

In evidenza



Notizie *Flash*

Definizione agevolata delle liti pendenti: i chiarimenti delle Entrate



Focus di pratica professionale

Irap: come calcolare la ripartizione regionale del valore della produzione



Istituti deflattivi e Contenzioso fiscale

Gli accertamenti esecutivi: le criticità e le strategie difensive per il contribuente

Sommario



Notizie Flash

- Definizione agevolata delle liti pendenti: i chiarimenti delle Entrate pag.4
- Rivalutazione terreni e partecipazioni: i chiarimenti sul recupero dell'imposta sostitutiva pag.4
- Imposta di bollo sulle comunicazioni relative ai depositi titoli: le risposte dell'A.F. pag.4
- Spesometro: le risposte delle Entrate sulle operazioni rilevanti sopra i €3.000 pag.5
- Uif: dal 1 novembre 2011 la segnalazione di operazioni sospette solo *on line* pag.5
- Tassazione delle compravendite di valute estere effettuate sul *Forex* pag.5
- Abuso del diritto: l'apertura delle Finanze all'intervento normativo pag.5
- Autotutela: le spese per la consulenza sono a carico del Fisco pag.6
- Definizione liti pendenti: esigibile il rimborso sulle somme senza pretesa impositiva pag.6
- Affitto d'azienda: trasferimento del *plafond* solo se il contratto è sottoscritto da entrambe le parti pag.6
- Rimessione in termini legittima per mancato ricorso contro il diniego di disapplicazione sulle società di comodo pag.6
- Il giudice deve rilevare d'ufficio l'operazione antieconomica pag.7
- Limiti all'autotutela dopo l'impugnazione pag.7
- Sussistenza del requisito di mutualità prevalente per le *coop* di produzione e lavoro pag.7
- Agevolazioni "Reti imprese": aggiornato l'elenco degli asseveratori pag.7
- Apre il credito d'imposta per gli investimenti in Sicilia. *Click day* il 3 novembre pag.7
- L'attività di vigilanza del Collegio sindacale nelle fondazioni bancarie pag.8
- Osservazioni del Consiglio Nazionale sul Federalismo fiscale pag.8



Le schede di pratica professionale

- [Obbligo di comunicazione della PEC per le imprese entro il 29 novembre 2011](#) pag.9



Focus di pratica professionale

- [Irap: come calcolare la ripartizione regionale del valore della produzione](#) pag.11



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [Gli accertamenti esecutivi: le criticità e le strategie difensive per il contribuente](#) pag.15
- [Illegittima la richiesta della certificazione ISEE per la rateazione dei ruoli](#) pag.26



Fisco e Estero

- [Le nuove regole per estrarre i beni dai depositi Iva](#) pag.31

EUROCONFERENCE
EDITORE



LE SOCIETÀ COOPERATIVE

AUTORE:
R. Mosconi

EDIZIONE:
Ottobre 2011

PREZZO
€ 60,00 (IVA inclusa)

[VISUALIZZA L'INDICE](#)

[ACQUISTA IL TESTO SUL SITO](#)

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



Gruppo
EUROCONFERENCE[®]
costruiamo competenze



MANOVRE D'ESTATE

Definizione agevolata delle liti pendenti: i chiarimenti delle Entrate

Per potersi avvalere della definizione agevolata la lite deve riguardare atti impositivi, in particolare avvisi di accertamento ed atti di irrogazione sanzioni; le imposte in contestazione, al netto di sanzioni ed interessi, non possono superare €20.000; la lite deve essere pendente alla data del 1° maggio 2011. Sono escluse dalla definizione agevolata tutte le controversie per le quali il giudicato risulti formato nel periodo 1° maggio - 5 luglio 2011, nonché le liti relative al rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi e quelle sugli avvisi di liquidazione e i ruoli, oltre alle controversie sull'omesso versamento dei tributi e quelle legate ai condoni precedenti. Per il perfezionamento della definizione occorre versare quanto dovuto entro il 30 novembre 2011 attraverso il modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" (codice tributo 8082) e presentare in via telematica la domanda di definizione entro il 2 aprile 2012. Per le liti potenzialmente definibili opera la sospensione dei giudizi e dei termini processuali fino al 30 giugno 2012 (prorogabile fino al 30 settembre 2012 per le controversie di cui sia stata accertata la domanda di definizione). Sono questi alcuni dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la **circolare n.48 del 24 ottobre**.

Un approfondimento in materia sarà pubblicato prossimamente.

[C.M.
24/10/11
n.48](#)

[comunicato
stampa](#)



Rivalutazione terreni e partecipazioni: i chiarimenti sul recupero dell'imposta sostitutiva

Sulla rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili e agricoli e delle partecipazioni in società possedute al 1° luglio 2011 è possibile per i contribuenti detrarre le imposte già pagate in precedenza oppure chiederne il rimborso entro 48 mesi dal nuovo pagamento. Possono procedere alla rideterminazione anche le società di capitali che, a seguito di procedimento giudiziario, hanno riacquisito la piena titolarità dei beni dopo che gli stessi erano stati sottoposti a misure cautelari. Per la nuova rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni è richiesta la redazione di una perizia giurata di stima che ne individui il valore alla data del 1° luglio 2011 e il versamento di un'imposta sostitutiva entro il 30 giugno 2012 nella misura del 2% della stima emersa dalla perizia delle partecipazioni non qualificate, e del 4% in caso di partecipazioni qualificate o di terreni. Sono questi alcuni dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la **circolare n.47 del 24 ottobre** in relazione alle misure introdotte in materia dal D.L. n.70/11.

Un approfondimento in materia sarà pubblicato prossimamente.

[C.M.
24/10/11
n.47](#)

[comunicato
stampa](#)



Imposta di bollo sulle comunicazioni relative ai depositi titoli: le risposte dell'A.F.

Per le comunicazioni relative ai depositi di titoli con saldo zero non è dovuta l'imposta di bollo. È questo uno dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la **circolare n.46 del 24 ottobre**, che risponde ai quesiti del settore bancario e finanziario sulle nuove disposizioni introdotte dal D.L. n.98/11. Il documento di prassi precisa, inoltre, che le società di intermediazione mobiliare devono applicare l'imposta di bollo sulle loro comunicazioni e che per determinare la data di emissione della comunicazione bisogna sempre fare riferimento a quella di chiusura del rendiconto.

[C.M.
24/10/11
n.46](#)

[comunicato
stampa](#)



IVA

[Agenzia Entrate](#)
[risposte ai quesiti](#)
[11/10/11](#)

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



Spesometro: le risposte delle Entrate sulle operazioni rilevanti sopra i €3.000

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato sul proprio sito *internet* le **risposte ai quesiti** sullo "spesometro", con particolare attenzione ai criteri per l'individuazione delle operazioni rilevanti e alle modalità di trasmissione telematica dei dati. È stata anche annunciata la prossima diffusione di un *software* gratuito per rendere più agevole la compilazione della comunicazione dei dati sulle operazioni rilevanti ai fini Iva di importo pari o superiore a €3.000.

ANTIRICICLAGGIO

[Uif](#)
[comunicato](#)
[24/10/11](#)



Uif: dal 1 novembre 2011 la segnalazione di operazioni sospette solo *on line*

L'Uif, con un **comunicato** del **24 ottobre**, segnala che dal primo novembre 2011, le segnalazioni di operazioni sospette di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo potranno essere inviate solo utilizzando il nuovo sistema di raccolta e gestione delle segnalazioni, disciplinato con provvedimento del 4/05/11, dunque o trasmesse per via telematica mediante l'utilizzo del *data entry* disponibile sul portale Infostat-Uif (<https://infostat-uif.bancaditalia.it>) ovvero mediante *upload*, da effettuarsi sempre dal predetto portale, di file predisposti con applicativi proprietari, fatte salve le diverse modalità di compilazione e trasmissione delle segnalazioni previste in specifici protocolli stipulati fra la Uif e Ordini o Associazioni professionali.

REDDITI DIVERSI

[R.M.](#)
[25/10/11](#)
[n.102](#)



Tassazione delle compravendite di valute estere effettuate sul *Forex*

Le compravendite di valute estere a pronti sul *Foreign Exchange Market*, finalizzate a conseguire differenziali positivi o negativi in dipendenza di un evento aleatorio (quale l'andamento delle valute estere), vanno ricondotte tra i rapporti di cui all'art.67, co.1, lett.c-*quater* del Tuir. Tali redditi, se percepiti da parte di un soggetto persona fisica, non esercente attività d'impresa, sono soggetti ad imposta sostitutiva. Lo precisa l'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.102 del 25 ottobre 2011**. Ciò poiché, per effetto delle modifiche normative al Tuf (ad opera dell'art.9, co.7, del D.Lgs. n.141/10), ora è previsto che i contratti di acquisto e vendita di valuta, estranei a transazioni commerciali e regolati per differenza anche mediante operazioni di rinnovo automatico (*c.d. "roll-over"*), rientrino tra i "contratti finanziari differenziali" i quali, ai sensi del medesimo Testo Unico, sono considerati strumenti finanziari derivati. Alla luce di quanto esposto, l'A.F. supera i chiarimenti contenuti nella precedente R.M. n.67/E/10, a decorrere dal 19 settembre 2010 (data di entrata in vigore del D.Lgs. n.141/10).

ACCERTAMENTO

[Camera](#)
[Commissione](#)
[Finanze](#)
[risposta](#)
[26/10/11](#)
[n.5-05602](#)



Abuso del diritto: l'apertura delle Finanze all'intervento normativo

Con la **risposta n.5-05602 del 26 ottobre** il Dipartimento delle Finanze ha rilevato che: "*sarebbe certamente auspicabile una previsione normativa volta a coordinare l'attuale norma antielusiva con il principio dell'abuso del diritto, richiamato dalla giurisprudenza di Cassazione*". Con la stessa risposta si rende noto che il tema dell'abuso del diritto è al centro dei lavori parlamentari relativamente ai tre DDL concernenti la modifica dell'art.37-*bis* del DPR n.600/73. L'accoglimento delle proposte in esame porterebbe all'eliminazione dell'elencazione tassativa delle operazioni alle quali è applicabile l'attuale art.37-*bis*, trasformando, di fatto, tale previsione in una norma generale antielusiva in materia tributaria.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Cassazione
sentenza
24/10/11
n.21963](#)



Autotutela: le spese per la consulenza sono a carico del Fisco

L'Amministrazione Finanziaria è tenuta a rimborsare le spese sostenute dal contribuente per l'onorario del commercialista che lo ha assistito nel far annullare in via di autotutela un avviso di accertamento, poiché in tale somma è riconosciuto il danno derivato dall'atto impositivo illegittimo. È quanto emerge dalla **sentenza n.21963 del 24 ottobre** della Corte di Cassazione.

[Cassazione
sentenza
26/10/11
n.22262](#)



Definizione liti pendenti: esigibile il rimborso sulle somme senza pretesa impositiva

La definizione della lite fiscale (ex art.16 L. n.289/02) preclude al contribuente soltanto la restituzione delle somme versate per le imposte in relazione alle quali l'avviso impugnato contenga una pretesa impositiva contestata, e non anche la restituzione delle somme versate per imposte che, pur contemplate nell'avviso, non abbiano formato oggetto di pretesa impositiva. È questo il principio affermato dalla Corte di Cassazione con la **sentenza n.22262 del 26 ottobre**.

[Cassazione
sentenza
26/10/11
n.21772](#)



Affitto d'azienda: trasferimento del *plafond* solo se il contratto è sottoscritto da entrambe le parti



In tema di cessioni all'esportazione, in caso di affitto d'azienda, il trasferimento del *plafond* a favore dell'affittuario è subordinato alla condizione che tale circostanza sia menzionata nel contratto d'affitto e che ne venga data comunicazione all'Ufficio Iva entro trenta giorni con lettera raccomandata (ex art.8, co.4, DPR n.633/72). L'eventuale clausola negoziale integrativa che abbia ad oggetto il trasferimento a favore dell'affittuario di tale beneficio è da ritenersi perfezionata solo una volta che sia stata sottoscritta sia dal concedente sia dall'affittuario. La sola sottoscrizione da parte del concedente, seguita dall'invio all'Ufficio Iva competente, da parte dell'affittuario, della comunicazione del trasferimento del *plafond*, non può ritenersi atto idoneo a sostituire la mancata sottoscrizione del contratto ai fini del suo perfezionamento. È quanto emerge dalla **sentenza n.21772 del 20 ottobre** della Corte di Cassazione.

[CTP Emilia
Romagna
sentenza
21/09/11
n.154/4](#)




Rimessione in termini legittima per mancato ricorso contro il diniego di disapplicazione sulle società di comodo



Con la **sentenza n.154/4 del 21 settembre 2011**, la CTP Emilia Romagna ha avallato le conclusioni della Cassazione, in merito all'impugnabilità del diniego di interpello disapplicativo che, con la sentenza n.8663/11, aveva statuito che *"le determinazioni del Direttore regionale delle Entrate sulla istanza del contribuente volta ad ottenere il potere di disapplicazione di una norma antielusiva costituiscono presupposto necessario ed imprescindibile per l'esercizio di tale potere. Le determinazioni in senso negativo costituiscono atto di diniego di agevolazione fiscale e sono soggette ad autonoma impugnazione. Tale atto rientra tra quelli tipici previsti come impugnabili da detta disposizione normativa, e pertanto la mancanza di impugnazione nei termini di legge decorrenti dalla comunicazione delle determinazioni al contribuente, rende definitiva la carenza del potere di disapplicazione della norma antielusiva in capo all'istante"*. Tuttavia i giudici emiliani hanno specificato che il contribuente per il principio della tutela dell'affidamento contenuta nello Stato del Contribuente, può essere rimesso in termini (nella specie, l'indicazione dei termine, era divenuta erronea per effetto di *"ius superveniens"*) e che ciò può avvenire considerando l'atto impugnato impugnabile anche non per vizi suoi propri, ma per vizi dell'atto presupposto, cioè il provvedimento di rigetto dell'istanza di disapplicazione.

<p>Cassazione sentenza 26/10/11 n.22258</p> 	<p>Il giudice deve rilevare d'ufficio l'operazione antieconomica</p> <p>L'abuso di diritto è un principio fondamentale garantito dall'ordinamento comunitario e pertanto assume rilievo normativo primario, indipendentemente dalla presenza di una clausola generale antielusiva nell'ordinamento fiscale italiano. Il giudice del merito deve, pertanto, valorizzare siffatto principio, rilevandolo d'ufficio, in ogni grado di giudizio. È quanto ha chiarito la Corte di Cassazione con la sentenza n.22258 del 26 ottobre.</p>
<p>Cassazione sentenza 20/10/11 n.21719</p> 	<p>Limiti all'autotutela dopo l'impugnazione</p> <p>L'atto impositivo modificato in via di autotutela successivamente all'impugnazione rimane un atto indipendente ed autonomo. Ne consegue che se l'A.F. corregge parzialmente l'atto iniziale, il giudice deve decidere in base a quanto contenuto nella versione originaria e non nel successivo provvedimento modificativo, perché il ricorso era stato proposto avverso il primo atto. Lo ha stabilito la Cassazione che, con la sentenza n.21719 del 20 ottobre 2011, ha respinto il ricorso dell'Amministrazione Finanziaria che aveva rettificato in via di autotutela (per errore materiale del contribuente) un accertamento e aveva poi chiesto l'inefficacia della decisione della Commissione favorevole all'azienda.</p>

AGEVOLAZIONI – INCENTIVI – FINANZIAMENTI

<p>R.M. 28/10/11 n.104</p> 	<p>Sussistenza del requisito di mutualità prevalente per le coop di produzione e lavoro</p> <p>Per una società cooperativa di produzione e lavoro, in presenza di contratti di appalto, i costi relativi alle prestazioni eseguite da dipendenti o collaboratori dell'impresa appaltatrice vanno computati soltanto ai fini del calcolo del rapporto previsto dall'art.11 del DPR n.601/73 e non vanno considerati ai fini della determinazione del requisito della mutualità prevalente di cui agli artt. 2512 e 2513 c.c. materie prime e sussidiarie. Lo precisa la risoluzione n.104/E.</p>
---	---

AGEVOLAZIONI – INCENTIVI – FINANZIAMENTI

<p>Agenzia Entrate scheda informativa 25/10/11 Sito Web</p> 	<p>Agevolazioni "Reti imprese": aggiornato l'elenco degli asseveratori</p> <p>Sul sito <i>web</i> delle Entrate è stato aggiornato l'elenco degli organismi abilitati a rilasciare l'asseverazione del programma di rete. Si ricorda, infatti, che il beneficio fiscale concesso alle imprese che stipulano un contratto di rete può essere fruito a condizione che il programma di rete sia preventivamente asseverato da appositi soggetti abilitati.</p> <p>(Percorso: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home - Cosa devi fare -- - Richiedere - Agevolazioni - Agevolazioni imprese appartenenti a "Reti imprese" - Scheda informativa - Organismi abilitati a rilasciare l'asseverazione del programma di rete)</p>
<p>Agenzia Entrate scheda informativa 24/10/11 Sito Web</p> 	<p>Apri il credito d'imposta per gli investimenti in Sicilia. Click day il 3 novembre</p> <p>La Sicilia, con Legge regionale n.11 del 17/11/09, ha previsto la concessione di un credito d'imposta per le imprese che effettuano investimenti in Sicilia. L'agevolazione consiste in un contributo erogato nella forma di credito d'imposta, da usufruire in compensazione per i nuovi investimenti in beni strumentali effettuati in Sicilia successivamente alla data di comunicazione dell'ammissione all'agevolazione fino il 31 dicembre 2013. Il credito è maggiore per gli investimenti effettuati da imprese che hanno attuato, anteriormente alla presentazione dell'istanza di agevolazione, processi di concentrazione (fusione di più imprese, incorporazione di una o più imprese da parte di altra impresa, acquisizione del controllo di società, ecc.).</p> <p>(Percorso: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home - Cosa devi fare -- - Richiedere - Crediti di imposta - Credito d'imposta per gli investimenti in Sicilia - Scheda informativa)</p>

DIRITTO SOCIETARIO

[Acri e Cndcec documento settembre 2011](#)



L'attività di vigilanza del Collegio sindacale nelle fondazioni bancarie

L'Acri - Associazione di Fondazioni e di Casse di Risparmio Spa e il Cndcec hanno diffuso un **documento** congiunto, che individua le norme di comportamento e delle linee guida a sostegno dell'esercizio indipendente e professionale delle funzioni di controllo e di vigilanza da parte dei Collegi sindacali. In particolare, il documento si sofferma sulle funzioni e competenze dei Collegi sindacali, con specifico riferimento all'attività di vigilanza, avendo presenti le specificità delle Fondazioni. Fornisce inoltre orientamenti per quanto attiene all'attività di controllo dei conti e ai rapporti con gli organi della Fondazione e con l'Autorità di vigilanza.

FEDERALISMO FISCALE

[Cndcec documento 19/09/11](#)



Osservazioni del Consiglio Nazionale sul Federalismo fiscale

Il Cndcec ha diffuso nel proprio sito *web* il **documento**, intitolato *"Prime osservazioni sull'impianto della riforma del federalismo municipale sotto l'aspetto tributario"*, del **19 settembre 2011**, che offre un'analisi del D.Lgs. n.23/11 ed, in particolare, sull'addizionale all'Irpef; sull'istituzione dell'imposta di soggiorno, sull'imposta di scopo; sulla partecipazione dei Comuni all'accertamento delle entrate tributarie erariali; sull'Imu ed, infine, sull'imposta municipale secondaria.



Accedi all' Area Riservata



E_mail

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



Obbligo di comunicazione della PEC per le imprese entro il 29 novembre 2011

Il D.L. n.185/08 ha previsto che entro il 29 novembre 2011 tutte le imprese costituite in forma societaria alla data di entrata in vigore del decreto stesso debbano comunicare al Registro delle Imprese l'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC), che permette di dare ad un messaggio di posta elettronica lo stesso valore legale di una raccomandata cartacea con avviso di ricevimento tradizionale. Pertanto, tutte le società (per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo, in accomandita semplice, semplici) – già costituite alla data del 29 novembre 2008 – dovranno:

1. dotarsi di un indirizzo di posta elettronica certificata (PEC);
2. comunicarlo al Registro delle Imprese della Camera di Commercio territorialmente competente entro il 29 novembre 2011.

Attualmente, per le società di nuova costituzione, l'indirizzo PEC rappresenta un requisito obbligatorio nel procedimento di iscrizione della stessa società al Registro delle Imprese presso la Camera di Commercio competente. Non è previsto, invece, alcun obbligo di dotarsi di un indirizzo di posta elettronica certificata per le ditte individuali, sia che le stesse siano state iscritte prima del 29 novembre 2008 sia che si tratti di imprenditori individuali che hanno iniziato l'attività d'impresa in data successiva al 29 novembre 2008.

Si fa presente che la PEC – in quanto strumento che ha valore di raccomandata con avviso di ricevimento e, quindi, è strumento che assegna data certa ai documenti e/o messaggi ricevuti – dovrà essere gestita con estrema cura e attenzione, poiché le comunicazioni inviate su tale indirizzo (da fornitori, clienti, Pubblica Amministrazione, Agenzia delle Entrate, Equitalia, ecc.) avranno valore "ufficiale".

Si propongono di seguito due fac simile che lo studio può inviare alle imprese clienti qualora siano o meno in possesso di PEC, al fine di:

- ➔ conferire incarico allo Studio al fine di effettuare la pratica di variazione dati in Camera di Commercio;



[Preleva il documento](#)

Opzione 1: incarico per comunicazione Pec in Cciao

Il Sottoscritto.....in qualità di legale rappresentante della società

comunica che il proprio indirizzo PEC è il seguente (scrivere in stampatello):

.....

e conferisce allo Studio incarico per procedere alla pratica di variazione dati presso la Camera di Commercio competente per territorio in ragione del domicilio fiscale della società entro la data obbligatoria del 29 novembre 2011.

Si prega di restituire la presente per accettazione entro e non oltre la data del 31 ottobre 2011.

- ➔ conferire incarico allo Studio al fine di effettuare la richiesta di ottenimento della PEC presso uno dei pubblici gestori della stessa e la successiva pratica di variazione dati in Camera di Commercio;



Opzione 2: incarico per richiesta e comunicazione Pec in Cciaa

Il Sottoscritto.....in qualità di legale rappresentante della società

conferisce allo Studio incarico per:

- richiedere l'indirizzo PEC presso uno dei pubblici gestori di Posta Elettronica Certificata (lo Studio contatterà il cliente per avere indicazioni sul nome da assegnare in fase di richiesta)
- procedere alla pratica di variazione dati presso la Camera di Commercio competente per territorio in ragione del domicilio fiscale della società entro la data obbligatoria del 29 novembre 2011

Si prega di restituire la presente per accettazione entro e non oltre la data del 31 ottobre 2011.



lamiapec.it

**DOVETE ATTIVARE E COMUNICARE ALLA CCIAA LE PEC
DEI VOSTRI CLIENTI ENTRO IL 29 NOVEMBRE 2011?**

[ECCO LA SOLUZIONE]

- Attivazione al servizio gratuita.
- "Area web" dello Studio per la creazione on line della PEC.
- Attivazione della PEC immediata.
- Pagamento posticipato, a fine mese, delle sole PEC attivate.
- Assistenza telefonica gratuita per qualsiasi necessità.
- Software per la gestione simultanea di tutte le PEC dei Clienti dello Studio (gratuito per chi attiva oltre 30 PEC).

Il prezzo della PEC?
€ 30 per 3 anni (Euro 10 all'anno)

ATTIVATI AL SERVIZIO



Setteetrenta & Dintorni Srl
Via Imperia 43 - 20142 Milano - Telefoni 02.89516489 - 02.89546058 - Fax 02.89516459 P.IVA 12497450150



Irap: come calcolare la ripartizione regionale del valore della produzione

Regole generali

L'Irap è un'imposta che va imputata alle singole Regioni, ma non frequentemente ci si sofferma sulle concrete modalità operative per compiere tale ripartizione. Si tratta, in particolare, di capire come imputare il valore della produzione alle varie Regioni nelle quali questa si considera realizzata, aspetto che alcune volte in sede dichiarativa, al momento della compilazione del modello Irap, si tende a trascurare.

L'obiettivo del presente intervento è proprio quello di approfondire tale aspetto, riepilogando le regole ed i chiarimenti forniti dall'Amministrazione Finanziaria, concludendo con un esempio concreto.

Il comma 2 dell'art.4 del D.Lgs. n.446/97 (Decreto Irap) stabilisce che qualora l'attività sia esercitata in più Regioni il valore della produzione netta complessivamente realizzata deve essere attribuito proporzionalmente alle diverse Regioni.

Come sarà spiegato successivamente, l'applicazione della disposizione è però subordinata al verificarsi di determinate condizioni oggettive e temporali.

Il calcolo di ripartizione proporzionale deve essere effettuato con riferimento ai costi per la "forza lavoro" sostenuti dal soggetto passivo in una determinata Regione, rispetto al totale complessivo degli stessi costi. Per banche, altri enti e società finanziarie, assicurazioni e imprese agricole sono previsti criteri diversi.

Al fine di effettuare la predetta ripartizione proporzionale occorre procedere come segue.

- 1) In primo luogo occorre determinare l'ammontare complessivo dei seguenti costi:
 - ➔ **retribuzioni** spettanti al personale dipendente da assumere in base al valore rilevante ai fini previdenziali². Da tali costi si devono escludere le retribuzioni spettanti al personale dipendente distaccato presso terzi. La locuzione "spettanti" significa che la ripartizione regionale deve avvenire in base alla effettiva collocazione del fattore lavoro, indipendentemente dalla materiale corresponsione della retribuzione;
 - ➔ **costi** che costituiscono redditi assimilati a quello di lavoro dipendente³ per il percipiente;
 - ➔ **compensi** spettanti a collaboratori coordinati e continuativi. Con la definizione di compenso rimangono quindi esclusi da tale valore i contributi previdenziali a carico del soggetto erogante;
 - ➔ **utili** spettanti agli associati in partecipazione con apporto esclusivo di prestazione di lavoro;
 - ➔ **retribuzioni** spettanti al personale di terzi impiegato in regime di distacco ovvero in base a contratto di somministrazione di mano d'opera⁴.
- 2) Successivamente si deve individuare l'ammontare dei predetti costi riferibili ai soggetti, sopra indicati, impiegati in modo continuativo in stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse che siano state operanti per un periodo non inferiore a tre mesi in ciascuna Regione. In merito a tale punto occorre tenere in considerazione le precisazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate⁵:

¹ Consulente di Cna Interpreta Srl.

² Determinato ai sensi dell'art.12 del DPR n.153/69, così come sostituito dall'art. 6 del D.Lgs n.314/97.

³ Ai sensi dell'art. 50 del Testo Unico delle Imposte sui redditi.

⁴ Art. 20 D.Lgs. n.276/03.

⁵ Si veda al riguardo la Circolare del Ministero delle Finanze n.141 del 4/06/98.

- il riferimento minimo temporale di “tre mesi” deve essere verificato con riguardo all’apertura della sede, ufficio, cantiere, ecc. a nulla rilevando la presenza di “forza lavoro” per un periodo inferiore;
 - il periodo minimo (tre mesi) si determina sommando anche periodi non continuativi purché nell’ambito della stessa Regione;
 - per quanto riguarda il personale dipendente, il requisito della “continuità” sussiste quando lo stesso è stabilmente presente nella sede operativa. L’Agenzia delle Entrate precisa, infatti, che la stabilità si ha quando, sulla base di elementi contrattuali, si rileva che il personale è stabilmente preposto a tale sede. In pratica, il dipendente è considerato ai fini del calcolo se è assunto con sede di lavoro corrispondente alla sede operativa. Di conseguenza, non si devono considerare in carico alla suddetta sede gli addetti in trasferta o in missione temporanea. In caso di prestito di personale, il personale distaccato presso altri soggetti non deve essere considerato;
 - per quanto riguarda la ripartizione territoriale dei compensi spettanti all’amministratore unico o al presidente del CdA, la verifica del requisito di continuità va fatta con gli stessi criteri validi per il personale dipendente. Si ritiene, quindi, che anche per questi soggetti occorre considerare il luogo in cui gli stessi svolgono normalmente le proprie mansioni che, generalmente, coincide con la sede amministrativa della società, anche se diversa dalla sede legale. Ne consegue che i compensi contrattualmente previsti devono essere imputati alla Regione nella quale è presente la sede amministrativa della società. I compensi spettanti agli altri componenti del CdA sono imputati alla Regione in cui il suddetto consiglio si riunisce stabilmente.
 - in assenza di base fissa nella Regione corrispondente alla sede di lavoro del dipendente, il relativo costo va considerato va imputato alla Regione nella quale l’impresa ha il domicilio fiscale.
- 3) L’ammontare dei costi determinati seguendo le indicazioni di cui al punto 2) per ciascuna Regione, deve essere rapportato al totale complessivo dei costi sostenuti di cui al punto 1). Le percentuali ottenute si applicano al valore della produzione netta totale per ottenere l’importo (base imponibile) da attribuire a ciascuna Regione.

Nell’ipotesi in cui il periodo previsto al punto 2) sia inferiore a tre mesi, la base imponibile proporzionale a cui i costi si riferiscono deve essere attribuita alla Regione nel cui territorio il contribuente ha il proprio domicilio fiscale individuato ai sensi dell’art.58 del DPR n.600/73.

Esempio di ripartizione della base imponibile

- Valore della produzione netta totale €250.000.
- Retribuzioni e “altri costi” per un ammontare complessivo di €125.000, così suddivisi:

Regione Emilia Romagna	Cantiere per 10 mesi	80.000
Regione Puglia	Cantiere per 2 mesi	15.000
Regione Lombardia	Cantiere per 3 mesi	30.000

- La ripartizione della base imponibile dovrà essere eseguita per le Regioni Emilia Romagna e Lombardia nel seguente modo:
 - Imponibile Regione Emilia Romagna: (80.000 x 100 / 125.000 = 64%)
€250.000 x 64% = 160.000.
 - Imponibile Regione Lombardia: (30.000 x 100 / 125.000 = 24%)
€250.000 x 24% = 60.000.
- 📍 La differenza di €30.000 (250.000 – 160.000 – 60.000) andrà attribuita alla Regione in cui si trova il domicilio fiscale del contribuente, a prescindere che si tratti della Regione Emilia Romagna, Lombardia o Puglia ovvero che sia diversa dalle stesse.

Ipotizzando che il contribuente abbia il domicilio fiscale nella Regione Emilia Romagna alla stessa dovrà essere attribuito un valore della produzione pari ad € 190.000 (160.000 + 30.000).

Esempio

Esempio di compilazione della dichiarazione Irap sulla base dell'esempio precedente limitatamente alla ripartizione della base imponibile

⇒ Frontespizio

Nel campo "Codice Regione o provincia autonoma" presente nel frontespizio si deve indicare il codice della Regione alla quale la dichiarazione deve essere inviata. In sostanza si tratta della Regione nella quale il contribuente ha il proprio domicilio fiscale (nell'esempio è la Regione Emilia Romagna).

TIPO DI DICHIARAZIONE	CODICE REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA	06	REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA	
	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a lavoro	Dichiarazione integrativa	Eventi eccezionali

⇒ Quadro IS sezione II

Nel rigo IS9 si deve indicare l'ammontare del costo della "forza lavoro".

Sez. II	IS9	Ammontare complessivo delle retribuzioni	Estero	¹	,00	Italia	²	125.000 ,00
Ripartizione territoriale del valore della produzione	IS10	Estensione complessiva dei terreni in metri quadri	Estero		,00	Italia		,00
	IS11	Ammontare dei depositi di denaro e titoli	Estero		,00	Italia		,00
	IS12	Ammontare degli impieghi o degli ordini eseguiti	Estero		,00	Italia		,00
	IS13	Ammontare dei premi raccolti	Estero		,00	Italia		,00

⇒ Quadro IR Sezione I

La sezione deve essere compilata nel seguente modo.

Sez. I	Codice regione	Valore della produzione	Quota GEIE	Base imponibile	Codice aliquota	Aliquota	Imposta netta
Ripartizione della base imponibile determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE	IR1	¹ 06	² 190.000 ,00	³ ,00	⁴ 190.000 ,00	⁵ OR	⁶ 3,90 % ⁷ 7.410 ,00
IK (sez. II e III)	IR2	10	60.000 ,00	,00	60.000 ,00	OR	3,90 % 2.340 ,00
	IR3		,00	,00	,00		% ,00
	IR4		,00	,00	,00		% ,00

Precisazioni per banche, altri enti e società finanziarie, assicurazioni e imprese agricole

La ripartizione territoriale del valore della produzione, come sopra illustrata, va effettuata con criteri diversi per particolari soggetti individuati dalla normativa. In particolare, in luogo dei costi elencati al punto 1) si dovrà considerare:

- ⇒ l'ammontare dei depositi in denaro e in titoli verso la clientela per le banche;
- ⇒ l'ammontare degli impieghi e degli ordini eseguiti per gli altri enti e società finanziarie;
- ⇒ l'ammontare dei premi raccolti presso gli uffici per le imprese di assicurazione;
- ⇒ l'estensione del terreno per le imprese agricole.

Unica sede operativa senza impiego di "forza lavoro"

Un caso frequente può essere quello dell'imprenditore che ha regolarmente dichiarato la sede dell'attività presso una determinata Regione (es: Regione A) mentre il proprio domicilio fiscale rimane in altra Regione (es: Regione B). L'attività viene svolta unicamente nella Regione A senza impiego di "forza lavoro". In questo caso non si ritiene operante la previsione contenuta nell'ultimo periodo del co.2 dell'art.4 ai sensi del quale:

"Si considera prodotto nella Regione nel cui territorio il soggetto passivo è domiciliato il valore della produzione netta derivante dalle attività esercitate nel territorio di altre Regioni senza l'impiego, per almeno tre mesi, di personale".

Tale norma opera, infatti, nell'ambito della ripartizione regionale, cioè nel presupposto che l'attività venga svolta in più Regioni. Nel caso ipotizzato, invece, l'attività viene svolta esclusivamente nella Regione A e, pertanto, il valore della produzione dell'unica sede operativa si ritiene debba essere attribuito alla medesima Regione.

Variazioni di Regione nel corso dell'anno in assenza di "forza lavoro"

Ai sensi dell'art.15 del Decreto Irap l'imposta è dovuta alla Regione nel cui territorio si è realizzato il valore della produzione.

Per i casi di variazione della sede dell'impresa accompagnata dalla variazione di domicilio fiscale comportanti la variazione di Regione non esistono pronunciamenti ufficiali in merito al comportamento da tenere riguardo al versamento dell'imposta e alla compilazione della dichiarazione.

Preliminarmente va osservato che il valore della produzione è unico, e solo se l'impresa opera su più Regioni si deve operare la ripartizione del valore della produzione netta. Pertanto, se l'impresa trasferisce la propria unica sede in corso d'anno lavorando per un periodo esclusivamente nella Regione A e per il restante periodo esclusivamente nella Regione B, in assenza di "forza lavoro" sorgono dubbi in merito alle modalità di riparto. A tale riguardo si ritiene corretto effettuare il riparto applicando un criterio di ripartizione proporzionale in base al tempo che tiene conto del fatto che il contribuente ha avuto il domicilio fiscale per una frazione di periodo in una regione e per l'altra frazione di periodo in un'altra regione.

In tale ipotesi, si ritiene inoltre corretto indicare nel frontespizio della dichiarazione Irap il codice della Regione di arrivo, cioè quello in cui è stato trasferito il domicilio fiscale.

Esempio di ripartizione in ipotesi di variazione di regione in corso d'anno in assenza di "forza lavoro"

- Valore della produzione netta totale € 600.000.
- Variazione regione e domicilio fiscale 1/05/11.

Regione in cui è svolta l'attività	Periodo di svolgimento dell'attività
Emilia Romagna	1/01/11 – 30/04/11
Lombardia	1/05/11 – 31/12/11

- La ripartizione della base imponibile dovrà essere eseguita per le Regioni Emilia Romagna e Lombardia nel seguente modo:
 - Imponibile Regione Emilia Romagna: $(600.000 / 365 \times 120) = € 197.260$.
 - Imponibile Regione Lombardia: $(600.000 / 365 \times 245) = € 402.740$.

In presenza di dipendenti, la ripartizione del valore della produzione deve essere effettuata applicando le disposizioni dell'art.4 del Decreto Irap e dunque, in base all'ammontare dei costi sostenuti per la "forza lavoro".

Regione alla quale effettuare il versamento in ipotesi di ripartizione del valore della produzione

L'imposta a saldo, a debito o a credito, è determinata complessivamente. In sede di compilazione della Sezione "Regioni ed Enti Locali" del mod. F24 andrà indicato, oltre all'importo a debito o a credito complessivo, il codice della Regione per la quale risulta l'imposta netta più elevata nell'esposizione del quadro IR del modello di dichiarazione Irap⁶.

⁶ Comunicato Stampa Min. Finanze del 10/06/99.



Gli accertamenti esecutivi: le criticità e le strategie difensive per il contribuente

Le modifiche introdotte dalla Manovra estiva

L'articolo 29 del D.L. n.78/10, convertito nella L. n.106/11 e rubricato "Concentrazione della riscossione nell'accertamento", ha introdotto il c.d. "accertamento esecutivo" che ha modificato in maniera sostanziale il sistema degli accertamenti tributari. È stato, infatti, previsto che l'avviso di accertamento e i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni emessi unitamente all'atto di accertamento devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi indicati, ovvero, in caso di tempestiva proposizione del ricorso, ed a titolo provvisorio, degli importi stabiliti dall'art.15 del DPR n.602/73.

La formazione del ruolo e la notifica della cartella di pagamento sono quindi sostituite dalla notifica dell'avviso di accertamento che diventa, pertanto, già titolo esecutivo.

Di conseguenza il contribuente non dovrà più attendere la notifica della cartella di pagamento per essere soggetto alla riscossione provvisoria dei maggiori tributi accertati. Dopo le recenti – e importanti – modifiche introdotte dalla Manovra dell'estate 2011, pare opportuno fare il punto della situazione circa l'evoluzione normativa sul tema, ovviamente dedicando una opportuna riflessione circa le soluzioni a disposizione del contribuente per rapportarsi con la nuova procedura accelerata di riscossione.

L'accertamento esecutivo

Come già anticipato, i nuovi avvisi di accertamento dovranno contenere l'intimazione, tipica del precetto, ad adempiere all'obbligo di pagamento delle somme richieste entro il termine di sessanta giorni, nonché l'avvertimento espresso che, decorsi altri trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme sarà affidata in carico all'Agente della riscossione.

Questo nuovo regime si applica solo per gli avvisi di accertamento:

- emessi dall'Agenzia delle Entrate;
- che riguardano l'Iva, l'Irap e le imposte sui redditi; la nota dell'Agenzia delle Entrate del 30 settembre 2011 (prot. n. 2011/141776) ha precisato che per "imposte sui redditi" devono intendersi l'Irpef e le addizionali, l'Ires, le ritenute sia a titolo di acconto che a titolo di imposta, le imposte sostitutive e quelle liquidate con tassazione separata;
- emessi dal 1° ottobre 2011 e relativi ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 e seguenti. La nuova disciplina riguarda pertanto gli atti di accertamento datati e sottoscritti dal responsabile dell'Ufficio o da un suo delegato a partire da tale data.

La normativa	➡	Art.29, D.L. n.78/10, così come modificato dal D.L. n.70/11.
Imposte incluse	➡	Iva, Irap, Ires ed Irpef e i connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni.
Imposte escluse	➡	Tutte le altre (ad esempio l'imposta di registro e gli altri tributi indiretti) nonché i crediti degli enti che si avvalgono di Equitalia.
Periodo di decorrenza	➡	Per gli avvisi notificati dal 1° ottobre 2011.

Periodi d'imposta	⇒	Per i soggetti il cui periodo d'imposta coincida con l'anno solare: dall'1/01/07; per gli altri rileverà il periodo di imposta in corso al 31/12/07: quindi, ad esempio a partire dal periodo d'imposta 30/09/07-31/08/08
Oggetto dell'intimazione	⇒	L'importo indicato nell'avviso comprensivo di interessi e sanzioni (le sanzioni non sono oggetto di intimazione ad adempiere in caso di tempestiva proposizione del ricorso)
Atti su cui non interviene la modifica	⇒	Atti emanati ex art.37-bis del DPR n.600/73, atti di contestazione delle sanzioni, gli atti relativi ai contributi previdenziali ed assistenziali, ecc...

⇒ L'atto di irrogazione sanzioni e l'atto di contestazione

L'articolo 29, D.L. n.78/10, indica "l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni". Tale precisazione evidenzia che anche il provvedimento di irrogazione delle sanzioni è interessato dalla modifica normativa.

L'atto di irrogazione sanzioni è disciplinato dall'art.17 del D.Lgs. n.472/97, il quale dispone che le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono possono essere irrogate, senza la previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica.

Questo procedimento si pone in deroga a quanto previsto dall'art.16 dello stesso decreto, il quale prevede che la sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie possono essere irrogate dall'Ufficio o dall'ente competente all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono. L'atto di contestazione, infatti, deve contenere:

- ⇒ i fatti attribuiti al trasgressore;
- ⇒ gli elementi probatori;
- ⇒ le norme applicate;
- ⇒ i criteri utilizzati per la determinazione delle sanzioni;
- ⇒ e la loro entità.

Ai fini che qui interessano, l'istituto della irrogazione immediata ex art.17 e l'irrogazione della sanzioni con atto di contestazione ex art.16 non devono essere confusi tra loro. Infatti, l'art.29 del D.L. n.78/10 menziona solo il provvedimento di irrogazione delle sanzioni connesso all'avviso di accertamento.

🌿 Di conseguenza si dovrebbe correttamente ritenere che solo quest'ultimo rientri nella nuova disciplina dell'accertamento esecutivo, restando escluso l'atto di contestazione ex art.16 al quale continuerà ad applicarsi la ordinaria procedura di riscossione.

⇒ Atti successivi

L'intimazione ad adempiere deve essere contenuta anche nei successivi atti da notificare al contribuente, in particolare il riferimento è:

- ⇒ all'atto di rideterminazione delle residue somme dovute al netto dei versamenti già effettuati in caso di mancato pagamento, anche solo di una delle rate successiva alla prima, entro il termine di pagamento della rata stessa, dovute a seguito di accertamento con adesione (art.8, co.3-bis, D.Lgs. n.218/07). La citata nota dell'Agenzia delle Entrate del 30/09/11 ha precisato che, con specifico riferimento a tali atti, oltre alle residue somme dovute deve essere irrogata anche la sanzione del 60% di quanto dovuto, prevista dall'art.8, co.3-bis del citato decreto, ossia il doppio di quanto previsto dall'art.13 D.Lgs. n.471/97;

- all'atto di rideterminazione delle somme dovute a seguito di sentenza ex art.68, D.Lgs. n.546/92, che disciplina la riscossione del tributo in pendenza di giudizio;
- all'atto di rideterminazione delle sanzioni dovute a seguito di sentenza ex art.19 D.Lgs. n.472/97 che rinvia all'art.68, D.Lgs. n.546/92 così estendendo anche alle sanzioni l'istituto della riscossione frazionata dei tributi in caso di contenzioso.

Nelle suddette ipotesi il versamento delle somme deve avvenire entro sessanta giorni dal ricevimento di tali atti.

⇒ La sanzione ex art.13, D.Lgs. n.471/97

L'articolo 29, primo comma, lett.a), D.L. n.78/10 stabilisce che *“la sanzione amministrativa prevista dall'art.13, D.Lgs. n.471/97 non si applica nei casi di omesso, carente o tardivo versamento delle somme dovute”*. La norma, quindi, dispone che il mancato pagamento, effetto di rideterminazione delle somme dovute, non comporta l'irrogazione della sanzione del 30%.

I tempi di efficacia dell'accertamento esecutivo

Prima di analizzare le possibili strategie difensive del contribuente, si rende opportuno una analisi delle tempistiche previste da questo nuovo istituto.

Come anticipato, gli accertamenti hanno valore di titolo esecutivo, di conseguenza il contribuente sarà tenuto a versare le somme richieste entro il termine di 60 giorni dalla notifica dell'atto. In caso di inadempienza, entro i successivi 30 giorni il credito verrà affidato all'Agente della riscossione perché provveda con gli strumenti esecutivi a riscuotere coattivamente le somme indicate.

Quest'ultimo, quindi, avrà titolo per procedere ad esecuzione forzata senza che occorra la formazione del ruolo con la notifica al contribuente della cartella di pagamento. Tuttavia, la lett.b), co.1, art.29 del D.L. n.78/10⁷, stabilisce che *“L'esecuzione forzata è sospesa per un periodo di 180 giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione”*. Infatti, per evitare danni eccessivi al contribuente e per evitare che il ricorso, con istanza di sospensione, possa essere l'unica via per differire l'esecuzione forzata, il Legislatore ha previsto un periodo di sospensione pari a 180 giorni, che viene concesso a tutti i contribuenti, anche in assenza di una richiesta di sospensione con ricorso da parte del contribuente.

Questa sospensione è chiamata “legale” perché si produce senza la presentazione di un'istanza del contribuente ed indipendentemente da quelle che sono le vicissitudini legate alla debenza del tributo, coinvolgendo, quindi, sia crediti contestati che crediti non contestati.

Facciamo, quindi, un esempio pratico:



⁷ Come modificato dal D.L. n.70/11.

Questa è la situazione “di base” prevista dalla normativa. Tuttavia, sono numerosi i meccanismi che si possono immettere in questo contesto per modificarlo e modificare così anche le tempistiche descritte.

Esempio

Ad esempio:

- il contribuente può presentare istanza di accertamento con adesione, in questo caso i giorni necessari per l'esecutività vengono prorogati di ulteriori 90 giorni;
- il termine per la proposizione del ricorso può cadere nel periodo della sospensione feriale che va dal 1 agosto al 15 settembre, comportando, quindi, nei fatti un'ulteriore proroga di 46 giorni;
- cumulativamente, il periodo di sospensione previsto per l'accertamento con adesione potrebbe sommarsi a quello previsto per la sospensione feriale.

Infine, è necessario ricordare che dal 1 aprile 2012, con la presentazione del reclamo, i tempi verranno ulteriormente allungati di un massimo di 90 giorni previsti dal Legislatore affinché il reclamo possa “trasformarsi” in ricorso.

Quindi, tornando a calcolare le tempistiche, prima che l'accertamento venga trasferito all'Agente della riscossione al termine dei 60 giorni, possono aggiungersi:

- i giorni dell'accertamento con adesione ($60 + 90 = 150$);
 - quelli per la sospensione feriale ($60 + 46 = 106$);
 - cumulativamente, entrambi i termini ($60 + 46 + 90 = 196$);
 - e a questi anche i 90 giorni previsti dalla disciplina del reclamo ($60 + 46 + 90 + 90 = 286$).
- Pertanto, prima che l'accertamento venga trasferito all'Agente della Riscossione possono passare da un minimo di 60 giorni ad un massimo di 286 giorni, a cui devono essere aggiunti i 30 giorni già visti e i 180 della sospensione *ex lege* per un totale di 496 giorni ($286 + 30 + 180$).

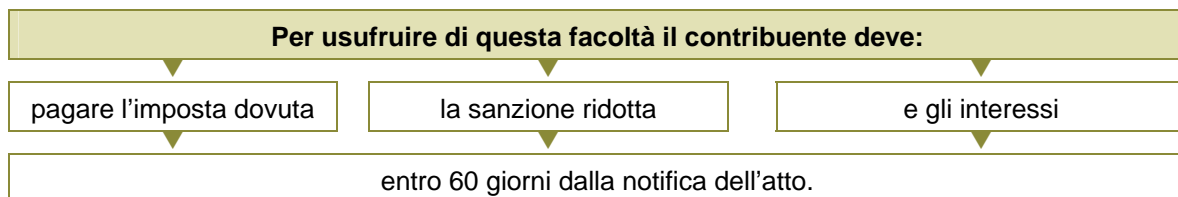
👉 Pertanto l'esecuzione può essere ritardata da un minimo di 270 giorni, ad un massimo di 496 giorni.

Le strategie difensive del contribuente

Analizziamo, quindi, le possibili alternative offerte dal Legislatore al contribuente che riceva un avviso di accertamento esecutivo.

⇨ L'acquiescenza all'accertamento

Uno dei possibili comportamenti che il contribuente può tenere quando gli viene notificato un atto di accertamento esecutivo può essere quello di accettare totalmente i rilievi mossi dal Fisco e, quindi, pagare la somma richiesta, rinunciando a presentare ricorso e istanza di accertamento con adesione. L'articolo 15, del D.Lgs. n.218/97 stabilisce che l'importo delle sanzioni viene ridotto ad 1/3 ma le imposte, naturalmente, sono dovute per intero. Tuttavia, le sanzioni sono ridotte ad 1/6 se l'accertamento non è stato preceduto né da processo verbale di constatazione né da un invito al contraddittorio. Non sono dovuti, in questo caso, gli aggi per la riscossione.



L'acquiescenza si perfeziona con il versamento delle somme risultanti dall'atto che può essere effettuato in un'unica soluzione oppure in forma rateale (previa istanza del contribuente), fino ad un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, oppure di 12 rate per somme superiori ad €51.645,69. In entrambi i casi, il versamento della prima rata o

dell'unica rata deve essere effettuato entro il termine previsto per la presentazione del ricorso e la ricevuta di pagamento deve essere inviata all'Ufficio entro 10 giorni dal pagamento. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali.

⇒ Pagamento dopo i 60 giorni

Se il contribuente versa le somme dovute oltre il termine di presentazione del ricorso, non potrà più usufruire dello sconto di 1/3 sulle sanzioni e, quindi, dovrà pagare il totale delle imposte richieste, delle sanzioni e degli interessi. Siamo in quella situazione in cui l'Agente della riscossione non è ancora intervenuto con l'esecuzione forzata anche se avrebbe la facoltà per farlo. L'articolo 29, al co.1, lett.f) stabilisce che a partire dal primo giorno successivo al termine ultimo per la presentazione del ricorso, le somme richieste con l'avviso di accertamento (con esclusione degli interessi⁸) sono maggiorate degli interessi di mora nella misura del 5,0243% in ragione annuale⁹ calcolati a partire dal giorno successivo alla notifica degli atti. L'agente della riscossione incasserà un aggio del 9% e, in caso di ritardato pagamento, anche gli interessi giornalieri e quelli di mora.

⇒ Istanza di accertamento con adesione

Entro il termine per la proposizione del ricorso, il contribuente può optare per la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione. Questa opzione fa sì che trascorrono altri 90 giorni dalla notifica dell'accertamento prima che l'atto diventi esecutivo. Se l'accertamento con adesione si conclude positivamente e quindi con l'accordo tra le parti e con il pagamento delle somme dovute, l'Agenzia delle Entrate non procederà con l'affidamento del carico ad Equitalia.

In caso di adesione le sanzioni sono ridotte ad 1/3.

Inoltre, è possibile fare richiesta di accertamento con adesione anche se sono state definite le sole sanzioni.

Il contribuente dovrà versare quanto dovuto entro 20 giorni dall'atto di adesione.

Tali somme possono essere versate anche ratealmente, in un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo o in un massimo di 12 rate trimestrali se superano € 51.645,69 (ossia, le vecchie 100 milioni di lire).

La prima rata deve essere versata nel termine di 20 giorni dall'atto di adesione, mentre sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi al saggio legale.

L'articolo 8, comma 3-bis, del D.Lgs. 218/97 stabilisce che:

“In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.471, (ossia il 30%) applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo”.

Tale disposizione è stata di recente modificata dal D.L. n.98/11, il quale ha previsto che in caso di mancato pagamento di una rata, l'Amministrazione Finanziaria irroga una sanzione del 60%. Tuttavia, l'articolo deve essere letto in concomitanza a quanto già sopra precisato, ossia che l'intimazione ad adempiere deve essere contenuta anche negli atti successivi, nel caso di rideterminazione degli importi dovuti e che, quando una somma viene rideterminata, il mancato pagamento non comporta l'irrogazione della sanzione al 30%.

Si crea, quindi, un problema di coordinamento fra le due discipline. La menzionata nota dell'Agenzia delle Entrate del 30/09/11 afferma sul punto che, in caso di accertamento con adesione, col pagamento della prima rata l'adesione si perfeziona e viene meno

⁸ Art. 7, D.L. n.70/11.

⁹ Provvedimento 22 giugno 2011 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

l'accertamento "esecutivo". Con la conseguenza che non troverà più applicazione, secondo l'Agenzia delle Entrate, la disciplina sulla esecutività provvisoria. Pertanto, se il contribuente non paga la prima rata o non paga le successive nel termine prescritto, scatta la sanzione prevista dal citato art.8, co.3-*bis*, del D.Lgs. n.218/97, ossia l'iscrizione a ruolo di quanto residua e il pagamento della sanzione doppia del 60%. A tale riguardo sarà quindi emesso dall'Ufficio, un nuovo atto che segue l'*iter* dell'accertamento esecutivo. Restano esclusi dalla nuova disciplina gli accertamenti con adesione non preceduti dalla notifica dell'avviso di accertamento.

⇒ Richiesta di esame in autotutela dell'atto

Il contribuente ha la possibilità di presentare un'istanza in autotutela all'Ufficio che ha emesso il provvedimento per il riesame dell'atto; rientra, infatti, nei poteri dell'ufficio quello di annullare un atto ritenuto illegittimo. Il contribuente dovrà per questo indicare i motivi per i quali l'atto deve ritenersi tale.

Tale istanza non interromperà né il termine per proporre ricorso, né eventuali azioni intraprese dall'Agente della riscossione così come la presentazione del ricorso non è ostativa alla richiesta in autotutela che può essere avanzata anche in pendenza di giudizio o di accertamento con adesione. La presentazione del ricorso è, comunque, una mossa consigliata se il contribuente ritiene di avere fondate ragioni, dato che l'istanza potrebbe non essere accolta.

⇒ Definizione delle sanzioni

Un'altra facoltà concessa al contribuente è quella di definire solo le sanzioni; in questo caso è possibile impugnare l'accertamento solo per le maggiori imposte accertate, fermo restando che quanto già versato non potrà essere recuperato. Il contribuente ottiene la riduzione delle sanzioni ad 1/3 di quelle irrogate a condizione che queste siano versate entro il termine per la proposizione del ricorso. In ogni caso, la sanzione da pagare non potrà essere inferiore ad 1/3 della somma dei minimi edittali. Per il versamento, il contribuente dovrà utilizzare i codici tributo istituiti per questa forma di definizione e dovrà effettuare il pagamento tramite modello F24 e consegnare o inviare la ricevuta di pagamento all'Ufficio entro 10 giorni dal versamento.

⇒ Presentazione del ricorso

Naturalmente il contribuente può decidere di difendersi in giudizio presentando ricorso in Commissione tributaria provinciale¹⁰ entro 60 giorni dalla notifica dell'accertamento o entro 150 in caso di presentazione di istanza di accertamento con adesione (ovvero il maggior termine conseguente alla sospensione feriale).

Le "avvertenze" dell'atto di accertamento dovranno, quindi, riportare tutte le informazioni necessarie relative a questo tipo di adempimento, quindi a chi presentare il ricorso e come può avvenire la notifica, i dati da indicare nel ricorso, il contenuto del fascicolo, nonché dare notizia delle novità previste per il contenzioso tributario dalle Manovre estive:

- ⇒ indicazione dell'indirizzo PEC e del numero di fax del difensore;
- ⇒ del codice fiscale della parte;
- ⇒ il pagamento del contributo unificato;
- ⇒ e il deposito della nota di iscrizione della causa a ruolo.

In questa ipotesi il contribuente sarà tenuto al versamento, tramite modello F24, di 1/3 delle imposte (e relativi interessi) accertati¹¹.

L'articolo 47 del D.Lgs. n.546/92 stabilisce che:

¹⁰ E' necessario ricordare che tra le varie modifiche apportate al contenzioso tributario, vi è anche l'obbligo di indicare nelle conclusioni del ricorso il valore della lite e, sulla base di tale valore, di pagare il contributo unificato e di depositare la nota di iscrizione a ruolo.

¹¹ L'art. 7, co 2-*quinquies* del D.L. n.70/11 ("Decreto sviluppo") ha modificato l'importo dovuto provvisoriamente dalla metà ad 1/3.

“Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti e depositato in segreteria”.

Fare richiesta della sospensione giudiziale è sempre una scelta consigliata, infatti anche se, come già visto, il Legislatore ha previsto una sospensione *ex lege* di 180, è raro che il contenzioso possa chiudersi entro questo termine.

🍀 Il D.L. n.70/11 (convertito, con modificazioni, dalla L. n.106 del 12 luglio 2011) ha aggiunto un nuovo comma all'articolo con il quale si precisa che l'istanza di sospensione deve essere decisa entro il termine di 180 giorni dalla data di presentazione della stessa.

Prima di questa modifica normativa, quando veniva presentato ricorso a seguito di notifica di avviso di accertamento, il dubbio era se presentare contestualmente anche l'istanza di sospensione oppure farne richiesta in un momento successivo, ossia con la notifica della cartella di pagamento. L'articolo 47 del D.Lgs. n.546/92, infatti, stabilisce che il ricorrente possa richiedere al Giudice la sospensione *“dell'esecuzione dell'atto”*. Di conseguenza, la Commissione Tributaria poteva ritenere non legittimo il comportamento di chi faceva richiesta di sospensione contestualmente con il ricorso per l'impugnazione dell'avviso di accertamento, essendo quest'ultimo atto *“non esecutivo”*. Con il nuovo regime il problema si risolve alla base, infatti, essendo l'atto titolo esecutivo, l'istanza di sospensione può essere contestuale al ricorso stesso senza il rischio di interpretazioni negative da parte dei giudici tributari circa l'ammissibilità di una istanza di sospensione avverso un avviso di accertamento.

La **sospensione** richiesta alla Commissione Tributaria competente è chiamata **giudiziale** e consente al ricorrente di chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, a patto che sussistano due condizioni:

il *fumus boni juris*, ossia la valutazione di fondatezza del ricorso

e il *periculum in mora* ossia il danno grave ed irreparabile che il contribuente può subire a causa del tempo necessario a far valere il suo diritto.

Questa sospensione è istituito diverso dalla **sospensione amministrativa** disciplinata dall'art.39 del DPR n.602/73, il quale stabilisce che:

“il ricorso contro il ruolo...non sospende la riscossione; tuttavia l'ufficio delle entrate o il centro di servizio ha facoltà di disporla in tutto o in parte fino alla data di pubblicazione della sentenza della Commissione tributaria provinciale”.

È d'uopo ricordare che in casi di particolare urgenza, il D.Lgs. n.546/92, art.47, disciplina anche la c.d. **“sospensione urgente”**, che prevede che il presidente della sezione, con il decreto con cui fissa la trattazione dell'istanza di sospensione, possa disporre anche la temporanea sospensione se ricorre, oltre al *fumus boni juris* e al *periculum in mora* una eccezionale urgenza.

Le sanzioni saranno quindi pagate solo dopo la sentenza e solo nell'ipotesi in cui abbia esito sfavorevole per il contribuente.

Come già illustrato nel paragrafo *“atti successivi”*, la lett.a), del co.1 dell'art.29 del D.Lgs. n.78/10, prevede che:

“l'avviso di accertamento (...) ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso”.

Quest'ultimo termine, come già anticipato, può variare a seconda della presentazione dell'istanza di accertamento con adesione o per effetto della sospensione del termine feriale. Nell'ipotesi in cui il contribuente decida di presentare il ricorso, quindi, anche il termine per il pagamento di un terzo delle imposte provvisoriamente dovute può variare in concomitanza a quest'ultimo.

⇒ Inadempienza

Il contribuente ben potrebbe decidere di non fare nulla e risultare, così, "inadempiente". In questo caso, come già chiarito, dopo i 60 giorni la notifica, l'avviso di accertamento diventa definitivo; dopo i successivi 30 giorni il carico viene trasferito all'Agente della riscossione che, dopo 180 giorni di sospensione legale, potrà procedere ad esecuzione forzata.

Se il contribuente presenta ricorso e non versa le somme dovute a titolo provvisorio, gli importi dovuti saranno affidati all'Agente della riscossione.

Il nuovo contenuto dell'avviso di accertamento esecutivo

L'articolo 29 del D.L. n.70/11 stabilisce che:

"l'avviso di accertamento...e il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni devono contenere l'intimazione ad adempiere all'obbligo di pagamento degli importi indicati, ovvero in caso di tempestiva proposizione del ricorso ad a titolo provvisorio degli importi stabiliti dall'art. 15 del DPR n.602/73 (...) gli atti devono espressamente recare l'avvertimento che, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento la riscossione...è affidata in carico agli agenti della riscossione".

Il contenuto del nuovo avviso di accertamento si modifica, quindi, nella parte relativa alle "Avvertenze", essendo state queste ultime aggiornate alle diverse novità dell'accertamento, del nuovo sistema di riscossione provvisoria, e in altri settori, come il contenzioso tributario.

🍀 Di conseguenza, poiché non è possibile prevedere quale sarà il comportamento del contribuente, nell'avviso di accertamento devono essere rappresentate tutte le possibili alternative con la correlata intimazione ad adempiere dei diversi importi.

Il nuovo atto, inoltre, dovrà contenere tutta una serie di nuove, utili informazioni, ad esempio:

- 🕒 la possibilità di definire a rate l'accertamento;
- 🕒 le modifiche intervenute nel settore del contenzioso:
 - ➡ l'indicazione della Pec e del numero di fax del difensore nonché del codice fiscale della parte;
 - ➡ il contributo unificato;
 - ➡ la dichiarazione del valore della lite;
- 🕒 le istruzioni sulla sospensione legale, amministrativa e giudiziale;

Gli interessi sono calcolati a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento e fino alla data di consegna al concessionario dei ruoli nei quali tali imposte sono iscritte.

Riscossione

Come già chiarito più volte l'avviso di accertamento diviene esecutivo decorsi 60 giorni dalla notifica dell'atto e reca l'avvertimento che decorsi 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento la riscossione delle somme richieste sarà affidata all'Agente della riscossione che potrà procedere ad esecuzione forzata. Quest'ultima è tuttavia sospesa per un periodo di 180 giorni.

Tale sospensione, però, non si applica alle azioni cautelari e conservative (fermo, ipoteche, ecc...), ma solo alle azioni esecutive (ad es. l'espropriazione); a meno che non sussista **fondato pericolo** per il positivo esito della riscossione.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, nella citata nota del 30/09/11 il "fondato pericolo" ricorre quando sono presenti una pluralità di elementi che inducono l'Ufficio a ritenere reale il rischio di comportamenti da parte del contribuente volti a sottrarre beni disponibili ad eventuali future azioni esecutive. Inoltre, il fondato pericolo sussiste solo se sia attuale e non meramente potenziale.

A tal proposito, il D.L. n.70/11 ha imposto l'obbligo di notifica di una comunicazione preventiva di almeno 30 giorni al contribuente con cui si dà atto dell'intenzione di procedere con l'iscrizione di ipoteca (in relazione alla quale è stato altresì elevato da €8.000 a € 20.000 il limite minimo oltre il quale è ammessa l'apposizione del vincolo in caso di abitazione principale del contribuente). Inoltre è stato previsto che in tutti i casi di riscossione coattiva di debiti fino ad € 2.000, le azioni cautelari ed esecutive debbono essere precedute dall'invio, mediante posta ordinaria, di due solleciti di pagamento, il secondo dei quali decorsi almeno sei mesi dalla spedizione del primo.

In questa fase della riscossione, il pagamento delle somme dovrà essere effettuato in capo all'agente della riscossione a cui spetterà un aggio del 9%¹² e il rimborso delle spese relative alle procedure esecutive che, naturalmente, saranno a carico del soggetto inadempiente. In casi di ritardo nel pagamento, l'aggio si calcola anche sugli ulteriori interessi giornalieri e di mora.

L'Agente della riscossione, sulla base del titolo esecutivo, senza la previa notifica della cartella di pagamento, procede ad espropriazione forzata con i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo. Il contribuente può usufruire della dilazione di pagamento disciplinata dall'art.19 del DPR n.602/73. Infatti, trascorsi 30 giorni dalla scadenza del termine per poter effettuare il pagamento oppure a seguito di una sentenza di condanna, il contribuente potrà fare richiesta di rateizzare quanto dovuto, fino a 72 rate mensili, in presenza di un'obiettiva situazione di temporanea difficoltà. Tuttavia, sugli importi rateizzati si applicano, in ogni caso, gli interessi da dilazione.

Aspetti critici

⇒ La compensazione dei crediti erariali

La lettera a), del comma 1 dell'art. 29 in commento prevede che:

"l'avviso di accertamento (...) ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi indicati". Dopo aver fatto, nella stessa lettera, l'elenco degli atti che devono contenere l'intimazione al pagamento da notificare successivamente, nella successiva lettera b) precisa che "gli atti di cui alla lettera a) divengono esecutivi decorsi sessanta giorni dalla notifica".

Vi sono, quindi, due termini indicati nella norma, ai quali sono legati due differenti conseguenze:

- ⇒ l'obbligo di versamento è collegato al termine per la proposizione del ricorso;
 - ⇒ l'acquisizione dell'esecutività dell'atto è legata alla scadenza dei 60 giorni dalla notifica.
- Essi possono anche non coincidere tra loro, dato che il termine per presentare ricorso, come già anticipato, può variare con la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, oppure per effetto della sospensione feriale. In questi casi, anche i termini per il versamento delle somme risultanti dai nuovi avvisi di accertamento devono intendersi sospesi per lo stesso periodo. Senza dimenticare che comunque le procedure di riscossione sono ulteriormente sospese per i 30 giorni successivi e per i 180 giorni della sospensione legale.

¹² Nel precedente sistema l'aggio all'agente della riscossione era dovuto solo alla scadenza dei 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento.

In tale contesto, l'avviso di accertamento potrebbe diventare esecutivo ancor prima che sia scaduto il termine per presentare ricorso, considerando che il primo termine è un termine fisso di 60 giorni, mentre il secondo, come detto, potrebbe variare.

Questa discrasia potrebbe creare dei seri problemi per quanto riguarda la questione del blocco alla compensazione dei crediti erariali in presenza di ruoli per importi superiori ad €1.500.

Si pensi, ad esempio, al caso di presentazione di un'istanza di accertamento con adesione. In questa ipotesi il termine per presentare ricorso diventa 150 giorni, mentre il termine per l'esecutività resterebbe di 60 giorni dalla notifica. Dovrebbe conseguire che, decorsi i 60 giorni dalla notifica, l'atto diventa esecutivo, e ciò dovrebbe bloccare le compensazioni a prescindere dal termine entro cui il ricorso deve essere presentato. È davvero questa la volontà del Legislatore oppure si tratta di una stortura derivante dai numerosi interventi apportati nel corso dell'estate alla disposizione? Anche perché, prendendo in considerazione l'ipotesi dell'accertamento con adesione, l'esito positivo di tale procedura andrebbe ad eliminare il ruolo e, quindi, il blocco sulle compensazioni. La questione, rimasta ancora irrisolta, necessita di un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

⇒ La notifica dell'avviso di accertamento: problemi ancora aperti

In ragione delle modifiche normative al regime degli accertamenti, la fase della notificazione assume un rilievo particolare, posto che il termine per attribuire efficacia di titolo esecutivo all'avviso di accertamento decorre proprio dal momento della notifica. Tuttavia, vi sono dubbi e problematiche che devono ancora essere chiarite in tale contesto. In particolare, l'avviso di accertamento esecutivo dovrebbe contenere in sé tre funzioni:

quella di atto impositivo	⇒	in cui viene evidenziata la pretesa del Fisco;
quella di titolo esecutivo	⇒	che permette l'accertamento del credito dell'erario da realizzarsi in via esecutiva, funzione prima svolta dalla cartella di pagamento;
quella di precetto	⇒	perché contiene l'intimazione al pagamento di quanto dovuto nell'atto.

Le conseguenze di un'omessa o irregolare notifica sarebbero diverse a seconda di come venga valutato il nuovo atto. Infatti, se si reputa corretto considerarlo in maniera unitaria, ossia contenente le tre diverse funzioni in maniera inscindibile, allora il vizio di notifica non potrà che condurre alla giuridica inesistenza dell'intero atto, sotto il suo profilo di titolo esecutivo, di precetto e di atto impositivo.

In generale, se l'atto viene considerato unitario e inscindibile nelle suddette tre funzioni, qualsiasi vizio legato ad uno dei tre aspetti renderebbe l'atto illegittimo in tutta la sua interezza. In caso contrario, si dovrebbe addivenire alla conclusione che l'impugnazione di un avviso di accertamento notificato in modo irregolare, sanerà il vizio di notifica solo nel suo aspetto di atto impositivo, ma non come titolo esecutivo e precetto, dato che l'esecutività è condizionata dalla regolare notifica.

Un altro problema è quello di stabilire quale sarebbe il comportamento più corretto del contribuente, nel caso di omessa o irregolare notifica dell'avviso di accertamento.

Non è infrequente che il contribuente venga a conoscenza del suo debito con l'Erario solo con la cartella di pagamento, a causa dell'omessa o irregolare notifica del precedente avviso di accertamento.

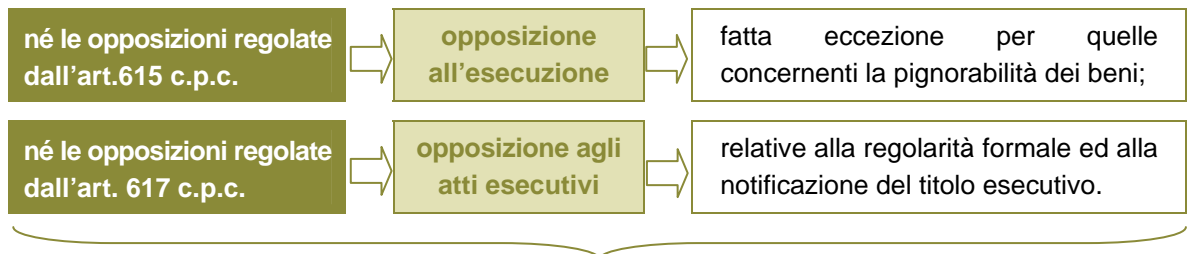
In questo caso il contribuente che veniva per la prima volta messo a conoscenza della pretesa dell'Ufficio delle Entrate, aveva la possibilità di impugnare tale cartella di pagamento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale contestando anche i vizi di merito relativi all'avviso di accertamento.

Nel caso dell'accertamento esecutivo, se sussiste un vizio di notifica, e l'atto di accertamento non raggiunge correttamente il contribuente, questi potrebbe doversi confrontare con un'imminente esecuzione forzata e venire a conoscenza della pretesa del Fisco solo in quel momento.



Ci si chiede, dunque, al verificarsi di tale ipotesi, quale debba essere il comportamento più corretto del contribuente e quello a lui più favorevole.

L'articolo 57 del DPR n.602/73 dispone che non sono ammesse:



precludendo, quindi, l'utilizzo di alcuni rimedi che, nel diritto tributario, non sono ammessi. Si viene quindi a determinare un problema di giurisdizione. Infatti il pignoramento, successivo all'accertamento, non rientra nella giurisdizione tributaria ed è sottratto alle opposizioni all'esecuzione, come prescritto dall'art.57 citato.

A chiarire questa situazione, in un caso simile, è intervenuta la Cassazione con la [sentenza n.20294/2011](#), la quale dispone che l'opposizione all'esecuzione deve essere presentata davanti al giudice dell'esecuzione, tuttavia, se la procedura, per un credito di natura pacificamente tributaria, è stata iniziata, si potrebbe configurare l'inammissibilità, entro certi limiti, dell'art.57, di conseguenza riconosce la possibilità di adire la Commissione Tributaria circa il merito della pretesa tributaria contestata.

EUROCONFERENCE
 EDITORE

LE MANOVRE TRIBUTARIE 2011

La Manovra bis, la Manovra correttiva e il Decreto Sviluppo

AUTORI:
 Vari

EDIZIONE:
 Novembre 2011

PREZZO
€ 45,00 (IVA inclusa)

ACQUISTA IL TESTO SUL SITO

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

Gruppo EUROCONFERENCE®

costruiamo competenze



Illegittima la richiesta della certificazione ISEE per la rateazione dei ruoli

Le Commissioni Tributarie non possono intervenire sul numero di rate concesse

La prassi introdotta da Equitalia consistente nel richiedere alle persone fisiche la certificazione ISEE a corredo delle istanze di dilazione di importi a ruolo superiori ad €5.000 è da ritenersi illegittima.

È quanto sentenziato dalla Commissione Tributaria Provinciale di Torino secondo la quale la certificazione ISEE non è idonea alla dimostrazione dello stato di temporanea difficoltà ad adempiere da parte del debitore espressamente richiesta dalla legge.

Sempre in tema di dilazioni concesse dal concessionario della riscossione la Commissione Tributaria Provinciale di Milano ha invece dichiarato l'incompetenza del giudice del merito nel rideterminare il numero di rate concesso a seguito della domanda avanzata dal debitore.

Si tratta dei primi contributi delle Corti di merito sulla delicata e complessa materia delle dilazioni delle somme iscritte nei ruoli da parte dei concessionari della riscossione facenti capo ad Equitalia Spa.

Le due sentenze, sotto certi aspetti, giungono a conclusioni esattamente opposte l'una all'altra.

- 1) Nella prima emessa dai giudici piemontesi si sconfessa, infatti, la prassi di Equitalia secondo la quale la dilazione dei debiti delle persone fisiche può essere concessa solo dietro presentazione del modello ISEE.
- 2) Nella seconda, invece, i giudici lombardi hanno ritenuto di non poter intervenire nel numero di rate concesse da Equitalia ad una società se la determinazione delle stesse è avvenuta nel rispetto dei parametri individuati dai documenti di prassi interna dello stesso concessionario della riscossione.

Scopo del presente lavoro è dunque quello di esaminare entrambe le sentenze per cercare di capire quali effetti concreti le stesse possono avere nelle procedure di dilazione dei debiti a ruolo presso le società concessionarie del gruppo Equitalia.

La certificazione ISEE e la richiesta di dilazione delle persone fisiche

Secondo la Commissione Tributaria Provinciale di Torino ([sentenza n.62/2/11 del 31 gennaio 2011](#)):

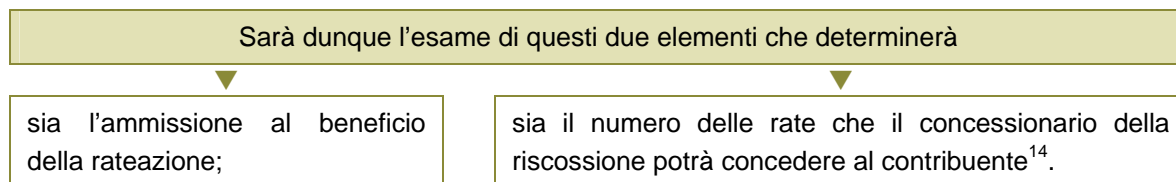
“...la prassi di Equitalia, consistente nel richiedere, alle persone fisiche che presentano domanda di dilazione per debiti superiori a 5.000,00 euro, la certificazione ISEE, non è legittima”.

Tale documento, secondo i giudici piemontesi, è strumentale per la richiesta di prestazioni sociali di natura agevolata¹³ ed è sintomatico non di una “*temporanea situazione di obiettiva difficoltà economica*” che costituisce il requisito richiesto dalla legge per ottenere il beneficio della dilazione delle somme iscritte nei ruoli, bensì del più grave “*stato di indigenza*”.

¹³ Secondo la norma introduttiva della certificazione ISEE (D.Lgs. n.109/98) la stessa è infatti utilizzabile ai fini “...dell'accesso alle prestazioni o servizi sociali o assistenziali erogati dalle amministrazioni pubbliche, non destinati alla generalità dei soggetti o comunque collegati nella misura o nel costo a determinate situazioni economiche autonomamente stabilite dagli stessi enti erogatori”.

L'obbligo di produrre la certificazione ISEE alla richiesta di dilazione presentata dalle persone fisiche per debiti di importo superiore ad €5.000,00 è stato introdotto, ricorda la sentenza in commento, da una direttiva di gruppo diffusa da Equitalia Spa a tutte le società partecipate. Si tratta, in particolare, della [direttiva n.017 del 13 maggio 2008](#) nella quale per le richieste di rateazione di importo superiore alla suddetta fascia, presentate dalle persone fisiche e dai titolari di ditte individuali in regimi fiscali semplificati, si prevede espressamente che nell'esame della domanda debbano essere considerati questi due elementi:

- l'Indicatore della Situazione Economica Equivalente (ISEE) del nucleo familiare del debitore che rappresenta uno strumento già utilizzato per l'erogazione di prestazioni di diritto pubblico;
- l'entità del debito per il quale il contribuente richiede la rateazione.



Secondo la CTP di Torino, invece, la norma di legge che disciplina la rateazione delle somme iscritte a ruolo (art.19 del DPR n.602/73¹⁵) non stabilisce alcun obbligo di produzione documentale da parte del contribuente a corredo dell'istanza di dilazione "...*limitandosi a richiedere che sussista una temporanea situazione di obiettiva difficoltà*". Tale situazione, precisano i giudici piemontesi, dovrebbe essere valutata dalle concessionarie della riscossione facendo ricorso ad altri parametri, quali ad esempio l'entità del debito a ruolo rispetto al reddito del contribuente.

La richiesta della certificazione ISEE è dunque inutile ai fini delle valutazioni richieste dalla norma e si configura, inoltre, eccessivamente gravosa per il contribuente poiché se è vero che la stessa deve essere rilasciata gratuitamente non vi è dubbio che la sua predisposizione richieda documenti di supporto e impiego di tempo.

Il provvedimento di diniego alla rateazione, se motivato da Equitalia unicamente sulla base della mancata produzione della certificazione ISEE, si legge nella parte dispositiva della sentenza in argomento, deve essere dunque annullato.

Nessun potere del giudice tributario sul numero di rate concesse

Se la Commissione Tributaria può intervenire sulla legittimità delle richieste documentali a corredo dell'istanza di rateazione nulla può dire in relazione al numero di rate concesse. Nessuna norma di legge consente, infatti, alle commissioni tributarie di rettificare un piano di dilazione già concesso dalla concessionaria della riscossione. Per questo motivo:

il ricorso del contribuente che chiede l'allungamento del piano di ammortamento ritenuto eccessivamente ristretto e oneroso va respinto, confermando al tempo stesso la legittimità dell'operato dell'ufficio.

È questo, in estrema sintesi, il dispositivo della [sentenza n.152/21/11](#) emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano il 12 aprile scorso.

¹⁴ La metodologia prevista nella direttiva Equitalia n.17/08 individua una serie di classi di ISEE dell'ampiezza di €5.000 ciascuna. Ad ogni classe corrisponde una "soglia di ingresso" ossia l'importo del debito a partire dalla quale il contribuente è ritenuto non in grado di assolvere l'obbligazione in unica soluzione e può quindi essere ammesso al beneficio della dilazione. Ovviamente quando l'ammontare del debito per il quale si chiede la rateazione è inferiore alla soglia di accesso la domanda di rateazione non potrà essere accolta (Dir. Equitalia n.17/08 pag.3 e ss.).

¹⁵ La norma citata recita, infatti, testualmente che: "*L'agente della riscossione, su richiesta del contribuente, può concedere, nelle ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà dello stesso, la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo fino ad un massimo di settantadue rate mensili*".

Nel caso di specie, dunque, i giudici milanesi, a differenza dei loro colleghi piemontesi, hanno ritenuto conferenti ai fini della valutazione della “*temporanea difficoltà di adempiere*” le previsioni contenute nelle [direttive Equitalia n.12/08](#) e [02/09](#) in riferimento alle società basate sulle risultanze dell’indice alfa.

Si osservi che il ricorrente, in similitudine con il caso risolto dalla CTP di Torino, aveva invocato la disapplicazione delle citate direttive affermando invece che gli strumenti valutativi contenuti in tali direttive, necessari al concessionario per la formulazione di un giudizio di merito sia in ordine alla concessione del beneficio della dilazione che al numero di rate, risultavano:

“...parzialmente inconferenti, con specifico riferimento alla formulazione del c.d. indice alfa¹⁶, a fotografare la sussistente condizione di temporanea difficoltà della ricorrente nel far fronte all’esazione de qua”.

Secondo la società ricorrente, in estrema sintesi, ciò che rende discutibile e discriminatorio l’intero procedimento di valutazione dei requisiti per la concessione del beneficio della dilazione nonché del numero di rate concedibili, è rappresentato dalla circostanza che i valori dell’indice alfa dipendono sostanzialmente dal volume d’affari del debitore. Più elevato è tale valore, minore sarà il risultato del quoziente di calcolo con il rischio di essere esclusi dal beneficio oppure di ottenere una dilazione estremamente breve. A tale proposito, è tuttavia opportuno precisare che le risultanze dell’indice alfa costituiscono solo il secondo step della procedura di valutazione effettuata dal concessionario della riscossione in conseguenza della richiesta di dilazione presentata da una società di capitali, da una cooperativa o da una società di persone o dal titolare di una ditta individuale in contabilità ordinaria.

Per tali soggetti la direttiva Equitalia 017/2008 prevede infatti che:

“...la determinazione della situazione di temporanea obiettiva difficoltà dovrà, quindi, avvenire valutando, anzitutto, la capacità della società o della ditta di assolvere ai debiti di prossima scadenza con i mezzi di cui dispone”.

Ai fini di tale verifica viene quindi effettuata una prima analisi attraverso l’utilizzo dell’indice di liquidità che costituisce il principale indicatore in grado di evidenziare la capacità dell’impresa di far fronte ai suoi impegni finanziari a breve termine attraverso le proprie risorse finanziarie disponibili sia immediate che differite.

Tale indice è costituito dal seguente rapporto:

$$\text{(liquidità immediata + liquidità differita) / passività correnti}$$

Qualora il risultato dell’indice di liquidità sia pari o superiore ad 1 la richiesta di dilazione delle somme iscritte a ruolo sarà respinta poiché la società non risponde al requisito della “*temporanea difficoltà di adempiere*” essendo la sua liquidità disponibile superiore alle passività correnti.

Ciò premesso torniamo alle motivazioni della sentenza della CTP di Milano.

Le circostanze addotte dalla società ricorrente non hanno dunque convinto il collegio giudicante secondo il quale:

“...il comportamento seguito dal concessionario della riscossione è corretto ed in sintonia con quanto stabilisce la norma in tema di rateazione del debito erariale”.

¹⁶ L’indice alfa è costituito dal rapporto fra il debito complessivo per il quale si chiede la rateazione, comprensivo degli interessi di mora, aggi, spese esecutive e diritti di notifica della cartella, ed il valore della produzione. Se il risultato dell’indice in questione è inferiore a 4, la situazione finanziaria dell’impresa non risponderà al requisito della temporanea situazione di obiettiva difficoltà e la rateazione non potrà essere concessa. Direttiva Equitalia n.017/2008 del 13/5/2008 pag.6.

Il piano di dilazione concesso alla debitrice è, infatti, il risultato dei valori dei due indicatori utilizzati correttamente da Equitalia, ossia dell'indice di liquidità e dell'indice alfa.

I risultati che i due indici hanno fornito, si legge nella sentenza:

"...non possono essere modificati, perché a seconda di quanto ottenuto, esiste un piano personalizzato di rientro del debito, che cambia da contribuente a contribuente..."

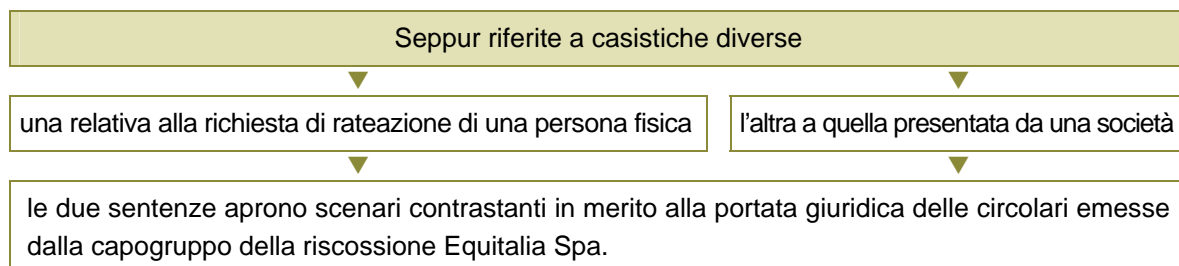
L'unico intervento possibile da parte delle commissioni tributarie, alla luce anche della giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione¹⁷, riguarda il caso in cui il concessionario della riscossione abbia negato la rateazione del debito non potendosi invece pensare ad un intervento delle corti di merito finalizzato alla rideterminazione del piano di ammortamento concesso al contribuente.

Nel respingere infine il ricorso la commissione tributaria ha stabilito che:

"il fatto che la società corrisponda con fatica quanto dovuto finanziariamente per ogni singola rata mensile, non autorizza, il Collegio giudicante ad allungare il piano di ammortamento relativo al pagamento del debito tributario rispetto a quello originario".

Considerazioni ulteriori

Come abbiamo evidenziato in apertura le due sentenze si pongono, almeno in una certa misura, in antitesi fra loro. Mentre la CTP di Torino entra nel merito del procedimento di valutazione compiuto dal concessionario della riscossione contestando che la certificazione ISEE possa considerarsi quale strumento idoneo alla valutazione dello stato di temporanea situazione di obiettiva difficoltà economica, i giudici milanesi si esprimono in maniera esattamente opposta. Secondo questi ultimi, infatti, quando il concessionario della riscossione segue pedissequamente le istruzioni contenute nelle direttive emanate dalla capogruppo Equitalia Spa, nulla può essere richiesto dal contribuente alla Commissione Tributaria.



Se la linea interpretativa tracciata dai giudici torinesi dovesse, infatti, trovare ulteriori conferme si tratterebbe di capire sulla base di quali strumenti il concessionario della riscossione potrebbe effettuare la valutazione in ordine alla sussistenza del requisito necessario all'ottenimento del beneficio della dilazione ovvero dell'esistenza in capo al debitore di una situazione di obiettiva difficoltà economica.

A tale proposito non si può certo immaginare che le concessionarie della riscossione adottino procedure simili a quelle previste per le istruttorie bancarie relative alla concessione di mutui o affidamenti.

Anche la sentenza della CTP di Milano, seppur favorevole all'operato di Equitalia, apre alcuni interrogativi che non possono essere risolti facilmente. Secondo i giudici milanesi, infatti, i precetti della Suprema Corte indicano la competenza delle Commissioni Tributarie in materia di dilazione dei debiti a ruolo solo nell'ipotesi in cui il concessionario respinga la richiesta del contribuente. Preso atto che le direttive Equitalia sono valide e che l'accertamento del requisito di temporanea difficoltà economica può essere legittimamente accertato con gli strumenti in esse previste, resta da chiedersi cosa

¹⁷ Cass., Sez. Unite, sent. nn.20778/10 e 15647/10.

potrebbe succedere qualora il concessionario commetta errori materiali nella determinazione degli indici di liquidità o dell'indice alfa.



La commissione potrebbe allora intervenire rideterminando magari il numero delle rate del piano di dilazione sulla base del valore corretto dell'indice alfa o resterebbe comunque inammissibile un suo giudicato in tale ambito? La tutela del debitore in questi casi resterebbe limitata solamente ad un'istanza di autotutela da presentarsi direttamente allo stesso concessionario della riscossione o si potrebbe sempre e comunque ricorrere alla Commissione Tributaria?

Si tratta di questioni che alla luce delle due sentenze sopra esaminate non possono che restare aperte. Occorrerà attendere gli ulteriori contributi della giurisprudenza tributaria di merito prima di trarre conclusioni definitive.

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

D.LGS. 231: RESPONSABILITA' E COSTRUZIONE DEL MODELLO

La predisposizione del Modello, i rischi e i diversi profili di responsabilità

Orario: 09.30 - 13.00 / 14.30 - 18.00

PADOVA AC Hotel	10-11 Novembre 2011	MILANO Hotel Michelangelo	24-25 Novembre 2011
---------------------------	---------------------	-------------------------------------	---------------------

QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE
€ 450,00 + IVA 21% (comprensivo 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



Le nuove regole per estrarre i beni dai depositi Iva

I chiarimenti delle Dogane

Con due recenti interventi normativi, al fine di combattere l'evasione Iva nel settore, sono state disposte importanti e stringenti novità nella disciplina dei depositi Iva, di cui all'art.50-*bis* del D.L. n.331/93, prevedendosi, in particolare:

con l'art.7, co.2, lett. cc-ter) del D.L. n.70/11	con l'art.2, co.36- <i>vicies-quarter</i> del D.L. n.138/11
l'obbligo di prestazione di garanzia per i beni importati in libera pratica ed immessi in un deposito Iva senza pagamento dell'imposta, ai sensi del co.4, lett.b), del precitato art.50- <i>bis</i> ;	che l'estrazione dei beni dal deposito Iva possa essere effettuata unicamente da soggetti passivi Iva iscritti da almeno un anno alla Camera di Commercio, che siano in grado di dimostrare un'effettiva operatività, nonché di attestare la regolarità dei versamenti Iva, con modalità da definirsi con apposito Provvedimento direttoriale.

Entrambe le disposizioni sono state assunte per contrastare - stante come si vedrà in seguito il sistema sospensivo dell'imposta applicabile ai beni prima introdotti e poi estratti da un deposito Iva - in particolar modo le c.d. frodi carosello, attuate attraverso l'interposizione di un prestanome che provvede all'estrazione della merce senza assolvere agli obblighi Iva, con successiva cessione della stessa merce ad un altro operatore economico che risulta l'effettivo beneficiario dell'illecito vantaggio fiscale derivante dall'intera attività fraudolenta.

In attesa che l'Agenzia delle Entrate emani detto Provvedimento operativo, l'Agenzia delle Dogane è intervenuta con due sue note, la [n.84920 del 7 settembre 2011](#) e la [n.113881 del successivo 5 ottobre](#), al fine di disciplinare la concreta applicazione normativa delle prescritte novità, non potendosi certo fermare nel frattempo l'attività del settore; settore che, peraltro, già lamenta come le nuove incombenze abbiano apportato complicazioni, rallentamenti, maggiori costi e uno spostamento dei traffici, in special modo, verso i porti del Nord Europa (come quelli olandesi).

Le colpe di pochi (il tentare, cioè, di prevenire i comportamenti fraudolenti di alcuni, lamentano gli operatori del settore), hanno fatto sì che ora vengano colpiti indiscriminatamente tutti; senza, inoltre, tener conto che i controlli predisposti potrebbero essere fatti d'ufficio, quindi senza appesantimenti per gli operatori, per il tramite dei modelli Intrastat e delle comunicazioni che vengono ordinariamente fatte alle varie Camere di Commercio.

Quanto sopra premesso, prima di esaminare le succitate indicazione dell'Agenzia delle Dogane, si premette un breve cenno sui depositi Iva e sulle regole che li governano.

I depositi Iva

I depositi Iva sono entrati a pieno titolo nel nostro ordinamento con l'art.1 della L. n.28 del 18 febbraio 1997, che ha introdotto l'art.50-*bis* del D.L. n.331/93, in recepimento della [Direttiva 95/7/CE](#), modificativa dell'art.16 della VI [Direttiva n.77/388/CE](#). La loro regolamentazione legislativa si è poi conclusa con l'emanazione del D.M. n.419/97, che ha definito le relative modalità pratico operative (quali il rilascio dell'autorizzazione per la

loro gestione, l'individuazione dei documenti e della contabilità da istituire, l'introduzione e l'estrazione dei beni, l'operatività dei controlli).

I depositi Iva erano, per il vero, già stati introdotti nel nostro ordinamento con il D.L. n.331/93, convertito con modificazione nella L. n.427/93, il cui art.50, co.8, prevedeva l'istituzione e la gestione di depositi non doganali autorizzati per la custodia di beni nazionali e comunitari. Secondo tale previsione legislativa, l'istituzione dei depositi Iva avrebbe comportato la possibilità di effettuare senza applicazione d'imposta:

- le cessioni e gli acquisiti intracomunitari di beni;
- le cessioni e le prestazioni di servizi relativi ai beni in essi giacenti.

La concreta applicazione di tale disposizione era però stata rinviata all'emanazione di un decreto ministeriale di attuazione e, a tale proposito, il Ministero delle Finanze in data 5 ottobre 1995 aveva diramato un comunicato stampa e reso noto il testo del decreto 20 settembre 1995, col quale veniva approvata la regolamentazione e la disciplina dei depositi non doganali.

Nel frattempo, però, la direttiva n.95/7/CE aveva apportato significative modifiche nel settore e il suddetto decreto non aveva mai trovato pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. La Legge n.28/97 ha abrogato il vecchio co.8, dell'art.50, mai entrato in vigore, e disciplinato in modo definitivo la materia.

Nella pratica i depositi Iva sono dei locali, in cui è possibile introdurre e custodire delle merci, per i quali, stante il silenzio della norma che li ha istituiti:

- non è previsto alcun particolare requisito;
- né l'autorizzazione a gestirli prevede l'indicazione delle caratteristiche dei locali.

Il controllo degli organi competenti a concedere l'autorizzazione si concreta, infatti, nel solo riscontro della sussistenza dei requisiti soggettivi in capo a chi li gestisce.

I depositi Iva permettono di non assoggettare ad imposizione le merci fino a quando non ne è definita la destinazione finale e, inoltre, consentono la non imponibilità delle lavorazioni effettuate nei depositi stessi.

Il regime sospensivo permette all'imposta di rimanere "sospesa" e quindi di non colpire il contribuente fino al momento in cui lo stesso viene ad interrompersi.

Introduzione dei beni nel deposito Iva

Per l'introduzione dei beni in un deposito Iva occorre prendere in considerazione tre diverse ipotesi:

- 1) beni introdotti da un operatore nazionale a seguito di un acquisto intracomunitario.
In tale fattispecie occorrerà:
 - a) integrare, nonché annotare, la fattura d'acquisto senza però applicarvi l'imposta, apponendovi in sua vece la dicitura "non soggetta art. 50-bis del D.L. n.331/93";
 - b) compilare e presentare il mod. INTRA 2;
 - c) introdurre la merce accompagnandola con i documenti necessari al depositario per le annotazioni sull'apposito registro dal medesimo tenuto;
- 2) beni non ancora ceduti a terzi introdotti da un operatore comunitario non stabilito in Italia.
In tal caso occorrerà:
 - a) nominare un rappresentante fiscale, che può ben essere il depositario stesso, o procedere all'identificazione diretta;
 - b) emettere una fattura di cessione intracomunitaria nei confronti di una delle predette posizioni, che a sua volta:
 - la integrerà e la registrerà indicandovi, in luogo dell'Iva, col riferimento all'art.50-bis del D.L. n.331/93;
 - compilerà e presenterà il mod. INTRA 2;
- 3) beni immessi in libera pratica e introdotti in un deposito Iva.

Questa operazione non costituisce un'importazione in sospensione d'imposta, bensì un'importazione senza pagamento dell'imposta, che doganalmente si chiude con l'introduzione stessa nel deposito. A tal fine necessita la presentazione, in dogana, del documento di presa in carico della merce rilasciato dal depositario. In sua mancanza l'ufficio doganale è legittimato alla riscossione dell'Iva all'importazione.

Operazioni effettuabili in costanza di deposito senza pagamento dell'Iva

L'importanza dei depositi consiste, come prima visto, nel sospendere la debenza dell'Iva; sospensione che si ha, oltre che al momento dell'introduzione, anche per tutta una serie di operazioni poste in essere in costanza di deposito dei beni stessi, tra le quali ricordiamo:

- le cessioni di beni custoditi in un deposito Iva;
- le prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative a beni custoditi in un deposito Iva, anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso ma nei locali limitrofi sempreché, in tal caso, le suddette operazioni siano di durata non superiore a sessanta giorni;
- il trasferimento dei beni in altro deposito Iva.

Estrazione dei beni dal deposito Iva

Per i beni soggetti al regime di deposito, l'imposta è dovuta dai soggetti passivi che procedono alla relativa estrazione, al fine di utilizzarli per le proprie esigenze o di farne oggetto di commercializzazione. Tale estrazione, che può essere effettuata solo ad opera di soggetti passivi Iva, comporta il pagamento dell'imposta. L'imponibile della fattura sarà costituito dal corrispettivo o dal valore dei beni relativi alla cessione, aumentato, se non già compresi nel prezzo finale, dei corrispettivi relativi alle lavorazioni effettuate in corso di deposito, e di tutti gli altri costi relativi all'introduzione e all'estrazione dei beni stessi. Si possono verificare due situazioni:

se i beni sono destinati a rimanere in Italia	⇒	la loro estrazione comporterà l'obbligo dell'emissione di un'autofattura, ai sensi del co.2, art.17 del DPR n.633/72;
se i beni estratti sono destinati ad uscire dal territorio nazionale	⇒	per la loro estrazione il cedente dovrà emettere una fattura non imponibile, per cessione all'esportazione, ai sensi dell'art.8 del DPR n.633/72, o intracomunitaria, ai sensi dell'art.41, del D.L. n.331/93 e dell'art.50-bis del D.L. n.331/93.

Per quel che concerne un soggetto non stabilito in Italia, ma che vi ha nominato un rappresentante fiscale, per il cui tramite effettua l'estrazione di beni precedentemente introdotti in un deposito Iva:

- all'atto della successiva cessione dei beni nei confronti di soggetti passivi stabiliti in Italia potrà emettere una fattura per le proprie esigenze, ma non dovrà addebitare l'imposta, che sarà invece assolta dal cessionario col meccanismo del *reverse charge*;
- qualora, invece, ceda detti beni a soggetti stabiliti all'estero, anche se identificati in Italia direttamente o tramite rappresentante fiscale, o a privati consumatori, dovrà adempiere agli ordinari obblighi d'imposta avvalendosi del proprio rappresentante fiscale¹⁸.

Così sinteticamente ricordate le norme che attengono ai depositi Iva, passiamo ora all'esame delle novità introdotte dai richiamati provvedimenti normativi di cui al D.L. n.70/11 e n.138/11, il cui scopo precipuo è, come già accennato, quello di evitare un uso improprio del "deposito" finalizzato all'evasione dell'Iva, rendendo, con comportamenti fraudolenti, illegittimamente definitivo il regime di sospensione d'imposta tipico dell'istituto.

¹⁸ Agenzia delle Entrate, R.M. n.89/10.

La prestazione di garanzia

L'articolo 50-*bis*, co.4, lett.b), del D.L. n.331/93, prevede che, ove l'importatore dichiari di introdurre i beni in libera pratica con contestuale immissione degli stessi in un deposito Iva, la loro importazione può avvenire senza il pagamento dell'imposta in dogana, rinviandosi in tal modo la debenza del tributo al successivo momento dell'estrazione dei beni dal deposito, al fine di immetterli in consumo nel territorio dello Stato.

L'articolo 7, co.2, lett.cc-*ter*), del D.L. n.70/11, ha integrato l'art.50-*bis*, co. 4, lett.b), del D.L. n.331/93, disponendo l'obbligo, per le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari, destinati ad essere introdotti in un deposito Iva, di prestare idonea garanzia commisurata all'imposta dovuta sui beni introdotti, proprio per evitare che detta procedura agevolativa possa poi, in qualche modo, compromettere la riscossione dell'Iva. A tal proposito l'Agenzia delle Dogane, anticipando in un certo senso l'atteso provvedimento dell'Agenzia delle Entrate ha, con la nota n.113881 del 5 ottobre 2011, integrativa della precedente n.84920 del 7 settembre 2011, premessone il generale obbligo di presentazione, ritenuto di dover precisare:

a) che sotto il profilo soggettivo:

- 1) la "nuova" garanzia – che fa venir meno quella prima contemplata per prassi operativa¹⁹ per i depositi doganali – può, in applicazione dei principi di carattere generale, essere prestata dall'importatore, da colui che dichiara l'importazione, ovvero da un terzo;
- 2) devono considerarsi esclusi da detto obbligo:
 - i soggetti già esonerati per i diritti doganali ai sensi dell'art.90 del DPR n.43/73, quali le Amministrazioni dello Stato, gli enti pubblici, e ditte di notoria solvibilità;
 - i soggetti titolari della certificazione AEO (Operatore Economico Autorizzato)²⁰,

b) che per quel che concerne lo svincolo della garanzia:

- 1) lo stesso può avvenire solo "*a conclusione degli adempimenti connessi all'estrazione della merce dal deposito*";
- 2) e, allo scopo, occorre trasmettere tramite depositario, nonché direttamente "*per velocizzare la procedura*", alla dogana competente, anche :
 - copia dell'autofattura o, in caso di esportazione o di cessione intracomunitaria, copia della fattura integrata e dei relativi estremi di registrazione, ovvero, in alternativa a tale integrazione, copia del registro di cui agli articoli 23, 24 e 25 del DPR n.633/72;
 - dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, con allegata fotocopia di un valido documento d'identità, attestante la conformità all'originale e l'effettiva registrazione dei predetti documenti contabili.

Con la nota n.113881/2011, l'Agenzia delle Dogane ha, altresì, precisato che la garanzia di cui trattasi deve essere presentata anche nel caso in cui sia un soggetto non stabilito, che si sia identificato direttamente in Italia, o che vi abbia nominato un proprio rappresentante fiscale, a immettere in libera pratica dei beni introducendoli un deposito Iva; tranne che non sia anch'egli esonerato ai sensi dell'art.90 del DPR n.43/73, o dotato di certificazione AEO.

Iscrizione alla Camera di Commercio e operatività

Come detto in premessa, con l'art.2, co.36-*vicies-quater* del D.L. n.138/11, si è disposto che l'estrazione dei beni dal deposito Iva possa essere effettuata unicamente da soggetti passivi Iva iscritti da almeno un anno alla Camera di Commercio, che siano in grado di dimostrare un'effettiva operatività, nonché di attestare la regolarità dei versamenti Iva, il tutto con modalità da definirsi con apposito Provvedimento direttoriale.

¹⁹ Nota del Dipartimento delle Dogane n.1241/VII del 3/04/97 e circolare n.16/D del 28/04/06.

²⁰ La qualifica di AEO, che può concessa a tutte le imprese che ne fanno richiesta dall'Ufficio doganale di competenza in relazione al luogo in cui l'operatore tiene la contabilità principale circa le operazioni svolte, consente l'acquisizione di uno *status* di affidabilità e di sicurezza con validità illimitata e comunitaria.

Tale condizione è allo stato, mancando appunto il previsto Provvedimento attuativo, almeno per quel che concerne i soggetti esteri con rappresentante fiscale o identificatisi direttamente in Italia, una condizione “capestro” per due ordini di motivi:

- 1) tali soggetti, non essendo iscritti alle Camere di Commercio, non potrebbero più (in quanto sulla base della nuova disposizione “sconosciuti”), poter procedere all'estrazione di beni dai depositi Iva;
- 2) il soggetto estero che si è identificato in Italia o che vi ha nominato un rappresentante fiscale, molte volte lo ha fatto al solo fine di poter porre in essere estrazioni, talora anche in numero limitato, di beni giacenti in un deposito Iva, che da sole non possono certo assumere a prova di “operatività”.

È sperabile che l'emanando Provvedimento disponga che, in questi casi, facciano fede le attestazioni al riguardo rilasciate dai competenti enti (Camere di commercio e uffici fiscali) dello Stato di stabilimento dell'estrattore, e magari l'essere costui dotato della precitata certificazione AEO, stante il fatto che la stessa, introdotta dal 1° gennaio 2008 con i [regolamenti CE n.648/05 e n.1875/06](#), consente, come è dato leggere nel relativo opuscolo sul sito dell'Agenzia delle Dogane:

- di acquisire uno *status* di affidabilità e di sicurezza con validità illimitata e comunitaria;
- una riduzione dei controlli;
- semplificazioni doganali;
- facilitazioni nel settore della sicurezza;
- migliori relazioni con le autorità doganali;
- maggiore velocità nelle operazioni doganali;
- mutuo riconoscimento con altri programmi di affidabilità e sicurezza di Paesi terzi.

A tale, logica, “speranza” deve essersi anche ispirata la citata nota dell'Agenzia delle Dogane n.113881/11, che al riguardo appunto recita:

“Fino all'adozione del previsto Provvedimento da parte dell'Agenzia delle Entrate, l'estrazione dei beni da un deposito Iva, ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione nello Stato, continua ad essere effettuata secondo le modalità attuali”, cioè quelle antecedenti al D.L. n.138/11.

Ciò proprio a voler significare di non ravvedere l'opportunità, anche per quel che concerne gli operatori non nazionali, di sospendere, in attesa di detto Provvedimento, l'attività d'estrazione e successiva commercializzazione dei beni depositati, stante la possibilità di comunque poterne, almeno nella maggior parte dei casi, appurare serietà e solvibilità.

EUROCONFERENCE
EDITORE



L' IVA COMUNITARIA

ESEMPI, CASISTICA E SOLUZIONI PER LO STUDIO PROFESSIONALE

AUTORE:
N. Villa
G. Gelosa
G. Zangrilli

EDIZIONE:
Gennaio 2011

PREZZO
€ 45,00 (IVA inclusa)

[VISUALIZZA L'INDICE](#)

[ACQUISTA IL TESTO SUL SITO](#)

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



Gruppo EUROCONFERENCE®
costruiamo competenze

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.