

## In evidenza



Notizie *Flash*

Società di comodo: il parere dell'Irdcec sulle nuove disposizioni di legge



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

La definizione del costo delle liti fiscali pendenti: casi pratici



Il Punto sull'Iva

Vitto e alloggio: considerazioni sulla deducibilità dell'Iva non detratta

# Sommario



## Notizie *Flash*

- Operazioni in contanti sopra i € 2.500: comunicazione non sempre obbligatoria pag.3
- I chiarimenti delle Entrate sul pagamento del superbollo auto pag.3
- Senza comunicazione Pec scattano le sanzioni pag.3
- Niente Iva sul recupero delle bollette non pagate al vecchio fornitore di energia pag.3
- Più facile ottenere l'esonero per l'introduzione di beni nei depositi Iva pag.4
- Detrazione 36% il limite di € 48.000 è unico e comprende anche le pertinenze pag.4
- Imprese abruzzesi: chiarimenti sul trattamento fiscale per le spese sugli immobili pag.4
- Aggiornata la guida delle Entrate sulle agevolazioni per gli interventi di recupero edilizio pag.4
- Società di comodo: il parere dell'Irdcec sulle nuove disposizioni di legge pag.5
- Anche per gli *Ias adopter* Xbrl in italiano pag.5
- Il credito Iva è escluso da quelli che possono formare oggetto di transazione pag.5
- *Overruling*: su questioni dibattute è possibile la retroattività pag.5
- Distacco del personale: Iva detraibile se il rimborso non coincide con gli oneri del distaccante pag.6
- Accertamento annullabile in autotutela: il Fisco paga le spese processuali pag.6
- Il raddoppio dei termini di accertamento è limitato a chi commette l'illecito pag.6
- *Software* procedura di controllo Spesometro pag.6

IVA

## Il Punto sull'Iva

- [Vitto e alloggio: considerazioni sulla deducibilità dell'Iva non detratta](#) pag.7



## Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [L'accertamento immobiliare tra valore normale e mutuo nella recente giurisprudenza](#) pag.13
- [I chiarimenti delle Entrate in materia di definizione delle liti pendenti](#) pag.17
- [La definizione del costo delle liti fiscali pendenti: casi pratici](#) pag.24



## Fisco e Estero

- [Transfer pricing: tutte le metodologie Ocse hanno pari dignità?](#) pag.31



## Notizie Flash

a cura di Alessia Zoppi e Simone Bonini

### ANTIRICICLAGGIO

[Ministero Finanze  
circolare  
4/11/11](#)



#### Operazioni in contanti sopra i €2.500: comunicazione non sempre obbligatoria

Le operazioni di prelievo e/o di versamento di denaro contante sopra i € 2.500 non concretizzano automaticamente una violazione e, pertanto, non comportano l'obbligo di effettuare la comunicazione al Ministero dell'Economia. Tale comunicazione è obbligatoria solo qualora concreti elementi inducano a ritenere violata la disposizione normativa. È quanto precisa il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con una **circolare** pubblicata **venerdì 4 novembre** e condivisa con Banca d'Italia, Unità di informazione finanziaria e Guardia di Finanza. Nel documento sono fornite ulteriori indicazioni per quanto riguarda la segnalazione al Mef dei libretti di deposito al portatore superiori a €2.500 e non regolarizzati entro il 30 settembre.

### IMPOSTA DI BOLLO

[C.M.  
8/11/11  
n.49](#)



#### I chiarimenti delle Entrate sul pagamento del superbollo auto

Non devono versare l'addizionale erariale per le auto superiori a 225 kilowatt, i contribuenti che hanno venduto il veicolo prima del 6 luglio 2011 e chi usufruisce di un regime di esenzione o di interruzione dal pagamento delle tasse automobilistiche (per esempio per i veicoli storici). Scade il prossimo 10 novembre il pagamento per i veicoli iscritti al Pra alla data del 6 luglio 2011, mentre per i veicoli immatricolati dal 7 luglio al 31 dicembre 2011 il termine per il versamento è fissato al 31 gennaio 2012. Sono questi alcuni dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la **circolare n.49/E** dell'**8 novembre**.

### CCIAA

[Ministero Sviluppo  
circolare  
31/10/11  
n.3645/C](#)



#### Senza comunicazione Pec scattano le sanzioni

Entro il 29 novembre tutte le imprese costituite in forma societaria iscritte nel Registro delle Imprese dovranno procedere alla comunicazione al Registro del proprio indirizzo di posta elettronica certificata. Il mancato rispetto di tale termine comporta l'applicazione delle sanzioni previste dall'art.2630 c.c. in capo al legale rappresentante dell'impresa. È una delle precisazioni fornite dal Ministero dello Sviluppo Economico con la **circolare n.3645/C** del **31 ottobre**, che illustra alcune indicazioni operative, in vista del termine per la comunicazione dell'indirizzo Pec.

### IVA

[R.M.  
9/11/11  
n.106](#)



#### Niente Iva sul recupero delle bollette non pagate al vecchio fornitore di energia

Non si applica l'Iva al costo aggiuntivo per il trasporto dell'energia, addebitato dall'impresa distributrice all'impresa venditrice entrante e, infine, da quest'ultima al cliente finale (c.d. "corrispettivo C-mor"). Tale importo, infatti – nelle diverse fasi in cui si articola il sistema indennitario – si configura alla stregua di una movimentazione di carattere finanziario (ex art.2, co.3, lett. a), del DPR n.633/72). È questo, in sintesi, il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.106** del **9 novembre**.

## DOGANE

### Più facile ottenere l'esonero per l'introduzione di beni nei depositi Iva

L'Agenzia delle Dogane – recependo gli indirizzi forniti dalla risoluzione parlamentare n.7/00713 – ha semplificato le procedure per l'accesso all'esonero (art.90 del Tuld) dalla prestazione di garanzia per l'introduzione di beni nei depositi Iva (ex art.50-bis del D.L. n.331/93). Limitatamente a tale fattispecie gli Uffici delle Dogane sono tenuti a verificare, su istanza di parte, la solvibilità aziendale di un soggetto attraverso l'esame dei seguenti elementi: iscrizione del soggetto alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura da almeno un anno; dati risultanti dal certificato storico rilasciato dalla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura; assenza di carichi pendenti come risultante dal certificato, approvato con Determinazione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 giugno 2001, rilasciato dal competente Ufficio delle Entrate; dichiarazione, resa dal soggetto ai sensi e per gli effetti del DPR n.445/00, di aver effettuato, nel corso dell'ultimo anno, operazioni di importazioni di merci non comunitarie in relazione alle quali commisurare l'ammontare dell'esonero stesso, senza che siano state rilevate irregolarità sanzionabili. Sono queste le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Dogane con la **nota prot.127293/RU del 4 novembre**.

[Agenzia Dogane  
nota  
4/11/11  
prot.127293/RU](#)



## AGEVOLAZIONI – INCENTIVI – FINANZIAMENTI

### Detrazione 36% il limite di €48.000 è unico e comprende anche le pertinenze

Il limite di € 48.000 per unità immobiliare entro il quale si può usufruire della detrazione del 36% delle spese sostenute per gli interventi di ristrutturazione edilizia, comprende sia l'abitazione sia le relative pertinenze. È dunque esclusa la possibilità che per le pertinenze, quali autorimesse e posti auto, si possa computare un ulteriore autonomo limite di spesa. È questo il chiarimento fornito in Commissione Finanze della Camera con la **risposta n.5-05678 del 9 novembre**.

[Camera  
Commissione  
Finanze  
risposta  
9/11/11  
n.5-05678](#)



### Imprese abruzzesi: chiarimenti sul trattamento fiscale per le spese sugli immobili

Le spese di riparazione degli immobili d'impresa, danneggiati o distrutti dal terremoto che ha colpito l'Abruzzo il 6 aprile 2009, non vanno dedotte obbligatoriamente nel limite del 5%. I costi di questa natura, infatti, se sono capitalizzati nel costo di beni strumentali ammortizzabili, partecipano al reddito fiscale sotto forma di quote d'ammortamento più alte. È questo il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate con la **circolare n.50/E del 10 novembre**.

[C.M.  
10/11/11  
n.50](#)



### Aggiornata la guida delle Entrate sulle agevolazioni per gli interventi di recupero edilizio

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato sul proprio sito *web* la versione aggiornata a novembre 2011 della **guida "Ristrutturazioni edilizie: le agevolazioni fiscali"**, in cui sono esposte le istruzioni per poter utilizzare le principali agevolazioni fiscali previste per gli interventi di recupero edilizio. La nuova versione tiene conto delle novità contenute nella Legge finanziaria 2010, che ha prorogato fino al 31/12/12 il termine per fruire della detrazione del 36% e che ha prorogato la detrazione d'imposta sull'acquisto di immobili ristrutturati da imprese di costruzione o ristrutturazione o da cooperative, applicabile alle abitazioni facenti parte di edifici interamente ristrutturati dal 1/01/08 al 31/12/12 e acquistati entro il 30/06/13. Il documento analizza anche l'applicazione dell'aliquota Iva agevolata del 10%; la detrazione Irpef del 19% sugli interessi passivi pagati per mutui stipulati per la costruzione (e la ristrutturazione) dell'abitazione principale e l'applicazione dell'Iva al 4% sui beni finiti acquistati per la costruzione di abitazioni non di lusso (a prescindere che siano prima casa o meno) ed edifici assimilati. Infine, si segnala la semplificazione degli adempimenti introdotti dal D.L. Sviluppo n.70/11.

[Agenzia Entrate  
guida  
novembre 2011  
Sito Web](#)



## DIRITTO SOCIETARIO

### **Società di comodo: il parere dell'Irdcec sulle nuove disposizioni di legge**

L'Irdcec, con la **circolare n.25/IR** del 31 ottobre, ha preso in esame le novità introdotte dal D.L. n.138/11 in materia di società non operative. La presenza di una causa di esclusione o di disapplicazione assume rilievo con riguardo al periodo d'imposta nel quale dovrebbe, altrimenti, applicarsi la disciplina, e non in relazione alla verifica del presupposto relativo al triennio precedente. L'esistenza di una causa di esclusione in uno dei tre periodi d'imposta non dovrebbe interrompere la successione delle dichiarazioni in perdita che comportano la non operatività delle società. Le motivazioni che le società in perdita possono porre a base delle loro istanze possono riguardare l'economicità del comportamento imprenditoriale. Le perdite conseguite nei periodi in cui opera la presunzione di non operatività sono da considerare non riportabili, considerato che, dal nuovo dettato normativo traspare l'intenzione di sostituire il *test* ordinario di operatività con la presunzione di legge, lasciando però inalterate tutte le conseguenze derivanti dalla non operatività. Sono queste alcune delle interpretazioni offerte dall'Istituto di Ricerca.

[Irdcec  
circolare  
31/10/11  
n.25/IR](#)



## CONTABILITÀ E BILANCIO

### **Anche per gli *las adopter* Xbrl in italiano**

Lo Iasb, sul sito <http://www.iasb.org/xbrl>, ha pubblicato in italiano la **Ifrs Taxonomy 2011** con cui i soggetti *las adopter* potranno codificare in Xbrl i propri bilanci. Il nuovo vocabolario, infatti, codifica nel linguaggio digitale, l'intero bilancio di esercizio o consolidato redatto secondo i principi contabili internazionali, ossia: gli schemi quantitativi, il Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria; il Conto economico complessivo; il Rendiconto finanziario; il Prospetto delle variazioni del patrimonio netto e la Nota integrativa.

[Iasb  
documenti  
novembre 2011  
Sito Web](#)



## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

### **Il credito Iva è escluso da quelli che possono formare oggetto di transazione**

La falcidia del credito relativo all'Iva non è mai ammissibile nell'ambito del concordato preventivo, anche nel caso in cui il creditore abbia optato per la transazione fiscale. Tuttavia tale vincolo non incide sulla legittima falcidia degli altri crediti, è infatti da escludersi che l'obbligo dell'integrale pagamento dell'Iva comporti la necessità dell'integrale pagamento di tutti i crediti privilegiati con grado anteriore, in ossequio al principio secondo cui "il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione" (art.160, co.2, u.p., L.F.). Lo ha stabilito dalla Corte di Cassazione con la **sentenza n.22931 del 4 novembre**, ribadendo inoltre che l'obbligo dell'integrale (anche se dilazionato) pagamento dell'Iva non comporta l'inderogabile accoglimento della pretesa fiscale, in quanto nell'ambito del concordato senza transazione fiscale resta ferma la facoltà del contribuente di opporsi alla stessa, così che è solo l'imposta definitivamente accertata che è soggetta al vincolo richiamato.

[Cassazione  
sentenza  
4/11/11  
n.22931](#)






### **Overruling: su questioni dibattute è possibile la retroattività**


Il principio di irretroattività del diritto (c.d. *overruling*) non si applica quando non ricorre il presupposto dell'imprevedibilità della "svolta" giurisprudenziale, in relazione ad un problema dibattuto in dottrina e giurisprudenza, come quello della valenza indiziaria dei parametri nell'accertamento fiscale. È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con una **sentenza del 4 novembre**.

[Cassazione  
sentenza  
4/11/11](#)



<p><a href="#">Cassazione sentenza 7/11/11 n.23021</a></p> 	<p><b>Distacco del personale: Iva detraibile se il rimborso non coincide con gli oneri del distaccante</b></p> <p>Il distacco di personale è irrilevante ai fini dell'Iva soltanto se la controprestazione del distaccatario consista nel rimborso di una somma esattamente pari alle retribuzioni e agli altri oneri previdenziali e contrattuali gravanti sul distaccante. Il riconoscimento, da parte del distaccatario, di un corrispettivo maggiore o minore a tale somma comporta l'inapplicabilità dell'esenzione Iva, che può quindi essere legittimamente portata in detrazione. È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con la <b>sentenza n.23021 del 7 novembre</b>.</p>
<p><a href="#">CTR Lombardia sentenza 13/07/11 n.101/19/11</a></p> 	<p><b>Accertamento annullabile in autotutela: il Fisco paga le spese processuali</b></p> <p>Il Fisco è tenuto a rimborsare le spese del giudizio quando il processo incardinato dal contribuente è rivolto a conseguire l'annullamento di un provvedimento la cui illegittimità, anche nell'ambito del contraddittorio e/o in via di autotutela, avrebbe potuto essere accertata dall'Agenzia con la necessaria diligenza e/o perizia. È quanto stabilito dalla CTR Lombardia con la <b>sentenza n.101/19/11 del 13 luglio</b>.</p>
<p><a href="#">CTP Brindisi sentenza 10/10/11 n.194/3/11</a></p> 	<p><b>Il raddoppio dei termini di accertamento è limitato a chi commette l'illecito</b></p> <p>Il raddoppio dei termini per l'accertamento, previsto nel caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia penale, non può essere applicato automaticamente ai soci di una Srl se la denuncia di reato penale è stata disposta esclusivamente nei confronti dell'amministratore della società. Lo ha stabilito dalla CTP di Brindisi con la <b>sentenza n.194/3/11 del 10 ottobre</b>.</p>

### AGGIORNAMENTO SOFTWARE

<p>Agenzia Entrate software Sito Web</p> 	<p><b>Disponibile la procedura di controllo dello spesometro</b></p> <p>È disponibile sul sito <i>web</i> delle Entrate la <b>versione 1.0.0</b> del 7/11/11 della <b>procedura di controllo</b> della comunicazione telematica (spesometro) delle operazioni rilevanti ai fini Iva, di importo non inferiore a € 3.000, ex art.21 del D.L. n.78/10. il <i>software</i> consente di verificare la conformità delle comunicazioni e il rispetto delle regole definite nelle specifiche tecniche allegate al <a href="#">provvedimento n.133642/11</a>.</p> <p>(Percorso: <a href="http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home">http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home</a> - Cosa devi fare - Comunicare Dati - Comunicazione operazioni Iva - Compilazione e invio - Procedura di controllo)</p>
--	--



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.



**Vitto e alloggio: considerazioni sulla deducibilità dell'Iva non detratta***a cura di Fabio Garrini***Iva su vitto e alloggio: complicazioni documentali e contabili**

La possibilità di detrarre l'Iva assolta sulle spese di vitto e alloggio – introdotta dal D.L. n.112/08 – per alcuni potrebbe aver fruttato un ritorno apprezzabile in termini di recupero d'imposta (probabilmente non eccessivamente consistente, in relazione al proprio volume di attività). Quello che risulta certo è che per i più (se non addirittura per tutti) si è trasformata in una non trascurabile complicazione amministrativa, non sempre del tutto agevole da governare. Complicazione che deriva non tanto dalla complessità giuridica della vicenda (che comunque in alcune situazioni si dimostra anche piuttosto articolata quando ci si trova a districare le singole fattispecie), ma quanto più per la mole e i flussi dei documenti che operativamente le aziende devono trattare, gestire e quindi contabilizzare. Se infatti un'azienda di medio-piccole dimensioni, con qualche decina di dipendenti che ogni giorno si muovono per lavoro, può recuperare sull'arco annuale qualche migliaia di euro di Iva sulle spese di vitto e alloggio, è altrettanto vero che tali spese sono spesso documentate da migliaia di documenti.

Peraltro nell'ambito di tale questione si è posto anche il problema di valutare (e gestire) la deduzione dell'Iva non detratta (ad esempio perché si è preferito richiedere la ricevuta fiscale in luogo della fattura, scelta che deriva dalla volontà di perseguire una semplificazione amministrativa): dopo le altalenanti posizioni dell'Agenzia delle Entrate, sul punto è intervenuto il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili con il [parere n.69](#) del 15 settembre 2011, con l'intento di fissare un limite di ragionevolezza nella rinuncia al diritto alla detrazione.

Prima di affrontare il contenuto di tale contributo, pare utile riepilogare per sommi capi la vicenda (quantomeno sul versante della gestione documentale), quindi la recente evoluzione che ha interessato la questione specifica.

Dal 1 settembre 2008 l'imposta pagata in dipendenza delle spese di vitto e alloggio è divenuta detraibile: il comma 28-*bis* dell'art.83 del D.L. n.112/08 ha infatti eliminato dalla lettera e) dell'art.19-*bis*1 (che oggi regola le sole spese di trasporto di persone) le prestazioni relative ai servizi alberghieri e di ristorazione. Tali spese vengono quindi liberate dalla falciatura dell'indetraibilità oggettiva, per diventare soggette al generale principio che regola la detrazione dell'Iva, quello dell'inerenza.

La modifica apportata nel comparto Iva era accompagnata da uno speculare intervento in materia di imposte dirette: a fronte della detraibilità dell'imposta, a decorrere dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2008, il comma 5 dell'art.109 Tuir ha introdotto la deducibilità dei costi di vitto e alloggio ridotta al 75%<sup>1</sup>, in questo modo controbilanciando il beneficio in termini di recupero dell'Iva.

In questo senso tale intervento, dal punto di vista fiscale, presenta un "saldo zero", anche se probabilmente saranno non infrequenti le fattispecie che hanno ricevuto un danno

<sup>1</sup> Con alcune eccezioni: in base all'art.109, co.5, Tuir sono infatti interamente deducibili le spese di trasferta dei dipendenti di cui all'art.95 co.3 Tuir; inoltre, con riferimento al reddito professionale, l'art.54, co.5, Tuir prevede la deducibilità integrale delle spese di vitto e alloggio sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura.

dalla nuova disciplina (in quanto incappano nel limite di deducibilità) senza ottenere alcun vantaggio in termini di detrazione dell'imposta.

Senza poi tralasciare l'aspetto amministrativo (anzi, è l'aspetto che in questa sede preme approfondire):

il saldo zero derivante da tale manovra è infatti tale (o quantomeno dovrebbe esserlo), solo a livello fiscale, ma sono ben evidenti le complicazioni operative e contabili necessarie per cogliere i benefici derivanti dalla sopravvenuta detraibilità dell'imposta. Si pensi, in particolare, alla necessità di richiedere la fattura (in quanto unico documento che ai sensi dell'art.19, DPR n.633/72 è in grado di assicurare la detrazione dell'imposta addebitata) in luogo della più sbrigativa ricevuta fiscale: proprio su questo punto, per quanto in questa sede interessa, occorre soffermarsi a ragionare.

Dal sopravvenuto diritto alla detrazione dell'Iva, si è venuto a creare un incremento sensibile delle fatture emesse da parte degli esercenti attività alberghiera e di ristorazione, così come analoghe complicazioni amministrative sono sorte in capo ai soggetti che ricevono tali prestazioni.

La richiesta della fattura per accedere alla detrazione dell'Iva comporta infatti:

- la necessità di effettuare una registrazione sul libro Iva acquisti del documento
- la rilevazione dell'anagrafica del fornitore;
- la rilevazione del pagamento (quest'ultima è la sola rilevazione contabile necessaria invece nel caso in cui il costo fosse certificato da ricevuta fiscale).

Quando le trasferte sono frequenti, specialmente se avvengono in luoghi differenti, quindi utilizzando i servizi di alberghi e ristoranti spesso diversi, la complicazione contabile risulta di non poco conto.

A peggiorare le cose si era poi aggiunta anche una singolare posizione dell'Agenzia delle Entrate, espressa nella [C.M. n.53/E](#) del 5 settembre 2008 (fortunatamente presto corretta), secondo cui la fattura avrebbe dovuto recare doppia intestazione: secondo tale posizione, il documento si sarebbe dovuto intestare tanto al soggetto committente il servizio (impresa o professionista) quanto al soggetto (o ai soggetti!) fruitore della prestazione (dipendente, collaboratore, amministratore). Soddisfare tale requisito avrebbe comportato una moltiplicazione di adempimenti – già di per sé gravosi – che avrebbero finito per rendere sempre meno conveniente l'esercizio del legittimo diritto alla detrazione dell'imposta: si pensi, per fare un esempio, ad un pranzo di lavoro con 10 dipendenti. Fortunatamente l'Agenzia delle Entrate è tornata sui propri passi, modificando la posizione descritta:

viene infatti permessa la detrazione anche se la fattura è intestata al soggetto beneficiario della detrazione, purché i dati dei dipendenti fruitori della prestazione siano indicati nella fattura ovvero allegando una apposita nota.

Tale posizione, dapprima anticipata in maniera informale da alcune risposte pubblicate sulla stampa specializzata, è stata esplicitamente assunta con la [C.M. n.6/E/09](#). In realtà, come chiarito da Assonime nella circolare n.55 del 2008, l'indicazione nella fattura del soggetto beneficiario non può essere considerata una "pregiudiziale" per l'esercizio della detrazione ma, semmai, può essere opportuna al fine di provare l'inerenza della spesa.

Risolto il problema dell'intestazione, resta ancora da interrogarsi su come accelerare gli adempimenti amministrativi di registrazione delle fatture. Una possibile soluzione è quella dell'utilizzo del documento riepilogativo, introdotto con il DPR n.696/96 ma fino ad oggi poco utilizzato: in luogo dei singoli documenti di spesa di importo non superiore a € 300<sup>2</sup> è possibile registrare un solo documento nel quale sono riportati i numeri attribuiti alle singole fatture dal destinatario, l'ammontare complessivo delle operazioni e l'ammontare

<sup>2</sup> Importo recentemente aggiornato dal D.L. n.70/11, rispetto al precedente limite di € 154,94.



dell'imposta. Certo, nemmeno il documento riepilogativo può essere considerato la panacea di tutti i "mali amministrativi" derivanti dal reintrodotta regime di detraibilità dell'Iva:

qualora fosse adottata tale soluzione, i contribuenti in contabilità ordinaria si devono infatti cimentare nel non sempre facile compito di coordinare i movimenti contabili di pagamento con l'unica registrazione del documento riepilogativo (analogamente a quanto già si fa con le schede carburanti). In molti casi il documento riepilogativo potrebbe trasformarsi in un "boomerang contabile".

Forse tale soluzione potrebbe essere di più facile gestione per i contribuenti in contabilità semplificata (in quanto non devono gestire i pagamenti delle singole operazioni riepilogate), ma essendo soggetti con attività più modeste, con ogni probabilità per loro risulterà più veloce la registrazione dei singoli documenti evitando la redazione del documento riepilogativo.

### **La rinuncia alla detrazione e la deduzione dell'Iva non detratta**

Con queste premesse, è evidente che il recupero in detrazione dell'Iva evidenziata sulle spese alberghiere e di ristorazione, se la procedura amministrativa non è perfettamente roduta, potrebbe risultare controproducente: i costi amministrativi legati alle perdite di tempo, tanto al momento dell'emissione del documento presso l'albergo o il ristorante (attesa alla cassa), quanto al momento della registrazione (rilevazione anagrafica fornitore, registrazione fattura e rilevazione del pagamento), potrebbero superare l'importo dell'Iva esposta sul documento.

Per tale motivo non poche imprese hanno ipotizzato di continuare ad applicare le precedenti procedure, richiedendo la ricevuta fiscale e quindi implicitamente rinunciando alla detrazione dell'imposta (sempre preclusa in assenza della fattura), ma snellendo la procedura di gestione delle trasferte (specie quando risultano numerose).

Proprio questo aspetto è stato oggetto di una posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate, da più parti (e non a torto) aspramente criticata. Posizione poi significativamente corretta, come si vedrà.

Secondo la C.M. n.6/E/09 sarebbe risultata preclusa la possibilità di dedurre dalle imposte sui redditi l'ammontare dell'Iva incorporata nel corrispettivo pagato, nel caso in cui la spesa non venga documentata con fattura, ma con ricevuta o scontrino. Principio peraltro poi espresso anche nella [R.M. n.84/E](#) del 31 marzo 2009 con riferimento alla base imponibile Irap<sup>3</sup>.

### **Esempio**

Fattura di un pasto di lavoro di € 11 (€ 10 + € 1 di Iva).  
Secondo la C.M. n.6/E/09, il costo rilevante sarebbe € 10, che poi risulterebbe deducibile al 75% (quindi € 7,5) in forza della limitazione di cui all'art.109, co.5 Tuir. Con riferimento a tale costo contabilizzato, la variazione in aumento sarebbe quindi pari ad € 3,5.

Al di là della poca ragionevolezza di tale posizione (di cui tra un attimo si dirà), questo avrebbe anche causato un problema operativo non trascurabile: nella determinazione delle variazioni in aumento non sarebbe stato sufficiente calcolare il 25% delle spese di vitto e alloggio, in quanto prima si sarebbe dovuta isolare la componente legata all'Iva non detratta, magari con la necessità di verificare migliaia di documenti contabilizzati in tale conto.

<sup>3</sup> Principio ancora più improprio visto che, quantomeno per i soggetti Ires, dal 2008 la base imponibile Irap è oggetto di derivazione dal risultato di bilancio, senza apportare variazioni fiscali.

La dottrina, in modo sostanzialmente unanime, Assonime compresa, ha affermato che in questi casi l'ammontare deducibile, sebbene nel limite del 75%, debba essere costituito dall'intero importo addebitato, comprensivo quindi anche dell'Iva, non essendo in questo caso "tecnicamente" possibile l'esercizio della detrazione dell'imposta.

Nella circolare n.55 Assonime sosteneva questo tipo di interpretazione, indicando come in questi casi l'Iva, rimasta a carico dell'impresa (o del professionista), rappresentasse un costo inerente, riflettendo la scelta di convenienza economica costituita dalla rinuncia a richiedere la fattura per garantirsi la detrazione dell'Iva nel momento in cui i costi amministrativi connessi alla gestione contabile fossero considerati superiori rispetto all'importo recuperabile. L'Agenzia riteneva, invece, che dipendendo la mancata detrazione dell'Iva da una scelta fatta dal contribuente, questa non potesse rappresentare un costo deducibile dal punto di vista delle imposte sui redditi.

Anche in questo caso l'Agenzia ha avuto modo di ripensare alla prima posizione assunta, correggendo il tiro con la successiva [C.M. n.25/E](#) del 19 maggio 2010. In tale documento viene infatti affermato che le predette considerazioni in merito al carattere non inerente del costo rappresentato dall'Iva detraibile – ma non detratta per effetto della mancata richiesta della fattura – possono subire un'eccezione qualora la scelta di non richiedere la fattura per le prestazioni alberghiere e di ristorazione si basi su valutazioni di convenienza economico-gestionale. L'imprenditore o il professionista, infatti, possono decidere di non richiedere le fatture relative alle prestazioni alberghiere e di ristorazione e, quindi, di non detrarre l'Iva assolta sulle stesse, nel caso in cui i costi da sostenere per eseguire gli adempimenti Iva connessi alle fatture siano superiori al vantaggio economico costituito dall'importo dell'Iva detraibile.

In tal caso, posto che la scelta dell'operatore si prospetta come la soluzione economicamente più vantaggiosa, si può riconoscere all'Iva non detratta per mancanza della fattura la natura di "costo inerente" all'attività esercitata e, pertanto, la deducibilità ai fini delle imposte sui redditi.

Pertanto, in mancanza delle fatture relative alle prestazioni alberghiere e di ristorazione, l'imprenditore e il professionista possono dedurre dal reddito – come elemento aggiuntivo del costo sostenuto per l'acquisto delle prestazioni medesime – l'Iva non detratta, sempreché la stessa presenti la natura di "costo inerente" all'attività nel senso anzidetto. La limitazione al 75% della deducibilità delle spese di vitto e alloggio sarà quindi riferita al costo delle predette prestazioni maggiorato dell'Iva non detratta (quindi l'intero importo contabilizzato).

L'Iva non detratta relativa alle prestazioni di vitto e alloggio assume rilievo fiscale anche ai fini Irap, a condizione che l'onere risulti iscritto tra i costi che concorrono alla determinazione del valore della produzione netta da assoggettare all'imposta (come ordinariamente accade, visto che le spese di trasferta sono costi per servizi da iscrivere nella voce B7 del conto economico).

La C.M. n.25/E/10 sostiene poi che non può costituire un costo inerente all'attività esercitata e, conseguentemente, non è deducibile dal reddito, l'Iva documentata mediante fattura e rimasta a carico dell'impresa ovvero del professionista a causa del mancato esercizio del diritto alla detrazione. Situazione sulla quale forse si potrebbe anche discutere, ma che risulta decisamente residuale, posto che una volta che l'ufficio amministrativo della ditta ha a disposizione la fattura rilasciata dall'esercente, non vi sono motivi per non procedere alla detrazione dell'Iva.

### **Rinuncia alla detrazione e inerenza**

Nella C.M. n.25/E/10, in relazione alla rinuncia alla detrazione e alla prova dell'inerenza per la deduzione, si legge:

*“L’ accertamento dell’inerenza del costo deve essere condotto tenendo conto delle specifiche condizioni sulle quali si basa la scelta dell’imprenditore, al fine di verificare che il sostenimento del costo medesimo realizzi effettivamente un vantaggio economico per l’impresa.”*

Il che sta a significare che non basterebbe semplicemente affermare l’esistenza di un risparmio gestionale dalla rinuncia alla detrazione, ma si tratterebbe anche di valutare se davvero la perdita derivante da tale rinuncia è controbilanciata da un risparmio di costi amministrativi che sia almeno equivalente.

### **Il parere del Cndcec**

Proprio sotto questo profilo si deve registrare il contributo del Cndcec nel parere in commento:

*“al fine di promuoverne [il riferimento è l’apertura dell’Agenzia alla possibilità di dedurre l’Iva non detratta quando tale scelta deriva da valutazioni di convenienza gestionale, n.d.a.] una più agevole applicazione pratica si ritiene opportuno individuare un limite oggettivo, o almeno un ordine di grandezza, entro il quale possa essere comunemente riconosciuta come sussistente la convenienza economica della scelta di non richiedere la fattura.”*

In particolare, l’analisi condotta dalla commissione incaricata di esaminare la questione si è soffermata a valutare i costi amministrativi legati alla contabilizzazione del documento. Per soppesare i costi amministrativi da sostenere per eseguire gli adempimenti Iva, la commissione ha preso come punto di riferimento oggettivo la tariffa professionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili. L’articolo 33, co.2, lett. a), stabilisce un importo unitario *“per ciascuna rilevazione che comporti un addebito ed un accredito sul libro giornale”* che può variare da un minimo di € 2,33 ad un massimo di € 4,65 (la registrazione della fattura comporta due rilevazioni – fattura e pagamento – rispetto alla rilevazione della ricevuta fiscale che invece costituisce una unica rilevazione contabile). Viene quindi preso in considerazione un valore medio di € 3 quando la contabilità è tenuta in *outsourcing*, ridotta del 30% quando la contabilità è tenuta internamente dall’azienda.

Pertanto, quando l’Iva “rinunciata” supera l’importo di € 3, tale rinuncia non è economicamente vantaggiosa, quindi l’Iva non detratta diverrebbe non deducibile: posto che l’Iva sulle somministrazioni di alimenti e bevande e sulle spese alberghiere è ordinariamente del 10%, il *break even point* del costo risulterebbe di € 33 (€ 30 + appunto € 3 di Iva), nel senso che a partire da tale soglia l’Iva recuperata supererebbe il costo amministrativo, quindi la rinuncia alla detrazione non sarebbe più conveniente (quindi giustificabile in termini di inerenza).

Il ragionamento certamente funziona, soprattutto soddisfa la necessità di trovare un punto di riferimento, un limite al di sopra del quale possiamo dire che la fattura deve essere richiesta, pena, oltre alla perdita dell’Iva, anche l’indeducibilità del costo relativo all’imposta non detratta.

Occorre però anche dire che fissare un limite oggettivo potrebbe non sempre essere rispondente a logiche aziendali di efficienza: se amministrativamente si impartisce la disposizione per cui ogni operatore in trasferta deve chiedere la ricevuta in luogo della fattura, pare comunque più agevole chiedere sempre la ricevuta senza fare distinzioni di importo che di certo potranno solo portare confusione amministrativa. Ricordando poi che, per espressa posizione assunta nel parere, il limite unitario di spesa è stato individuato esclusivamente sulla base di riflessioni riguardanti i soli costi di contabilizzazione, e non anche i costi legati alla fase di rilascio del documento (es: tempo

perso alla cassa del ristorante), quindi teoricamente il *break even point* reale potrebbe fissarsi ad un importo più alto (ma certo difficilmente valutabile a priori).

Ciò posto, è altrettanto vero che il limite fissato nel parere in commento (€ 33) è tutt'altro che basso quando le trasferte sono relative ad uno o due operatori e quando ci si riferisce a personale dipendente in trasferta (che costituisce di certo la fattispecie più diffusa).

Probabilmente il pregio di tale contributo è proprio quello di dimostrare che vi è un risparmio amministrativo per la rinuncia alla detrazione della maggior parte dei "pasti di lavoro", di fatto fornendo materiale di supporto a quelle imprese che dovessero subire contestazioni di inerenza legate alla rinuncia alla detrazione dell'Iva.

Altrettanto se ne deve concludere che visto il limite di € 33, le spese di alloggio devono sempre considerarsi al di sopra del limite di convenienza per la rinuncia alla detrazione:

pertanto, quando una spesa alberghiera è documentata da ricevuta, l'Iva incorporata dovrebbe sempre e comunque ritenersi costo indeducibile (quindi oggetto di ripresa in aumento in sede di redazione della dichiarazione dei redditi).

**EUROCONFERENCE**  
EDITORE



CD-ROM - 24 SCHEDE PAESE

24 SCHEDE PAESE

Italia, Francia, Germania, India, Giappone, Cina, Inghilterra, Indonesia, Russia, Canada, Irlanda, Svezia, Italia, Francia, Germania, India, Giappone, Cina, Inghilterra, Indonesia, Russia, Canada, Irlanda, Svezia

## CD-ROM 24 SCHEDE PAESE

A CURA DI Studio Belluzzo & Associati  
EDIZIONE Ottobre 2011

PREZZO DI LISTINO ~~€ 720,00~~ + IVA 21%

**OFFERTA ENTRO IL 30.11.2011 € 400,00 + IVA 21%**

AUSTRALIA	GERMANIA	ROMANIA
BRASILE	GIAPPONE	RUSSIA
BULGARIA	HONG KONG	SINGAPORE
CANADA	LITUANIA	SPAGNA
CILE	LUSSEMBURGO	STATI UNITI
CINA	POLONIA	SVEZIA
DANIMARCA	PORTOGALLO	SVIZZERA
FRANCIA	REGNO UNITO	TAIWAN

[ACQUISTA IL CD-ROM SUL SITO](#)

Ulteriore sconto per i possessori delle tessere Privilege Card





Gruppo  
**EUROCONFERENCE**  
costruiamo competenze



### **L'accertamento immobiliare tra valore normale e mutuo nella recente giurisprudenza**

#### **La rettifica del corrispettivo basata sul "valore normale"**

Il "valore normale" dei beni e dei servizi è spesso utilizzato dall'Amministrazione Finanziaria per rettificare i corrispettivi dichiarati dai contribuenti ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva. Tali imposte, in cui la base imponibile è data dal "corrispettivo pattuito" dalle parti, la divergenza tra il corrispettivo dichiarato (ed iscritto nella contabilità dell'imprenditore o del professionista) ed il valore di mercato (valore normale) del bene o del servizio compravenduto, può costituire un elemento probatorio per dimostrare la fittizietà del prezzo dichiarato e, quindi, un occultamento del corrispettivo medesimo.

Il ragionamento è di tipo presuntivo ed è, alla base, estremamente semplice: se il bene venduto da Alfa a Beta vale sul mercato 100, il ricavo (o il corrispettivo Iva) dichiarato da Alfa di 50 appare fittizio perché è ragionevole presumere che gli operatori non vendano beni a prezzi chiaramente inferiori ai valori correnti.

Simile schema presuntivo è utilizzato dall'Amministrazione Finanziaria soprattutto con riferimento alle compravendite immobiliari, anche se negli ultimi anni la presunzione di evasione fondata sul valore normale tende a generalizzarsi in quanto sintomo di un comportamento "antieconomico" del contribuente<sup>4</sup>.



La domanda fondamentale a cui occorre dare preliminarmente una risposta per potere affrontare nello specifico i diversi aspetti del tema in esame è la seguente: nell'attuale sistema normativo, qual è il valore probatorio di accertamenti immobiliari fondati sulla divergenza tra valore normale e corrispettivo dichiarato?

#### **L'accertamento basato sul valore normale quale presunzione semplice e non legale**

La considerazione del valore probatorio di un accertamento fondato sul valore normale degli immobili deve partire dalla considerazione della modifica normativa apportata dalla legge comunitaria n.88 del 7/7/2009 che ha riformulato l'art.54, co.3, DPR n.633/72 e l'art.39, co.1, lett.d), DPR n.600/73, eliminando le previsioni in tema di accertamenti immobiliari e valore normale introdotte dal D.L. n.223/06<sup>5</sup>.

Come è noto, il previgente art.35, D.L. n.223/06 aveva introdotto una presunzione legale *pro fisco*, in base alla quale l'Amministrazione Finanziaria poteva dare la prova dell'occultamento di imponibile (ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva, per gli imprenditori ed i lavoratori autonomi) valutando la sola divergenza tra corrispettivo dichiarato e valore normale del bene ceduto.

Mentre gravava sul contribuente l'onere di fornire la (difficile) prova che tale divergenza non era frutto di occultamento di imponibile, divenendo quindi necessario giustificare le ragioni che avevano, nel caso specifico, spinto il soggetto a vendere, o ad acquistare, ad un corrispettivo diverso da quello di mercato.

In altri termini, nel sistema delineato dal D.L. n.223/06, oggi non più in vigore, la divergenza tra corrispettivo dichiarato e valore normale costituiva una **presunzione legale relativa**. Relativa, perché ammetteva la prova contraria del contribuente. Legale, perché era prevista dalla stessa legge e doveva considerarsi, in quanto tale, sempre

<sup>4</sup> Corte di Cassazione, Sez.Trib., sent. n.7680 del 25/5/2002; sent. n.398 del 14/1/2003; sent. n.23635 del 15/9/2008; sent. n.19830 del 18/7/2008; sent. n.21536 del 15/10/2007.

<sup>5</sup> Art.35, D.L. n.226/06 convertito, con modificazioni, dalla L. n.248/06.



grave, precisa e concordante. Quale presunzione legale, rappresentava un vero e proprio mezzo di prova, sufficiente per fondare l'accertamento nei confronti del contribuente. L'abrogazione del sistema delineato dall'art.35, D.L. n.223/06, fa sì che la natura di un accertamento presuntivo fondato sul valore normale (e sulla divergenza di questo dal corrispettivo dichiarato) muti in termini radicali, dovendo essere ricostruita in termini di **presunzione semplice** e non (più) legale; l'utilizzo delle presunzioni semplici è infatti consentito in termini generali dall'art.39, co.1, lett.a), DPR n.600/73 e dall'art.54, co.2, DPR n.633/72.

Le presunzioni semplici, non essendo poste dalla legge, debbono essere specificamente valutate dal giudice in merito alla loro gravità, precisione e concordanza. Nel senso che possono essere considerate validi mezzi di prova solo se il giudice ritiene, nel suo prudente apprezzamento, che questi caratteri siano sussistenti, e quindi che le presunzioni siano pienamente convincenti, secondo quanto previsto dall'art.2729 c.c..

È da sottolineare che la giurisprudenza di legittimità e di merito precedente all'entrata in vigore del D.L. n.223/06 riteneva che la sola divergenza tra valore normale dell'immobile e corrispettivo dichiarato non poteva considerarsi una presunzione di per sé grave, precisa e concordante, se non sorretta da ulteriori elementi probatori. È stato infatti affermato che:

*la divergenza tra il valore degli immobili determinato in base alle stime UTE ed il corrispettivo dichiarato non è "elemento sufficiente a giustificare la rettifica in contrasto con le risultanze contabili", dovendo essere "vagliato nel contesto della situazione contabile ed economica dell'impresa, in presenza di altre concordanti indicazioni documentali o anche presuntive"*<sup>6</sup>.

Si affermava così un importante onere istruttorio in capo all'Amministrazione, tenuta a *"fornire ulteriori elementi in grado di dimostrare l'inattendibilità del corrispettivo dichiarato, considerando le specifiche circostanze soggettive ed oggettive del trasferimento e di quantificare, in relazioni alle specificità del caso, la base imponibile"*.

La stessa soluzione sembra essere prevalente nella più recente giurisprudenza di merito, successiva all'intervento della legge comunitaria n.88/09; giurisprudenza che tende a non considerare sufficiente la mera divergenza tra il valore normale ed il corrispettivo dichiarato, per provare l'occultamento di corrispettivo<sup>7</sup>.

Come notato inoltre dal Consiglio Nazionale del Notariato in un recente [studio](#)<sup>8</sup>, qualora *"si ritenesse che, nonostante l'abrogazione della presunzione legale, la divergenza valore normale/corrispettivo dichiarato potrebbe, di per sé, fondare una presunzione semplice qualificata, si svilirebbe il senso dell'intervento legislativo, fornendo una interpretazione del tutto in contrasto con la 'ratio' ad esso sottesa"*, che ha una forte ispirazione comunitaria, per evitare contrasti tra l'ordinamento nazionale e la Direttiva Iva.

Si deve allora concludere, prosegue lo studio citato:

*"che, nell'interpretare gli artt.39, DPR n.600/73 e 54, DPR n.633/72, come modificati dalla legge Comunitaria n.88/09, occorre considerare il valore normale quale elemento meramente indiziario, non in grado di fondare una presunzione qualificata di occultamento di corrispettivo, in caso di accertamento immobiliare. Solo in questo modo, richiedendo cioè l'attivazione di una ulteriore attività accertativa sostanziale in capo all'Amministrazione, si rispetta l'art.24, co.4, lett. f) e co.5, della L. n.88/09, in base ad una lettura sistematica e teleologica delle disposizioni in esso contenute"*.

<sup>6</sup> La difformità tra corrispettivo e stima dell'UTE rappresenta *"soltanto un indizio idoneo a porre in dubbio il valore di un immobile, come dichiarato in sede di compravendita, indizio che non può però di per sé solo assurgere alla dignità di presunzione grave, precisa e concordante, in assenza di ulteriori riscontri atti ad inficiare le risultanze contabili"*. Così Corte di Cassazione, Sez. trib., sent. n.10049 del 1/8/2000. Nello stesso senso anche CTR Liguria, n.6 del 11/3/2005 e Corte di Cassazione, sent. n.5769 del 8/5/2000; C.M. n.53/E/99; CTR Venezia, Sez. atti norm., n.67 del 24/06/1999; CTP Milano, Sez. I, n.577 del 18/3/1998; CTR Venezia, Sez. ad. plen., n.174 del 18/9/1998, CTR di Trento, Sez. III, n.20 del 20/6/2000.

<sup>7</sup> CTP Reggio Emilia, sent. n.15 del 18/1/2010; CTP Milano, sent. n.12/2009).

<sup>8</sup> Commissione Studi Tributarî, Studio n.117/2009, *"L'accertamento immobiliare in base al valore normale dopo la legge comunitaria n.88/2009"*, del 1/10/2009.



## **Gli ulteriori elementi che possono sorreggere l'accertamento immobiliare basato sul valore normale: il ruolo del mutuo nella recente giurisprudenza**

L'Amministrazione Finanziaria è dunque tenuta, pena l'illegittimità dell'avviso di accertamento emanato, a sorreggere con ulteriori elementi probatori la rettifica del corrispettivo basata sulla divergenza con il valore normale del bene immobile.

La stessa Agenzia ha riconosciuto questo principio quando, commentando l'abrogazione della presunzione legale del D.L. n.223/06, con la [C.M. n.18/10](#) ha affermato<sup>9</sup> che:

*“gli Uffici coltiveranno il contenzioso qualora l'infedeltà del corrispettivo sia sostenuta, oltre che dal mero riferimento dello scostamento rispetto al valore normale, anche da ulteriori elementi idonei a integrare la prova della pretesa”.*

Tali ulteriori elementi probatori in grado di sorreggere l'accertamento immobiliare possono essere di diverso tipo, assumendo particolare rilevanza i risultati di eventuali indagini finanziarie, oltre che le dichiarazioni di terzi.

Le dichiarazioni di terzi, in specie degli acquirenti degli immobili, non costituiscono tuttavia prove di per sé, ma, in quanto raccolte nel processo verbale, assumono il valore di “elementi indiziari”, “*suscettibili di valutazione da parte del giudice nell'ambito complessivo delle risultanze processuali*”<sup>10</sup>.

Coerentemente con questo principio, la Commissione Tributaria Provinciale di Massa Carrara, con la recente [sentenza n.74](#) del 17/2/2011, ha annullato un avviso di accertamento immobiliare basato sul valore normale e sulle dichiarazioni rese dagli acquirenti all'Agenzia delle Entrate, perché queste ultime “*non hanno efficacia probatoria ma al più possono costituire un mero indizio; in sostanza divengono elementi di semplice riscontro rispetto a quanto già accertato con altri strumenti di prova giuridicamente riconosciuti*”.

L'Agenzia delle Entrate spesso utilizza il valore del mutuo contratto dall'acquirente dell'immobile come prova ulteriore dell'occultamento del corrispettivo, sulla base del seguente ragionamento: se l'acquirente riceve dalla Banca un mutuo per 100, è da presumere che il prezzo di vendita dell'immobile sia almeno pari a 100 e, dunque, se è dichiarato un prezzo di 50, significa che vi è stato occultamento di imponibile.

Circa il valore probatorio del mutuo contratto dall'acquirente, occorre fare una precisazione. La L. n.88/09, che ha abrogato la presunzione legale fondata sul valore normale degli immobili, non ha esplicitamente abrogato il comma 23-bis dell'art.35, D.L. n.226/06, in base alla quale “*per i trasferimenti immobiliari soggetti ad Iva finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, ai fini delle disposizioni di cui all'art.54 del DPR n.633/72, co.3, ultimo periodo, il valore normale non può essere inferiore all'ammontare del mutuo o finanziamento erogato*”.

È tuttavia da ritenere che tale norma sia stata implicitamente abrogata o che, comunque, non abbia alcun ambito di operatività, visto che, facendo la stessa riferimento ad un criterio normativo non più vigente, non potrà essere evocata in sede di accertamento da parte degli Uffici finanziari<sup>11</sup>.

Ciò chiarito, è poi da osservare che la portata di una presunzione basata sull'importo del mutuo ottenuto dall'acquirente dell'immobile risulta essere estremamente limitata, per una serie di ragioni.

- In primo luogo, perché il rapporto di mutuo intercorre tra la Banca e l'acquirente e non riguarda, invece, il venditore che subisce l'accertamento immobiliare. Ciò, a ben vedere, si risolve anche in un importante problema di diritto di difesa, visto che il

<sup>9</sup> C.M. n.18/E/10.

<sup>10</sup> Corte di Cassazione, sentt. n.25333/2009; n.9492/2007; n.22804/2006; n.16032/2005; Corte Costituzionale, sent. n.18 del 21/2/2000.

<sup>11</sup> Così esplicitamente lo Studio n.117-2009/T del CNN, op. cit..

venditore dovrebbe difendersi da una presunzione che pone alla base elementi a sé estranei e, quindi, non direttamente conoscibili.

- In secondo luogo, perché l'entità del finanziamento ricevuto da un acquirente in sede di una compravendita immobiliare non può considerarsi una prova affidabile del prezzo pagato dallo stesso.

Infatti, l'acquirente potrebbe ottenere un mutuo maggiore del prezzo di vendita per diversi motivi: perché ha necessità di ristrutturare sull'immobile; perché il mutuo erogato è destinato a coprire le ulteriori spese per l'arredamento o per il pagamento dei professionisti (notaio, avvocato, ecc.) o per il pagamento delle imposte, ecc.. In questa prospettiva, ben può ammettersi un mutuo superiore al prezzo effettivamente pagato e allo stesso valore dell'immobile, magari concesso sulla base di garanzie personali o reali su altri beni.

La recente giurisprudenza di merito è giunta a queste stesse conclusioni, affermando l'inconsistenza probatoria del mutuo e giungendo ad annullare accertamenti fiscali basati sulla divergenza tra prezzo dichiarato e valore normale del bene, ricostruito sulla base del mutuo erogato all'acquirente.

Così si sono espresse sia la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna<sup>12</sup>, sia la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con la [sentenza n.96](#) del 13 luglio 2011. Quest'ultimo giudice, in particolare, ha rilevato che:

*“l'accensione del mutuo è una posta debitoria di esclusiva appartenenza dell'acquirente che nulla ha a che vedere con la società stessa, anche se vi è divergenza fra importi dichiarati nell'atto di compravendita e l'importo del mutuo che l'acquirente ha ottenuto dalla banca. Ipso facto, nessuna correlazione o parallelismo deve essere svolto dall'ufficio, mettendo a confronto l'importo della vendita di un appartamento, con l'importo del mutuo che il privato ha acceso con la banca stessa”.*

### **La determinazione del valore dell'immobile in base ai valori Omi**

Come è noto, ai fini di fornire criteri utili per determinare il valore normale degli immobili (ex art.14, DPR n.633/72, e art.9, Tuir), il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha emanato un [provvedimento](#) in data 27/7/2007<sup>13</sup>, che contiene stringenti criteri per la fissazione di suddetto valore e che fa rinvio ai valori dell'Omi.

Si è molto si è discusso sulla vincolatività di detti criteri, sconfessata anche da talune commissioni tributarie<sup>14</sup>. Dopo l'abrogazione della presunzione legale fondata sul valore normale, si deve ritenere che tali criteri abbiano un valore meramente indicativo e che non possano, di per sé stessi, costituire elementi di prova. Nel senso che il contribuente potrà in ogni modo opporsi anche alla determinazione del valore normale dell'immobile basata sulle stime Omi.

Come affermato dalla già citata sentenza n.96/2001 della CTR Milano:

*“le quotazioni Omi sono soltanto approssimative”, perché non possono che “condurre ad indicazione di valori di larga massima, con riferimento, nella maggioranza dei casi, all'ordinarietà degli immobili e con riferimento particolare allo stato conservativo prevalente nella c.d. zona omogenea”. Tanto che, secondo il giudice milanese, “la stima effettuata da un tecnico è elemento essenziale per valutare in maniera esaustiva e con piena efficacia il valore da attribuire al bene medesimo”.*

<sup>12</sup> Sentenza n.75/2011.

<sup>13</sup> Pubblicato sulla G.U. n.182 del 7 agosto 2007.

<sup>14</sup> Cfr. le sentenze della CTP di Brescia n.8 del 18 marzo 2008 e di Reggio nell'Emilia n.55 del 16 maggio 2008.



### ***I chiarimenti delle Entrate in materia di definizione delle liti pendenti***

In attesa di conoscere il futuro dei condoni in generale, posto che alcune anticipazioni hanno addirittura preannunciato l'arrivo di ben dodici diverse sanatorie, si è ormai prossimi alla prima scadenza importante per quanto concerne la sola definizione attualmente esistente, ossia quella riguardante le liti di modesto valore. Il prossimo 30 novembre, infatti, è necessario procedere al pagamento degli importi dovuti, per poi perfezionare il condono mediante la presentazione della domanda all'Agenzia delle Entrate, adempimento che può effettuarsi entro il 2 aprile 2012 ma che è bene formalizzare a breve distanza dal pagamento, per evitare il sopraggiungere di eventuali giudicati che potrebbero far modificare l'entità degli importi dovuti. In tale contesto è giunto l'atteso chiarimento di prassi, formalizzato con la [C.M. n.48/11](#), che in tutta sincerità non ha effettuato clamorose precisazioni, limitandosi sostanzialmente a ripetere quanto già esplicitato nel passato relativamente all'art.16 della L. n.289/02, che come è noto è richiamato, sia pur con qualche puntualizzazione, dall'art.39 del D.L. n.98/11. Di seguito si analizzeranno gli spunti principali del documento.

#### **Ambito di applicazione**

Nel ribadire che la definizione delle liti pendenti ha ben precisi parametri, quali la necessità che la lite sia pendente alla data del 1° maggio 2011, che il valore della stessa non superi i 20 mila euro<sup>15</sup>, e che si tratti di controversie con controparte l'Agenzia delle Entrate, la C.M. n.48/11 precisa tra l'altro che:

**non sono definibili** le controversie, non riguardanti "atti impositivi", relative all'operato dell'Agente della riscossione, quali ad esempio liti relative all'impugnazione di fermo amministrativo di veicoli, di iscrizione di ipoteca, di risposta ad istanze di rateazione, ancorché parte formale in giudizio risulti l'Agenzia delle Entrate. Di contro, **sono definibili** le liti relative ad atti impositivi emessi dall'Agenzia delle Entrate che vedono come parte in giudizio, assieme all'Agenzia delle Entrate, anche l'Agente della riscossione.

#### **Quando la lite è pendente: le liti passate in giudicato**

Una considerevole differenza rispetto al passato riguarda le liti passate in giudicato prima dell'entrata in vigore della nuova disposizione<sup>16</sup>. Come detto, è prevista la sanatoria delle liti pendenti alla data del 1° maggio 2011. La domanda che si è posta in dottrina riguardava il destino delle liti pendenti alla predetta data del 1° maggio ma passate in giudicato nel periodo 2 maggio/5 luglio 2011 ed in particolare se potesse applicarsi la disposizione del passato contenuta nell'art.16 della L. n.289/02, ai sensi del quale le liti con caratteristiche simili sono state ritenute definibili.

Poiché il Legislatore nulla ha disposto al riguardo, secondo l'Agenzia delle Entrate per le liti divenute definitive nel lasso temporale 2 maggio/5 luglio non è possibile avvalersi della sanatoria.

<sup>15</sup> Riferimento da porre all'ammontare dei tributi in contestazione e delle sanzioni non collegate ai tributi, dovendo invece escludere le sanzioni collegate ai tributi e gli interessi contestati, oltre che i contributi, come in seguito si dirà.

<sup>16</sup> Il D.L. n.98/11 è entrato in vigore il 6 luglio 2011.

Infatti, solo a decorrere dal 6 luglio 2011, a seguito della sospensione dei termini fino al prossimo 30 giugno 2012, si è potuto “bloccare” il passaggio in giudicato delle liti interessate dalla definizione, ma se qualche lite si è “conclusa” il condono non è applicabile.

### Esempio

Si pensi all'ipotesi di una sentenza della CTP con scadenza ultima per la presentazione dell'appello alla data del 20 giugno 2011. Ebbene, se entro tale data l'appello non è stato prodotto e la sentenza di primo grado è passata in giudicato, ancorché la lite alla data del 1° maggio fosse pendente, non è possibile avvalersi del nuovo condono.

L'interpretazione, ovviamente, pone un problema per coloro che in assenza dei chiarimenti di prassi hanno già deciso di avvalersi della definizione, procedendo al pagamento in forza delle precisazioni della [R.M. n.82/11](#). Tali soggetti si trovano di fronte al bivio di rinunciare alla definizione (in pratica non impugnando il futuro diniego che giungerà dall'ufficio competente) e richiedere il rimborso di quanto versato, oppure affrontare l'iter del contenzioso in ordine al diniego della definizione, sostenendo la tesi che la lite oggetto di sanatoria era comunque pendente alla data del 1° maggio.

### Lite autonoma e valore della lite

L'Agenzia delle Entrate conferma che **ogni lite è autonoma** e può essere definita a prescindere dalle decisioni afferenti le ulteriori controversie con l'Amministrazione. Sul punto, però, era necessario comprendere il destino delle altre liti se riferite al medesimo atto introduttivo, ad esempio in presenza di liti di importo superiore a 20.000 euro: si pensi ad un ricorso cumulativo per più annualità, di cui alcune sotto la soglia di 20 mila euro e pertanto definibili e altre attestate ad un valore superiore. Orbene, se è pacifico che ogni lite “è autonoma” e può essere definita a prescindere dalle altre, il problema che si pone al riguardo è se la sospensione dei termini si estende a tutte le liti riferite al medesimo atto introduttivo o comunque per quelle al di sopra della soglia di 20 mila euro si possa giungere alla discussione. E lo stesso problema si pone per le situazioni di litisconsorzio necessario o di riunione dei ricorsi.

Sul punto, nel par.12.1 la C.M. n.48/11 precisa che la sospensione non opera con riguardo ad una controversia instaurata dal contribuente per impugnare una pluralità di atti, qualora anche uno solo di questi non sia definibile. Analogamente gli Uffici, in via prudenziale, riterranno non sospeso il giudizio – e i relativi termini – che risulti dalla riunione di più controversie quando anche una sola di queste non sia definibile.

La fattispecie comunque non è pacifica e potrebbe creare non pochi problemi: in sostanza, se vi è un'unica sentenza che decide di più ricorsi (ad esempio della società e dei soci) e solo le liti riguardanti i soci sono definibili, la decorrenza dei termini per la produzione dell'appello a parere dell'Amministrazione Finanziaria non è sospesa per tutti gli atti del contenzioso. Successivamente, a seguito della definizione, saranno di fatto “stralciati” i procedimenti riferiti ai contenziosi “chiusi” (ossia le liti dei soci). Di fatto, però, se per errore l'appello non è prodotto nei termini ritenendo sussistente la sospensione, si rischia la contestazione di inammissibilità in riferimento alla controversia della società.

### Le perdite e il valore della lite

In materia di valore della lite poi è abbastanza confusionario il par.3.2 dedicato alla rettifica delle perdite. Il concetto di base è che in relazione alle perdite al contribuente è data la facoltà di procedere, o meno, al relativo affrancamento. In caso di risposta positiva, si è obbligati a calcolare le imposte virtuali, a sommarle alle imposte eventualmente presenti nell'accertamento e a calcolare gli importi dovuti. Il tutto

comunque dovendo tener presente il limite di 20 mila euro che la norma richiede per accedere alla definizione: ed è proprio in tale direzione che il chiarimento di prassi lascia qualche perplessità.

Procedendo con ordine, l'Agenzia delle Entrate anzitutto precisa che il calcolo delle imposte virtuali deve essere effettuato in riferimento alle aliquote vigenti nell'anno oggetto di accertamento. Sul punto, è effettuata un'importante apertura nel caso in cui sia l'anno di formazione delle perdite, sia quello di utilizzo, siano già oggetto di accertamento e di lite instaurata:

in queste circostanze il contribuente può scegliere l'annualità in cui affrancare la perdita, evidentemente optando per quella con aliquota più bassa. La circolare, infatti, illustra l'esempio di una perdita formata nel 2007 e utilizzata nel 2008, con entrambe le annualità oggetto di una lite. Emerge dall'esempio che optando per l'affrancamento nell'anno 2008, le imposte virtuali sono calcolate con l'aliquota più bassa del 27,5%.

Al riguardo, però, è bene rammentare un aspetto non chiarito dall'Agenzia: la scelta di affrancare la perdita nell'anno di formazione, piuttosto che in quella di utilizzo, è possibile soltanto se le annualità in questione sono oggetto di una lite. Se infatti nell'esempio considerato solo l'anno di formazione della perdita (ossia il 2007) è oggetto di una lite, l'affrancamento, se necessario, dovrà avvenire per forza in tale annualità con la relativa aliquota di calcolo delle imposte virtuali Ires fissata al 33%.

L'affrancamento è comunque opzionale, nel senso che se il contribuente non ha interesse (ad esempio perdita non utilizzata o comunque che non si intende utilizzare), non è obbligatorio procedere al calcolo delle imposte virtuali.

Il problema che si pone, però, è sapere cosa fare se il calcolo delle imposte virtuali, sommate a quelle già presenti nell'accertamento, conduce ad un valore superiore alla soglia di 20 mila euro. Sul punto l'Amministrazione Finanziaria non si esprime ed anzi l'esempio proposto è fuorviante. Con riferimento all'anno 2008, infatti, la circolare illustra la possibilità di affrancare la perdita di 50 mila euro e di sanare anche l'accertamento di ulteriori 20 mila euro di maggiori ricavi. Nell'esempio si illustra che l'Ires relativa è pari a 19.250 euro e si conclude per la possibilità di definire la lite. *Nulla quaestio*, ma la domanda da porre riguarda il destino dell'Iva e dell'Irap collegate ai maggiori ricavi accertati. È evidente, infatti, che se tali imposte, sommate all'Ires, conducono ad un valore superiore alla soglia di 20 mila euro, la definizione non è possibile, salvo che non sia consentito anche l'affrancamento parziale (ipotesi mai disciplinata finora nemmeno nelle vecchie circolari, dal momento che non vi era il problema del predetto limite).

Ulteriori considerazioni, infine, devono riguardare il calcolo delle imposte virtuali Irpef. La C.M. n.48/11 si limita ad affermare che devono essere utilizzati gli scaglioni progressivi di cui all'art.11 del Tuir e pertanto sembra che non debba procedersi affatto ad una vera liquidazione delle imposte della persona fisica, problematica che avrebbe richiesto anche il calcolo delle varie deduzioni e detrazioni (si pensi alla *no tax area*, alla *no tax family*, alle detrazioni da lavoro e da familiari a carico), inversamente proporzionali al reddito percepito dal contribuente. In tal modo, però, è evidente che le imposte virtuali saranno più gravose con relativo aggravio del costo della definizione. Bisogna pertanto comprendere se l'interpretazione sarà confermata o rivista.

#### **Ambito di definibilità delle liti**

Il paragrafo 4 della circolare ribadisce quanto già conosciuto in ordine alla precedente definizione di cui all'art.16 della L. n.289/02. In aggiunta a tali precisazioni, si puntualizza che è definibile la lite instaurata sull'avviso di liquidazione dell'imposta di registro, trattandosi di atto impositivo, mentre per quanto concerne la lite riferita all'imposta di



successione, la definizione è ammessa se l'Amministrazione Finanziaria non si è soltanto limitata a liquidare l'imposta sulla base dei dati del contribuente ma ha anche effettuato, ad esempio, correzioni in ordine alle riduzioni e detrazioni non spettanti.

Sul fronte dei contributi previdenziali, l'Agenzia delle Entrate si limita a constatare che gli stessi non sono definibili e che se anche contenuti nell'avviso di accertamento non formano oggetto di una pretesa tributaria. Se da un lato si comprende, dunque, che i contributi non devono essere conteggiati ai fini del limite della lite, dall'altro non è dato sapere cosa potrà accadere al riguardo. Il documento di prassi precisa solo che la relativa controversia continuerà innanzi al giudice ordinario ma è da chiedersi sulla base di quali presupposti, posto che i rilievi sono di carattere fiscale e dunque si tratta di un giudice incompetente in materia, che probabilmente cercherà di ancorarsi ai giudicati fiscali già esistenti (ma se la controversia fiscale ancora non è stata discussa, allora l'*impasse* sembra maggiore).

Allo stesso tempo, si ritengono non definibili le controversie sorte a seguito di impugnazione di avvisi di irrogazione di sanzioni per il lavoro "sommerso" o per altre sanzioni non tributarie, anche qualora pendenti innanzi agli Organi della giustizia tributaria e non ancora rimesse agli Organi della giustizia ordinaria.

Sono invece definibili le controversie relative all'utilizzo di crediti d'imposta che l'Amministrazione Finanziaria ha contestato ai contribuenti. È il caso, ad esempio, della mancata compilazione del quadro RV con recupero del credito utilizzato in compensazione. Sul punto, il par.4.3 della C.M. n.48/11 precisa che la giurisprudenza ha riconosciuto natura impositiva anche agli atti con i quali gli Uffici recuperano detti crediti d'imposta. In particolare la Corte di Cassazione, [ordinanza n.8033](#) del 7 aprile 2011, ha sottolineato che:

*"In tema di contenzioso tributario gli avvisi di recupero di crediti di imposta illegittimamente compensati, oltre ad avere una funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario, costituiscono manifestazioni della volontà impositiva da parte dello Stato al pari degli avvisi di accertamento o di liquidazione e, come tali, sono impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, ai sensi dell'art.19 del D.Lgs. n.546/92"*

Tali atti, dunque, in quanto volti, previo diniego del diritto all'agevolazione, a recuperare il credito d'imposta utilizzato, rientrano nel novero degli "*atti impositivi*" e, pertanto, possono formare oggetto di definizione.

Infine, nei rapporti società/soci, ribadendo che ognuno di tali soggetti può decidere in maniera indipendente se definire o meno la propria lite, la C.M. n.48/11 evidenzia che se l'accertamento nei confronti della società si limita solo a recuperare l'imponibile nei confronti dei soci ma non conduce a rilievi diretti ai fini Iva e Irap e pertanto non contiene recuperi impositivi, la definizione non può essere effettuata dalla società e soltanto i soci potranno avvalersene limitatamente ai propri accertamenti.

### **Giudicato interno e autotutela**

Le precisazioni in ordine al giudicato interno e all'eventuale autotutela sono fondamentali per comprendere al meglio come comportarsi ai fini della determinazione del valore della lite. Di base, il valore deve rapportarsi all'atto impositivo dell'Amministrazione Finanziaria, limitatamente a quanto impugnato dal contribuente. Nella maggioranza dei casi, dunque, bisogna osservare l'avviso di accertamento e le parti impuginate dal contribuente. Ciò posto, è necessario anche comprendere cosa accade al sopraggiungere del giudicato interno o dell'autotutela da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

In particolare, in caso di giudicato interno formatosi anteriormente alla data della presentazione della domanda, il valore della lite deve essere calcolato tenendo conto del tributo e/o delle sanzioni non collegate al tributo limitatamente alla parte ancora in contestazione e non coperta da giudicato.



Analogamente, qualora il giudicato interno si sia formato sull'intero tributo e la lite sia pendente in ordine alle sole sanzioni originariamente collegate al tributo, il valore della lite è dato dalle sanzioni in contestazione, così come avviene nei casi di impugnazione parziale dell'atto impugnato. In tal caso l'eventuale definizione e la conseguente dichiarazione di estinzione del giudizio interesserà la sola parte della controversia ancora in contestazione.

La chiusura della lite lascia impregiudicata la necessità di dare esecuzione al giudicato interno con conseguente recupero di tributi, sanzioni ed interessi dovuti per effetto dell'intervenuta sentenza definitiva. Considerazioni analoghe sono confermate anche in caso di annullamento parziale dell'atto in contestazione in via di autotutela. In particolare, qualora in pendenza di lite l'Agenzia delle Entrate abbia annullato parzialmente il provvedimento impugnato, il contribuente può avere interesse a definire la controversia ancora pendente limitatamente alla residua parte della pretesa erariale non interessata dal provvedimento di annullamento dell'Ufficio. Anche in tal caso la quota parte di atto impugnato interessata dall'annullamento non concorre alla determinazione del valore della lite.

### **L'eventuale sopraggiungere di una sentenza prima della presentazione della domanda di definizione**

A risolvere una situazione sinceramente deprecabile, la C.M. n.48/11 precisa che:

le domande di definizione possono essere prodotte, in forma cartacea, direttamente agli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria e la relativa data di consegna è fondamentale ai fini del perfezionamento della procedura. Sul punto, infatti, è bene rammentare che il versamento è senza dubbio indispensabile per avvalersi della definizione, in quanto la sua mancanza pregiudica a monte qualsiasi possibilità di sanatoria, ma non è affatto sufficiente per il perfezionamento, che come detto necessita della presentazione della relativa istanza.

Atteso che la norma precisa che il costo della definizione della lite deve essere calcolato in riferimento allo stato del contenzioso al momento di presentazione della domanda, è evidente che è fondamentale procedere anche a tale adempimento, soprattutto se si è a conoscenza del "rischio" del sopraggiungere della sentenza. Un esempio rende chiaro il problema: se si intende definire una controversia rispetto alla quale ancora non è sopraggiunta una pronuncia, è necessario pagare il 30% del valore della lite. Il pagamento, alla luce della R.M. n.82/11, può essere effettuato sin dal 5 agosto scorso. Per quanto concerne la domanda, invece, i ritardi amministrativi sono stati paradossali: il [modello](#), disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate dalla metà di settembre, ha visto attivarsi il relativo [canale telematico](#) per l'invio solo alla fine di ottobre.

Se per caso nell'attesa della presentazione della domanda dovesse sopraggiungere una pronuncia, il pagamento del 30% effettuato potrebbe non essere più congruo: è evidente che il costo della definizione si potrebbe anche ridurre (si pensi alla vittoria del contenzioso o ad un giudicato parziale, ma favorevole in percentuale maggiore per il contribuente), ma il rischio potrebbe essere l'incremento del costo (giudicato sfavorevole, con necessità di pagare il 50% del valore della lite).

Pertanto, se il contribuente vuole evitare tale spiacevole conseguenza, deve chiudere al più presto la procedura, circostanza che si verifica alla presentazione della domanda. In merito, a superare il problema del canale telematico, provvede la C.M. n.48/11 precisando che la soluzione praticabile è la presentazione dell'istanza agli Uffici periferici dell'Amministrazione Finanziaria. In tal modo, a prescindere dall'esito del contenzioso, si ha la certezza che il pagamento effettuato è di importo sufficiente per la definizione.

## La sospensione dei ruoli

La C.M. n.48/11 affronta in maniera parziale il problema delle cartelle riferite alle riscossioni da contenzioso in corso di rateazione. La questione è importante se si considera il chiaro dettato della disposizione di riferimento, l'art.16, co.5 della L. n.289/02, secondo cui se a seguito delle procedure di riscossione sono stati pagati degli importi, gli stessi possono essere scomputati da quelli dovuti per la sanatoria. Le eventuali eccedenze, però, non saranno rimborsate, tranne nel caso in cui non vi sia stato un giudicato favorevole al contribuente. In termini pratici e considerando che molti dei contenziosi recenti hanno subito l'iscrizione a ruolo provvisoria nella misura del 50% delle imposte richieste ancor prima del giudicato della CTP, la situazione prefigurabile è paradossale: infatti, per definire una controversia ancora non discussa la norma richiede il pagamento del 30% del valore della lite, laddove potrebbe già essere stato versato all'agente della riscossione ben oltre il 50% della stessa (se ad esempio vi sono anche interessi di dilazione pagati).

La C.M. n.48/11 si esprime nel seguente modo:

*“dopo aver riscontrato l'integrale pagamento di quanto dovuto, l'Ufficio, sulla base di un sommario controllo della definibilità della lite, deve disporre subito la sospensione della riscossione dei ruoli il cui obbligo di pagamento verrà meno per effetto della definizione della lite. A seguito della presentazione della domanda di definizione, dopo averne accertato la regolarità, procede allo sgravio dei predetti ruoli non pagati, sempre senza necessità di specifica istanza. Nel caso in cui le somme già versate in pendenza di giudizio siano superiori a quelle dovute per la definizione l'Ufficio può procedere alla sospensione dopo la presentazione della domanda di definizione ovvero allo sgravio dopo aver accertato la regolarità della definizione”.*

Tradotto in termini pratici, sarà l'Amministrazione Finanziaria, dopo un sommario controllo, a disporre la sospensione dei ruoli, anche senza istanza. A scanso di equivoci, però, è consigliabile produrre istanza di sospensione amministrativa ex art.39 del DPR n.602/73 e comunque segnalare l'avvenuta definizione anche all'agente della riscossione, chiedendo la sospensione della procedura. Ovviamente da tale punto di vista è fondamentale il pagamento del dovuto, che si riscontra nelle seguenti ipotesi:

- gli importi versati in sede di riscossione già eccedono quelli dovuti;
- anche se gli importi versati non eccedono quelli dovuti dalla definizione, effettuato lo scomputo il contribuente provvede a pagare la differenza, con le modalità indicate nella R.M. n.82/11 ed ovviamente entro il 30 novembre 2011.

I problemi non affrontati dall'Amministrazione Finanziaria sono due e riguardano gli importi da scomputare e, soprattutto, il “destino” delle rateazioni in essere con Equitalia. Sul primo aspetto deve capirsi cosa accade per gli aggi destinati all'agente della riscossione, che non sembrano scomputabili dagli importi della definizione, anche riferendosi ai chiarimenti del passato. Tale problema però non è rilevante se si considera la presenza dell'istituto dell'errore scusabile, potendo eventualmente il contribuente rimediare ad uno scomputo in eccesso.

Il secondo aspetto è invece più delicato: in pratica, il ruolo è di fatto in corso di pagamento, ma in forma rateale. La domanda posta da tanti riguardava la possibilità di sospendere il pagamento delle rate successive.

La risposta positiva sembrava discendere dalla finalità del condono: chiudere la lite risparmiando il pagamento degli importi eccedenti. In una simile situazione è evidente che viene premiato il più furbo (come la regola non scritta dei condoni vuole): in pratica, se un contribuente, diligente, ha già versato il 50% dell'iscrizione a ruolo provvisoria, pur definendo con il pagamento del solo 30%, non otterrà alcun rimborso; chi invece è in rateazione e non ha ancora raggiunto il 30%, definisce ed evita la “tagliola” del comma 5 dell'art.16, L. n.289/02, ovviamente evitando di corrispondere altri importi all'agente della riscossione.

La C.M. n.48/11 sul punto non si esprime affatto in maniera chiara, ma un articolo del sottoscritto<sup>17</sup>, ha provocato una reazione della stessa A.F., che ha richiesto una pubblica precisazione<sup>18</sup>, in cui però ha fornito i tanti agognati chiarimenti e addirittura una chicca:

non solo è possibile non pagare le rate successive se ormai si è raggiunta la cifra richiesta per la definizione e si è proceduto al condono con la presentazione della domanda (dunque tornando all'esempio precedente, chi ha già pagato il 30% per la lite ancora non discussa può sospendere i pagamenti riferiti al 50% di iscrizione provvisoria), ma addirittura la stessa Equitalia, in presenza di sanatoria e producendo la relativa documentazione, sospende le procedure di riscossione.


Ben vengano queste precisazioni, ma sarebbe stato meglio che fossero contenute nella circolare, ossia il documento interpretativo ufficiale.

### Ulteriori precisazioni riprese in sintesi

In ultimo, è opportuno rammentare che il documento di prassi evidenzia come:

- l'eventuale condanna al pagamento delle spese di giudizio non rileva ai fini della determinazione del valore della lite. Inoltre, una volta intervenuta la definizione, le spese del giudizio non sono più dovute;
- le somme pagate per la definizione delle sanzioni non sono scomputabili da quelle necessarie per la sanatoria. Dunque tali importi sono irripetibili e non rimborsabili, nemmeno in presenza di giudicato favorevole per il contribuente;
- la sospensione dei termini non opera se il contribuente presenta istanza di trattazione;
- in caso di diniego del condono, le somme eventualmente versate non possono essere rimborsate fin tanto che il diniego non sia divenuto inoppugnabile ovvero, se impugnato, sia stato confermato con passaggio in giudicato della relativa sentenza.

**EUROCONFERENCE**  
EDITORE




## E-BOOK LA CHIUSURA DELLE LITI FISCALI PENDENTI

Aggiornato con la C.M. n.48/E/11

**AUTORE:** Maurizio Tozzi  
**EDIZIONE:** Novembre 2011  
**PREZZO:** € 12,50 + IVA 21%

[VISUALIZZA L'INDICE](#) [ACQUISTA IL TESTO SUL SITO](#)

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



Gruppo **EUROCONFERENCE**  
costruiamo competenze

<sup>17</sup> Cfr. Italia Oggi del giorno 2 novembre 2011.

<sup>18</sup> Cfr. Italia Oggi del giorno 3 novembre 2011, commentata dall'autore.



### ***La definizione del costo delle liti fiscali pendenti: casi pratici***

#### **Le modalità e i tempi di definizione**

La definizione delle liti fiscali pendenti, vista la scadenza di pagamento ormai prossima, è entrata nel vivo<sup>19</sup>. Nel pomeriggio dello scorso 3 novembre è stato reso disponibile il [software](#) per inviare telematicamente la domanda di definizione all'Agenda delle Entrate, che era l'ultimo tassello mancante, per cui ora è tutto pronto.

Sono definibili le liti fiscali pendenti alla data del 1° maggio 2011 di importo fino a € 20.000 in cui è parte l'Agenda delle Entrate. Per definire la lite occorre pagare in unica soluzione entro il prossimo 30 novembre quanto dovuto, senza possibilità di compensare eventuali crediti fiscali vantati.

Con la [R.M. n.82/11](#) sono state stabilite le modalità specifiche di versamento delle somme dovute per la definizione delle liti, da effettuarsi mediante compilazione dell'apposito "modello F24 con elementi identificativi" ed è stato, inoltre, istituito il codice tributo "8082" da indicare sul modello di versamento.

L'importo da corrispondere per la definizione è il seguente:

<b>liti fino a €2.000</b>	⇒	sempre <b>€ 150</b> a prescindere da eventuali pronunce rese (nel senso che è irrilevante l'esito del giudizio perché in ogni caso si dovrà sempre pagare l'importo di € 150);
<b>Liti superiori a €2.000 e fino a €20.000</b>	⇒	<ul style="list-style-type: none"><li>● <b>10%</b> in caso di soccombenza dell'Agenda delle Entrate nell'unica o ultima pronuncia resa e non ancora divenuta definitiva;</li><li>● <b>50%</b> in caso di soccombenza del contribuente nell'unica o ultima pronuncia resa e non ancora divenuta definitiva;</li><li>● <b>30%</b> nel caso in cui non vi sia ancora stata alcuna pronuncia.</li></ul>

Entro il prossimo 2 aprile 2012<sup>20</sup> occorrerà invece presentare l'apposita istanza in via telematica. L'Agenda delle Entrate ha fornito chiarimenti con la [C.M. n.48/E](#) del 24 ottobre 2011. Nel presente contributo si affronteranno alcune delle casistiche più ricorrenti esclusivamente con taglio pratico, al fine di cercare di offrire una soluzione operativa agli "addetti ai lavori".

#### **Rapporti fra società e soci**

Una casistica particolarmente diffusa è quella degli accertamenti in capo alle società di persone, che riverberano effetti anche in capo ai soci partecipanti perché a questi vengono imputati pro-quota i maggiori redditi accertati in capo alla società partecipata, in applicazione del principio di trasparenza.

La regola generale è che trattasi di liti autonome, per cui la definizione di ogni lite va valutata caso per caso nella consapevolezza che non esplica alcun effetto nei confronti degli altri soggetti. Ciò non toglie che sarà comunque opportuno, laddove ciò sia possibile, suggerire il medesimo comportamento alla società ed ai soci.

Di seguito si esaminano alcuni casi.

<sup>19</sup> Prevista dall'art.39, co.12, del D.L. n.98/11, convertito, con modificazioni, dalla L. n.111/11 (Manovra correttiva).

<sup>20</sup> Poiché il 31/3/2012, data normativamente prevista, cade di sabato il termine viene prorogato al successivo lunedì.

### **Esempio n.1: Società e soci che possono definire**

Rossi Snc cui è stato notificato un avviso di accertamento dal quale emerge:

- a) una maggior base imponibile Irpef di € 50.000;
- b) una maggiore Iva di € 10.000;
- c) una maggiore Irap di € 2.000.

La società è partecipata da due soci, Mario Rossi al 70% e Luigi Rossi al 30%, i quali applicano una aliquota marginale Irpef del 43% (si tralasciano per semplicità le addizionali), cui sono stati notificati i relativi avvisi di accertamento.

Il 10 aprile 2011 sono stati impugnati gli atti notificati alla società e ai due soci e si è in attesa della fissazione dell'udienza di trattazione della causa.

#### La società

Il valore della lite è dato dalla sommatoria di Iva ed Irap, pari a complessivi € 12.000. L'importo da corrispondere è pari al 30% del valore della lite poiché si è in attesa di giudizio. La società potrà definire la lite pagando il 30% di 12.000, pari ad € 3.600.

#### Il socio Mario Rossi

Il valore della lite è dato dall'Irpef al 43% calcolata sulla quota di reddito di competenza (pari ad € 35.000) pari a complessivi € 15.050. L'importo da corrispondere è pari al 30% del valore della lite poiché si è in attesa di giudizio. Il socio Mario Rossi potrà definire la lite pagando il 30% di 15.050, pari ad € 4.515.

#### Il socio Luigi Rossi

Il valore della lite è dato dall'Irpef al 43% calcolata sulla quota di reddito di competenza (pari ad € 15.000) pari a complessivi € 6.450. L'importo da corrispondere è pari al 30% del valore della lite poiché si è in attesa di giudizio. Il socio Luigi Rossi potrà definire la lite pagando il 30% di 6.450, pari ad € 1.935.

### **Esempio n.2: Società che può definire e solo uno dei due soci può definire**

Rossi Snc cui è stato notificato un avviso di accertamento dal quale emerge:

- a) una maggior base imponibile Irpef di € 100.000;
- b) una maggiore Iva di € 10.000;
- c) una maggiore Irap di € 4.000.

La società è partecipata da due soci, Mario Rossi al 70% e Rossi Luigi al 30%, i quali applicano una aliquota marginale Irpef del 43% (si tralasciano per semplicità le addizionali), cui sono stati notificati i relativi avvisi di accertamento.

Il 10 aprile 2011 sono stati impugnati gli atti notificati alla società e ai due soci e si è in attesa della fissazione dell'udienza di trattazione della causa.

#### La società

Il valore della lite è dato dalla sommatoria di Iva ed Irap, pari a complessivi € 14.000. L'importo da corrispondere è pari al 30% del valore della lite poiché si è in attesa di giudizio. La società potrà definire la lite pagando il 30% di 14.000, pari ad euro 4.200.

#### Il socio Mario Rossi

Il valore della lite è dato dall'Irpef al 43% calcolata sulla quota di reddito di competenza (pari ad € 70.000) pari a complessivi € 30.100. Il valore della lite è superiore a € 20.000, per cui la lite non è definibile.

#### Il socio Luigi Rossi

Il valore della lite è dato dall'Irpef al 43% calcolata sulla quota di reddito di competenza (pari ad € 30.000) pari a complessivi € 12.900. L'importo da corrispondere è pari al 30% del valore della lite poiché si è in attesa di giudizio. Il socio Luigi Rossi potrà definire la lite pagando il 30% di 12.900, pari ad € 3.870.



### Esempio n.3: Società che non può definire e soci ammessi alla definizione

Rossi Snc cui è stato notificato un avviso di accertamento dal quale emerge soltanto una maggior base imponibile Irpef di €50.000; non sono stati mossi rilievi ai fini Iva o Irap.

La società è partecipata da due soci, Mario Rossi al 70% e Luigi Rossi al 30%, i quali applicano una aliquota marginale Irpef del 43% (si tralasciano per semplicità le addizionali), cui sono stati notificati i relativi avvisi di accertamento.

Il 10 aprile 2011 sono stati impugnati gli atti notificati alla società e ai due soci e si è in attesa della fissazione dell'udienza di trattazione della causa.

#### La società

Il valore della lite non è determinabile poiché non vi sono stati rilievi ai fini Iva ed Irap (quindi non vi è un'imposta di riferimento sulla quale calcolare il valore della lite ed il conseguenziale costo della definizione) e l'Irpef verrà calcolata dai soci cui è imputato il reddito.

In tal caso la società non può accedere alla definizione della lite pendente perché non vi è un'imposta cui commisurare il dovuto per la definizione. Infatti, la maggior base imponibile Irpef è stata imputata per trasparenza in capo ai soci, i quali potranno autonomamente definire la loro posizione, visto che ognuna è di importo inferiore a € 20.000.

#### Il socio Mario Rossi

Il valore della lite è dato dall'Irpef al 43% calcolata sulla quota di reddito di competenza (pari ad € 35.000) pari a complessivi € 15.050. L'importo da corrispondere è pari al 30% del valore della lite poiché si è in attesa di giudizio. Il socio Mario Rossi potrà definire la lite pagando il 30% di 15.050, pari ad € 4.515.

#### Il socio Luigi Rossi

Il valore della lite è dato dall'Irpef al 43% calcolata sulla quota di reddito di competenza (pari ad € 15.000) pari a complessivi € 6.450.

L'importo da corrispondere è pari al 30% del valore della lite poiché si è in attesa di giudizio. Il socio Luigi Rossi potrà definire la lite pagando il 30% di € 6.450, pari ad € 1.935.

### Esempio n.4: Litisconsorzio necessario

Qualora i ricorsi della società e dei soci siano stati riuniti in applicazione del principio del *litisconsorzio necessario*, come statuito dalla Corte di Cassazione a SS.UU. con [sentenza n.14815/2008](#) che ha imposto l'integrazione del contraddittorio nei riguardi dei soci od associati, ai fini della definizione della lite fiscale pendente occorrerà muoversi come se tale riunificazione non vi fosse stata.

Operativamente, quindi, occorrerà "prendere in mano" i tre ricorsi introduttivi della società e dei due soci e verificare per ognuno di essi:

- il valore della lite, al fine di comprendere se sia o meno definibile;
- il costo della definizione, laddove questa sia possibile.

Qualora solo uno dei tre soggetti (società e due soci) definisse la lite pendente, per gli altri due il giudizio proseguirebbe poiché il comportamento di uno non coinvolge direttamente gli altri.

Prudenza insegna che se la società definisce è quanto meno opportuno che definisca anche il socio, perché diversamente la difesa nel processo sarà certamente meno agevole.



### Esempio n.5: Srl a ristretta base azionaria

Si ipotizzi il caso della Srl partecipata al 50% da due soci persone fisiche. In caso di notifica di avviso di accertamento sia in capo alla Srl a ristretta base azionaria sia in capo ai due soci per trasparenza, occorrerà comportarsi come nel caso delle società di persone, nel senso che si tratterà di tre distinte liti, autonome tra di loro e pertanto da definire singolarmente se vi sono i presupposti.

Si ipotizza quindi che tutte e tre abbiano impugnato l'avviso di accertamento e la lite sia pendente al 1/5/2011.

Si tratta di tre liti distinte e sono tutte e tre, al verificarsi dei presupposti di legge, autonome liti definibili.

Il comportamento di uno non vincola gli altri.

### Unico ricorso per più atti impugnati

Talvolta capita che al contribuente vengano notificati contestualmente più avvisi di accertamento relativi a più annualità e tutti questi atti vengano impugnati con un unico ricorso<sup>21</sup>. Caso tipico è quello dell'accertamento sintetico del reddito ex art.38 del DPR 600/73, c.d. redditometro, per ragioni di opportunità difensive e per economia processuale.

### Esempio

Un contribuente accertato per gli anni 2007 e 2008 ha impugnato entrambi gli avvisi di accertamento con un unico ricorso introduttivo. In entrambi i casi il valore della lite è di € 15.000, per cui definibile.

Il contribuente non è obbligato a definire entrambe le annualità, potrà scegliere se definirle entrambe (soluzione certamente consigliabile) o soltanto una di esse (magari per il solo fatto di non avere la disponibilità economica per definirle entrambe) e tale scelta non avrà dirette ripercussioni sulla lite non definita e, quindi, ancora pendente.

In tal caso, poiché ogni lite è autonoma e va definita singolarmente, occorrerà procedere a due distinte definizioni, una per il 2007 ed una per il 2008.

In concreto, quindi, il contribuente dovrà predisporre due distinte pratiche di definizione della lite, come se si fosse in presenza di due diversi ricorsi, uno per anno, e quindi dovrà procedere alla compilazione ed al pagamento di due distinti modelli F24 e dovrà inoltrare telematicamente due distinte istanze di definizione.

Per fare un ulteriore esempio, qualora il valore della lite del 2008 fosse stato di € 21.000 il contribuente non avrebbe potuto definire tale annualità ma soltanto l'annualità 2007.

### Perdite

In caso di rettifica delle perdite fiscali ci si può trovare in una duplice situazione:

1. la perdita è stata rettificata per un importo superiore alla stessa ed è quindi emersa nuova base imponibile (es. perdita di € 20.000, accertati maggiori ricavi per € 30.000 cui consegue una maggior base imponibile Ires di € 10.000 da tassare al 33%);
2. la perdita è stata rettificata per un importo inferiore alla stessa (es. perdita di € 20.000 rettificata ad € 5.000).

Si ipotizzi che la lite sia pendente e definibile al 30% perché non vi è ancora stata la trattazione della controversia.

<sup>21</sup> È il caso del c.d. ricorso cumulativo, ammesso dalla Corte di Cassazione con sentenza n.19666/2004, con la quale ha stabilito che la possibilità di fare un ricorso cumulativo ai sensi dell'art.104 c.p.c. sia estensibile anche al processo tributario.

### Caso n.1: Perdita rettificata per importo superiore

Nel **primo caso**, la definizione della lite è possibile in due distinti modi:

- a) si definisce "soltanto" la lite;
- b) si definisce la lite e si affranca la perdita.

<b>Caso sub a)</b>	⇒	<p>Il valore della lite è commisurato alla maggiore imposta (€ 3.300) ed il costo della definizione è pari ad € 990, dato dal 30% della maggiore Ires (<math>10.000 \times 33\% = 3.300</math> maggiore Ires <math>\times 30\% = 990</math>).</p> <p>Così facendo, però, si definisce la lite fiscale pendente ma non si "affranca" la perdita che, pertanto, sarà sicuramente disconosciuta dal Fisco in caso di suo successivo utilizzo.</p>
<b>Caso sub b)</b>	⇒	<p>Il costo della definizione è di € 2.970 dato dalla sommatoria:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• di € 1.980, dato dal 30% della maggiore Ires "virtuale" (<math>20.000 \times 33\% = 6.600</math> maggiore Ires "virtuale" <math>\times 30\% = 1.980</math>).</li><li>• e di € 990, dato dal 30% della maggiore Ires accertata (<math>10.000 \times 33\% = 3.300</math> maggiore Ires <math>\times 30\% = 990</math>).</li></ul> <p>Così facendo si definisce la lite fiscale pendente e si "affranca" la perdita che, pertanto, non potrà essere disconosciuta dal Fisco in caso di suo successivo utilizzo.</p>

La scelta del contribuente andrà valutata verificando se la perdita rettificata sia stata o meno riportata nei successivi periodi di imposta: qualora la risposta sia affermativa (soprattutto se già utilizzata) è "d'obbligo" definire la lite anche sulla parte della perdita rettificata (cioè calcolando le imposte "virtuali" e sommando le stesse alle maggiori imposte accertate) onde evitare l'effetto domino, cioè che automaticamente l'Agenzia delle Entrate vada a disconoscere la deducibilità della predetta perdita negli esercizi successivi.

### Caso n.2: Perdita rettificata per importo inferiore

Nel **secondo caso** dell'esempio sopra riportato, il costo della definizione è pari ad € 1.485, dato dal 30% della maggiore Ires "virtuale" ( $15.000 \times 33\% = 4.950$  maggiore Ires  $\times 30\% = 1.485$ ).

In ordine alle valutazioni del contribuente, si rimanda a quanto riportato sopra con riferimento al caso *sub b*), in quanto la definizione della lite permette di cristallizzare la perdita riportata che, essendo stata affrancata, non potrà in seguito essere disconosciuta dall'Agenzia delle Entrate.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito, relativamente alle rettifiche di perdite, chiarimenti con le seguenti circolari: [C.M. n.12/E/03](#), par.11.4.1; [C.M. n.17/E/03](#), par.1.11; C.M. n.48/E/11, par.3.2.

#### **Divieto di scomputo delle somme pagate per la definizione delle sole sanzioni**

Il contribuente che abbia una lite pendente al 1° maggio 2011 di valore fino a € 20.000 relativa al solo merito della pretesa perché ha già definito autonomamente le sanzioni, non potrà scomputare tali importi dal dovuto per la definizione della lite.

È il caso del soggetto che, per non rischiare, ha definito con il pagamento agevolato<sup>22</sup> le sanzioni irrogate contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica entro il termine di proposizione del ricorso, ai sensi dell'art.17 del D.Lgs. n.472/97 (c.d. acquiescenza alle

<sup>22</sup> A seguito della modifica apportata dalla legge di stabilità per il 2011 (art.1, co.22, L. n.220/10), con riferimento agli atti emessi a decorrere dal 1 febbraio 2011 la misura della definizione agevolata è diventata di 1/3 delle sanzioni irrogate, mentre in precedenza era di 1/4.

sole sanzioni). Tale pagamento ha permesso la definizione delle sole pretese sanzionatorie, lasciando impregiudicata la facoltà al contribuente di coltivare la lite per quanto riguarda la pretesa impositiva (infatti, nel nostro esempio, ha impugnato l'avviso di accertamento o di rettifica).

Tale forma di definizione, peraltro facoltativa, non consente al contribuente di portare in deduzione dal costo della lite pendente quanto pagato a titolo di acquiescenza alle sole sanzioni. Ne consegue che il costo della definizione sarà più alto rispetto al contribuente che, in una situazione identica, non ha definito le sanzioni ed ha impugnato integralmente l'atto, con riferimento sia alla pretesa impositiva sia alla pretesa sanzionatoria.

### Esempio

Si ipotizzino, infatti, i seguenti conteggi:

- costo della lite € 9.000 (solo Irpef)
- sanzioni irrogate € 9.000.

#### ⇒ **Caso a): definizione della lite con il pagamento del 30%**

€ 9.000 x 30% = € 2.700 costo della definizione della lite.

Il costo della definizione ammonta ad € 2.700 a fronte di una richiesta iniziale (pretesa impositiva + pretesa sanzionatoria) di € 18.000

#### ⇒ **Caso b): definizione della lite con il pagamento del 30% da parte del contribuente che ha prestato acquiescenza alle sole sanzioni il 3/4/2011**

€ 9.000 x 30% = € 2.700 costo della definizione della lite.

€ 9.000 x 1/3 = € 3.000 costo della definizione delle sole sanzioni.

Il costo totale della definizione, in questo caso, ammonta ad € 5.700, dato dalla sommatoria delle due diverse definizioni, a fronte di una richiesta iniziale (pretesa impositiva + pretesa sanzionatoria) di € 18.000. Rispetto al caso *sub a)*, il costo è più elevato di € 3.000.

### Lite pendente alla domenica 1° maggio 2011

Un caso probabilmente remoto, ma non certamente da escludere, è quello del contribuente cui è stato notificato un atto per il quale il termine per impugnare scadeva sabato 30 aprile 2011 o domenica 1 maggio 2011. Quando l'ultimo giorno per impugnare cade di sabato o festivo, la scadenza è prorogata di diritto al primo giorno non festivo successivo (art.155 c.p.c.). Stante quanto sopra, sono possibili due diverse situazioni.

Il contribuente ha notificato il ricorso all'Agenzia delle Entrate a mezzo spedizione postale (plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento) sabato 30/4/2011



la lite **è pendente** al 1/5/2011 e, al verificarsi dei presupposti, può essere definita;

Il contribuente ha notificato il ricorso all'Agenzia delle Entrate a mezzo spedizione postale (plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento) lunedì 2/5/2011 e non sabato 30/4/2011



la lite **non è pendente** al 1/5/2011 e, quindi, non può essere definita ancorché sia stato correttamente incardinato il processo tributario.

### Lite pendente tra il 1/5/2011 ed il 5/7/2011 non definibile: la C.M. n.48/E/11

Un caso abbastanza ricorrente è quello della lite che è ancora pendente al 1° maggio 2011 in quanto una precedente pronuncia resa non è ancora divenuta definitiva a tale data ma è divenuta definitiva prima della entrata in vigore del D.L. n.98/11, che ha introdotto la sanatoria in commento.

La C.M. n.48/E, par.2.1, ha precisato che: "è da ritenere che il passaggio in giudicato di una pronuncia divenuta definitiva nel periodo compreso tra il 1 maggio 2011 ed il 5 luglio

2011, prima, cioè, dell'entrata in vigore del D.L. n.98/11, precluda la possibilità di definire la relativa controversia”.

L'Agenzia motiva tale presa di posizione sul presupposto che, a differenza di quanto accaduto con la precedente L. n.289/02 il cui art.16 prevedeva espressamente una situazione analoga a quella sopra rappresentata, nella odierna disposizione non è stato fatto un esplicito riferimento a tale situazione per cui, a differenza del passato, non è stato derogato normativamente il principio di intangibilità del giudicato. Ne consegue che in tali situazioni la lite fiscale, ancorché pendente al 1/5/2011, non è definibile<sup>23</sup>.

### **Importo da pagare con riferimento alla data di presentazione dell'istanza**

Ai fini della determinazione della somma dovuta (10%, 30% o 50%) occorre fare riferimento all'ultima o unica pronuncia non definitiva eventualmente resa alla data di presentazione della domanda di definizione.

È quindi importante, laddove ciò sia possibile, presentare l'istanza di definizione appena dopo aver effettuato il pagamento, onde evitare di incappare in situazioni non piacevoli.

#### **Esempio**

Si pensi al seguente caso.

Contribuente con lite pendente di € 10.000.

Il contribuente ha vinto in primo grado.

L'Agenzia delle Entrate ha impugnato la sentenza della CTP, l'appello è stato discusso il 22/10/11 e la sentenza della CTR di accoglimento dell'appello è stata depositata il 7/11/11.

Il contribuente ha pagato con F24 € 1.000 (10% di 10.000) perché ha vinto in primo grado il 4/11/11.

<b>Caso a)</b>	⇒	se il contribuente ha anche inoltrato in via telematica l'istanza di definizione entro il 6/11/11, la lite è correttamente definita;
<b>Caso b)</b>	⇒	se il contribuente non ha, invece, inoltrato in via telematica l'istanza di definizione entro il 6/11/11, la lite non è correttamente definita poiché occorre rideterminare nella misura del 50% l'importo del dovuto (che diventa, quindi, di € 5.000 in luogo dei precedenti € 1.000) e procedere al versamento di ulteriori € 4.000 <i>“entro la data di presentazione della domanda, eccezionalmente anche oltre, pertanto, il 30 novembre 2011”</i> .

La C.M. n.48/11 ha fornito chiarimenti sul punto al par.8.1. Si evidenzia che la circolare ha precisato che nel caso inverso rispetto all'esempio prospettato, cioè nel caso di pagamento di un importo maggiore (50%) che diventa minore (10%) a seguito del deposito della sentenza a favore del contribuente prima dell'invio della domanda di definizione, a quest'ultimo spetta il rimborso dell'eccedenza versata.

<sup>23</sup> Qualora, invece, la definitività della pronuncia resa fosse intervenuta successivamente al 5 luglio 2011, la lite sarebbe ora definibile con indubbio vantaggio per il contribuente. Si pensi, ad esempio, al caso di pronuncia di soccombenza per il contribuente divenuta definitiva il 10/7/2011: costui potrà definire la lite pagando soltanto il 50% delle imposte in luogo del 100% delle imposte, delle sanzioni e degli interessi.



## **Transfer pricing: tutte le metodologie Ocse hanno pari dignità?**

### **La corretta metodologia per la definizione del prezzo di trasferimento**

La recente sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Roma [n.580/01/11](#) del 19 settembre 2011 è tornata sul controverso tema della scelta della corretta metodologia per la definizione del prezzo di trasferimento tra quelle previste dalle Linee Guida Ocse.

Si rammenta che la terminologia “*Transfer Pricing*” indica il procedimento di determinazione dei corrispettivi relativi alle operazioni intercorse tra società residenti nel territorio dello Stato e le società non residenti che appartengano al medesimo gruppo.

La Legge italiana, con l’art.110, co.7 del Tuir, ha normato la valutazione dei componenti di reddito derivanti da operazioni infragruppo con società non residenti nel territorio dello Stato, indicando il valore normale<sup>24</sup> dei beni ceduti e dei servizi ricevuti quale parametro per valutare la congruità del prezzo applicato.

In sede internazionale, invece, l’Ocse (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) ha emanato le c.d. *Guidelines* (Linee Guida Ocse sul *transfer pricing* per le imprese multinazionali e le amministrazioni tributarie), indicazioni che provengono dai Governi firmatari della Dichiarazione Ocse alle imprese multinazionali e che contengono “*principi e norme volontari per un comportamento responsabile delle imprese, conforme alle leggi applicabili*”.

### **I metodi riconosciuti dalle Linee Guida Ocse**

Le Linee Guida dell’Ocse<sup>25</sup> forniscono indicazioni per l’applicazione del principio di libera concorrenza (c.d. “*at arm’s length*”) nella valutazione, ai fini fiscali, delle transazioni transfrontaliere tra imprese collegate.

Scopo di questo documento è quello di fornire indicazioni ai governi affinché venga assicurato che i redditi delle imprese multinazionali non siano surrettiziamente sottratti alle rispettive giurisdizioni e che rappresentino, nelle dichiarazioni, le attività economiche effettivamente svolte nel Paese.

In particolare, l’Ocse ha delineato delle metodologie per il calcolo del prezzo di trasferimento che si suddividono tra metodologie tradizionali ed altre metodologie.

<b>Metodi tradizionali</b>	<b>Altri metodi</b>
<ol style="list-style-type: none"><li>1. Metodo del confronto del prezzo o CUP;</li><li>2. Metodo del prezzo di rivendita;</li><li>3. Metodo del costo maggiorato.</li></ol>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Metodo della ripartizione dei profitti globali;</li><li>2. Metodo di comparazione dei profitti;</li><li>3. Metodo legato alla redditività del capitale investito;</li><li>4. Metodo dei margini lordi del settore;</li><li>5. <i>Transactional Net Margin Method</i>;</li><li>6. <i>Profit Split Method</i>.</li></ol>

<sup>24</sup> L’art.9 del DPR 917/86 definisce come segue il concetto di valore normale: “*il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, per quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d’uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore*”.

<sup>25</sup> Ultima edizione: mese di luglio 2010.



## I metodi tradizionali

### ⇒ Il metodo del confronto del prezzo o Cup (comparable uncontrolled price)

Consiste nel confronto tra il prezzo dei beni o dei servizi trasferiti in una operazione conclusa tra imprese facenti parte dello stesso gruppo ed il prezzo praticato per beni o i servizi trasferiti in una operazione comparabile. È evidente che non sempre è agevole reperire informazioni relative alle transazioni confrontabili con quella da verificare, infatti anche una minima differenza tra i prodotti trasferiti potrebbe influenzare il prezzo di trasferimento anche qualora i prodotti presentino una similarità sufficiente a determinare lo stesso margine di profitto.

### ⇒ Il metodo del prezzo di rivendita (resale price method)

Fa, invece, riferimento al prezzo al quale il bene, che è stato acquistato da un'impresa consociata, è rivenduto ad un'impresa indipendente. Il prezzo di rivendita dovrà essere ridotto di un margine lordo, che rappresenti l'ammontare che il rivenditore pagherebbe per coprire le proprie spese di vendita e, più in generale, tutte le spese gestionali. Quello che residua può essere considerato, dopo gli opportuni aggiustamenti relativi agli altri costi connessi all'acquisto del prodotto (a titolo esemplificativo i dazi doganali), come prezzo di libera concorrenza. Tale metodo presenta il limite di essere condizionato dalle differenze relative al modo di condurre l'attività imprenditoriale, alla struttura e all'organizzazione del gruppo. Il metodo del prezzo di rivendita, risulta utile nel caso di soggetti che provvedono alla sola commercializzazione dei beni, mentre è sconsigliabile nel caso in cui i beni subiscano trasformazioni o vengano incorporati in prodotti più complessi.

### ⇒ Il metodo del costo maggiorato (cost plus method)

In questo caso l'*arm's length principle*<sup>26</sup> viene soddisfatto aggiungendo un congruo margine di profitto (c.d. *mark-up*) ai costi, sia diretti che indiretti, sostenuti dal soggetto che fornisce beni o servizi in un'operazione infragruppo. Detto margine va determinato mediante la comparazione tra i margini di profitto della transazione soggetta a verifica con quelli realizzati dal medesimo soggetto nelle transazioni con soggetti indipendenti. L'applicazione dei metodi tradizionali può dimostrarsi complicata o impraticabile a causa della difficoltà di reperire dati relativi a transazioni comparabili ovvero di accertarne l'effettiva comparabilità. L'Ocse riconosce pertanto la validità di altri metodi di valutazione basati sugli utili sempre che rispettino l'*arm's length principle*. Il Ministero delle Finanze con la [circolare n.32](#) del 22 settembre 1980 ritiene ammissibile il ricorso a tali metodi solo in ipotesi di inadeguatezza dei metodi tradizionali e solo allorché sia possibile operare in sintonia con le amministrazioni fiscali degli Stati esteri per pervenire a un'equa ripartizione degli utili tra le imprese impegnate nella transazione.

## I metodi alternativi

I principali metodi alternativi di cui fa menzione l'Ocse possono essere divisi in due macrocategorie: le tipologie tradizionali e le tipologie transazionali. Appartengono al primo gruppo i seguenti metodi.

### ⇒ Il metodo della ripartizione dei profitti globali:

Tale metodo consiste nella ripartizione dei profitti complessivi derivanti dalle transazioni effettuate tra le due imprese collegate, proporzionalmente ai costi sopportati dalle stesse. Il metodo viene sconsigliato dalla Circolare ministeriale n.32/80 "sia per l'elevato grado di relatività ed arbitrarietà che ne può conseguire, sia in quanto non tiene conto delle condizioni del mercato e della situazione economica dell'impresa sia ancora perché

<sup>26</sup> Principio di libera concorrenza. A livello Ocse il principio "at arm's length" prevede che le transazioni commerciali relative a beni o servizi tra imprese appartenenti allo stesso gruppo debbano avvenire uniformandosi al prezzo di mercato stabilito nelle transazioni tra imprese indipendenti.

*implicherebbe l'abbandono del principio, recepito anche nel diritto interno, dell'autonomia giuridico-fiscale delle singole imprese per aderire, invece, al principio della unità fiscale secondo cui, ai fini della determinazione del reddito, dovrebbe prendersi in considerazione l'entità economica globalmente considerata delle imprese collegate".*

⇒ Metodo della comparazione dei profitti

Con questa metodologia i profitti complessivi dell'impresa collegata sono comparati con quelli conseguiti da altre imprese operanti nello stesso settore economico. Nella comparazione è necessario considerare esclusivamente gli utili delle transazioni oggetto dello studio, inoltre devono essere presi in considerazione più esercizi ed il confronto deve riguardare imprese che operino nel medesimo settore, con le medesime caratteristiche e funzioni.

⇒ Metodo legato alla redditività del capitale investito

Il metodo consiste nella determinazione del profitto realizzato dall'impresa, da esprimersi in percentuale sul capitale investito, prescindendo da ogni riferimento ai costi di produzione o alle vendite. La Circolare ministeriale n. 32 del 1980 sconsiglia tuttavia l'applicazione di tale metodo in quanto *"poco consigliabile per la sua notevole approssimazione e per la sua arbitrarietà"*.

⇒ Metodo dei margini lordi del settore

Questo metodo si fonda sulla comparazione dei margini lordi di profitto dello specifico settore economico in cui operano le imprese che effettuano operazioni infragruppo, ricalcando il metodo del prezzo di rivendita applicato tramite confronto esterno.

Appartengono al secondo gruppo i seguenti metodi.

⇒ Transactional Net Margin Method

Si applica confrontando il margine netto realizzato da un'impresa in una operazione infragruppo con il margine netto conseguito dalla stessa impresa con una controparte indipendente in una transazione comparabile avvenuta sul libero mercato, ovvero, ove ciò non fosse possibile, ricavando il dato da transazioni simili tra imprese indipendenti con caratteristiche analoghe.

Una delle problematiche che si riscontra nell'utilizzo di questo metodo è legata al fatto che il margine di utile netto di un contribuente può essere influenzato da alcuni fattori che non hanno incidenza, o ne hanno una meno effettiva o diretta, sul prezzo o sui margini lordi<sup>27</sup>.

⇒ Profit Split Method

Si basa sull'imputazione del profitto totale della transazione a ciascuna impresa associata secondo un criterio di ripartizione analogo a quello fissato tra imprese indipendenti e quindi operanti in regime di libera concorrenza.

Il profitto totale è ripartito tenendo conto del contributo apportato da ciascuna impresa, determinato in base al valore attribuibile alle funzioni, ai rischi assunti e alle risorse utilizzate dalle singole imprese.

Questo metodo ha il vantaggio di non essere influenzato dalle differenze funzionali intercorrenti fra le diverse società poiché si impernia sull'esame dei singoli fattori della catena produttiva. Per converso, il minor riscontro con dati di mercato rende più soggettiva detta metodologia.

<sup>27</sup> Ocse, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Capitolo II, par.B.2: "The net profit indicator of a taxpayer can be influenced by some factors that would either not have an effect, or have a less substantial or direct effect, on price or gross margins between independent parties".

## La sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Roma

La citata sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Roma, n.580/01/11 del 19 settembre 2011, è tornata sull'annosa questione della metodologia più appropriata da adottare per valutare il corretto prezzo di trasferimento infragruppo.

La fattispecie riguardava un contratto che prevedeva la lavorazione di plasma umano, stipulato tra una società farmaceutica italiana e una sua consociata svizzera. In particolare la società svizzera inviava la materia prima alla società italiana affinché questa provvedesse alla lavorazione della stessa.

La remunerazione della società italiana avveniva a fronte di uno specifico listino allegato al contratto tra le parti, sulla base del quale il prezzo del prodotto includeva, oltre al costo pieno del lavoro, dei materiali e delle spese generali, un *mark-up* determinato in misura percentuale sul capitale investito (**Metodo legato alla redditività del capitale investito**)<sup>28</sup>. La verifica dell'Ufficio si è incentrata sulla corretta applicazione della normativa riguardante il *transfer pricing*. Nello specifico veniva contestata l'applicazione del metodo utilizzato dalle società, a favore del *transactional net margin method*<sup>29</sup>.

I giudici di appello hanno ribaltato quanto deciso in primo grado dalla Commissione tributaria provinciale di Roma, la quale aveva accolto la tesi dell'Ufficio sulla ricostruzione dei prezzi di trasferimento con il metodo utilizzato dall'Ufficio stesso.

Secondo i giudici di secondo grado il citato articolo 110, co.7, del Tuir rappresenta "*uno strumento di autoaccertamento dell'imponibile*".

Sulla scorta di tale affermazione la Commissione Tributaria Regionale ha sottolineato che, in primo luogo, l'Ufficio avrebbe dovuto dare prova della elusività del comportamento tenuto dalla società e della inapplicabilità del metodo utilizzato. La sentenza, a favore del contribuente, stabilisce che, nella fattispecie esaminata, il metodo utilizzato dalla società risulta più appropriato di quello indicato dall'Ufficio, in quanto, nella fattispecie esaminata, i *comparables* proposti non sono stati ritenuti adeguati.

Tuttavia, ciò che risulta di notevole interesse è una considerazione effettuata dai giudici, i quali hanno evidenziato che l'indicatore utilizzato per il calcolo del corretto prezzo di trasferimento "*rientra a pieno titolo tra quelli indicati dall'Ocse nell'ambito delle Guidelines*", lasciando dunque intendere che tutte le metodologie previste dalle Linee Guida possono essere liberamente utilizzate, purché si attaglino alla fattispecie oggetto di valutazione e siano adeguate alla tipologia di attività, di prodotto, al settore, ecc..

## Gli effetti della sentenza

Si osserva preliminarmente che l'Amministrazione Finanziaria per il passato ha indicato uno specifico criterio gerarchico con riguardo ai metodi di calcolo, nonostante la revisione delle *Guidelines* Ocse del 2010 abbia abbandonato tale criterio.

L'ultimo intervento in tal senso consiste nel [provvedimento](#) del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2010, il quale conteneva le indicazioni in merito alla documentazione relativa ai prezzi di trasferimento applicati, da predisporre secondo diligenza e buona fede, al fine di evitare le sanzioni connesse alla rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento da cui derivi una maggiore imposta.

Il citato provvedimento infatti dispone che:

*"nel caso di selezione di un metodo transazionale reddituale, in presenza del potenziale utilizzo di un metodo transazionale tradizionale, occorrerà dare conto delle motivazioni di esclusione di tale ultimo metodo. Stesso discorso vale in caso di selezione di un metodo diverso dal metodo del confronto del prezzo, in presenza di potenziale utilizzo di tale ultimo metodo"*.

<sup>28</sup> Metodo sopra descritto sub 1.(c).

<sup>29</sup> Metodo sopra descritto sub 2.(a).

D'altro canto la più volte menzionata circolare n.32/80 sottolinea come sia opportuno applicare *“in via preferenziale il metodo del confronto di prezzo”*.

Alla luce di quanto sopra, dall'esame congiunto dell'art.9 del Tuir, della circolare n.32/80 e del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2010, emerge il seguente criterio gerarchico nell'applicazione dei metodi:

1. Il metodo del confronto di prezzo, ove applicabile;
2. Il metodo del prezzo di rivendita o del costo maggiorato, ove non applicabile il primo metodo;
3. Uno dei metodi alternativi, se non utilizzabili i metodi tradizionali.

Contrariamente a quanto previsto dall'Amministrazione Finanziaria, a livello Ocse, a partire dalla versione 2010 delle *Guidelines*, è stata abbandonata la storica preferenza per i metodi tradizionali a favore della scelta del metodo più adatto al caso specifico<sup>30</sup>. La preferenza per taluni metodi permane solo nel caso in cui, sia i metodi tradizionali, che quelli alternativi, risultino entrambi ugualmente applicabili<sup>31</sup>. Inoltre, sempre secondo l'Ocse, uno studio di *transfer pricing* non implica che tutti i metodi utilizzabili debbano essere analizzati a fondo per arrivare alla scelta del metodo più corretto<sup>32</sup>.

Gerarchia dei metodi		
C.M. n.32/1980 e provv. del 29/09/2010	Ocse	Sentenza CTR Roma
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Metodo di confronto del prezzo;</li> <li>2. Metodo del prezzo di rivendita o del costo maggiorato;</li> <li>3. Metodi alternativi.</li> </ol>	Dalla <i>release</i> 2010 delle <i>Guidelines</i> non esiste più un criterio gerarchico.	I metodi possono essere utilizzati liberamente sempre che si addicano alla fattispecie oggetto di valutazione.

La Commissione, con la sentenza in esame, interpreta le intenzioni del Legislatore sostenendo che le previsioni normative mirano *“solamente alla quantificazione dell'imponibile secondo un modello che impedisca il pianificato travaso all'estero di ricchezza, in controtendenza rispetto all'andamento economico”*.

Tale chiarimento, peraltro condivisibile, andrebbe armonizzato con quanto indicato dalla prassi ministeriale, che, invece, dà la precedenza a taluni metodi a sfavore di altri. Si rileva peraltro che l'Ufficio aveva disatteso la gerarchia indicata dall'Amministrazione Finanziaria, suggerendo l'applicazione del *transactional net margin method*.

Per esprimere appieno un giudizio sulla portata innovatrice della sentenza sarà tuttavia necessario verificare se tale posizione si consoliderà nella giurisprudenza. Sono inoltre auspicabili ulteriori chiarimenti ufficiali<sup>33</sup> da parte dell'Amministrazione Finanziaria, in particolare sulla possibilità di utilizzare alternativamente uno dei metodi previsti dall'Ocse, naturalmente nel rispetto del principio fondamentale della idoneità del metodo prescelto per il calcolo del giusto prezzo di trasferimento avendo riguardo alla tipologia di attività, alle funzioni svolte, al mercato di riferimento ed al momento storico.

<sup>30</sup> Capitolo II, parte II, par.B.2.11.

<sup>31</sup> Capitolo II, parte I, par.A.2.3.

<sup>32</sup> Capitolo II, parte I, par.A.2.8.

<sup>33</sup> Si segnala che la stessa Commissione Tributaria Regionale di Roma, riconosce *“la complessità della materia trattata”*.

## LEGENDA icone

	<b>“Notizie flash”</b> – riepilogo settimanale e sintesi commentata delle principali novità normative, di prassi, giurisprudenza e dottrina, in materia fiscale, contabile e giuridica, con link ipertestuali		<b>“Check List e formulari di Studio”</b> – pratiche carte di lavoro e fac-simili di formulari che supportano il Professionista nell'attività quotidiana. Tutte scaricabili in formato Word
	<b>“Focus di pratica professionale”</b> – interventi pratico-operativi, ricchi di esempi numerici, consigli professionali e schemi di sintesi su temi fiscali di particolare interesse e attualità		<b>“Approfondimenti monografici”</b> – guide ricche di commenti, interpretazioni, applicazioni ed esempi tecnici per risolvere in modo chiaro e completo dubbi e problematiche professionali
	<b>“Il punto sull'Iva”</b> – 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		<b>“Fisco e Estero”</b> – 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.
	<b>“I contratti d'impresa”</b> – analisi della disciplina giuridica, fiscale, contabile e previdenziale delle principali fattispecie contrattuali utilizzate dai commercialisti e dalle aziende		<b>“Accertamento e Verifiche”</b> – appuntamento mensile mirato ad offrire soluzioni e consigli pratici per affrontare e gestire le fasi di accertamento tributario partendo da casi reali
	<b>“Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale”</b> – approfondimento operativo sui problemi più diffusi del pre - contenzioso sviluppato con casi pratici e analisi delle più interessanti e controverse pronunce del periodo		<b>“Normativa e prassi in sintesi”</b> – 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
	<b>“Adempimenti e problematiche di Diritto societario”</b> – 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		<b>“Scadenario”</b> – ogni quindici giorni il calendario delle scadenze degli adempimenti fiscali e contributivi del periodo

<b>EDITORE E PROPRIETARIO</b> Gruppo Euroconference S.p.a.	<b>COMITATO DI REDAZIONE</b>		<b>ABBONAMENTO ANNUALE 2011</b> Euro 220 Iva esclusa
<b>DIRETTORE RESPONSABILE</b> Gian Paolo Ranocchi	<b>Alessandro Corsini</b> <b>Guido Martinelli</b> <b>Paolo Meneghetti</b> <b>Duilio Liburdi</b> <b>Fabio Garrini</b>	<b>Gian Paolo Ranocchi</b> <b>Luca Miele</b> <b>Norberto Villa</b> <b>Luca Caramaschi</b> <b>Viviana Grippo</b>	<b>SITO INTERNET</b> Per informazioni e ordini: <b>www.euroconference.it</b>
<b>PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE</b> Settimanale Vendita esclusiva per abbonamento	<b>COLLABORATORI ESTERNI</b>		<b>STAMPA</b> Pubblicazione diffusa per e-mail
<b>SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA</b> 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
<b>DIRETTORE SCIENTIFICO</b> <b>Alessandro Corsini</b>			<b>SERVIZIO CLIENTI</b> Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc... <b>Tel. 045/8201828</b> <b>fax 045/502430</b> <b>e-mail: circolari@euroconference.it</b>
<b>RESPONSABILE REDAZIONALE</b> <b>Alessia Zoppi</b>			
<b>REDAZIONE</b> <b>Silvia Righetti e Simone Bonini</b>			

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.