

In evidenza



Notizie *Flash*

On line le bozze di Unico 2012 per società, enti non commerciali e consolidato



Focus di pratica professionale

La manovra Monti alleggerisce la riscossione



Accertamento e Verifiche

Errori nella compilazione delle spesometro: quali conseguenze?

Sommario



Notizie *Flash*

- Sistri: interoperatività con la richiesta delle imprese del “chiavettone” pag.3
- *On line* l'elenco dei codici catastali comunali e addizionali comunali Irpef pag.3
- Modificate e ripubblicate le tabelle Aci pag.3
- *On line* le bozze di Unico 2012 per società, enti non commerciali e consolidato pag.3
- Anche gli agricoltori possono applicare l'Irap per le imprese minori pag.4
- E' rilevante ai fini Iva il compenso per l'amministratore di sostegno pag.4
- Istituito il codice tributo per il versamento del contributo di solidarietà pag.4
- Causale contributo per maternità delle lavoratrici agricole pag.4
- Causali contributo per gli iscritti all'Ordine dei Consulenti del lavoro pag.4
- Modificati i requisiti per ottenere lo *status* europeo “AEO” pag.5
- Non è imponibile l'indennizzo che deriva da perdita di *chance* sul lavoro pag.5
- E' possibile impugnare la cartella se non si è più soggetti passivi Irap pag.5
- Dubbi sulla natura della presunzione del redditometro pag.5
- È illegittima l'iscrizione ipotecaria sui beni del *trust* pag.6
- Il concessionario della riscossione non è tenuto alla notifica dell'intimazione ad adempiere pag.6
- Se la verifica supera i 30 giorni non sono utilizzabili gli elementi raccolti pag.6
- Aggiornata la guida delle Entrate sul 55% pag.6
- Al via l'aggiornamento dei principi contabili nazionali pag.7



Focus di pratica professionale

- [Auto aziendali, tariffe Aci e deduzioni in base all'utilizzo](#) pag.8
- [La manovra Monti alleggerisce la riscossione](#) pag.12



Accertamento e Verifiche

- [Errori nella compilazione delle spesometro: quali conseguenze?](#) pag.17



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [Lo statuto dei diritti del contribuente. Le tutele a favore di chi è sottoposto a verifiche fiscali](#) pag.21



SISTRI

Sistri: interoperatività con la richiesta delle imprese del “chiavettone”

E' stato pubblicato sul S.O. n.5 alla **Gazzetta Ufficiale n.4 del 5 gennaio 2012** ed è in vigore dal 6 gennaio, il **decreto del 10 novembre 2011 n.219**, che modifica la disciplina del Testo Unico Sistri (D.M. 52/11), il sistema informatico di controllo della tracciabilità dei rifiuti. Tra le novità più importanti introdotte dal decreto vi è l'introduzione di un sistema di interoperabilità, che consente un dialogo tra gli operatori e il Sistri. Per rendere operativo questo sistema, coloro che utilizzano *software* gestionali in grado di tracciare le operazioni poste in essere da tutti i delegati comunicati al Sistri, e che abbiano accreditato uno o più *software* gestionali al servizio di interoperabilità, possono richiedere il rilascio di un dispositivo USB, attraverso il quale sarà possibile firmare le varie schede.

[Ministero Ambiente](#)
[decreto](#)
[10/11/11](#)
[n.219](#)
[G.U. 5/01/12](#)
[n.4](#)
[S.O. n.5](#)



TRIBUTI LOCALI

On line l'elenco dei codici catastali comunali e addizionali comunali Irpef

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato l'elenco dei **codici catastali comunali** e delle aliquote **dell'addizionale comunale** per gli anni 2010 e 2011, aggiornati al 10 gennaio 2012. La tabella riporta, con riferimento ad ogni Comune: l'aliquota dell'addizionale comunale relativa all'anno 2010, per il saldo, e quella relativa all'anno 2011, per l'acconto e l'eventuale soglia di esenzione deliberata, con riferimento agli anni 2010 e/o 2011, in base al possesso di specifici requisiti reddituali.

[Agenzia Entrate](#)
[tabella](#)
[10/01/12](#)
[Sito Web](#)



FRINGE BENEFIT

Modificate e ripubblicate le tabelle Acì

Sono state ripubblicate sul **Supplemento Ordinario** alla **Gazzetta Ufficiale** del **9 gennaio 2012 n.6**, le **tabelle nazionali** valide per l'anno 2012 dei costi chilometrici di esercizio di autovetture e motocicli elaborate dall'Acì, necessarie per determinare l'imponibile fiscale e previdenziale del *fringe benefit* per i veicoli aziendali concessi ai dipendenti e ai collaboratori coordinati e continuativi per l'utilizzo promiscuo, ovvero sia per esigenze di lavoro sia per esigenze private, ai sensi dell'art.51, co.4, lett.a) del Tuir, già pubblicate a fine 2011, in seguito al riscontro di alcuni errori. E' quanto reso noto da un **Comunicato** dell'Agenzia delle Entrate del **9 gennaio 2012**. Tuttavia gli errori riguardavano soltanto la tabella relativa agli autoveicoli a gasolio fuori produzione.

[Agenzia Entrate](#)
[comunicato](#)
[G.U. 9/01/12](#)
[n.6](#)



DICHIARAZIONI E MODULISTICA

On line le bozze di Unico 2012 per società, enti non commerciali e consolidato

Sono disponibili sul sito *web* delle Entrate le **bozze** delle dichiarazioni SC, SP, ENC e Consolidato nazionale e mondiale. Tra le maggiori novità che trovano spazio nei modelli 2012 si segnala in Unico SP e SC l'agevolazione rappresentata dalla possibilità di escludere dal reddito di impresa un ammontare commisurato al nuovo capitale immesso sotto forma di conferimenti in denaro o utili posti a riserva. Di particolare interesse per le società di capitali e gli enti non commerciali è la maggiorazione dell'Ires per i soggetti non operativi, che trova spazio nel quadro RQ, e il trattamento delle perdite fiscali per le società di capitali. Di rilievo, anche, l'ulteriore possibilità di integrare la dichiarazione Unico.

[Agenzia Entrate](#)
[modulistica](#)

[comunicato](#)
[stampa](#)
[12/01/12](#)
[Sito Web](#)



(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Strumenti - modelli - modelli in bozza)

IRAP

Anche gli agricoltori possono applicare l'Irap per le imprese minori

Anche gli imprenditori agricoli persone fisiche e le società semplici possono determinare la base imponibile Irap ai sensi, dell'art. 5-bis del D.Lgs. n.446/97. È quanto stabilito dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.3 del 9 gennaio**. Gli imprenditori agricoli, infatti, determinano la base imponibile Irap ex art.9, co.1, D.Lgs. n.446/97, sulla base della differenza tra l'ammontare dei corrispettivi e l'ammontare degli acquisti destinati alla produzione, oppure possono scegliere di applicare l'art.5 dello stesso decreto, secondo quanto stabilito per le società di capitali e gli enti commerciali. Dalla lettura delle norme non appariva, quindi possibile l'applicazione per questi soggetti di quanto disposto dall'art. 5-bis per le società di persone e le imprese individuali. L'agenzia delle Entrate ha, quindi, esteso la disposizione anche a tali soggetti.

[R.M.
9/01/11
n.3](#)



REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

E' rilevante ai fini Iva il compenso per l'amministratore di sostegno

Nel caso in cui il giudice tutelare scelga un avvocato come amministratore di sostegno per quelle persone prive in tutto o in parte dell'autonomia necessaria per occuparsi dei propri interessi, l'indennità corrisposta al professionista rappresenta un compenso per lo svolgimento dell'attività professionale inquadrabile come reddito di lavoro autonomo e, quindi, rilevante ai fini Iva, ai sensi ai sensi degli artt.3 e 5 del DPR n.600/73. E' quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.2 del 9 gennaio**.

[R.M.
9/01/12
n.2](#)



CODICI TRIBUTO

Istituito il codice tributo per il versamento del contributo di solidarietà

Con la **risoluzione n.4 del 9 gennaio**, l'Agenzia delle Entrate ha reso noti i codici tributo per il versamento del contributo di solidarietà disciplinato dal D.L. n.138/11, il quale ha previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2011 e fino al 31 dicembre 2013, il pagamento di un contributo sul reddito complessivo Irpef pari al 3% sulla parte eccedente € 300.000: "1618" è il codice tributo che dovrà utilizzare il datore di lavoro nelle operazioni di conguaglio di fine anno e "145E" è quello che dovrà essere utilizzato dagli enti pubblici.

[R.M.
9/1/12
n.4](#)



LAVORO E PREVIDENZA

Causale contributo per maternità delle lavoratrici agricole

Con la **risoluzione n.7**, le Entrate hanno istituito la causale contributo Mata per l'utilizzo in compensazione con F24 degli importi dovuti per la prestazione di maternità a carico Inps, anticipata ai lavoratori agricoli a tempo indeterminato (Oti) dai datori di lavoro agricolo e hanno soppresso la causale contributo Infa denominata "Aziende agricole per Oti-importi anticipati per infortunio sul lavoro a carico Inail".

[R.M.
12/01/12
n.7](#)



Causali contributo per gli iscritti all'Ordine dei Consulenti del lavoro

Con la **risoluzione n.6**, le Entrate hanno istituito le causali contributo per il versamento, tramite modello F24, dei contributi dovuti dagli iscritti all'Ordine dei Consulenti del Lavoro.

[R.M.
12/01/12
n.6](#)



DOGANE

[Agenzia Dogane
circolare
28/12/11
n. 41](#)



Modificati i requisiti per ottenere lo *status* europeo “AEO”

L’Agenzia delle Dogane, con la **circolare n.41/D del 28 dicembre 2011**, ha modificato alcuni requisiti per il rilascio dello *status* di “Operatore Economico Autorizzato”. In particolare l’Agenzia ha ripreso parte del contenuto della precedente Circolare 36/D del 28 dicembre 2007 relativamente alla fase di accettazione dell’istanza e di rilascio o diniego del relativo certificato.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Cassazione
sentenza
29/12/11
n.29579](#)



Non è imponibile l’indennizzo che deriva da perdita di *chance* sul lavoro

Con la **sentenza n. 29579 del 29 dicembre 2011**, la Cassazione ha stabilito che la perdita di *chance* sul lavoro, consistente nella privazione della possibilità di sviluppi o progressioni dell’attività lavorativa, costituisce un danno patrimoniale risarcibile consistente non in un lucro cessante, ma in un danno emergente da perdita di una possibilità attuale. L’indennizzo che ne deriva ha una natura non reddituale e, quindi, non è fiscalmente rilevante.

[Cassazione
sentenza
12/12/11
n.26512](#)



E’ possibile impugnare la cartella se non si è più soggetti passivi Irap

Il contribuente Irap che, dopo aver compilato la dichiarazione, ritiene di non essere più tenuto, può impugnare la cartella di pagamento notificatagli ai sensi dell’art.36-*bis* del DPR n.600/73. I giudici della Cassazione, con la **sentenza n.26512 del 12 dicembre 2012** hanno ribaltato la decisione della CTR che aveva stabilito che il contribuente avrebbe dovuto pagare l’imposta e poi proporre l’azione di indebito. Gli ermellini hanno precisato che l’errore commesso dal dichiarante nella dichiarazione dei redditi è, in linea di principio, emendabile, in quanto quest’ultima non ha natura di atto negoziale, ma reca una esternazione di giudizio modificabile da nuovi elementi di conoscenza e di valutazione dei dati.

[Cassazione
sentenza
19/12/11
n.27545](#)






Dubbi sulla natura della presunzione del redditometro

Con la **sentenza n.27545 del 19 dicembre 2011**, la Cassazione ha stabilito che, in tema di accertamento con metodo sintetico, il possesso di auto di grossa cilindrata, come nel caso in oggetto, deve essere considerato una presunzione di capacità contributiva “legale” perché è la stessa legge che impone di ritenerla tale. Il giudice non ha, quindi, il potere di togliere a tali elementi la capacità presuntiva contributiva che il Legislatore ha connesso alla loro disponibilità, ma può solo valutare gli elementi di difesa che vengono offerti dal contribuente. Grava, pertanto, su quest’ultimo l’onere di dimostrare che il proprio reddito effettivo è inferiore da quello che scaturisce dalle presunzioni adottate dall’Ufficio.


[CTR Torino
sentenza
24/11/11
n.76](#)



Diverse sono le conclusioni alle quali sono giunti i giudici della CTR Torino, con la **sentenza n.76/14/11 del 24 novembre 2011**. Il collegio, infatti, ha chiarito che la procedura di accertamento standardizzato mediante l’applicazione del cosiddetto “redditometro” costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza nasce in esito al contraddittorio. I giudici della Commissione hanno evidenziato come esistano, in materia, due orientamenti giurisprudenziali: il primo che ritiene il redditometro una presunzione legale (*ex multis* Cass., n.8075/10) e il secondo, a cui aderiscono in giudici della CTR, che riconosce nel redditometro soltanto una presunzione semplice (da ultimo Cass., n.13289/10).

<p>CTR Lombardia sentenza 26/10/11 n.140</p> 	<p>È illegittima l'iscrizione ipotecaria sui beni del <i>trust</i></p> <p>È illegittima l'iscrizione ipotecaria sui beni del debitore se questi erano stati in precedenza trasferiti in un <i>trust</i>, perché, non essendo più nella disponibilità dello stesso, non possono essere aggrediti dai suoi creditori. E' questa la conclusione alla quale è giunta la CTR Lombardia con la sentenza n.140 del 26 ottobre 2011. I giudici hanno smentito quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria in merito all'assimilazione del <i>trust</i> con il fondo patrimoniale che, secondo quanto sostenuto dai giudici del Tribunale di Paola, non consentirebbe l'esperimento di azioni esecutive, ma non impedirebbe l'iscrizione d'ipoteca. Infatti hanno sottolineato che le diverse caratteristiche dei due istituti non li rendono equiparabili ed, inoltre, che l'orientamento giurisprudenziale in ordine alla legittimità dell'iscrizione di una ipoteca sui beni appartenenti ad un fondo patrimoniale, risulta superato in senso opposto a quanto sostenuto dal Tribunale di Paola da una copiosa giurisprudenza.</p>
<p>CTR Roma sentenza 3/10/11 n.275</p> 	<p>Il concessionario della riscossione non è tenuto alla notifica dell'intimazione ad adempiere</p> <p>Il concessionario della riscossione non può procedere ad iscrivere ipoteca sui beni del debitore se la somma dovuta è inferiore a € 8.000, secondo quanto disposto dall'art.76 del DPR n.600/73. L'ha stabilito la CTR Roma con la sentenza 275 del 3 ottobre 2010. Nell'occasione i giudici hanno chiarito che l'agente non è tenuto a notificare l'intimazione ad adempiere entro cinque giorni prima dell'iscrizione ipotecaria ai sensi dell'art.50 dello stesso decreto, essendo quest'ultima una misura cautelare a garanzia del credito e non un'azione esecutiva.</p>
<p>CTP Bari sentenza 2/11/11 n.148</p> 	<p>Se la verifica supera i 30 giorni non sono utilizzabili gli elementi raccolti</p> <p>L'articolo 12, comma 5 dello Statuto del Contribuente stabilisce che la permanenza degli operatori che eseguono verifiche fiscali presso la sede del contribuente non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi particolarmente complessi, che devono essere individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Nel caso in esame, non solo il termine dei trenta giorni era stato superato, ma non risultava nemmeno il rilascio di un provvedimento di proroga. Di conseguenza, gli elementi raccolti in sede di verifica fiscale sono frutto di una attività posta in essere in violazione di legge e devono essere considerati inutilizzabili. E' quanto precisato dalla CTP di Bari con la sentenza n.148 del 2 novembre 2011.</p>

AGEVOLAZIONI – INCENTIVI – FINANZIAMENTI

<p>Agenzia Entrate guida dicembre 2011 Sito Web</p> 	<p>Aggiornata la guida delle Entrate sul 55%</p> <p>L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato sul proprio sito <i>web</i> la guida aggiornata alle agevolazioni fiscali per il risparmio energetico. Nel documento sono descritti i vari tipi di intervento per i quali si può fruire del beneficio e gli adempimenti necessari per ottenerlo. L'Agenzia ricorda che la detrazione fiscale del 55% è stata prorogata al 31 dicembre 2012 dal decreto Monti n.201/11 (convertito dalla L. n. 214/11). Con la conversione in legge del decreto, la detrazione è stata estesa alle spese per interventi di sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria. La stessa norma ha disposto, inoltre, che dal 1° gennaio 2013 le agevolazioni sul risparmio energetico saranno sostituite con la detrazione fiscale del 36% prevista per le spese di ristrutturazioni edilizie che, dal 2012, non avrà più scadenza.</p>
---	--

CONTABILITÀ E BILANCIO

[Oic
principi contabili
bozza 23/12/11 Sito](#)
[Web](#)



Al via l'aggiornamento dei principi contabili nazionali

L'Oic ha pubblicato il primo set in **bozza** di **principi contabili**: OIC 16 *Le immobilizzazioni materiali*; OIC 18 *Ratei e risconti*; OIC 19 *I fondi per rischi ed oneri e il trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato*; OIC 19 *I debiti*; OIC 29 *Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, eventi e operazioni straordinari, fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio*. Ogni principio contabile è accompagnato da un documento descrittivo dei cambiamenti più rilevanti apportati rispetto al testo attualmente in vigore. I documenti sono in pubblica consultazione fino al 30 giugno 2012.



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.



Auto aziendali, tariffe Aci e deduzioni in base all'utilizzo

Le nuove tabelle

L'Agenzia delle Entrate ha, in un primo momento pubblicato sul Supplemento Ordinario n.280 in Gazzetta Ufficiale n.301 del 28 dicembre 2011, le tabelle elaborate dall'Aci recanti i costi chilometrici di esercizio di autovetture, motocicli e ciclomotori ai fini dell'individuazione del reddito di natura convenzionale (art.51 co.4 DPR n.917/86) dei veicoli aziendali concessi in uso promiscuo ai dipendenti.

In seconda battuta, con un [comunicato](#) pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.6 del 9 gennaio 2012 sul Supplemento Ordinario n.10, l'Agenzia delle Entrate ha reso noto la presenza di alcuni errori nelle elaborazioni diffuse con il precedente decreto (G.U. del 28 dicembre 2011 sopra richiamata), senza peraltro indicare quali fossero quelle sbagliate e limitandosi a ripubblicare le nuove tariffe corrette.

Preliminarmente va evidenziato come, da un esame generale delle tabelle Aci, si possa notare un aumento dei costi chilometri per l'anno 2012.

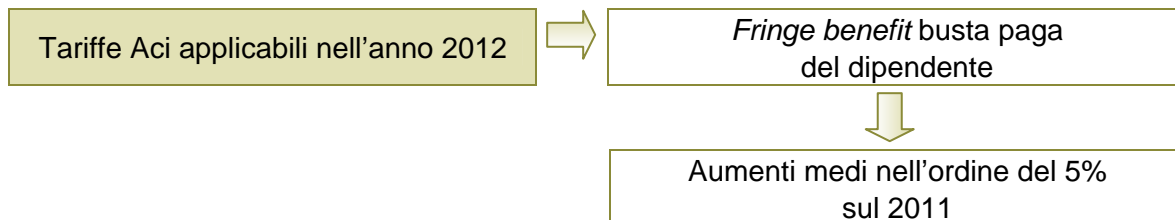
La tabella qui sotto riportata, presenta, a titolo esemplificativo alcune differenze fra il 2011 e il 2012 su determinate autovetture considerate.

In linea generale va sottolineato che, mediamente, le auto "più diffuse nelle flotte aziendali" scontano un aumento nell'ordine del 5% sull'anno precedente.

Tipologia autovettura	2011		2012	
	Costo chilometrico a 15.000 Km	Fringe benefit annuale	Costo chilometrico a 15.000 Km	Fringe benefit annuale
AUDI A3 1.6/16 v - 102 cv	0,5361	2.412,27	0,5566	2.504,55
FIAT Grande Punto 1.4 - 77 cv	0,4225	1.901,09	0,4417	1.987,52
OPEL Zafira 1.6/16v - 115 cv	0,5456	2.455,39	0,5661	2.547,50
OPEL Meriva 1.4 turbo - 140cv	0,5053	2.273,82	0,5277	2.374,66
PEUGEOT 3008 1.6/16v vti - 120 cv	0,5494	2.472,23	0,5689	2.560,16
RENAULT Laguna 2.0/16v - 140 cv berlina	0,6346	2.855,57	0,65	2.925,05
SEAT Leon 1.8 /16v - 160 cv	0,5833	2.624,63	0,5986	2.693,75
SKODA Octavia wagon 1.8 tfsi 160cv	0,6237	2.806,49	0,6367	2.865,26
VOLSWAGEN Golf vi 1.4/16v - 122 cv	0,5019	2.258,76	0,5215	2.346,89
VOLSWAGEN Passat 1.8 tsi - 160 cv	0,6366	2.864,64	0,6699	3.014,37

La tabella permette di specificare come, ad esempio, l'autovettura Audi A3 1.6/16 v - 102 cv passi da un rimborso chilometrico di € 0,5361 del 2011 ad un rimborso di € 0,5566 del 2012, mentre il valore del *fringe benefit* aumenta da € 2.412,27 del 2011 ad € 2.504,55 del 2012.

Su questi nuovi valori, al netto di quanto eventualmente pagato dal dipendente alla società o ditta individuale per l'uso dell'autovettura, il datore di lavoro dovrà applicare le ritenute fiscali e contributive.



Convenienza fiscale variabile

La pubblicazione delle tariffe Aci sul 2012 fa tornare d'attualità il dibattito su quale sia la forma più conveniente, dal punto di vista fiscale, per gestire le auto aziendali, specie con riferimento a quelle utilizzate dai dipendenti.

Sul punto va preliminarmente detto che non è possibile individuare a priori quale possa essere la soluzione migliore al fine di ottimizzare il carico fiscale con specifico riferimento alle auto utilizzate dai dipendenti, anche perché ragioni diverse possono indurre una soluzione piuttosto di un'altra, anche a prescindere dalle opportunità fiscali.

Appare tuttavia interessante ripercorrere quali differenze vi siano fra le diverse scelte attuabili¹, al fine di orientare il più possibile nella scelta.

⇒ Auto con uso esclusivo aziendale

Una prima possibilità è quella di considerare l'autovettura ad esclusivo uso aziendale. Tale impostazione prevede che il veicolo non vada utilizzato per fini *extra* aziendali (personali) da parte del dipendente.

In questo caso valgono le regole di deducibilità ordinarie dettate dall'art.164 del Tuir. In particolare, per le autovetture, si procede con la deduzione del costo pari al 40% nel limite di € 18.075,99; allo stesso modo si opera per le spese e gli altri componenti negativi (es.: assicurazione, bollo, scheda carburanti) legati all'utilizzo dell'auto.

Sul punto si fa presente che il limite (€ 18.075,99 ovviamente allora ancora espresso in Lire) fu introdotto nel 1997 e non è mai stato aggiornato.

⇒ Autovettura in uso promiscuo

La seconda soluzione potrebbe essere quella di attribuire in uso promiscuo l'auto al dipendente.

Per uso promiscuo si intende la possibilità di utilizzare il veicolo non solo per scopi prettamente aziendali, ma anche per fini personali². In tale fattispecie si deve fare riferimento alle regole di deducibilità fissate dall'art.164, co.1, lett. b-*bis* del Tuir, che prevede un "*recupero fiscale*" pari al 90% dei costi sostenuti dall'impresa per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

Secondo quanto chiarito dalla [C.M. n.48 del 10 febbraio 1998](#) (paragrafo 2.1.2.1):

"si considera dato in uso promiscuo al dipendente per la maggior parte del periodo d'imposta il veicolo utilizzato dallo stesso per la metà più uno dei giorni che compongono il periodo d'imposta del datore di lavoro".

¹ Nella presente trattazione non si è volutamente preso in considerazione l'aspetto legato ai beni concessi in godimento ai soci di cui all'art.2 co.36-*terdecies* e successivi del D.L. n.138/11, che potenzialmente potrebbero interessare i lavoratori dipendenti in quelle casistiche in cui chi utilizza l'auto oltre che dipendente/amministratore è anche socio della società o di altra del gruppo. Questo perché ai fini della tassazione del lavoratore socio (art.67, lett. h, Tuir), coordinando le varie norme, dovrebbe prevalere la condizione di dipendente e quindi non applicarsi ulteriore imposizione fiscale.

Dal lato della società invece, si attendono gli indispensabili chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, in quanto sarà quanto mai opportuno coordinare la disciplina dell'art.164 Tuir con tale nuovo adempimento al fine di evitare duplicazioni d'imposta indebite.

Sul punto vedasi anche L. Miele in "Il Sole 24 ore" del 1° dicembre 2011, pag.37.

² Ciò implica un utilizzo pressoché illimitato da parte del dipendente con una assoluta libertà nell'uso del veicolo (nelle ore serali, nel fine settimana, per le vacanze ecc...).

Si osserva, inoltre, che per le auto date in uso promiscuo ai dipendenti non si applicano i limiti di valore previsti dall'art.164 del Tuir; pertanto la deducibilità fiscale pari al 90% si estende anche per il costo che eccede € 18.075,99³.

Tale norma va coordinata con l'art.51, co.1, Tuir, secondo cui il reddito da lavoro dipendente è costituito da tutte le somme ed i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta anche sotto forma di erogazioni liberali in relazione al rapporto di lavoro.

In particolare il comma 4 dell'art. 51 stabilisce che:

“al dipendente debba essere assegnato un compenso in natura (fringe benefit) pari al 30% dell'importo riferito ad una percorrenza convenzionale di 15.000 Km, calcolato sulla base del costo chilometrico desumibile dalle tabelle Aci, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti o corrisposti dal dipendente stesso alla ditta.”

Sul punto si osserva che il criterio sopra individuato è assolutamente forfetario, in quanto prescinde dall'entità dei costi realmente sostenuti dal mezzo e dalla sua effettiva percorrenza.

Inoltre la [C.M. n.326/E del 23 dicembre 1997](#) (par. 2.3.2.1.) ha avuto modo di chiarire che, se il veicolo non è fra quelli elencati nelle tabelle Aci, occorre fare riferimento a quello che, per caratteristiche, risulta più simile.

Auto in uso promiscuo al dipendente

Fringe benefit in capo al dipendente (art.51, co.4)

Deduzione al 90% dei costi senza limiti d'importo in capo alla società
(art.164, co.1, lett. b-bis)

⇒ Il rimborso chilometrico

Un'ulteriore opzione è, infine, quella di rimborsare le spese per l'utilizzo dell'auto propria del dipendente.

In capo al lavoratore dipendente va specificato che, se si tratta di trasferte nell'ambito del territorio comunale, in tal senso vale la sede di lavoro, l'intero rimborso concorre a formare il reddito di lavoro dipendente.

In ipotesi, invece, di trasferte fuori dal territorio comunale l'intero rimborso non fa reddito in capo al dipendente e quindi non viene tassato.

Dal punto di vista dell'impresa si deve far riferimento a quanto stabilito dall'art.95 co.3 del Tuir. La norma dispone che, nel caso in cui il dipendente sia stato autorizzato ad utilizzare la propria auto per una specifica trasferta, il costo sia deducibile in capo all'impresa limitatamente al costo di percorrenza previsto per i veicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali se benzina, oppure 20 cavalli fiscali se diesel.

A tal fine sul sito dell'Acì (www.aci.it), selezionando l'opzione [Servizi On Line --> Costi chilometrici](#) per il calcolo dei costi chilometrici è possibile visualizzare i valori relativi ad ogni singolo veicolo, selezionando i seguenti parametri:

- ⇒ categoria di veicoli (autovettura, motociclo, ciclomotore, fuoristrada e autofurgone);
- ⇒ elenco marche (Alfa Romeo, Bmw, ecc...);

³ Se, ad esempio, l'autovettura costa € 40.000,00 e viene data in uso promiscuo al dipendente, l'intero valore risulta fiscalmente ammortizzabile, con il solo limite applicabile del 90% fissato dall'art.164, co.1, lett. b-bis.

- ⇒ alimentazione (benzina, gasolio, ecc...);
- ⇒ data di calcolo (a partire dal 1/1/2002).

Nello specifico esiste poi il problema pratico di come individuare il chilometraggio sul quale calcolare il costo di percorrenza, poiché lo stesso cambia considerevolmente a seconda della distanza annua interessata e che l'Acì, nel sito apposito sopra richiamato, individua il limite di spesa deducibile secondo "tranche" definite di chilometraggio ciascuna di 5.000 KM (quindi 5.000, 10.000 ecc... fino ad un massimo di 50.000 Km annui percorsi).

In linea di principio, infatti, valgono i chilometri percorsi complessivamente dal dipendente con la propria auto nell'arco di un anno.

E' quindi ovvio, ad esempio, che se il dipendente percorre su base annua 5.000 Km, il rimborso chilometrico dovrà riferirsi a tale percorrenza.

Ragioni di semplicità e di uniformità interpretativa potrebbero portare ad accettare anche in tale ambito, come criterio generale, la percorrenza convenzionale dei 15.000 chilometri già utilizzata ai fini del calcolo del *fringe benefit* del lavoratore, anche se in tal senso non si registrano conferme ufficiali da parte dell'Agenzia delle Entrate.

EUROCONFERENCE
EDITORE

PRELEVA IL
COUPON PER
L'ACQUISTO

OFFERTA TUIR e IVA 2012

IL TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI 2012



-20%

Commentario al Tuir, coordinato con la principale normativa di riferimento
È aggiornato con le Manovre tributarie 2011, con la Legge di stabilità 2012 e con il decreto salva Italia

AUTORI: M. Saccaro, L. Scappini, E. Vial, R. Vio
 COORDINAMENTO SCIENTIFICO: Centro Studi Tributarî Euroconference
 EDIZIONE: Febbraio 2012
 PREZZO: **€ 120,00 IVA comp.** (anzichè € 150,00)

[ACQUISTA IL TESTO](#)

L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO 2012



-20%

Commentario alla disciplina Iva nazionale, coordinata con la direttiva comunitaria 2006/112/CE e il D.L. n.331/93
È aggiornato con le Manovre 2011-2012 e con la Legge comunitaria 2010

AUTORE: F. Scopacasa
 EDIZIONE: Febbraio 2012
 PREZZO: **€ 120,00 IVA comp.** (anzichè € 150,00)

[ACQUISTA IL TESTO](#)

Offerta Speciale MANUALI COMMENTATI



-30%

Acquista i DUE MANUALI a
€ 210,00 IVA comp. (anzichè € 300,00)



La manovra Monti alleggerisce la riscossione

Premessa

Grazie ad un pacchetto di emendamenti approvati nel corso dell'iter di conversione in Legge del decreto n.201 del 6 dicembre 2011 sarà più facile prorogare le dilazioni in essere nonché rateizzare i *c.d. avvisi bonari*.

Le disposizioni introdotte riguardano inoltre il complesso sistema di remunerazione delle attività compiute dagli agenti della riscossione, lo slittamento in avanti del passaggio di consegne fra Equitalia ed i comuni italiani nella riscossione delle loro entrate di natura tributaria ed *extra* tributaria ed infine la possibilità per il debitore pignorato o ipoteca di evitare la vendita dei beni pignorati o ipotecati.

Tutte le novità suddette sono confluite nei commi da 13-*bis* a 13-*terdecies* dell'art.10 del D.L. n.201/11.

Quanto alle procedure di rateazione dei ruoli concesse da Equitalia, l'intervento della Manovra rende ora strutturale la *c.d. rateazione in proroga* già oggetto di intervento di natura straordinaria e limitata nel tempo ad opera della L. n.10/11. Grazie alle nuove disposizioni i contribuenti che già fruiscono di una rateazione potranno ora prolungare la stessa, in presenza di particolari condizioni, fino ad un massimo di ulteriori 72 mesi.

Cambiano volto anche le dilazioni degli avvisi bonari per le quali grazie alle novità della Manovra Monti non saranno più richieste le garanzie e si potrà impedire la decadenza dal beneficio della rateazione procedendo alla regolarizzazione di una rata non pagata, purché diversa dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva.

Quanto ai meccanismi di remunerazione delle società della riscossione, la Manovra Monti prevede un superamento dell'attuale sistema basato sull'aggio da riscossione con un sistema basato sul rimborso dei costi di gestione sostenuti dalle concessionarie della riscossione.

A regime le rateazioni in proroga

In presenza di alcune particolari situazioni si potrà ottenere la proroga di una dilazione già concessa. È questo l'effetto della disposizione contenuta nel comma 13-*bis* dell'art.10 del D.L. n.201/11. Tale disposizione, inserendo un nuovo comma all'art.19 del DPR n.602/73 prevede che:

"in caso di comprovato peggioramento della situazione di cui al comma 1⁴, la dilazione concessa può essere prorogata una sola volta, per un ulteriore periodo e fino a settantadue mesi, a condizione che non sia intervenuta decadenza".

Si tratta della messa a regime, seppur con alcune significative varianti, dell'istituto della "rateazione della rateazione" già introdotto in via transitoria dall'art.2, co.20, del *c.d. decreto Milleproroghe* n.225/10.

La proroga della rateazione potrà ora essere concessa per una sola volta e soltanto se si verificano contemporaneamente due condizioni:

- comprovato peggioramento della situazione di obiettiva difficoltà del contribuente rispetto al momento della concessione della dilazione;
- non sia intervenuta la decadenza dal piano originario di pagamento.

⁴ Il co.1 dell'art.19 del DPR n.602/73 prevede che la dilazione di pagamento può essere concessa in presenza di "temporanea situazione di obiettiva difficoltà" del contribuente.

In presenza delle suddette condizioni e su istanza del debitore, la rateazione originaria potrà essere prorogata per un ulteriore periodo, al massimo settantadue mesi, ed allo stesso tempo, sempre su richiesta del debitore, si potrà riformulare l'intero piano di ammortamento prevedendo al posto della rata costante, rate variabili di importo crescente su base annuale.

In attesa di nuove istruzioni per richiedere la proroga della rateazione, i contribuenti dovranno seguire le [istruzioni operative](#) dettate da Equitalia con riferimento alle disposizioni di cui al citato D.L. n.225/10⁵. Le suddette istruzioni operative, seppur dettate in conseguenza del precedente intervento legislativo in materia, sono infatti in larga parte da considerare applicabili anche alla proroga a regime contenuta nella Manovra Monti.

E' probabile che le suddette istruzioni operative siano oggetto di revisione per adattare le stesse alle nuove disposizioni normative. Nel frattempo i contribuenti potranno utilizzare la modulistica ed i requisiti individuati da Equitalia per identificare il temporaneo peggioramento della situazione di difficoltà contenuti della direttiva sopra richiamata⁶.

La precedente direttiva non potrà, invece, essere utilizzata per quanto riguarda gli effetti della rateazione in proroga, essendo la stessa concessa in virtù delle disposizioni di cui al D.L. n.225/10 a soggetti già decaduti dalla precedente rateazione perché morosi nel pagamento della prima o di successive due rate.

Per quanto riguarda l'istanza di proroga della rateazione, nella stessa il debitore richiedente dovrà specificare di trovarsi nelle condizioni previste dalla norma per ottenere il beneficio indicando altresì la volontà o meno della determinazione variabile su base annuale delle rate in luogo di quelle costanti.

Nell'istanza si dovrà altresì fornire la prova del peggioramento della situazione di difficoltà di adempiere. Tale onere probatorio, secondo le istruzioni a suo tempo fornite da Equitalia, varia di grado e difficoltà a seconda dell'importo del debito e della tipologia di soggetto debitore.

Se l'istanza di proroga riguarda una rateazione inferiore a €5.000, l'onere probatorio sarà minimo essendo sufficiente una semplice richiesta motivata del debitore che attesti di trovarsi in una situazione finanziaria peggiore rispetto a quella in cui si trovava al momento della presentazione dell'istanza originaria.

Se l'importo dell'ulteriore proroga richiesta supera invece gli € 5.000, occorrerà distinguere, così come avviene per la prima rateazione, fra persone fisiche e titolari di ditte individuali in regime fiscale semplificato ed altre categorie giuridiche di soggetti (società di capitali, cooperative ecc).

Per i primi occorrerà infatti attestare il peggioramento della situazione di difficoltà attraverso la presentazione di un nuovo modello Isee di valore inferiore a quello allegato all'originaria istanza di dilazione. Oppure, se non è ancora trascorso il periodo di validità annuale del modello Isee, si dovranno dimostrare gli eventi posteriori che hanno determinato un peggioramento della situazione reddituale e patrimoniale di partenza del debitore.

Per le altre categorie giuridiche di soggetti, invece, l'istanza di proroga dovrà dare prova di un peggioramento della situazione di obiettiva difficoltà attraverso un deterioramento dei valori dell'indice di liquidità e dell'indice ALFA, entrambi calcolati sulla base di una situazione economico patrimoniale il più possibile aggiornata.

Riepilogando, dunque, la prova del peggioramento della situazione rispetto a quella esistente alla data di richiesta della dilazione originaria deve essere fornita secondo lo schema di cui alla seguente tabella.

⁵ Si tratta in particolare della Direttiva di gruppo n.12/11 del 15 aprile 2011 avente ad oggetto: "rateazioni – nuove indicazioni operative – art.2, co.20, del D.L. n.225/10 convertito con modificazioni dalla L. n.10 del 26/02/11".

⁶ Per una conferma in tal senso si veda: ItaliaOggi del 6 gennaio 2012 pag.25 "Cartelle con super-rateazione".

Tipologia di dilazione	Prova peggioramento situazione
Dilazione originaria di importo fino a € 5.000 (qualsiasi tipologia di debitore)	Semplice richiesta motivata del debitore
Dilazione originaria > € 5.000 e debitore persona fisica o ditte individuali in regimi semplificati	Attraverso un nuovo modello Isee peggiorativo dell'originario o dimostrando eventi posteriori che hanno aggravato la situazione
Dilazione originaria > € 5.000 e debitore società o altra categoria giuridica	Attraverso situazione economico-patrimoniale aggiornata con risultato dell'indice di Liquidità peggiorato rispetto all'originario

Da ultimo, sempre in tema di proroga delle dilazioni, occorre segnalare che il comma 13-ter dell'art.10 della Manovra Monti ha riaperto i termini per tutti quei contribuenti che non avevano ottenuto la prima dilazione in proroga, sulla base delle disposizioni del D.L. n.225/10 alla data di entrata in vigore della Manovra.

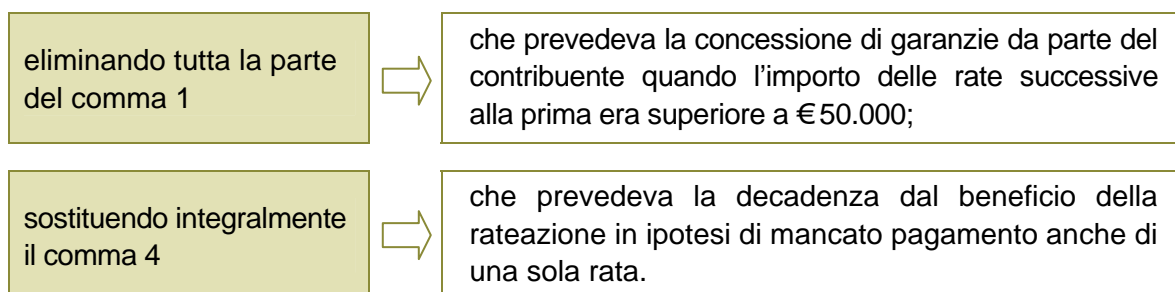
Più facile dilazionare gli avvisi bonari

La Manovra Monti cambia il volto alla rateazione degli avvisi bonari, eliminando l'obbligo delle garanzie nel caso di debiti superiori ai € 50.000 e limitando le ipotesi di decadenza dal beneficio della dilazione.

Tale intervento è contenuto nel comma 13-*decies* dell'art.10 del D.L. n.201/11.

L'intervento normativo mira ad allineare la disciplina della rateazione delle somme dovute a seguito degli esiti della liquidazione automatica e del controllo formale delle dichiarazioni, con quelle relative alle somme dovute in caso di acquiscenza, accertamento con adesione e conciliazione giudiziale.

La disposizione in commento, inserita tramite emendamento durante i lavori di conversione in Legge della Manovra, agisce direttamente sull'art.3-*bis* del D.Lgs. n.462/77 relativo alla rateazione delle somme dovute a seguito dei c.d. avvisi bonari, modificandolo come segue:



Quanto alla eliminazione della garanzia, l'intervento normativo si commenta da solo. Anche la rateazione degli avvisi bonari potrà ora essere richiesta senza la necessità di dover prestare garanzie accessorie (tipicamente fideiussioni) qualunque sia l'importo per il quale la dilazione stessa è richiesta. L'unico dubbio che può sussistere in ordine a tale eliminazione è costituito dalla decorrenza delle disposizioni contenute nella Manovra Monti. Il comma 13-*undecies* dell'art.10 prevede, infatti, che le modifiche alla dilazione degli avvisi bonari (eliminazione delle garanzie comprese) si applicano alle "rateazioni in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto"⁷.

Per effetto di tale disposizione si potrebbe quindi ipotizzare che eventuali dilazioni non concesse per mancanza della garanzia, se non ancora definitivamente chiuse per intervenuto pagamento o decadenza dei termini per il ricorso contro l'iscrizione a ruolo, potrebbero ora essere riconsiderate alla luce del suddetto intervento normativo.

⁷ Le disposizioni contenute nel D.L. n.201/11 sono in vigore dal 28 dicembre 2011, giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale (supp. Ord. n.276/L del 27/12/2011) della L. n.214 del 22 dicembre 2011 di conversione in legge del decreto stesso.

Per quanto attiene invece alla riformulazione della decadenza dal beneficio della dilazione degli avvisi bonari l'intervento proposto dalla Manovra è duplice.

In primo luogo si stabilisce che per la dilazione degli avvisi bonari la decadenza dal beneficio, con la conseguente iscrizione a ruolo di quanto dovuto per imposte, interessi e sanzioni in misura piena, dedotto soltanto quanto eventualmente versato si determina a seguito di:

mancato pagamento della prima rata entro i trenta giorni dal ricevimento della comunicazione;

oppure

mancato pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva.

In secondo luogo si stabilisce che nell'ipotesi di pagamento di una rata, diversa dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, l'ufficio provvederà ad iscrivere a ruolo a titolo definitivo la sanzione del 30% dell'importo versato in ritardo oltre agli interessi legali commisurati ai giorni di effettivo ritardo.

L'iscrizione a ruolo non avrà ovviamente luogo quando il contribuente provvederà a regolarizzare il tardivo versamento della rata successiva alla prima ricorrendo all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art.13 del D.Lgs. n.471/97.

In tale ultimo caso, considerato che le rate dovute a seguito della dilazione dei *c.d. avvisi bonari* sono trimestrali, la regolarizzazione di una rata successiva alla prima potrebbe avvenire con il pagamento della sanzione sulla base dei seguenti importi ridotti:

0,2%



dell'importo della rata per ciascun giorno di ritardo e fino al quattordicesimo;

3%



se il ritardo è compreso fra il quindicesimo ed il trentesimo giorno dalla scadenza;

3,75%



per ritardi superiori a trenta giorni e fino al termine di versamento della rata successiva.

Ovviamente, per effetto di quanto già anticipato sopra, anche tali disposizioni di favore si rendono applicabili alle rateazioni già in essere alla data di entrata in vigore della Manovra Monti ed a quelle concesse successivamente.

Come cambia la remunerazione degli agenti della riscossione

Le disposizioni contenute nei commi da 13-*quater* a 13-*septies* dell'art.10 della Manovra Monti introducono profonde modifiche al sistema di remunerazione dell'attività svolta dai concessionari della riscossione.

Il complessivo riassetto del sistema di remunerazione di Equitalia – che nel frattempo ha terminato la sua riorganizzazione interna con la creazione di tre soli agenti della riscossione operanti sull'intero territorio nazionale: Equitalia Nord, Equitalia Centro ed Equitalia Sud – prevede il superamento dell'aggio con un meccanismo di rimborso dei costi fissi di gestione così come gli stessi risulteranno dai bilanci certificati delle stesse società di riscossione. Il sistema sarà inoltre basato su particolari incentivi che verranno assegnati sulla base dei processi di efficientamento, ottimizzazione e riduzione dei costi che le stesse società della riscossione saranno chiamate a perseguire.

La riforma del sistema di remunerazione è demandata ad una serie di decreti attuativi da adottarsi entro il 31 dicembre 2013.

Le altre novità in materia di riscossione

Tra le altre novità in materia di riscossione contenute nella Manovra Monti si segnalano in particolare:

- ➔ la proroga al 31 dicembre 2012 del termine entro il quale le società del gruppo Equitalia cesseranno la riscossione delle entrate tributarie per conto dei Comuni;
- ➔ la facoltà per il debitore esecutato di evitare la vendita all'incanto.

In relazione a quest'ultimo aspetto le disposizioni contenute nel comma 13-terdecies dell'art.10 del D.L. n.201/11 introducono a favore del debitore la possibilità di procedere egli stesso alla vendita del bene oggetto di pignoramento o ipoteca evitando così la procedura di vendita all'incanto. Ovviamente perché ciò possa avvenire è necessario che ci sia l'assenso del concessionario della riscossione.

Il prezzo di una tale vendita non potrà comunque essere inferiore al valore determinato ai sensi della normativa che disciplina l'esecuzione esattoriale e l'eventuale eccedenza riscossa dalla vendita rispetto alle somme dovute verrà direttamente assegnata al debitore stesso.

Seminario di 1 giornata a numero chiuso

SINDACO UNICO E COLLEGIO SINDACALE

L'attività e gli adempimenti del Sindaco Unico e del Collegio Sindacale alla luce delle recenti novità normative e delle norme di comportamento del CNDCEC

Orario giornata 09.30 - 13.00/14.30 - 18.00

VERONA	01	febbraio	2012	PADOVA	15	febbraio	2012
BOLOGNA	03	febbraio	2012	FIRENZE	23	febbraio	2012
MILANO	07	febbraio	2012				

QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE
€ 200,00 + IVA 21%
 Quote scontate per i possessori delle tessere Privilege Platinum, Gold e Blu

Per maggiori informazioni [Clicca qui](#)

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



Errori nella compilazione delle spesometro: quali conseguenze?

La scadenza per la presentazione degli elenchi da “spesometro” è ormai diventata una sorta di “psicodramma collettivo” per gli studi professionali, attesa l’incredibile serie di complicazioni che sottostanno ad una corretta gestione del contenuto degli elenchi.

La proroga del termine di presentazione telematica degli elenchi 2010 al 31 gennaio⁸, peraltro, ha concesso agli operatori professionali solo una piccola boccata di ossigeno, ma ciò non toglie che di qui a breve la molteplicità di problemi che occorrerà affrontare per cercare di gestire correttamente l’adempimento, si riproporranno in modo dirompente. Scopo di questo contributo è quello di tentare di evidenziare con un minimo di obiettività e senso pratico che, fermo restando che occorrerà (naturalmente) fare quanto possibile per compilare il prospetto dati in modo conforme al contenuto della norma e ai chiarimenti ufficiali emanati dalle Entrate, la mole di informazioni interessate e soprattutto l’instabile quadro interpretativo nel quale ci si muove, rende quanto mai precarie le scelte da operare. E vi è anche da segnalare che gli adempimenti connessi con il monitoraggio 2011, previsto in scadenza con il prossimo 30 aprile, moltiplicheranno esponenzialmente i problemi atteso che, come noto, l’obbligo di comunicazione telematica riguarderà le operazioni rilevanti ai fini Iva di importo almeno pari a €3.000,00⁹.

Dal confronto con i colleghi nel corso dei recenti incontri formativi, si è palesata un’apprensione diffusa, anche alla luce delle molteplici e articolate problematiche segnalate.

Il problema più sentito (anche se non il solo) è certamente quello della valutazione, nella gestione dell’adempimento, del collegamento tra le operazioni¹⁰.

Ricordiamo, infatti, che non basta valutare la singola operazione¹¹, ma per stabilire se un’operazione supera la soglia per il monitoraggio occorre valutare se questa è connessa o meno con altra operazione. Peraltro distinguendo tra contratti collegati, contratti di appalto, fornitura, somministrazione e altri contratti a corrispettivi periodici (per i quali il paragrafo 2.2 del [provvedimento 22/12/10](#) stabilisce che si debbano invece tenere in considerazione i corrispettivi dovuti sull’arco dell’anno solare).

Diviene quindi necessario nella gestione del contenuto della comunicazione, un apprezzamento da parte del redattore, il che porta necessariamente a valutazioni soggettive, quindi sempre opinabili.

La sanzionabilità delle violazioni

Date queste premesse, pare quindi utile ragionare sulle conseguenze derivanti da errori commessi dal contribuente nella compilazione della comunicazione.

Si tralascia, ovviamente, il caso dell’omessa presentazione della comunicazione che, è evidente, porta certamente all’applicazione della sanzione prevista dalla Legge. Tale

⁸ Disposta dal provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate n.2011/186218 del 21 dicembre 2011.

⁹ Senza dimenticare che dal 1° luglio 2011 devono essere oggetto di monitoraggio anche le operazioni per le quali non vi è obbligo di fatturazione (tipicamente quelle svolte da commercianti al minuto nei confronti dei “privati”, anche se su tale aspetto esistono diverse distinzioni da proporre), questioni che quindi non interessano la prossima scadenza del 31 gennaio, ma che è opportuno già iniziare a gestire visto che il 30 aprile non è poi una scadenza molto lontana.

¹⁰ Si veda di M. Bargagli e M. Thione *Il “contratto collegato” e la sua rilevanza ai fini dello “spesometro”*, in La Circolare Tributaria n.49_11, pag.20 e ss..

¹¹ Altrimenti la cernita delle operazioni da comunicare sarebbe stata pressoché automatica, come già avvenuto per la gestione degli elenchi clienti e fornitori introdotto nel 2006 e presto abrogato.

comportamento, peraltro, potrebbe anche configurare una possibile segnalazione all'Amministrazione finanziaria di grave anomalia fiscale, soprattutto nel caso di mancate corrispondenze incrociate con i dati risultanti dalle comunicazioni presentati dalle controparti fiscali. Disinteressarsi dell'adempimento è quindi comportamento senz'altro da evitare.

Piuttosto pare interessante ragionare sul caso dell'eventuale infedeltà della comunicazione. Dato che il quadro interpretativo è, come abbiamo già accennato, "composito" saranno molti coloro che, nel dubbio, decideranno di inserire nella comunicazione telematica anche operazioni che potrebbero essere considerate "border line".



Ebbene tale atteggiamento, per così dire prudentiale, potrà essere sanzionato dall'Agenzia delle Entrate? Ed ancora, nel caso di disallineamento negli elenchi delle operazioni attive e passive specularmente presentate dai soggetti interessati¹² si potranno attivare dei controlli incrociati a cascata a cura dell'Agenzia delle Entrate? E se sì, con quali conseguenze?

Iniziamo col dire, allora, che l'art.21 del D.L. n.78/10 stabilisce il regime sanzionatorio applicabile nelle ipotesi di omissione delle comunicazioni telematiche, ovvero della loro effettuazione con dati incompleti o non veritieri.

In tali casi è prevista l'applicazione della sanzione amministrativa di cui all'art.11 del D.Lgs. n.471/97 (da € 258,00 a € 2.065,00). Entro i 30 giorni successivi al termine previsto per la trasmissione della comunicazione originaria, è peraltro possibile inviare una comunicazione sostitutiva di quella già trasmessa al fine di correggere eventuali errori e/o omissioni (quindi l'esonero dalla sanzione non opera nel caso in cui ci si trovi ad inviare entro 30 giorni dalla scadenza una comunicazione precedentemente omessa); l'invio della comunicazione sostitutiva entro il suddetto termine non dà luogo all'applicazione di sanzioni. Affinché sia valida, è necessario che la comunicazione sostitutiva si riferisca allo stesso periodo di quella originaria e sia previamente annullata la comunicazione originaria. Scaduto il termine di 30 giorni è ammesso il ravvedimento operoso, di cui all'art.13 del D.Lgs. n.472/97. Resta, inoltre, ammessa la definizione agevolata da parte del contribuente, con riduzione della sanzione ad un terzo del minimo, ex art.16, co.3 del D.Lgs. n.472/97.

Come è noto, la sanzione amministrativa non può però essere irrogata in presenza di due presupposti tra loro alternativi indicati dall'art.10, co.3, dello Statuto del contribuente che regola, nell'ambito della "tutela dell'affidamento e della buona fede", gli eventuali "errori del contribuente". I presupposti si realizzano quando:

- la violazione ha natura "meramente formale";
- vi siano le obiettive condizioni di incertezza sulla portata applicativa della norma.

La differenza tra violazione "formale" e "meramente formale" è alquanto sottile. A prescindere dalla constatazione, ovvia, che le violazioni formali sono quelle che non incidono in alcun modo sulla determinazione e sul versamento dell'imposta, la linea che traccia la precaria distinzione tra le violazioni formali, che soggiacciono alla sanzione fissa, e quelle meramente formali, che invece non possono scontare alcuna sanzione, sta nel fatto che le seconde non costituiscono in alcun modo pregiudizio all'attività di controllo della Pubblica Amministrazione.

In pratica, quindi, le violazioni formali (sanzionate) sono quelle che pur non interessando l'aspetto impositivo possono essere di ostacolo all'attività di controllo da parte delle Entrate, mentre quelle meramente formali (non sanzionate) sono quelle irrilevanti anche su questo versante.

¹² Disallineamento peraltro probabilissimo visto gli ingenti dubbi applicativi, che quindi potrebbero essere risolti in maniera diversa dagli operatori economici che si trovano a confrontarsi.

Ora, fermo restando che la soglia per il monitoraggio telematico delle operazioni Iva attive e passive ha il significato di individuare un valore di indifferenza al fine della programmazione dei controlli, a noi sembra si possa affermare che:

il contribuente prudente che nella compilazione della comunicazione inserisce, nel dubbio, delle informazioni in più rispetto a quelle teoricamente previste, non commetta alcuna violazione che possa in qualche modo pregiudicare l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Il controllo è pregiudicato se il dato manca e non se, invece, esso è sovrabbondante (peraltro in modo giustificato). Occorre anche ricordare che in merito alla valutazione della soglia di monitoraggio, nella C.M. n.24/E/11, l'Agenzia delle Entrate ha osservato che *"la limitazione dell'obbligo di comunicazione telematica alle sole cessioni e prestazioni di servizi di importo unitario superiore a 3.000 euro risponde ad uno dei principali obiettivi che la norma si prefigge di realizzare, consistente nella necessità di perseguire le forme di frode ed evasione di maggiore rilevanza"*.

Il che sta a significare, comunque, che occorre dare rilevanza a tale soglia per realizzare una selezione delle operazioni da monitorare.

Pare ragionevole quindi concludere che (forse) sarà sanzionabile il comportamento di colui che, onde evitare ogni tipo di cernita delle operazioni, decida di inviare i dati di tutte le operazioni poste in essere, mentre è certamente diversa la situazione di colui che, con riferimento ad una serie di operazioni singolarmente inferiori alla soglia, abbia deciso di comunicarle considerandole complessivamente "soprasoglia" in forza di un ragionevole collegamento.

L'altro punto che depone, a parere di chi scrive, per una sostanziale non sanzionabilità dei contribuenti che approcciano allo spesometro con logiche prudenziali, sta nel fatto che quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo della norma tributaria, questa non può mai essere sanzionata in quanto manca il presupposto essenziale che è alla base della logica afflittiva della sanzione, ossia la "colpa" del trasgressore.

Ora, riteniamo che se esiste un adempimento confuso e farraginoso è proprio quello dello spesometro perché sono tali e tante le variabili da considerare, che eliminando le operazioni dubbie è più probabile sbagliare piuttosto che azzeccare la soluzione¹³.

Si pensi, solo per fare un esempio, alla già citata questione dei "contratti collegati". Secondo la Corte di Cassazione, il collegamento negoziale implica che le parti perseguano un risultato economico unitario e complesso che viene realizzato non per mezzo di un singolo contratto, bensì mediante una pluralità coordinata di contratti. Di conseguenza, ai fini dell'obbligo di comunicazione, il collegamento negoziale rileva quando, dalla pluralità dei contratti, emerge - nei confronti dello stesso contribuente - un corrispettivo superiore rispetto alle soglie. Declinare questo principio a moltissimi casi concreti è a dir poco arduo. L'artigiano o il commerciante che si rifornisce più volte nel corso dell'anno dallo stesso fornitore è tenuto a considerare unitariamente o cumulativamente i singoli acquisti nel presupposto che chiunque potrebbe presumere che il sottostante è un contratto verbale nell'ambito del quale è stato pattuito "ti rifornisci da me che io di tratto particolarmente bene"? Anche perché, se non esiste un esplicito accordo tra le parti, comunque tali acquisti sono spesso caratterizzati da una scontistica riconosciuta a chi acquista frequentemente, ovvero anche solo ad una dilazione di pagamento che non viene riconosciuta a chi si reca dal rivenditore per acquisti "spot".

¹³ Si vedano anche le risposte recentemente pubblicate sul sito dell'Agenzia, nelle quali si leggono considerazioni relativamente a questioni sulle quali francamente si era arrivati a conclusioni diverse.

Senza dimenticare, inoltre, che in moltissime situazioni diventa difficile interpretare il contenuto della prestazione dalla semplice lettura della descrizione contenuta nel corpo di ciascuna fattura: quindi, ai problemi di valutazione del collegamento tra le operazioni, quando la contabilità è tenuta da un soggetto terzo (studio professionale che tiene la contabilità di un'impresa) si presentano anche problemi di interpretazione dei documenti, con la necessità quindi di "intervistare" ripetutamente il cliente per comprendere esattamente la natura delle singole operazioni.

Risulta evidentemente, quindi, che "poiché nel più ci sta il meno", saranno moltissimi i casi, come quello citato, nell'ambito dei quali, prudenzialmente, si deciderà di inserire le operazioni dubbie nel famigerato elenco.

Con buona pace, ulteriormente, della quadratura delle informazioni indicate negli elenchi acquisti e vendite presentati incrociati dal cliente e dal fornitore. Temere quindi una cascata di richieste di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate a fronte degli elenchi disallineati è, nella sostanza, a nostro parere pura teoria. Saranno miliardi le informazioni (stringhe) disallineate (cosa, peraltro, che ben può avvenire anche fisiologicamente) e se l'Agenzia dovesse preoccuparsi di rincorrere queste segnalazioni, sarebbe impegnata a pieno regime solo in quest'attività per il prossimo mezzo secolo.

Quindi, senza banalizzare sia chiaro, l'adempimento spesometro è da trattare con attenzione e impegno, ma senza maniacali approcci. Sono ben altri i prossimi fondamentali adempimenti sui quali commercialisti e studi professionali dovranno porre ben più attenzione.

E se nel prossimo futuro il Legislatore dovesse decidere (come auspicabile) di rivedere il sistema dello "spesometro", per cercare di affinarne la capacità di segnalazione, eliminando le numerose inutili complicazioni, farebbe bene a pensare ad un obbligo di segnalazione allargato a tutte le operazioni senza limiti di valore, magari lasciando il limite di valore alle sole operazioni per le quali non vi è obbligo di fatturazione¹⁴. Molti più dati, è vero (ma i sistemi per la scrematura da parte delle Entrate ci sembra non manchino), ma molte meno inutili perdite di tempo per contribuenti e operatori del diritto tributario.

¹⁴ Visto che si tratta di operazioni non rilevate analiticamente in contabilità in quanto ricomprese nei corrispettivi, per le quali occorrerà quindi procedere ad un inserimento manuale da parte dell'operatore.



Lo statuto dei diritti del contribuente. Le tutele a favore di chi è sottoposto a verifiche fiscali

Ruolo e portata dello Statuto dei diritti del contribuente

Con questo articolo, diamo inizio ad una serie di interventi dedicati allo Statuto dei diritti del contribuente o, meglio, alla attuazione che tale corpo normativo ha avuto dalla sua adozione, avvenuta con la Legge n.212 del 27 luglio 2000.

L'idea è quella di verificare in che modo il cosiddetto diritto vivente abbia in questi undici anni applicato, sviluppato, integrato (a volte violato) le norme ed i principi dello Statuto e, quindi, di verificare quale ruolo lo Statuto attualmente rivesta nell'ordinamento giuridico.

Non esamineremo tutte le disposizioni contenute nello Statuto, limitandoci a prendere in esame quelle che regolano più specificamente il rapporto, in termini procedurali, tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria.

Le norme in materia di verifiche fiscali, di forma e motivazione degli atti impositivi, di affidamento e buona fede, di compensazione, di interpello, sono infatti state in grado di delineare un nuovo scenario fatto di diritti e tutele, ma anche di doveri, per il contribuente e di più precisi vincoli nell'azione amministrativa.

Come ha messo in luce colui che, più di ogni altro, è stato l'ispiratore della normativa statutaria, attraverso la L. n.212/00, lo Stato ha realizzato una condizione di parità con il cittadino, riconoscendo in capo a quest'ultimo diritti inviolabili nei confronti del Fisco¹⁵.

Ciò è stato fatto sia individuando delle regole di limitazione all'azione del Legislatore tributario (disposizioni in materia di leggi retroattive e interpretative, di chiarezza e trasparenza delle norme, di utilizzo del decreto-legge); sia disciplinando il procedimento di attuazione del tributo, prevedendo diritti/doveri in capo ai soggetti che ne sono protagonisti, ossia contribuente ed Amministrazione Finanziaria.

Occorre domandarsi quale sia l'efficacia delle norme statutarie ed il rango ad esse riconosciuto nell'ordinamento giuridico, visto che lo stesso art.1 L. n.212/00 afferma che le disposizioni dello Statuto:

“costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”.

Nonostante questa clausola di “auto-qualificazione”, la L. n.212/00 non ha rango costituzionale, avendo la forma di una Legge ordinaria. Tuttavia, l'orientamento consolidato della giurisprudenza della Corte di Cassazione ritiene che le norme statutarie esprimano dei principi generali, anche di rango costituzionale¹⁶, da cui deriverebbe una importante funzione di orientamento interpretativo ed applicativo.

Le norme dello Statuto dovrebbero, infatti, essere utilizzate per interpretare altre disposizioni legislative, nel senso che, nei casi dubbi, dovrebbe essere data la soluzione più aderente con i principi statutari e, quindi, con i valori costituzionali dagli stessi rappresentati.

¹⁵ G. Marongiu, “Lo Statuto dei diritti del contribuente”, Il ed., Torino, 2010; AA.VV., “Lo Statuto dei diritti del contribuente”, a cura di G. Marongiu, Torino, 2004.

¹⁶ Tra le altre, Cassazione, SSUU, [sent. n.3676/10](#); [sent. n.3677/10](#); Cassazione, Sez.trib., [sent. n.10982/09](#); sent. n.20085/09; sent. n.4389/08; [sent. n.1905/07](#); [sent. n.21513/06](#); sent. n.942/04; sent. n.14473/03; sent. n.19801/03.

Lo Statuto non contiene però solo norme di principio, ma anche discipline specifiche di moduli procedurali, come nel caso dei diritti e delle garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali.

Le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali

L'articolo 12 dello Statuto rappresenta una disposizione estremamente importante perché pone una disciplina delle procedure di verifica fiscale che va ad integrare quella già esistente nell'ordinamento (art.33, DPR n.600/73 e art.52, DPR n.633/72), prevedendo precisi diritti in capo al contribuente.

La norma colma un vuoto normativo che, fino alla entrata in vigore dello Statuto, era fortemente avvertito dagli operatori. Nel senso che le disposizioni fino al 2000 vigenti non regolavano "come" dovessero svolgersi le verifiche fiscali e, salvo i momenti iniziali (autorizzazioni ed accesso) e finali (rilascio del processo verbale), vi erano ben poche possibilità di controllare e limitare la discrezionalità dell'azione amministrativa¹⁷.

La *ratio* che sta alla base dell'art.12 è quella di considerare la fase della verifica fiscale come un momento del rapporto di collaborazione tra contribuente e Fisco; il privato, in particolare, non è più visto come soggetto che deve "subire", in una posizione di inferiorità, l'attività istruttoria.

Al contrario, il privato diventa un soggetto "attivo" della fase di verifica, che partecipa in una situazione di parità con l'Amministrazione Finanziaria.

Le disposizioni dell'art.12 sono applicabili sia alle verifiche nelle imposte sui redditi e nell'Iva, sia a quelle attivate ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale¹⁸.

Il diritto di informazione

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 dello Statuto:

"quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche".

La norma individua un diritto di informazione estremamente ampio per il contribuente, avente un duplice scopo. Da una parte, consentire al privato di avere conoscenza da subito dell'ambito e dell'oggetto della verifica, oltre che dei propri diritti; dall'altra, di spingere l'Amministrazione Finanziaria ad una maggiore cautela e precisione nel disporre gli accessi e le verifiche.

Il primo comma dell'art.12, infatti, prevede che le verifiche siano effettuate "sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo". Situazione che evidentemente deve rappresentare il presupposto delle autorizzazioni concesse ai sensi dell'art.52 del DPR n.633/72 ma che, per le previsioni statutarie, costituiscono anche oggetto di un diritto di informativa del contribuente.

Come è stato notato, le esigenze effettive d'indagine debbono essere portate a conoscenza del contribuente o nel processo verbale relativo al primo giorno o nell'autorizzazione rilasciata dal capo ufficio¹⁹.

¹⁷ In questa sede non ci soffermeremo sulle regole autorizzatorie dell'accesso (e sulle conseguenze delle relative violazioni), già esaminate in nostri precedenti interventi, perché non riguardano l'art.12, Statuto.

¹⁸ Per il rinvio operato dall'art.35, co.24, D.L. n.223/06. Sul tema, M. Basilavecchia, "I nuovi poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria nelle imposte di registro, ipotecaria e catastale", Studio del CNN, n.68/07/T, in www.notariato.it (sezione studi, diritto tributario).

¹⁹ A. Viotto, *Commento all'art.12*, in AA.VV., "Commentario breve alle leggi tributarie, Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente", I, a cura di G. Falsitta, Padova, 2011, 582.

Nella giurisprudenza di merito è stato affermato che la violazione diritto di informazione del contribuente, ex art.12, Statuto è in grado di comportare la illegittimità dell'avviso di accertamento successivamente emanato²⁰.

Le modalità di svolgimento della verifica

Il primo comma dell'articolo 12 dispone che gli accessi, ispezioni e verifiche:

“si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse, nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente”.

La disposizione ha come effetto quello di rendere marginale, perché eccezionale, la possibilità di svolgere verifiche al di fuori dell'orario di lavoro, prevista invece dall'art.35, L. n.4/29. Sembra doversi ritenere, a giudizio della dottrina, che la motivazione delle circostanze eccezionali debba essere specificata nella stessa autorizzazione all'accesso, esibita al contribuente, oppure indicata nel verbale di verifica, di cui al contribuente è lasciata copia²¹.

In questo modo, il privato ha la possibilità di controllare ed eventualmente provare una verifica svolta in modo illegittimo, perché in contrasto con le previsioni dell'art.12.

Allo stesso tempo, inoltre, il contribuente può richiedere che l'esame dei documenti amministrativi e contabili sia effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta, ai sensi del co.3 dell'art.12. Anche questa disposizione ha lo scopo di fare in modo che la verifica si svolga con la minor turbativa possibile per l'attività del soggetto, anche se non è chiaro se costituisca un diritto del contribuente o una mera facoltà, lasciando poi la decisione finale agli stessi verificatori²².

Il periodo di permanenza dei funzionari dell'Agenzia o della Guardia di Finanza presso la sede del contribuente è disciplinato dal comma 5 dell'art.12, norma che è stata modificata dalla L. n.106/11, di conversione del D.L. n.70/11.

La disposizione prevede che tale permanenza non possa superare i:

“trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio”.

L'individuazione del periodo massimo di permanenza (30+30 giorni) è stato da subito oggetto di un vivace dibattito relativamente alle modalità di computo dei giorni.

Per l'Amministrazione Finanziaria, occorrerebbe considerare solo i giorni effettivi di presenza sul luogo, con la conseguenza che i funzionari potrebbero prolungare senza limiti la durata complessiva della verifica, alternando gli accessi sul luogo con l'esame della documentazione presso i propri uffici²³.

La giurisprudenza di merito si stava, invece, orientando diversamente negli ultimi anni; ossia nel senso di considerare il termine massimo come riferito al lasso di tempo intercorrente tra l'inizio e la fine della verifica, computando così trenta giorni lavorativi e consecutivi²⁴.

Il *c.d. “Decreto Sviluppo”* (D.L. n.70/11) ha però completamente mutato il quadro normativo di riferimento, aggiungendo due periodi finali al comma 5 dell'art.12. La disposizione attualmente in vigore prevede ulteriormente che il periodo di permanenza, così come la proroga:

²⁰ CTP Milano, [sent. n.126 del 10/5/2010](#).

²¹ I. Susanna, *“Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali”*, in AA.VV., Statuto dei diritti del contribuente, a cura di A. Fantozzi – A. Fedele, Milano, 2005, 653.

²² A. Viotto, *op.cit.*, 584.

²³ Si veda la circolare GDF n.1/08.

²⁴ CTR Torino, sent. n.29 del 16/04/09; CTR Milano, [sent. n.12 del 19/3/2008](#); CTP Terni, [sent. n.141 del 16/12/09](#).

“non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell’arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell’Amministrazione Finanziaria presso la sede del contribuente”.

Se per un verso, il periodo di 30 giorni viene limitato a 15 quando si tratti di lavoratori autonomi e imprese in contabilità separata, per altro verso il Legislatore chiarisce che il computo dei giorni (30+30 o 15+15) deve avvenire valutando l’effettiva presenza” dei funzionari e quindi accogliendo la tesi più favorevole all’Amministrazione Finanziaria.

Il recente intervento legislativo ha perciò condotto ad una forte limitazione della portata garantista della norma visto che, in questo modo, il contribuente è esposto ad un periodo di verifica complessivo che non trova precisi limiti temporali.

È, tuttavia, importante recuperare l’orientamento giurisprudenziale delle Commissioni Tributarie degli ultimi anni in tema di superamento del periodo di tempo di permanenza dei funzionari, per ciò che riguarda le conseguenze giuridiche di tale violazione.

Orientamento che, proprio per le motivazioni su cui si fonda, pare in grado di estendersi a tutte le ipotesi in cui i verificatori non rispettino, nella esecuzione della verifica, le modalità di svolgimento previste dall’art.12, Statuto.

La più recente giurisprudenza di merito, superando un precedente orientamento della Corte di Cassazione²⁵, ha infatti affermato la inutilizzabilità delle prove raccolte nel corso di una verifica avvenuta in contrasto con la previsione dell’art.12, comma 5 dello Statuto, con possibile illegittimità dell’avviso di accertamento successivamente emanato²⁶.

E’ infine da considerare che, in termini generali, per ogni ipotesi di irregolarità o violazione avvenuta nel corso della verifica, il contribuente ha la possibilità di rivolgersi al Garante del contribuente, ex art.12, co.6 dello Statuto.

La partecipazione del contribuente

Come si è detto, l’art.12 individua un nuovo rapporto, di partecipazione, tra contribuente ed Amministrazione, nell’ambito della verifica effettuata.

Per questo, riconosce al contribuente il diritto di informazione ed il diritto di farsi assistere da un professionista. Per questo, inoltre, si prevede, al quarto comma, che:

“delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica”.

Quello che sorge in capo ai funzionari è un vero e proprio obbligo di riportare nel processo verbale le osservazioni ed i rilievi del privato, il quale può, in questo modo, sia dare conto di violazioni avvenute nella fase istruttoria (e preconstituirsì una prova ai fini del successivo contenzioso), sia prendere posizione circa le irregolarità riscontrate.

Per la dottrina, non può assumere alcun rilievo il silenzio del contribuente o la mera firma apposta al processo verbale di constatazione²⁷, nonostante in passato la giurisprudenza abbia ricostruito una valenza genericamente confessoria a simile comportamento²⁸. Che, dunque, in termini operativi, sarebbe meglio evitare.

La previsione di cui al comma 7 dell’art.12 introduce poi un vero e proprio contraddittorio tra Amministrazione e contribuente.

²⁵ Cassazione, Sez.trib., [sent. n.8344/01](#).

²⁶ CTR Torino, [sent. n.26/09](#); CTR Milano, [sent. n.12/08](#); CTP Catania, [sent. n.238 del 4/5/2004](#). Sul punto VIOTTO, *op.cit.*, 585.

²⁷ I. Susanna, *op.cit.*, 662.

²⁸ Cassazione, sent. n.1481/99; sent. n.3694/01. Si veda anche, Cassazione, [sent. n.1286/04](#).

La norma dispone che:

“nel rispetto del principio di collaborazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori”

Il contribuente ha diritto a presentare osservazioni circa i rilievi svolti nel processo verbale che gli uffici finanziari hanno il dovere di prendere in esame e conseguentemente di motivare nel successivo avviso di accertamento²⁹.

Ed è previsto un termine minimo di 60 giorni per la successiva emanazione dell'avviso di accertamento. L'avviso di accertamento, prevede l'ultimo periodo della norma, *“non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”*.

Tale ultima disposizione non prevede espressamente la nullità dell'avviso di accertamento emanato in violazione di tale regola e quindi prima dei 60 giorni. Nella giurisprudenza di merito si sono così formati due orientamenti.

- Il primo, che ha ritenuto comunque legittimo l'avviso emanato prima del decorso del termine, anche in mancanza di ragioni motivate di particolare urgenza.³⁰
- Il secondo, prevalente nella giurisprudenza più recente, che ne ha affermato la illegittimità.³¹

Data la incertezza interpretativa, la Commissione tributaria regionale della Campania ha sollevato la questione di legittimità costituzionale, che la Corte Costituzionale ha esaminato con la ordinanza n.244 del 24/7/2009.

La Corte ha concluso per la manifesta inammissibilità della questione, ritenendo però che la Commissione tributaria avrebbe dovuto esaminare la possibilità di affermare in via interpretativa, pur in assenza di espressa previsione in questo senso, la nullità dell'avviso di accertamento.

Simile soluzione è di fatto “suggerita” dalla Corte Costituzionale, secondo cui la nullità (nei casi di mancato rispetto del termine, in assenza di ragioni di urgenza) potrebbe derivare dalle stesse regole del procedimento tributario ed amministrativo, essendo in questo caso individuabile un vizio di motivazione dell'atto impositivo che, come tale, è sempre sanzionato con la nullità (art.21-*septies*, L. n.241/90; artt.42, co.2 e 3, DPR n.600/73; art.56, co.5, DPR n.633/72).

In modo coerente con quanto rilevato dal Giudice costituzionale, è intervenuta da ultima la Corte di Cassazione con la statuizione secondo cui “il mancato rispetto del termine, sacrificando un diritto riconosciuto dalla Legge al contribuente, non può che comportare l'illegittimità dell'accertamento, senza bisogno di alcuna specifica previsione in proposito”³².

La necessità che sia instaurato il contraddittorio, delineato dal co.7 dell'art.12, comporta inoltre che le ragioni che spingono l'Ufficio ad emettere l'avviso di accertamento prima del decorso dei 60 giorni siano realmente eccezionali oltre che specificamente motivate, nello stesso avviso.

L'urgenza ricorre, secondo l'Amministrazione Finanziaria, quando vi siano pericoli di compromettere la riscossione del credito erariale o quando si sia in presenza di reati tributari³³, mentre non si è in presenza di una ipotesi ammissibile ai sensi del citato co.7 quando semplicemente stia scadendo il termine per l'accertamento³⁴.

²⁹ CTP Milano, [sent. n.233/09](#); CTP Ragusa, [sent. n.426/02](#).

³⁰ CTP Ravenna, [sent. n.120/08](#); CTR Roma, [sent. n.181/06](#); CTP Udine, [sent. n.75/06](#).

³¹ CTR Roma, [sent. n.197/07](#); CTR Bari, sent n.112/08; CTR Roma, [sent. n.198/08](#); CTR Trieste, [sent. n.9/08](#); CTP Trento, [sent. n.7 del 7/2/2011](#).

³² Cassazione, Sez.Trib., [sent. n.6088 del 15/3/2011](#).

³³ Agenzia Entrate, nota n.09/142734.

³⁴ CTP Brescia, [sent. n.12/02](#); CTP Treviso, sent. n.7/05; CTP Genova, sent. n.15/06.

LEGENDA icone

	“Notizie flash” – riepilogo settimanale e sintesi commentata delle principali novità normative, di prassi, giurisprudenza e dottrina, in materia fiscale, contabile e giuridica, con link ipertestuali		“Check List e formulari di Studio” – pratiche carte di lavoro e fac-simili di formulari che supportano il Professionista nell'attività quotidiana. Tutte scaricabili in formato Word
	“Focus di pratica professionale” – interventi pratico-operativi, ricchi di esempi numerici, consigli professionali e schemi di sintesi su temi fiscali di particolare interesse e attualità		“Approfondimenti monografici” – guide ricche di commenti, interpretazioni, applicazioni ed esempi tecnici per risolvere in modo chiaro e completo dubbi e problematiche professionali
	“Il punto sull'Iva” – sezione quindicinale di aggiornamento ed approfondimento curata dai professionisti più esperti in campo Iva. Una guida autorevole sugli aspetti maggiormente complessi e controversi in materia di imposta sul valore aggiunto, in ambito nazionale ed internazionale		“Fisco e Estero” – approfondimento e aggiornamento costante su Iva intra ed extracomunitaria e imposte dirette: residenza; tassazione dei redditi prodotti in Italia e all'estero; doppia imposizione; dividendi; stabile organizzazione, CFC, transfer pricing, monitoraggio fiscale e norme antiabuso.
	“I contratti d'impresa” – analisi della disciplina giuridica, fiscale, contabile e previdenziale delle principali fattispecie contrattuali utilizzate dai commercialisti e dalle aziende		“Accertamento e Verifiche” – appuntamento mensile mirato ad offrire soluzioni e consigli pratici per affrontare e gestire le fasi di accertamento tributario partendo da casi reali
	“Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale” – approfondimento operativo sui problemi più diffusi del pre - contenzioso sviluppato con casi pratici e analisi delle più interessanti e controverse pronunce del periodo		“Normativa e prassi in sintesi” – allegato alla circolare che riepiloga con tavole sinottiche e schemi di sintesi i principali provvedimenti normativi e la prassi ministeriale. Un vero e proprio archivio di norme e circolari interpretative, rappre-sentato in estrema sintesi ed in forma schematica
	“Adempimenti e problematiche di Diritto societario” – i più qualificati esperti di diritto guidano i Professionisti a risolvere le problematiche più frequenti nell'applicazione pratica della normativa societaria attraverso le interpretazioni del Notariato, della giurisprudenza e della dottrina		“Scadenario” – ogni quindici giorni il calendario delle scadenze degli adempimenti fiscali e contributivi del periodo

EDITORE E PROPRIETARIO Gruppo Euroconference S.p.a.	COMITATO DI REDAZIONE		ABBONAMENTO ANNUALE 2012 Euro 220 Iva esclusa
DIRETTORE RESPONSABILE Gian Paolo Ranocchi	Alessandro Corsini Guido Martinelli Paolo Meneghetti Duilio Liburdi Fabio Garrini	Gian Paolo Ranocchi Luca Miele Norberto Villa Luca Caramaschi Viviana Grippo	SITO INTERNET Per informazioni e ordini: www.euroconference.it
PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE Settimanale Vendita esclusiva per abbonamento	COLLABORATORI ESTERNI		STAMPA Pubblicazione diffusa per e-mail
SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA Via E. Fermi, 11 – 37135 Verona	Giacomo Albano Andrea Bonghi Sandro Cerato Stefano Chirichigno Valerio Cirimbilla Francesco Facchini Fabio Giommoni	Fabio Landuzzi Andrea Soprani Thomas Tassani Maurizio Tozzi Alberto Trabucchi Ennio Vial Francesco Zuech	Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001 ISSN: 2039-9618
DIRETTORE SCIENTIFICO Alessandro Corsini			SERVIZIO CLIENTI Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc... Tel. 045/8201828 fax 045/502430 e-mail: circolari@euroconference.it
RESPONSABILE REDAZIONALE Alessia Zoppi			
REDAZIONE Silvia Righetti e Milena Martini			

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.