo, ovvero ne versino uno inferiore a quello che il mercato consente di definire *normale*²⁵.

La norma, naturalmente, richiede alcune riflessioni, a partire dal concetto stesso di godimento, che sembra esserne il perno. Godere significa avere la facoltà di fruire di qualcosa, di usare un bene. E se il godere implica il possesso, allora si può ritenere anche che questa facoltà debba essere caratterizzata da una certa stabilità e durevolezza temporale²⁶. In linea di principio, quindi, un utilizzo episodico non dovrebbe innescare gli effetti della norma, non configurandosi il godimento. Peraltro, poi, il problema dovrà essere superato sotto il profilo accertativo. Vediamo un esempio.

²⁴ Il riferimento ai beni *dell'impresa* consente di escludere dalle nuove disposizioni le ipotesi in cui i beni siano relativi ad attività *non d'impresa*: lavoratori autonomi o posseduti da società semplici.

²⁵ Potrebbe trattarsi di un canone di noleggio per le autovetture, o di un canone di locazione di mercato per un immobile.

²⁶ Si veda alle voci godimento e godere, *Vocabolario della lingua Italiana*, Istituto della enciclopedia italiana, Treccani, Roma.

Esempio

Se il figlio dell'imprenditore usa l'auto aziendale solamente una sera per uscire con una ragazza, perché la sua (auto) è in riparazione, se si è d'accordo sul fatto che *godimento* significhi *stabilità nell'uso*, allora questo non può essere un caso in cui si genera il reddito diverso, nel presupposto che il ragazzo non versi nulla all'impresa per l'utilizzo dell'auto. Ma, se proprio quella sera viene fermato per un controllo da parte di personale che immaginiamo sia stato opportunamente addestrato a rincorrere questa nuova ipotesi di reddito, come si farà a provare che l'utilizzo è stato del tutto episodico e quindi, secondo il nostro approccio, non tassabile?

Questo è un primo punto che dovrà essere chiarito, così come dovrebbe essere chiarito, ferma restando la concessione in godimento, il caso dell'uso esclusivo ovvero promiscuo.

Sotto il profilo soggettivo, si considerano due classi di utilizzatori

i familiari dell'imprenditore

e i soci.

⇒ I familiari

Quando, fiscalmente, si gioca il concetto di familiari, è immediato fare riferimento ai soggetti individuati dall'art.5 Tuir che, al co.5, afferma che *“Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado”*. Quindi un'individuazione piuttosto facile.

⇒ I soci

Più complesso è il caso dei soci, nel senso che il socio può essere:

- 1) solo socio;
- 2) ovvero può essere dipendente;
- 3) o anche amministratore della società.

Nel secondo e terzo caso, tuttavia, si deve considerare che il rapporto di lavoro dipendente o assimilato impone che, nel reddito imponibile di un soggetto eventualmente utilizzatore di un bene aziendale, già si consideri il valore del suo godimento, in pratica il *fringe benefit*, con il che si disinnesci l'ipotesi stessa del reddito diverso, dato che l'art.67 Tuir prevede che rientrano in tale categoria quelli che non hanno già concorso alla formazione di altre categorie di reddito. Quindi è ragionevole ritenere che il problema riguardi solo i soci che a questa non sommano altre qualità.

Ammessi di avere individuato il perimetro dei soggetti utilizzatori, vediamo, nel paragrafo successivo, come potrebbe funzionare la norma.

L'aspetto sostanziale e la sovrapposizione con altre norme

Dicevamo che la lett.h *ter*) del co.1 dell'art.67 Tuir prevede il sorgere di un reddito diverso in capo al soggetto che utilizza, ai fini personali, un bene aziendale, e ciò per un corrispettivo inferiore al valore di mercato attribuibile a tale utilizzo. La norma, anche nella parte che prevede l'indeducibilità dei costi in capo all'impresa concedente, di cui si dirà in seguito, insiste facendo riferimento a un corrispettivo annuo. Questo riferimento potrebbe essere del tutto pleonastico, se si vuole colpire un utilizzo sporadico: pensando a un'autovettura, l'utilizzo per due giorni viene valorizzato, ad esempio, sulla base del canone di noleggio di due giorni. Può essere una conferma indiretta della necessaria stabilità dell'utilizzo, per cui si ha godimento se l'utilizzo si protrae per (almeno) un anno? Proponibile ma inipotizzabile.

Se un socio o un familiare ha in godimento, poniamo annuo, un automezzo il cui valore di noleggio, sempre annuo, è di € 12.000, si possono immaginare tre diverse situazioni:

1	l'utilizzatore nulla versa alla società per tale utilizzo;	il suo reddito diverso – da rivedere come reddito percepito in natura – ammonta a € 12.000;
2	l'utilizzatore versa un corrispettivo di € 5.000;	il reddito diverso è di € 7.000;
3	l'utilizzatore versa un corrispettivo di € 12.000;	il reddito diverso è zero.

A fronte di queste situazioni, si deve esaminare cosa accade in capo al soggetto concedente, essendo la norma di riferimento il co.36-*quaterdecies* dell'art.2 del D.L. n.138/11:

*“I costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore **per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento** non sono in ogni caso ammessi in deduzione dal reddito imponibile.”*

La norma, quindi, vieta la deducibilità dei costi in capo al soggetto concedente non in funzione della mancata dichiarazione del reddito diverso da parte dell'utilizzatore, ma per il fatto, oggettivo, che il bene sia concesso in uso a un corrispettivo inferiore al valore di mercato.

In definitiva, delle tre situazioni appena esaminate con riferimento all'utilizzatore, l'unica che non innesca l'indeducibilità in capo al concedente è la terza. Quindi, la deducibilità del costo è subordinata alla totale assenza di un reddito diverso (caso 3), e non alla sua indicazione in dichiarazione (caso 1 e 2). Semmai si potrà, anzi si dovrà, discutere del fatto che, a fronte di un corrispettivo versato, ancorché inferiore al valore di mercato (caso 2), l'indeducibilità per il concedente sia piena o parziale.

L'indeducibilità del costo anche a fronte della dichiarazione del reddito diverso innesca un problema di doppia imposizione. Se la ripresa in aumento è operata da una società di persone, il reddito imputato ai soci per trasparenza già tiene conto di questa variazione, e quindi sembrerebbe necessario bilanciare opportunamente l'ammontare del reddito diverso dichiarato dal socio con l'importo della ripresa in aumento operata dalla società, poi imputata al socio, e tassando quindi solo la maggiore delle due²⁷.

Se il problema della determinazione del reddito diverso in capo all'utilizzatore si dovrà certamente scontrare con difficoltà pratiche di non poco momento – quali tariffe di noleggio per definire il valore di mercato del diritto di godimento di un'autovettura? quali canoni di locazione per l'utilizzo di un immobile? eccetera – non meno problematico risulta il coordinamento delle nuove disposizioni che interessano il concedente con altre norme a regime. Ci spieghiamo subito: con ogni probabilità, una delle situazioni più frequenti che la norma intende colpire è l'utilizzo privato dell'auto aziendale. E, sul punto, si deve ricordare che la regola generale che riguarda la deduzione dei costi relativi agli automezzi, è nel senso che essi sono deducibili in misura pari al 40% del loro ammontare. Infatti, l'art.164 del Tuir fissa per tali beni un grado di inerenza a *forfait*.

Quindi, l'operatività della nuova disposizione dovrebbe colpire il residuo 40% deducibile, e se l'auto fosse concessa in uso a un corrispettivo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento, anche questo 40% dovrà essere ripreso in aumento, in tutto o forse solo in parte.

Un discorso non dissimile vale per gli immobili abitativi per i quali, peraltro, la particolare modalità di determinazione del reddito d'impresa non prevede, tecnicamente, la deduzione di costi. Invece, la norma pare avere una certa efficacia se, a essere concesso in godimento a condizioni di favore a un socio o familiare, fosse un immobile strumentale.

²⁷ Per un insieme di considerazioni sull'argomento, v. R. Rizzardi, “Tassato l'uso privato dei beni aziendali”, in Il Sole 24Ore del 2/09/11.

Gli adempimenti comunicativi e i riflessi accertativi

Il Legislatore introduce, nel caso di concessione in godimento di beni per valori inferiori a quelli di mercato, in capo alle imprese concedenti ed ai soci e/o familiari dell'imprenditore, un obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

Modalità e termini di comunicazione saranno individuati con un provvedimento del Direttore dell'Agenzia, da emanarsi nel termine di 60 giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di conversione del D.L. n.138/11²⁸. In tale occasione dovrà essere precisato se l'obbligo di comunicazione sussista a prescindere dal corrispettivo annuo pattuito, e quindi tutte le volte in cui l'impresa concede in godimento un bene ai soci e/o ai familiari dell'imprenditore.

La comunicazione, il cui adempimento, per effetto della congiunzione "ovvero", può essere assolto alternativamente o dall'impresa o dai soci (e/o familiari dell'imprenditore), ha il preciso scopo di garantire le attività di controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Infatti, è di tutta evidenza come, in assenza di tale forma di "segnalazione" o, per meglio dire, di "autodenuncia", sia alquanto improbabile l'attuabilità dei controlli sistemici prospettati con il co.36-*septiesdecies*. Si ritiene, infatti, che, in alternativa alla comunicazione, l'unica possibilità di accertamento da parte dell'Agenzia derivi da un controllo contabile della società concedente da cui far discendere una concessione in uso ai soci e/o ai familiari dell'imprenditore. Circostanza quest'ultima, tra le altre cose, di non facile dimostrabilità. La norma ha l'evidente scopo di dissuadere dall'utilizzo di schermi societari.

A tal fine, il Legislatore ha introdotto, in aggiunta alla riconduzione a tassazione della differenza tra valore di mercato e corrispettivo annuo corrisposto, e all'indeducibilità in capo all'impresa dei costi relativi ai beni, un regime sanzionatorio specifico.

In caso di omessa comunicazione o di trasmissione con dati incompleti o non veritieri

In ipotesi di omessa o infedele comunicazione, ma di mancata deduzione dei costi da parte dell'impresa e di riconduzione a tassazione da parte dei soci e/o familiari della differenza

è prevista una sanzione in solido pari al 30% della differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo dichiarato.

la sanzione irrogabile è individuata in misura fissa da un minimo di € 258 ad un massimo di € 2.065 (art.11, co.1, lett.a, D.Lgs. n.471/97).

Nonostante l'intento dissuasore del Legislatore, non si può non rilevare come sia comunque difficile far emergere le reali situazioni di abuso. Infatti, nel caso di mancata comunicazione sia da parte dell'impresa che dei soci e/o familiari, gli strumenti a disposizione dell'Agenzia per dimostrare il godimento del bene derivano, in primis, da un controllo contabile sull'impresa concedente. A questa modalità si potranno aggiungere accessi, ispezioni, verifiche e non ultimi controlli stradali per quanto riguarda le automobili e nei porti nel caso dei natanti, fermo restando l'obbligo di dimostrare l'effettiva concessione ai soggetti terzi individuati dalla norma.

Il legislatore, come ulteriore deterrente alla concessione di beni in godimento per valori inferiori a quelli di mercato, con il successivo co.36-*septiesdecies* ha previsto, come anticipato, un controllo sistematico della "*posizione delle persone fisiche che hanno utilizzato i beni concessi in godimento*", inoltre l'accertatore "*ai fini della ricostruzione sintetica del reddito tiene conto, in particolare, di qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata nei confronti della società.*".

²⁸ Ricordiamo come la legge di conversione sia entrata in vigore il 17/09/11. Ne deriva che, teoricamente, il provvedimento direttoriale dovrebbe essere emanato entro il 16/11/11.

Come evidenziato in dottrina “è chiaro che il senso delle misure è far sì che i beni intestati a società, ma di fatto utilizzati dai soci, concorrano alla determinazione sintetica del reddito di quest’ultimi...”²⁹, in quanto la modalità di accertamento in questione, ai fini della rettifica del reddito della persona fisica, mira ad individuare il possesso al di là della formale intestazione del bene.

La previsione normativa di una ricostruzione del reddito del contribuente basata anche su eventuali finanziamenti o capitalizzazioni effettuati nei confronti della società da cui egli ottiene un bene in godimento, non rappresenta una novità nel panorama dell’accertamento sintetico.

Tale forma accertativa, come noto, è stata riformata dal D.L. n.78/10 che ha ridotto a due le modalità di determinazione sintetica del reddito.

Sono tutt’ora vigenti gli accertamenti:

- basati sulle effettive spese e;
- il redditometro che resta, comunque, in attesa dei necessari provvedimenti attuativi.

Di certo, a quanto sembra, il “nuovo” redditometro non si baserà più sulla disponibilità dei beni in capo al soggetto accertato.

Rispetto al passato non vi è più l’accertamento basato sugli incrementi patrimoniali; tuttavia, per quanto attiene, ad esempio, al finanziamento soci, se questo in passato, ai fini accertativi, veniva “spalmato” su un quinquennio, adesso viene “spesato” in una sola annualità. Come evidenziato in dottrina, la previsione normativa ha lo scopo di scoraggiare:

da un lato	➔	l'utilizzo di finanziamenti soci destinati, nella realtà, all'acquisto di beni che poi verranno concessi in godimento;
e, dall'altro	➔	gli aumenti di capitale tesi al ripianamento di perdite e aventi il fine ultimo di prevenire: <ul style="list-style-type: none"> ➤ sia il monitoraggio delle imprese in perdita di cui all'art.24 D.L. n.78/10; ➤ che le nuove norme in tema di società di comodo di cui al D.L. n.138/11.

MASTER BREVE 13^A

La consulenza per lo sviluppo e la tutela dell'attività d'impresa

Aggiornamento professionale e pianificazione fiscale 2011-2012

LO SVILUPPO DEL PROGRAMMA TERRA CONTO DELL'EVOLUZIONE NORMATIVA

SEDI

ALESSANDRIA	JESI (AN)	SASSARI
BERGAMO	^{ESAURITO} MILANO I [^] ed.	SAVONA
BOLOGNA	MILANO II [^] ed.	TORINO
BRESCIA	^{ULTIMI POSTI} MODENA	^{ULTIMI POSTI} TRENTO
CAGLIARI	NAPOLI	^{ULTIMI POSTI} TREVISO
CATANIA	PADOVA	VERONA
CREMONA	PESARO	VICENZA
FIRENZE	PORDENONE	
GENOVA	ROMA	



Gruppo
EUROCONFERENCE[®]
costruiamo competenze

ACCEDI AL SITO



²⁹ D. Deotto “Controlli a tappeto sui soci”, in Il Sole 24 Ore del 4/09/11.



Gli effetti della disciplina delle perdite sul regime di trasparenza

Premessa

Con la recente [Circolare n.24/IR del 14 settembre 2011](#), il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili, per mezzo dell'Istituto di Ricerca dei dottori commercialisti ed esperti contabili (Irdcec, e d'ora in poi "l'Istituto"), è intervenuto a commento delle nuove disposizioni, introdotte dall'art.23, co.9, del D.L. n.98/11, in materia di riporto delle perdite d'impresa prodotte da soggetti Ires, di cui all'art.84 del Tuir. Si ricorda, in particolare, che le modifiche normative citate hanno interessato i primi due commi del predetto art.84, prevedendo:

- ➔ la rimozione del limite quinquennale al riporto delle perdite;
- ➔ l'introduzione di un limite percentuale dell'80% all'abbattimento del reddito imponibile dei successivi esercizi;
- ➔ la conferma del regime di riporto illimitato delle perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data della costituzione, a condizione che si tratti di una nuova attività.

Come detto anche nella circolare in commento, nel co.1 dell'art.84 del Tuir sono rimaste invariate le previsioni normative relative alla:

- ⊕ modalità di fruizione della perdita in presenza di regimi di esenzione degli utili o dei proventi;
- ⊕ possibilità di utilizzo della perdita in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti d'imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto ed eccedenze di cui all'art.80 del Tuir.

L'Istituto correttamente evidenzia che le modifiche introdotte al regime di riporto perdite producono, nella generalità dei casi, un effetto finanziario "negativo" per le imprese, le quali si vedono allungare il periodo di riportabilità delle perdite stesse. In particolare, laddove l'importo delle stesse superi l'80% del reddito imponibile del periodo d'imposta successivo, l'effetto impositivo (maggior carico fiscale) è pari al 5,5% (27,5% del 20%). Contabilmente, saranno iscritte maggiori imposte correnti, e le imposte anticipate, se ricorrono i presupposti per l'iscrizione, saranno "rilasciate" in misura minore (quota corrispondente all'Ires sulla perdita non utilizzabile nell'esercizio).

Obiettivo del presente intervento è analizzare, in base al contenuto della circolare, l'impatto delle modifiche introdotte in presenza dell'esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale, di cui agli artt.115 e 116 del Tuir, sia in capo alla società partecipata, sia in capo ai soci.

Aspetti generali e finalità delle modifiche normative

In premessa, è opportuno ricordare che le novità normative in tema di riporto delle perdite riguardano solamente i soggetti Ires, ed in particolare:

- ⊕ le società di capitali residenti nel territorio dello Stato, di cui all'art.73, co.1, lett.a), del Tuir;
- ⊕ gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i *trust*, residenti nel territorio dello Stato, di cui all'art.73, co.1, lett.b), del Tuir, aventi come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale;

- le società e gli enti di ogni tipo, compresi i *trust*, non residenti nel territorio dello Stato, di cui all'art.73, co.1, lett.d), del Tuir, che esercitano attività commerciale nel territorio dello Stato mediante una stabile organizzazione.

Da ciò deriva che sono esclusi i seguenti soggetti:

- Irpef, per i quali la disciplina del riporto delle perdite è prevista all'art.8 del Tuir;
- enti non commerciali "puri", per i quali l'art.143 del Tuir richiama, per il riporto delle perdite, l'art.8 del Tuir.

In relazione all'ambito soggettivo, la circolare 24/IR evidenzia la dicotomia che si determina tra il regime di riporto delle perdite per i soggetti Ires sopra elencati e quello dei soggetti Irpef, differenza che appare poco giustificabile alla luce di quanto si legge nella relazione illustrativa al D.L. n.98/11. In tale documento, infatti, si dispone che la finalità delle modifiche normative sono ravvisabili nella volontà di sostenere le imprese interessate dalla crisi economico-finanziaria, che dovrebbe quindi riguardare anche le imprese soggette all'Irpef. È pur vero, precisa l'Istituto, che l'entità delle perdite prodotte dai soggetti Ires è generalmente di importo superiore rispetto a quelle generate dai soggetti Irpef, e quindi per tali ultimo soggetti sarebbe stato più penalizzante un regime di riporto "limitato" ad abbattimento dell'80% del reddito imponibile dei successivi periodi.

Obiettivi delle modifiche normative

L'Istituto, nel documento, opportunamente evidenzia che nella relazione illustrativa al decreto si afferma che le modifiche normative all'art.84 del Tuir intendono perseguire anche i seguenti obiettivi:

- evitare alle imprese di "porre in essere operazioni straordinarie volte allo scopo di ottenere un "refresh" delle perdite che giungono a scadenza, operazioni che di fatto vanificano la limitazione temporale al riporto";
- limitare "complessi esercizi di valutazione della recuperabilità delle stesse ai fini dell'iscrizione e/o mantenimento delle relative imposte differite durante il processo di formazione del bilancio di esercizio".

Mentre in relazione al primo obiettivo, è indubitabile la bontà dell'intervento normativo, con riferimento al secondo aspetto, invece, la circolare rileva correttamente che:

"l'assenza di limiti temporali alla riportabilità delle perdite consentirà una più serena valutazione in ordine all'iscrivibilità delle correlate imposte differite attive che non sarà più vincolata al periodo quinquennale di recupero".

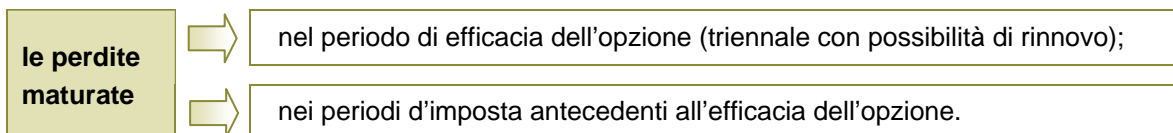
Tuttavia, si sottolinea:

"rimane da verificare la capacità delle imprese di predisporre attendibili piani reddituali ultraquinquennali che, evidenziando la presenza di redditi imponibili, consentano l'iscrivibilità delle relative imposte differite attive".

La posizione espressa è senza dubbio corretta poiché, in base a quanto stabilito dal [documento OIC n.25](#), l'iscrizione del credito per imposte anticipate è consentito a condizione che sussista una ragionevole certezza di ottenere in futuro redditi imponibili tali da assorbire le perdite fiscali, fermo restando che la proiezione temporale (in cui può avvenire tale recupero) deve essere limitata nel tempo.

Regime di trasparenza fiscale

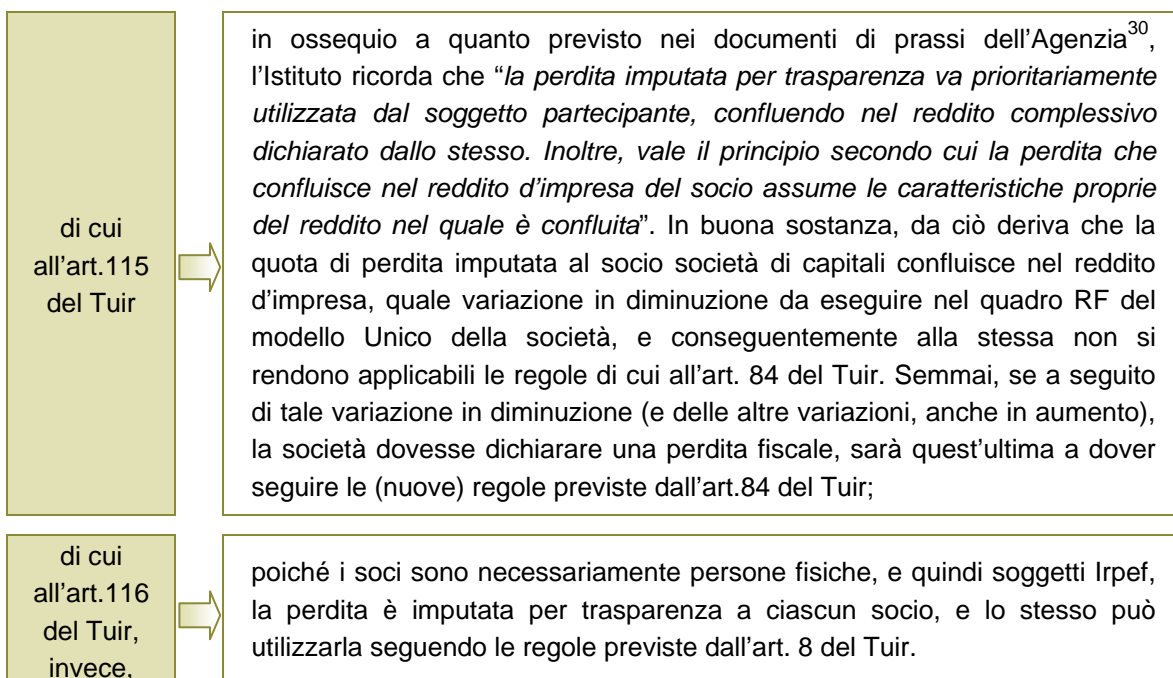
La circolare 24/IR dedica ampio spazio alle conseguenze che derivano dall'applicazione delle nuove regole in presenza del regime di trasparenza fiscale, di cui agli artt.115 (trasparenza tra società di capitali) e 116 (trasparenza delle Srl detenute da persone fisiche) del Tuir. L'analisi che di seguito si fornisce riguarda:



⇒ Perdite prodotte durante il regime di trasparenza

Le regole previste per l'imputazione delle perdite ai soci, maturate durante il periodo triennale di durata della trasparenza, prevedono quanto segue (art.115, co.3, del Tuir e art.7, co.2, del D.M. del 23/04/04):

- in linea generale, le perdite maturate nei periodi d'imposta "trasparenti" sono imputate ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione;
- quale "eccezione", le perdite fiscali che eccedono la quota di Patrimonio netto contabile non sono imputabili per trasparenza direttamente ai soci, ma si computano in diminuzione del reddito della società partecipata con le regole di cui all'art.84 del Tuir. Relativamente al primo "gruppo" di perdite, quelle imputate ai soci in quanto entro i limiti della quota di Patrimonio netto contabile, è necessario ulteriormente distinguere in funzione della tipologia di trasparenza. In particolare, nel regime di trasparenza:



Per quanto riguarda, invece, le perdite eccedenti la quota di Patrimonio netto contabile riferibile a ciascun socio, poiché le stesse restano in capo alla società trasparente, la quale può utilizzarle ad abbattimento del reddito maturato nei successivi periodi d'imposta, è evidente che su tali perdite si rendono applicabili le nuove regole, sia per quanto riguarda il limite percentuale dell'80% (abbattimento del reddito), sia l'eliminazione del vincolo temporale di cinque anni.

Esempio

La società Alfa Srl, in regime di trasparenza fiscale di cui all'art.116 del Tuir, con Patrimonio netto contabile di €50.000, detenuta da tre soci (Rossi, Verdi e Bianchi) in parti uguali:

- nel periodo d'imposta "n" ha dichiarato una perdita fiscale pari ad €60.000;
- nel periodo d'imposta "n+1" ha dichiarato un reddito imponibile di €5.000.

In tal caso:

³⁰ C.M. n.49/E/04 e C.M. n.10/E/05.

- la perdita è imputabile ai soci (in parti uguali) nei limiti di €50.000 (importo che non eccede il Patrimonio netto contabile della società);
- la perdita eccedente, pari a € 10.000, è utilizzabile in diminuzione dell'80% del reddito imponibile della società Alfa, e quindi ad abbattimento di € 4.000 (5.000 x 80%);
- la perdita residua, pari ad € 6.000, è utilizzabile in diminuzione dell'80% del reddito imponibile dei successivi esercizi in capo alla società trasparente.

⇒ Perdite maturate in periodi d'imposta precedenti l'esercizio dell'opzione

Correttamente, l'Istituto, nella circolare 24/IR, afferma che per le perdite maturate nei periodi d'imposta antecedenti a quello di efficacia dell'opzione, si rendono applicabili le medesime considerazioni già svolte con riferimento alle perdite, maturate in costanza di opzione, ma eccedenti il Patrimonio netto contabile. Le stesse, infatti, non possono essere imputate ai soci, ma restano in capo alla società trasparente, la quale potrà utilizzarle in diminuzione del proprio reddito (80% post manovra) prima di imputare lo stesso ai soci.

Relativamente alle perdite maturate dai soci antecedentemente all'esercizio dell'opzione, l'Istituto opportunamente ricorda che, in caso di trasparenza di cui all'art.115 del Tuir, il co.3 di tale disposizione prevede che le stesse possano essere utilizzate unicamente per compensare propri redditi, e non invece per compensare redditi imputati dalla società trasparente. Tale limitazione intende evitare che il socio, che a sua volta è una società di capitali, possa utilizzare perdite pregresse (proprie) a scomputo di redditi imponibili non propri, ma imputati per trasparenza dalla società partecipata.

Esempio

In relazione a tale ultima fattispecie, la circolare 24/IR contiene un esempio che si ritiene opportuno riportare anche nel presente commento. I dati di partenza sono i seguenti, riferiti alla società BETA, socia di una società di capitali che ha optato per il regime di trasparenza fiscale di cui all'art.115 del Tuir:

- perdita maturata nell'anno "x-1" (ante trasparenza) pari a 40;
- perdita maturata nell'anno "x" (primo periodo d'imposta "trasparente") pari a 25;
- reddito imponibile dell'anno "x+1" (secondo periodo d'imposta "trasparente") pari a 50, di cui 10 prodotto dalla stessa e 40 imputato per trasparenza dalla società partecipata.

Nella tabella che segue, sono illustrate le modalità di gestione delle perdite prima e dopo le modifiche apportate dal D.L. n.98/11.

Ante modifiche	Post modifiche
<ul style="list-style-type: none"> ➤ perdite "x-1", pari a 40, abbattano reddito "proprio" del periodo "x+1" per 10, e 30 residue sono riportabili nell'esercizio "x+2"; ➤ perdite "x", pari a 25, abbattano il reddito imputato per trasparenza del periodo "x+1" per 25; ➤ reddito imponibile "x+1" pari a 15 (40 - 25). 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ perdite "x-1", pari a 40, abbattano reddito "proprio" del periodo "x+1" per (80% di 10), e 32 residue sono riportabili nell'esercizio "x+2"; ➤ perdite "x", pari a 25, abbattano il reddito imputato per trasparenza del periodo "x+1" per 25; ➤ reddito imponibile "x+1" pari a 17, corrispondente alla sommatoria del reddito proprio del periodo "x+1" pari a 2 (20% di 10) e del reddito imputato per trasparenza pari a 15 (40 - 25).

Decorrenza

L'ultima questione che deve essere affrontata riguarda la decorrenza delle nuove disposizioni normative.

Il dubbio interpretativo, come segnalato dall'Istituto, riguarda l'eventuale applicabilità delle novità anche alle perdite maturate sino al 2010, ed ancora utilizzabili dalla società. Sul punto la circolare in commento, dopo aver evidenziato che il co.6 dell'art.23 del D.L. n.98/11, in deroga alle disposizioni dello Statuto del contribuente, prevede che le "disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto", e quindi dal 2011 (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare). Ricorda altresì che la stessa relazione illustrativa sembra confermare tale decorrenza, in quanto ivi si afferma che "le perdite pregresse maturate nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso mantengono il trattamento fiscale secondo la normativa originaria per quanto riguarda i cinque esercizi di utilizzabilità".

Tali affermazioni, sottolinea la circolare 24/IR, sembrano tuttavia in contrasto con la finalità sottesa alla modifica apportata dal D.L. n.98/11, e già indicata in premessa, ed in particolare di fornire sostegno alle imprese che devono affrontare una fase di crisi economico-finanziaria, e che si trovano quindi a dover utilizzare un ingente importo di perdite maturate nei periodi d'imposta precedenti, con il rischio, quindi, di non poterle utilizzare per scadenza del quinquennio. Se così fosse, conclude l'Istituto:

"si ritiene, pertanto, che l'unica soluzione coerente con lo spirito della norma e che presenta profili di sistematicità sia quella di applicare le nuove regole del novellato art.84 del Tuir anche alle perdite conseguite anteriormente al periodo d'imposta 2011. Anche su tale questione è auspicabile un chiarimento di prassi amministrativa".

EUROCONFERENCE
EDITORE



GLI ADEMPIMENTI ANTIRICICLAGGIO PER I PROFESSIONISTI

AUTORE:
G. Barbato

EDIZIONE:
Settembre 2011

PREZZO
€ 40,00 (IVA inclusa)

[ACQUISTA IL TESTO SUL SITO](#)

Tutti i prodotti editoriali sono acquistabili
direttamente con **carta di credito**





Gruppo
EUROCONFERENCE[®]
costruiamo competenze

La legittimità comunitaria delle sanzioni in materia di reverse charge: la denuncia dell'AIDC Milano e la replica della Commissione Europea*a cura di Stefano Chirichigno³¹*

Con la [Denuncia n.8 del 12 maggio 2011](#), la sezione di Milano dell'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili (AIDC) ha rotto gli indugi su un tema che aveva lungamente sollevato, tanto comprensibili quanto sterili, malumori e lamentele degli operatori; ci riferiamo all'illogicità, oltre che smisurata onerosità, del sistema sanzionatorio che ruota intorno al sempre più vasto e complesso mare del *reverse charge*. In questa sede non si intende certamente ripercorrere gli svariati interventi normativi, dettati talvolta da esigenze sistematiche, talaltra dall'obiettivo di arginare fenomeni di evasione "da riscossione" (vale a dire il caso in cui un soggetto emetta "regolare" fattura, addebiti l'Iva, se la faccia pagare dall'avente causa, ma poi svanisca nel nulla omettendone il versamento), poiché il tema e le considerazioni che si possono formulare non mutano significativamente in funzione dei diversi presupposti di applicazione dell'Iva da parte dell'avente causa, per così dire, *facendo le veci* (per espressa previsione di legge) dell'avente causa. Non si può fare a meno di sottolineare, però, che la natura d'imposta sui consumi dell'Iva ha indotto a ricorrere a tale procedimento di assolvimento del tributo come regola generale delle transazioni intracomunitarie (già di cessioni di beni, dal 2010 anche prestazioni di servizi) per garantire l'applicazione dell'imposta del Paese dell'avente causa (quale logico indizio del più probabile luogo di immissione in consumo). Non è necessario dilungarsi nemmeno sull'oggettiva complessità della disciplina di riferimento, in specie per quel che riguarda la distinzione tra i casi in cui l'imposta debba essere assolta dal dante causa rispetto ai casi in cui si debba (e non si possa) ricorrere al meccanismo dell'inversione contabile (mediante integrazione del documento di addebito o mediante autofatturazione) anche perché sovente le incertezze si legano già alla rilevanza della situazione soggettiva della controparte.

Piuttosto, seppur brevemente, merita di essere rammentato come l'art.7, co.1 del D.Lgs. n.472/97 contenga le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative tributarie prevederebbe già che *"nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente"*. A tal proposito la Circolare ministeriale esplicativa ([C.M. n.180/E/98](#)) precisa che la gravità della violazione *"può essere desunta... dall'entità quantitativa del tributo la cui riscossione è impedita o messa in pericolo, entità che peraltro è logico raffrontare nella proporzione fra imposta evasa e imposta complessivamente dovuta"*. Il comma 4 aggiunge che *"quando concorrano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo* (trovando il suo antecedente nell'art.1 del D.M. dell'1/09/1931 con cui condivide il carattere dell'assoluta eccezionalità). Si tratta, a ben vedere, di disposizioni che lasciano trasparire una eccessiva prudenza del Legislatore nell'arginare la voracità dell'apparato sanzionatorio Iva.

³¹ L'autore ringrazia il Dott. Stefano Calavena per il fattivo e prezioso contributo dato nella redazione del presente articolo.

Orbene, l'AIDC ha chiesto l'intervento della Commissione UE affinché dichiarasse la "Illegittimità comunitaria delle sanzioni dovute in caso di omessa autofatturazione di operazioni imponibili", sostenendo, in particolare, sulla base di una puntigliosa ricostruzione normativa, che la sanzione per omesso *reverse charge* ai fini Iva sarebbe contraria ai principi comunitari di proporzionalità, equivalenza ed effettività. In estrema sintesi, volendo compendiare in tre punti, corrispondenti rispettivamente ai principi di proporzionalità, equivalenza ed effettività si ha che:

in <i>primis</i>	⇒	mancherebbe un concreto danno erariale che giustifichi l'entità della sanzione che, in caso di operazioni con soggetti esteri, va dal 100 al 200% dell'imposta non auto fatturata;
in secondo luogo	⇒	atteso che nelle operazioni interne, è irrogata una sanzione ridotta al 3% se l'imposta è stata "assolta, ancorché irregolarmente", tale previsione discriminerebbe il comportamento irregolare in ragione di un adempimento che si manifesta inutile, in riferimento alla tutela degli interessi erariali, e impossibile, in riferimento alle operazioni "esterne", nelle quali il fornitore estero non può addebitare l'imposta;
infine	⇒	l'operatore nazionale che, nel caso di infrazione all'obbligo di autofatturazione, deve sottostare alla sanzione dal 100 al 200% dell'imposta ammessa in detrazione, vede pregiudicato nella sostanza il regolare e non eccessivamente difficile esercizio del diritto alla detrazione, espressione del fondamentale principio di neutralità dell'imposta.

Ciò premesso merita di essere ripercorso il contraddittorio che su questi temi si è generato tra l'AIDC e la Direzione Generale – Fiscalità e Unione Doganale – dell'Unione Europea.

Come accennato in premessa, la sezione dell'AIDC di Milano, in data 12 Maggio 2011, prendendo le mosse dalla nota Sentenza della Corte di Giustizia Europea "Ecotrade" in tema di detrazione Iva³², ha sollevato davanti alla Commissione Europea – Direzione Generale Fiscalità e Unione Doganale - la questione dell'illegittimità comunitaria delle sanzioni di cui all'art.6, co.9-bis, D.L. n.471/97 in punto di omesso "reverse charge".

La norma in commento, invero, stabilisce, al primo periodo, una sanzione, che va dal 100% al 200% dell'imposta non autofatturata, applicabile al committente/cessionario che non assolve "l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi mediante il meccanismo dell'inversione contabile"	⇒	"omesso assolvimento"
il secondo periodo della disposizione, invece, ne delimita l'ambito applicativo prescrivendo una sanzione attenuata, pari al 3% dell'imposta fino a concorrenza di €10.000 per il primo triennio di applicazione della norma ³³ , a chi, ancorché violando le norme procedurali in tema di "reverse charge", assolve l'imposta irregolarmente	⇒	"assolvimento irregolare"

L'interpretazione dell'Agenzia sul tema è rinvenibile nelle [R.M. n.56/09](#) e [n.140/10](#) in cui era andato maturando il convincimento (invero piuttosto formalistico) che debba distinguersi per l'appunto tra assolvimento omesso ed assolvimento irregolare (ai fini

³² La nota Sentenza "Ecotrade", Corte di Giustizia, sent. cause riunite C-95/07 e 96/07 del 8/05/08, ha sancito che il mancato adempimento dell'obbligo di emettere autofattura, non comporta, in capo ai contribuenti che hanno commesso tali violazioni, il venir meno del diritto alla detrazione dell'Iva.

³³ Triennio spirato il 31/12/10. Si menziona tale previgente disposizione solo per riflettere più compiutamente il percorso logico giuridico dell'AIDC. Si veda *infra* per una valutazione di opportunità dell'impostazione data all'Istanza.

dell'applicabilità della più mite sanzione del 3%) e non tra operazioni "interne" ed "esterne". Vero è che, nei fatti, come notato dalla stessa Commissione, potrebbe essere presente un risvolto in tema di discriminazione tra le "operazioni interne" e quelle "esterne". Difatti, i contribuenti assoggettati alla sanzione in via attenuata sono, esclusivamente, i soggetti residenti in Italia in quanto "l'assolvimento irregolare" si basa sulla circostanza che, sebbene l'operazione non sia stata registrata secondo il meccanismo del "reverse charge", l'Iva sia stata comunque assolta. Ne consegue, con tutta evidenza, che tale ipotesi potrà manifestarsi solo con riferimento alle "operazioni interne" (a titolo esemplificativo, le cessioni di beni immobili, qualora il cedente abbia optato per l'imposizione dell'operazione) in cui il cedente/prestatore, in luogo dell'emissione della fattura in assenza di Iva, provveda egli stesso al riaddebito del tributo in fattura e al suo successivo versamento con l'effetto, viceversa, che il cessionario/committente, anziché applicare il meccanismo del citato "reverse charge", registrerà l'operazione esclusivamente nel Registro Iva Acquisti e compenserà l'Iva assolta sugli acquisti in sede di liquidazione periodica.

Con riferimento alle operazioni c.d. "esterne" invece, a seguito dell'introduzione del meccanismo dell'inversione contabile, il cedente/prestatore non residente, anche se identificato in Italia, non sarà tenuto più a nessun adempimento e, nello specifico, non potrà più emettere fattura tramite il numero identificativo Iva italiano con l'effetto, quindi, che per tali operazioni non sarà possibile, ancorché irregolarmente, versare l'Iva.³⁴

Da un punto di vista sistematico, tuttavia, la Commissione milanese accusa l'impianto sanzionatorio delineato dall'art.6, co.9-bis, D.L. n.471/97 di generare una violazione di ben tre principi comunitari:

equivalenza

proporzionalità

ed effettività.

Tali violazioni legittimerebbero la procedura di infrazione, evidentemente, anche per una materia, quale è quella delle sanzioni amministrative, che non ha ancora formato oggetto di armonizzazione comunitaria.³⁵

⇒ Principio di equivalenza

Con riferimento alla violazione del principio di equivalenza, la Commissione milanese sostiene che il diverso trattamento sanzionatorio applicato "all'omesso assolvimento" e "all'assolvimento irregolare", così come sopra descritto, genera, in termini sostanziali, un'eccessiva punizione nei confronti del contribuente che non provveda affatto a versare l'imposta. Tuttavia, sulla base di un'interpretazione logica, se si considera che entrambe le violazioni non comportano alcuna evasione (*rectius*: nessuna detrazione illegittima dell'Iva), salvo l'ipotesi di Iva indetraibile, si deve giocoforza sostenere che sono entrambe da ricondurre nel novero delle c.d. "violazioni formali". Di riflesso, riservare all'ipotesi di "omesso assolvimento" *reverse charge* una sanzione pari al 100% dell'imposta, in luogo della sanzione attenuata pari, invece, al 3% dell'imposta irregolarmente assolta, equivarrebbe ad affermare che tale violazione sia da considerare alla stregua di una "violazione sostanziale", ovvero sia come se si trattasse di un'ipotesi di frode fiscale.³⁶

³⁴ Tale aspetto di disparità di trattamento è stato ripreso dalla stessa Commissione milanese, anche nella risposta al rigetto dell'istanza di apertura della procedura di infrazione nei confronti dello Stato italiano, ove si legge che "questa diversità di trattamento si risolve anche in una vera e propria discriminazione a danno delle operazioni intracomunitarie (più colpite, non potendo esservi imposte da versare neppure irregolarmente) rispetto a quelle nazionali (dove, invece, può esservi l'irregolare versamento di imposta e, dunque, meno sanzionate) laddove, in entrambi i casi, non si manifesta alcun danno per l'Erario".

³⁵ Infatti, anche in assenza di armonizzazione l'autonomia degli Stati membri incontra un limite invalicabile nel rispetto dei principi generali del diritto Comunitario.

¹³ Inoltre, pare che la stessa mancanza di proporzionalità tra le due ipotesi sanzionatorie sia stata colta anche dall'Amministrazione Finanziaria italiana. Al riguardo, si legge nel testo dell'Atto d'Appello che è stato allegato alla denuncia della Commissione milanese che "la norma appare particolarmente severa ma come recita il brocardo latino "dura lex, sed lex".

⇒ Principio di proporzionalità

Difatti, come nota la stessa Commissione milanese, in commento al principio di proporzionalità:

“nel caso in esame occorre anche considerare che la procedura di autofatturazione non incide sul diritto di detrazione dell'imposta, secondo l'insegnamento giurisprudenziale sopra ricordato (sentenza “Ecotrade”): sicché, al di fuori delle ipotesi in cui l'Iva relativa all'autofatturazione non sia, in tutto o in parte, detraibile, è evidente che l'omissione di tale procedura contabile non crei alcun danno, neppure potenziale, all'Erario”.

In aggiunta a quanto detto, se si considera che la violazione relativa all'illegittima detrazione Iva è già colpita dal nostro sistema sanzionatorio attraverso l'art.5, co.4 e 4-bis, D.L. n.471/97, il quale prevede una sanzione base che varia dal 100% al 200% dell'imposta evasa (salvo le maggiorazioni connesse a “errori” relativi agli studi di settore, e l'aumento di un quarto per il concorso con la sanzione prevista dall'art.6, co.6, dello stesso D.Lgs. n.471), a fortiori, appare iniquo, finanche arbitrario, comminare una sanzione identica anche all'ipotesi in cui il contribuente ometta unicamente di applicare il “reverse charge” senza che si riscontri alcun danno causato all'Erario.

⇒ Principio di effettività

Da ultimo, in relazione al principio di effettività, si afferma come l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti sarebbe, in qualche modo, ostacolato dalla presenza di una sanzione particolarmente severa.

In verità le argomentazioni dell'AIDC spaziano su un'articolata e frammentata casistica, in parte riferita a normativa previgente³⁷ che qui non si ripropongono in quanto ben poco aggiungono alla sostanza della questione e - è legittimo sospettarlo - potrebbero essere state in qualche misura controproducenti anche nel contraddittorio con l'Unione Europea³⁸ affaticando la comprensione del *thema decidendum*.

Ciò premesso, tali quesiti, sollevati dall'Organismo Italiano, hanno trovato una pronta risposta, seppure negativa, da parte della Direzione Generale – Fiscalità e Unione Doganale – dell'Unione Europea. Difatti, in data 5 Luglio 2011, rispondendo alla denuncia in oggetto, l'organo comunitario ha asserito l'impossibilità di dar corso all'istanza per inadempimento ex art.258 TFUE. Le ragioni su cui l'organo comunitario ha posto le basi del rigetto possono essere sintetizzate nell'assenza dei presupposti circa la violazione sia del principio di proporzionalità sia di quello della parità di trattamento (equivalenza). Nell'affrontare il quesito posto con riferimento al principio di proporzionalità, il Dipartimento comunitario:

- se, da un lato, richiama l'assunto secondo cui, al fine di garantire la corretta funzionalità del sistema Iva in ambito Europeo, sia necessario un efficiente impianto sanzionatorio che garantisca il principio di proporzionalità;
- dall'altro lato, nell'argomentare le ragioni poste alla base del rigetto, fa riferimento sovente all'ipotesi di frode fiscale.

Al riguardo, si coglie che l'adito organo europeo associa, continuamente, le violazioni sottoposte alle sanzioni ex art.6, co.9-bis, D.L. n.471/97 per “omesso assolvimento” *reverse charge* al reato di frode fiscale.

Ciò appare chiaro se si considera sia l'esordio delle argomentazioni poste alla base del rigetto: “*un sistema sanzionatorio efficace e dissuasivo è tanto più importante in tempi di*

³⁷ Cfr. nota 2.

³⁸ Il pensiero va ai vecchi maestri di contenzioso che non si stancavano di paragonare il contenzioso tributario al gioco della “Scala 40” ed insegnavano che non è detto che convenga sempre mettere tutte le carte in tavola, quando chi ha ragione scrive poco e chi ha torto scrive molto per cercare di confondere le idee.

crescita esponenziale della frode”, sia quando contestualizza l’omesso assolvimento del “*reverse charge*” nell’alveo delle violazioni:

“la non corretta dichiarazione e documentazione degli acquisti di beni provenienti da altri Stati membri non solo causano una perdita per l’Erario, ma rendono più arduo seguire i movimenti di beni nell’Unione Europea”.

Con riferimento, invece, al principio di parità di trattamento, l’organo della Commissione europea imposta il diniego:

- innanzitutto, partendo dal presupposto che la mancata autofatturazione si riverbera, rispetto all’ipotesi di “*assolvimento irregolare*”, in una maggiore difficoltà in capo ai verificatori di ricostruire il percorso delle forniture;
- e, in secondo luogo - sostenendo che il meccanismo dell’inversione contabile non implica automaticamente la compensazione, riferibile all’operazione posta in essere, tra l’Iva a debito e l’Iva a credito (in quanto mentre la detrazione dell’Iva sottintende la sola esistenza di un diritto, nel caso dell’Iva a debito sussiste un obbligo di pagamento) - giunge alla conclusione, che potrebbe esserci uno scollamento tra il momento in cui si versa e il momento in cui si detrae l’imposta.

Per l’effetto di quanto detto, quindi, la Commissione europea, nel negare l’apertura di una procedura di infrazione nei confronti dello Stato italiano, formula le seguenti conclusioni: “*la legislazione italiana in questione tratta in modo diverso situazioni differenti, in modo da non compromettere quindi il principio di parità di trattamento*”.

Per completezza dell’esposizione, si sottolinea che la risposta della Commissione italiana non si è fatta attendere. Difatti, in una lettera inviata pochi giorni dopo la notifica del rigetto, la stessa ha ribadito la fondatezza delle proprie richieste portando all’attenzione dell’organismo comunitario la parente circostanza che gli “*omessi assolvimenti*” dell’obbligo di *reverse charge*:

“si riferiscono non a casi di frode o di mancato rispetto di obblighi contabili: più semplicemente si riferiscono a situazioni esattamente uguali al caso trattato dalla Corte di Giustizia nella vicenda Ecotrade, dove, cioè, un soggetto contabilizza un acquisto, non sottoponendolo, però, all’integrazione ai fini dell’Iva: vi è dunque tracciabilità dell’acquisto, non vi è frode, non vi è alcun pericolo per l’Erario”.

Forse proprio questa replica è l’indizio più evidente che poteva essere più proficuo focalizzarsi sin dall’inizio sugli argomenti più forti (e più facilmente percepibili a livello comunitario), ma anche che prima della disparità di trattamento è il tema della proporzionalità quello su cui dovrebbe intavolarsi un serio e sereno dibattito.



La riforma della disciplina penal-tributaria: nuove pene e nuovi termini di prescrizione

Le nuove soglie dei reati tributari

Il comparto dei reati fiscali è stato profondamente innovato dalla Manovra *bis* dell'estate, che intervenendo su molteplici disposizioni ha di fatto inasprito un regime fortemente "alleggerito" nel 2000 con il D.Lgs. n.74/00³⁹. Invero, con il D.L. n.138 del 13 agosto 2011, (convertito con la L. n.148/11) si assiste ad un notevole rafforzamento dei presidi penali, che potrebbe far pensare ad un ritorno al passato, realizzato tramite:

- la riduzione delle soglie di punibilità;
- l'allungamento dei termini di prescrizione dei reati fiscali;
- la modifica della disciplina in tema di patteggiamento e di sospensione condizionale.

L'impianto generale del D.Lgs. n.74/00 viene, comunque, mantenuto ed in specie rimane fermo il principio generale secondo cui sono punibili solo i reati in materia di dichiarazione e quelli in materia di documenti, e non anche le violazioni formali. Pertanto:

gli illeciti compiuti nella fase antecedente la presentazione della dichiarazione restano soggetti solo alle sanzioni amministrative ed il penale entra in gioco a partire dalla presentazione della dichiarazione.

Tanto premesso, andiamo ad analizzare nel dettaglio le singole novità, precisando fin da subito che ai sensi dell'art.2, co.36-*vicies bis*, del D.L. n.138/11, aggiunto dalla legge di conversione, tutte le modifiche apportate al regime dei reati tributari, anche quelle di carattere meramente processuale, "*si applicano ai fatti successivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto*", ossia verificatisi dopo il 17 settembre 2011 e quindi, *prima facie*, anche alle dichiarazioni dei redditi per il 2010 presentate dopo detta data.

Gli interventi, come anticipato, hanno riguardato anzitutto i reati dichiarativi, a partire da quello di dichiarazione fraudolenta mediante l'emissione di fatture per operazioni inesistenti⁴⁰ disciplinato dall'art.2 del D.Lgs. n.74/00. Ai sensi di tale disposizione è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti⁴¹, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

³⁹ Questo, infatti, in riforma della L. n.516/82, aveva previsto:

- l'abolizione di tutte le condotte di tipo contravvenzionale, contemplate dagli artt.1, 2 e 3 della L. n.516 e l'introduzione, in loro sostituzione, di ipotesi delittuose (rafforzando così l'efficacia deterrente delle norme incriminatrici ma rendendo difficoltoso l'onere probatorio a carico dell'accusa);
- lo slittamento del momento consumativo del reato a quello di presentazione della dichiarazione annuale fraudolenta o infedele, salvo i casi di emissione di documenti falsi diretti a consentire a terzi un'evasione o di occultamento o distruzione di documenti contabili, il cui reato si perfeziona con il realizzarsi della condotta;
- la previsione di meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno.

⁴⁰ Si ricorda che ai sensi dell'art.1 del D.Lgs. n.74/00 per "*fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie (quali ad es. gli scontrini o le ricevute fiscali), emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

⁴¹ Si discute se la fattispecie in esame riguardi solo le ipotesi di falsità ideologica (fattura avente un contenuto non veridico) ovvero anche quelle di falsità materiale (documento contraffazione). La giurisprudenza di legittimità tende a svalutare la differenza intercorrente fra falso materiale ed ideologico, affermando che nella prospettiva dell'art.2 "*l'inesistenza può essere attestata sia creando ex novo un documento falso ... sia utilizzando un documento ideologicamente falso emesso da altri a favore dell'utilizzatore*" (v. Cass. pen., sez. III, n. 12284/07).

Al fine di evitare conseguenze sanzionatorie sproporzionate all'oggettivo disvalore del fatto, connesse alla mancanza di soglie di punibilità⁴², il terzo comma disponeva l'applicazione di una pena ridotta, ossia della reclusione da sei mesi a due anni, per il caso in cui l'ammontare complessivo degli elementi passivi fittizi indicato nella dichiarazione fosse risultato inferiore ad €154.937.

🍀 Ebbene il D.L. n.138/11 dispone l'abrogazione del citato terzo comma e, quindi, l'attenuante legata alla soglia di € 154.937⁴³, con la conseguenza che l'indicazione in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte dirette e all'Iva, presentate dopo il 17 settembre 2011, di elementi passivi fittizi, effettuata avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, sarà punita con la reclusione fino ad un massimo di 6 anni^{44 45}.

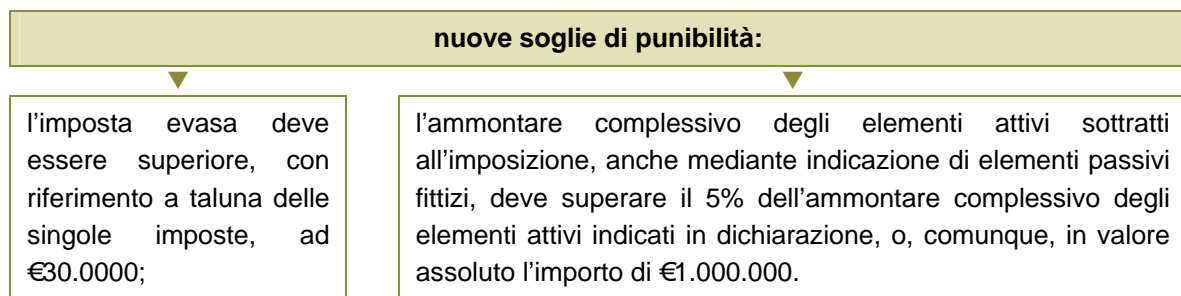
La riforma interviene anche sugli altri reati dichiarativi, abbassando i limiti quantitativi per i quali si integrano le diverse fattispecie di reato.

In primo luogo viene interessata dalle modifiche la fattispecie di dichiarazione fraudolenta disciplinata dall'art.3 del D.Lgs. n.74/00, il quale sanziona l'indicazione in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o all'Iva di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo ovvero di elementi passivi fittizi attraverso una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, circostanze queste diverse dall'utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Ai fini della configurazione del reato fino ad ora era necessario che si verificassero congiuntamente le due seguenti condizioni:

- l'imposta evasa fosse superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a €77.468;
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, superasse il 5% per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, in valore assoluto l'importo di €1.549.370.

Tali condizioni sono state completamente riviste dall'art.2, co.36-*vicies semel*, lett.b), del D.L. n.138/11, il quale in riforma del citato art.3 prevede le seguenti



Specularmente il Legislatore di ferragosto apporta modifiche anche alle condizioni di punibilità della dichiarazione infedele, fattispecie di carattere residuale, non connotata da particolare insidiosità né da specifiche condotte fraudolente disciplinata dall'art.4 del D.Lgs. n.74/00.

⁴² I reati in materia di fatture false previsti dagli artt.2 e 8 del D.Lgs. n.74/00 rispettivamente per chi utilizza e per chi emette fatture false, a differenza di tutti gli altri, non prevedono una soglia di punibilità; ne consegue che costituisce reato ex art.2 anche l'utilizzo di una fattura falsa (*id est* l'indicazione in dichiarazione di elementi fittizi) di importo pari ad un euro. Si ricorda che ai sensi dell'art.8 del D.Lgs. n.74/00 la pena per chi emette le fatture false è sempre data dalla reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

⁴³ L'art.2, co.36-*vicies semel*, lett. a), D.L. n. 138/11, (convertito, con modificazioni, dalla L. n.148/11) ha abrogato il co.3 del citato art.2 ai sensi del quale "3. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a lire trecento milioni [euro 154.937,07; n.d.r.], si applica la reclusione da sei mesi a due anni.]

⁴⁴ È tuttavia bene precisare che nel caso di fatture "soggettivamente" inesistenti, l'utilizzatore in "buona fede" (colui che non ha agito "al fine di evadere") non dovrebbe essere punito con la reclusione, non essendo peraltro configurabile ex art.9 del medesimo decreto il concorso tra emittente ed utilizzatore.

⁴⁵ Se si qualificano i reati tributari fra quelli che "*comunque offendono il patrimonio*" (nel caso della Stato), qualora si tratti di importi esigui il Giudice potrebbe ritenere applicabile l'art.64, n.4, c.p. il quale prevede la diminuzione della pena fino ad un terzo.

Nel dettaglio siffatta disposizione sanziona l'irregolare dichiarazione annuale delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, che è realizzata con la semplice omessa dichiarazione di parte degli elementi attivi conseguiti ovvero di elementi passivi fittizi⁴⁶. Prima delle modifiche apportate dalla Manovra-*bis* per la configurazione del reato era necessario il ricorrere, congiuntamente, delle seguenti circostanze:

- l'imposta evasa doveva essere superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad €103.291;
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, doveva essere superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, superiore a €2.065.827.

**A seguito delle modifiche apportate dal D.L. n.138/11,
le nuove condizioni di punibilità fissate per la dichiarazione infedele sono le seguenti:**

l'imposta evasa deve essere superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad €50.000;

l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, deve essere superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, superiore ad €2.000.000.

Sono, infine, interessate dalla Manovra correttiva anche le condizioni richieste per la sussistenza del reato di omessa dichiarazione di cui all'art.5 del D.Lgs. n.74/00. Si ricorda, al riguardo, che soggetto attivo del reato può essere qualunque contribuente tenuto all'obbligo dichiarativo. Per il perfezionamento della condotta rilevante su di un piano penale fino ad ora era necessario che l'ammontare dell'imposta evasa fosse superiore ad €77.468.

Ebbene, con le novità introdotte dall'art.2 del D.L. n.138/11 oggi la fattispecie penale di omessa dichiarazione si realizzerà quando l'ammontare dell'imposta evasa è superiore ad €30.000.

Come anticipato, con la Manovra estiva è stata altresì modificata la disciplina in tema di delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti dettata dall'art.8 del D.Lgs. n.74/00. In particolare, anche per l'emissione era prevista l'applicabilità di una pena ridotta rappresentata dalla reclusione da sei mesi a due anni di reclusione, nel caso in cui l'ammontare complessivo degli elementi passivi fittizi indicato nella dichiarazione fosse risultato inferiore ad €154.937. Ebbene, analogamente a quanto stabilito per la dichiarazione mediante l'utilizzo di fatture inesistenti, il decreto correttivo *bis* procede ad abrogare l'attenuante legata alla soglia di €154.937 anche per il reato di emissione di fatture fittizie.

Ipotesi delittuosa D.Lgs. n.74/00	condotta	sanzioni fino al 16/09/11	modifiche in vigore dal 17/09/11
Art.2 Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri	Chiunque, al fine di evadere imposte sui redditi o Iva, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti,	Reclusione da 1 anno e sei mesi a 6 anni <i>Riduzione di pena:</i> reclusione da 6 mesi a 2 anni se la somma degli elementi passivi fittizi è	Viene abrogata la riduzione di pena per gli elementi passivi fittizi inferiori ad €154.937

⁴⁶ Per tale motivo il delitto di dichiarazione infedele diviene uno strumento flessibile idoneo, in sostanza, a comprendere tutte le fattispecie in cui l'evasione d'imposta non si accompagna all'esistenza di un comportamento fraudolento, volto a far apparire "veri" i dati indicati in dichiarazione. A titolo di esempio possono rientrare nell'ambito applicato del reato di dichiarazione infedele i comportamenti evasivi che si sostanziano nella mancata emissione di fatture o nella sottofatturazione, ovvero le fattispecie legate al *transfer pricing* o al consolidato fiscale.

documenti per operazioni inesistenti	indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi.	inferiore ad €154.937	
Art. 3 Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	Fuori dei casi previsti dall'art.2, chiunque con mezzi fraudolenti, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi.	Reclusione da 1 anno e sei mesi a sei mesi. Condizioni di punibilità quando, congiuntamente: - l'imposta evasa è superiore ad €77.468 con riferimento a talune delle singole imposte; - l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5 % dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore ad €1.549.370	Reclusione da 1 anno e sei mesi a sei mesi. Condizioni di punibilità: - imposta evasa superiore ad €30.000; - elementi attivi superiori al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, in valore assoluto ad €1.000.000.
Art.4 Dichiarazione infedele	Fuori dei casi previsti dagli artt.2 e 3, chiunque al fine di evadere le imposte dirette o l'Iva indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi	Reclusione da 1 anno a 3 anni. Condizioni di punibilità quando congiuntamente: - l'imposta evasa è superiore ad €103.291 con riferimento a taluna delle singole imposte; - l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi è superiore al 10 % dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore ad €2.065.827.	Reclusione da 1 anno a 3 anni. Condizioni di punibilità: - imposta evasa superiore ad €50.000; - l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore ad €2.000.000
Art.5 Dichiarazione omessa	Chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte	Reclusione da 1 a 3anni. Condizione di punibilità: quando l'imposta evasa è superiore ad €77.468, con riferimento a talune delle singole imposte.	Reclusione da uno a tre anni. Condizione di punibilità: quando l'imposta evasa è superiore ad €30.000, con riferimento a talune delle singole imposte.
Art. 8 Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	Chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione dell'imposta sui redditi o dell'Iva, emette o rilascia fatture ed altri documenti per operazioni inesistenti	Reclusione da 1 anno e sei mesi a 6 anni <i>Riduzione di pena:</i> reclusione da 6 mesi a 2 anni se la somma degli elementi passivi fittizi è inferiore ad €154.937	Viene abrogata la riduzione di pena per gli elementi passivi fittizi inferiori a €154.937

Le modifiche agli istituti di carattere generale del diritto penale

Il Legislatore di ferragosto, nell'ottica di un rafforzamento dei presidi nel contrasto all'evasione fiscale, ha modificato anche taluni istituti generali del diritto penale. Un primo istituto toccato dalla riforma è la sospensione condizionale della pena che, si ricorda, può essere concessa ai sensi dell'art.163 c.p. in caso di sentenza di condanna alla reclusione o all'arresto per un tempo non superiore a 2 anni, ovvero in caso di pena pecuniaria che sola o congiunta alla pena detentiva e raggugliata a norma dell'art.135 c.p. (€ 38 o frazione di € 38 per un giorno di pena detentiva)⁴⁷. Invero, il D.L. n.138/11, come modificato dalla Legge di conversione n.148/11, ha stabilito che la sospensione condizionale della pena nella disciplina penal-tributaria non trovi applicazione, se:

- l'importo dell'evasione sia superiore ad €3.000.000;
- l'ammontare dell'imposta evasa è superiore al 30% del volume d'affari.

Pertanto, in deroga alla regola generale, sono questi gli elementi di cui dovrà tenere conto il giudice nel decidere sulla concessione del beneficio, essendo ininfluyente anche l'eventuale versamento delle somme (imposte e sanzioni) accertate o contestate⁴⁸.

Esempio

Un contribuente con volume d'affari pari a 10 milioni di euro, evade imposte per 5 milioni di euro. Alla luce delle modifiche apportate dalla Manovra correttiva *bis* in caso, di condanna il contribuente non potrà fruire della sospensione condizionale della pena ex art.163 c.p. in quanto l'importo dell'evasione è superiore a 3 milioni di euro e al 30% del volume d'affari.

Specularmente viene rimodulata, in senso peggiorativo, la riduzione di pena prevista dall'art.13 del D.Lgs. n.74/00; nel dettaglio la norma, oltre ad escludere le pene accessorie di cui all'art.12, dispone ora la diminuzione delle pene previste per i reati fiscali solo fino ad un terzo (e non più fino alla metà) se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi siano stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie⁴⁹. Il Legislatore è andato oltre, ponendo dei paletti significativi anche all'istituto del patteggiamento in relazione ai reati fiscali. In specie, con l'introduzione del co.2-*bis* in seno all'art.13, la possibilità di richiedere l'applicazione della pena ai sensi dell'art.444 del codice di procedura penale viene oggi legata al preventivo pagamento delle imposte evase e delle sanzioni collegate.

I nuovi termini di prescrizione dei reati fiscali

Accanto all'abbassamento delle soglie di punibilità per i reati dichiarativi ed alle limitazioni delle attenuanti, il D.L. n.138/11 ha apportato cambiamenti significativi anche ai termini di prescrizione delle fattispecie di reato previste dagli artt. da 2 a 10 del D.Lgs. n.74/00. In particolare, ai sensi del neo introdotto co.1-*bis* dell'art.17 del D.Lgs. n.74/00 per i delitti previsti dai citati artt. da 2 a 10 gli ordinari termini di prescrizione di cui all'art.157 c.p.⁵⁰ sono aumentati di un terzo; con la conseguenza che – ad eccezione delle ipotesi di omesso versamento, indebita compensazione e sottrazione fraudolenta – il termine di prescrizione sarà di otto anni (ossia di 6 + 2), e non più di sei anni⁵¹.

⁴⁷ L'art.163 c.p. prevede, inoltre, che in caso di sentenza di condanna a pena pecuniaria congiunta a pena detentiva non superiore a due anni, quando la pena nel complesso, raggugliata a norma dell'art.135, sia superiore nel complesso a detto limite il giudice può ordinare che l'esecuzione solo della pena detentiva rimanga sospesa.

⁴⁸ Si ribadisce che la nuova regola riguarda i reati commessi dopo il 17/09/11, e non i processi che si svolgono per fatti precedentemente consumati.

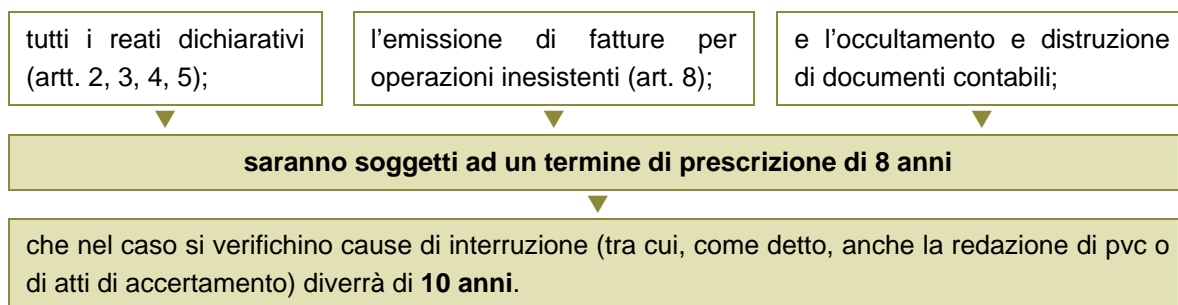
⁴⁹ Pertanto, resta fermo che il pagamento dei debiti (ivi comprese ai sensi del secondo comma del medesimo articolo le sanzioni) non deve essere integrale, potendo l'interessato avvalersi degli istituti premiali previsti dalla legislazione tributaria al fine di favorire l'adempimento spontaneo, anche se tardivo, del contribuente. In tal senso v. anche Relazione governativa al D.Lgs. n.74/00.

⁵⁰ L'art.157 del codice penale stabilisce in via generale che la prescrizione estingue il reato decorso il tempo corrispondente al massimo della pena edittale stabilita dalla legge e comunque non inferiore a sei anni se si tratta di delitto e a quattro anni se si tratta di contravvenzioni, ancorché puniti con la sola pena pecuniaria.

⁵¹ Si ricorda che – mentre la L. n.516/82 prevedeva una disciplina speciale rispetto a quella civilistica in ordine alla durata dei termini di prescrizione – con il D.Lgs. n.74/00 il Legislatore ha deciso di uniformare la disciplina della prescrizione dei reati tributari a quella generale, trovando di conseguenza applicazione l'art.157 c.p..

La necessità di siffatta previsione è evidente, stante l'indubbia difficoltà di pervenire, anche a causa dello sfasamento temporale fra il momento di presentazione della dichiarazione e quello in cui l'amministrazione procede all'eventuale rettifica, ad una sentenza definitiva di condanna prima del verificarsi dell'estinzione.

Il termine di prescrizione, ai sensi dell'art.17, co.1, del D.Lgs. n.471/97, potrebbe, poi, essere prolungato per effetto dell'interruzione del corso della prescrizione dovuto al verificarsi di una delle cause di interruzione previste dal codice di rito (art.160 c.p.) oppure alla redazione di processo verbale di constatazione o all'emanazione dell'avviso di accertamento. Con la conseguenza che a seguito dell'interruzione della prescrizione il tempo necessario a prescrivere aumenta di un quarto⁵². Pertanto, in concreto, nel comparto penal-tributario alla luce delle modifiche poste dalla Manovra correttiva *bis*:



Esempio

Un contribuente si rende responsabile del reato di dichiarazione fraudolenta, sanzionato dall'art.3 del D.Lgs. n.74/00 con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni.
 Non considerando le questioni relative all'interruzione della prescrizione, la dichiarazione fraudolenta si estingue in 8 anni (pena edittale massima prevista per questo delitto - 6 anni - a cui va aggiunto l'aumento di 1/3 – 2 anni – del D.L. n.138/11).
 Se intervengono atti interruttivi il delitto di dichiarazione fraudolenta si prescrive in dieci anni (8 anni + aumento di 1/4).

IPOTESI DELITTUOSA	Prescrizione fino al 16/09/11	Prescrizione dal 17/09/11
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti	Ordinaria: 6 anni Se vi sono cause di interruzione della prescrizione: 7 anni e 1/2	Ordinaria: 8 anni Se vi sono cause di interruzione della prescrizione: 10 anni
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	Ordinaria: 6 anni Se vi sono cause di interruzione della prescrizione: 7 anni e 1/2	Ordinaria: 8 anni Se vi sono cause di interruzione della prescrizione: 10 anni
Dichiarazione infedele	Ordinaria: 3 anni Se vi sono cause di interruzione della prescrizione: 3 anni e 9 mesi	Ordinaria: 4 anni Se vi sono cause di interruzione della prescrizione: 5 anni
Dichiarazione omessa	Ordinaria: 3 anni Se vi sono cause di interruzione della prescrizione: 3 anni e 9 mesi	Ordinaria: 4 anni Se vi sono cause di interruzione della prescrizione: 5 anni
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	Ordinaria: 6 anni Se vi sono cause di interruzione della prescrizione: 7 anni e 1/2	Ordinaria: 8 anni Se vi sono cause di interruzione della prescrizione: 10 anni

⁵² Secondo l'art.161 c.p., poi, in nessun caso l'interruzione della prescrizione può comportare l'aumento di più di un quarto del tempo necessario a prescrivere, della metà nei casi di recidiva specifica, di due terzi nel caso in cui il recidivo commetta altro delitto non colposo e del doppio nel caso in cui a commetterlo sia il delinquente abituale oppure il delinquente di professione.

Occultamento o distruzione di documenti contabili	Ordinaria: 5 anni Se vi sono cause di interruzione della prescrizione: 6 anni e 3 mesi	Ordinaria: 6 anni e 8 mesi Se vi sono cause di interruzione della prescrizione: 8 anni e 4 mesi
---	---	--

In conclusione le modifiche fin qui descritte hanno certamente elevato il rischio per i contribuenti di incorrere in una violazione di carattere penale. Ora, un simile intervento:

- se, da una parte, è pienamente condivisibile rispetto agli “evasori”;
- dall'altra, desta qualche perplessità in relazione a taluni casi non di vera e propria evasione, quale ad es. l'ipotesi di disconoscimento di costi per difetto del requisito di competenza. In tal caso, come è evidente, non siamo certo di fronte ad un contribuente-evasore sicché sembra una reazione fuori misura l'eventualità che il contribuente sconti la reclusione da uno a tre anni prevista per l'ipotesi di dichiarazione infedele (se la presunta maggior imposta accertata o contestata dalla Guardia di Finanza dovesse superare le più basse soglie di punibilità previste dall'art.4 cit.).

Sembra, inoltre, singolare che – come è stato osservato in dottrina – il contribuente che indica in dichiarazione costi fittizi per qualche centinaio di euro rischi ex art.2 la reclusione da un anno e sei mesi a 6 anni, mentre il contribuente che omette la presentazione della dichiarazione rischi al massimo la reclusione da un anno a tre anni.

Le modiche apportate alla disciplina sulla condizionale palesano, infine, che l'intento del Legislatore è stato quello di indurre i contribuenti ad abbandonare disinvolti comportamenti evasivi, più che quello di recuperare in concreto un maggior gettito.

Invero, da una parte la pena sembra diventare ineluttabile, dall'altra diventa meno “conveniente” o appetibile il ravvedimento *ex post* del contribuente evasore. Al riguardo si ribadisce che, per i delitti tributari previsti dagli artt. da 2 a 10 cit., l'assolvimento del debito tributario non rileva al fine della sospensione condizionale della pena ed, inoltre, quest'ultima verrà ridotta ex art.13 D.Lgs. n.74/00 solo “fino ad un terzo” (e non fino “alla metà”). L'effettiva eliminazione del danno erariale diventa, invece, indispensabile per l'accesso al patteggiamento, stante che – come già detto – per tutte le fattispecie tributarie delittuose tale rito sarà subordinato alla previa verifica da parte del giudice del concreto comportamento risarcitorio.

Seminario in 2 giornate a numero chiuso (disposizione a banchi)

TUTELA DEL PATRIMONIO PERSONALE

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

Orario Mattina: 09.30 - 13.30 Pomeriggio: 14.30 - 18.00

<p>VENEZIA 25-26 ottobre 2011 Novotel</p> <p>BOLOGNA 09-10 novembre 2011 ZanHotel Europa</p>	<p>MILANO 15-16 novembre 2011 Hotel Michelangelo</p>
--	---

QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE

€ 450,00 + IVA 21% (Comprensiva di coffee break)

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

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.