

In evidenza



Focus di pratica professionale

Il nuovo contenuto della pattuizione del compenso introdotto dal Decreto liberalizzazioni

IMU e abitazione principale: come districarsi tra le detrazioni



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

La confisca per equivalente nei reati tributari

Sommario



Notizie *Flash*

- In vigore da marzo le nuove norme sugli accordi di ristrutturazione dei debiti pag.4
- Il modello Irap 2012 *on line* pag.4
- Pronto il modello Enc 2012 pag.5
- Fissate le modalità di pagamento dell'imposta erariale sugli aeromobili pag.5
- Da marzo al via la fase sperimentale del redditometro pag.5
- Sulla decadenza del visto di conformità in caso di irregolarità della polizza pag.5
- Abolizione delle tariffe: le linee guida del CNF pag.6
- Non sconta l'Iva il carburante delle navi da pesca costiera pag.6
- Chiarimenti sull'esonero della garanzia per l'introduzione di beni nei depositi Iva pag.6
- È illegittima l'ipoteca sul fondo se l'evasione è estranea ai bisogni familiari pag.6
- È possibile dedurre i costi derivanti da accertamento analitico-induttivo pag.7
- Non è rimborsabile l'Irpef per i canoni di locazione non percepiti pag.7
- Applicabili gli studi di settore anche se vi è molta concorrenza pag.7
- Redditometro non applicabile al giovane professionista pag.7
- Sì alla deducibilità dei caffè per dipendenti e clienti pag.7
- Il mediatore immobiliare è obbligato alla conservazione del contratto preliminare pag.8
- È occultamento anche l'impossibilità *relativa* di ricostruire il reddito pag.8
- Aggiornamento *software* Iva 2012 e beneficio gasolio 2011 pag.8
- Slitta al 1° marzo la comunicazione dell'"impronta" dei documenti tributari pag.8
- Invio della comunicazione "spesometro" al 16 marzo per l'Abruzzo pag.8
- Istat, comunicato l'indice dei prezzi al consumo – dicembre 2011 pag.9
- TFR: coefficiente di rivalutazione – dicembre 2011 pag.9
- Accertato il cambio in euro delle valute estere per l'anno 2011 pag.9
- Fissato il saggio degli interessi per i ritardi nelle transazioni commerciali pag.9



Focus di pratica professionale

- [Il nuovo contenuto della pattuizione del compenso introdotto dal Decreto liberalizzazioni](#) pag.10
- [IMU e abitazione principale: come districarsi tra le detrazioni](#) pag.16
- [La fruizione del 36% e del 55% in caso di trasferimento dell'immobile](#) pag.25
- [Le modalità di affrancamento del valore delle partecipazioni non qualificate](#) pag.29



Check list e formulari di Studio

- [Fac simile di conferimento di incarico professionale di assistenza tributaria](#) (prelevabile in formato word) pag.14



Accertamento e Verifiche

- [Controlli ai fini Iva sulle annualità coperte dalle sanatorie fiscali 2002: i chiarimenti della circolare n.1/E/2012](#) pag.34



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [La confisca per equivalente nei reati tributari](#) pag.39



Scadenario

- [Principali scadenze dal 16 al 29 febbraio 2012](#) pag.44

EUROCONFERENCE
EDITORE



GUIDA ALLA DICHIARAZIONE IVA 2012

AUTORE:

F.Bertuccioli,
M.Manganiello,
A.Petruzzi,
D.Petruzzi,
P.Pieri

EDIZIONE:

Febbraio 2012

PREZZO

€ 35,00 (IVA inclusa)



PRENOTA IL TESTO SUL SITO

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



Gruppo
EUROCONFERENCE[®]
costruiamo competenze



PROCEDURE CONCORDSUALI

In vigore da marzo le nuove norme sugli accordi di ristrutturazione dei debiti

È stata pubblicata nella **Gazzetta Ufficiale n.24 del 30 gennaio 2012**, la **L. n.3 del 27 gennaio 2012**, recante “Disposizioni in materia di usura e di estorsione, nonché di composizione delle crisi da sovra indebitamento”, in vigore dal 29 febbraio.

In particolare, il provvedimento disciplina il procedimento di composizione delle crisi da sovra indebitamento, stabilendo che il debitore che si trovi in tale stato può proporre ai creditori, con l'ausilio di appositi organismi di composizione della crisi, un accordo di ristrutturazione dei debiti, sulla base di un piano che assicuri il regolare pagamento dei creditori estranei all'accordo stesso, compreso l'integrale pagamento dei titolari di crediti privilegiati ai quali gli stessi non abbiano rinunciato, anche parzialmente. La proposta è ammissibile quando il debitore:

- non è assoggettabile alle procedure concorsuali (art.1, L. Fall.);
- non ha fatto ricorso, nei precedenti tre anni, alla procedura di composizione della crisi.

La legge illustra il contenuto dell'accordo, il procedimento, i compiti dell'organismo di composizione della crisi, che possono essere svolti anche da commercialisti, avvocati e notai e le sanzioni penali a carico del debitore o del componente dell'organismo.

Si segnala che la legge in oggetto si sovrappone parzialmente al **D.L. n.212/11**, convertito in legge e in attesa di pubblicazione in G.U., il quale fa riferimento ai debitori consumatori ossia le persone fisiche che agiscono “per scopi estranei all'attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o professionale eventualmente svolta”.

[Legge
27/01/12
n.3
G.U.
30/01/12 n.24](#)



DICHIARAZIONI E MODULISTICA

Il modello Irap 2012 on line

È stato pubblicato sul sito delle Entrate il provvedimento del 31 gennaio che approva il **modello Irap 2012**. Tra le principali novità si segnalano le seguenti.

Frontespizio: è stata inserita la nuova casella “*Dichiarazione integrativa*” che andrà barrata dal contribuente che, dopo aver già presentato una dichiarazione Irap, intende trasformare la richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta in credito da utilizzare in compensazione.

Tabella aliquote applicabili per il 2011: oltre alle modifiche introdotte da leggi regionali, sono presenti anche le aliquote statali, comprese quelle maggiorate per effetto del D.L. n.98/11 che riguardano le imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori, le banche e gli altri enti e società finanziari, le imprese di assicurazione.

Quadri IP e IC Soggetti /as: è stata prevista una nuova ipotesi di variazione in aumento e in diminuzione. Si tratta dei componenti rilevanti ai fini Irap, imputati direttamente a Patrimonio netto o al prospetto delle altre componenti di Conto economico complessivo, per i quali non è mai prevista l'imputazione a Conto economico e che rilevano fiscalmente, secondo le disposizioni Irap.

Quadro IS: c'è una nuova sezione dedicata all'affrancamento dei maggiori valori delle partecipazioni, dove andranno specificati gli importi assoggettati a imposta sostitutiva rispetto ai valori delle voci avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali suscettibili di affrancamento.

[Agenzia Entrate
provvedimento
31/01/12
e modulistica](#)



Pronto il modello Enc 2012

È stato pubblicato sul sito delle Entrate il provvedimento del 31 gennaio che approva il **modello Enc 2012**. Tra le principali novità si segnalano le seguenti.

Quadro RQ: sono presenti due nuovi prospetti, uno per l'indicazione dell'imposta sostitutiva del 5% da parte dei soggetti che detenevano, alla data del 31 dicembre 2010, una quota di partecipazione ad un fondo comune d'investimento immobiliare superiore al 5% (D.L. n.70/11); l'altro dove va gestita la maggiorazione Ires del 10,5% per i soggetti "non operativi", (D.L. n.138/11).

Quadro RF: va segnalata l'introduzione del codice 34 identificativo della variazione in aumento per i costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento ai soci per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento, non deducibili dal reddito imponibile (D.L. n.138/11).

Quadro RS: nuovo rigo RS65A per la nuova fattispecie ammessa alla detrazione del 55%, ossia la sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria (D.L. n.201/11).

Quadri RT e RM: va segnalata la possibilità di detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione di quote o terreni quanto già versato in occasione di una eventuale precedente rideterminazione del valore degli stessi beni.

[Agenzia Entrate
provvedimento
31/01/12
e modulistica](#)



TASSA SUL LUSSO

Fissate le modalità di pagamento dell'imposta erariale sugli areomobili

Con **provvedimento** delle Entrate del **3 febbraio** sono state fissate le modalità di versamento dell'imposta erariale sugli aereomobili privati, introdotta con l'art.16, commi da 11 a 15-*bis* del D.L. n. 201/11.

[Agenzia Entrate
provvedimento
3/02/12](#)



ACCERTAMENTO

Da marzo al via la fase sperimentale del redditometro

Nell'**audizione** davanti la Commissione finanze della Camera dei deputati, avvenuta il **31 gennaio scorso**, il direttore dell'Agenzia delle Entrate, Attilio Befera, ha fatto il punto su alcuni temi, tra i quali la lotta all'evasione, le novità nel settore accertamento e l'assistenza ai contribuenti. In particolare, in tema di redditometro, sono state individuate ben 100 voci di spesa e, attualmente, il modello di valorizzazione predisposto è in fase di sperimentazione che si concluderà a febbraio 2012. Sarà, inoltre, messo a punto un *software* affinché i contribuenti possano orientarsi sulla "coerenza" del reddito dichiarato rispetto alla capacità di spesa. Relativamente all'archivio dei rapporti finanziari, un apposito provvedimento definirà le modalità che gli operatori finanziari dovranno utilizzare per comunicare i dati da inviare.

[Commissione
Finanze
audizione
31/01/12](#)



PROFESSIONISTI

Sulla decadenza del visto di conformità in caso di irregolarità della polizza

La Direzione Regionale del Piemonte ha fornito, con la **nota n.4105 del 25 gennaio 2012**, alcune precisazioni in merito agli adempimenti legati alla polizza assicurativa ai fini del rilascio o del rinnovo del visto di conformità. Inoltre, con la **circolare del 2 febbraio**, la DRE ha ulteriormente chiarito che in prossimità della scadenza di ciascuna polizza, qualora il professionista non produca il rinnovo della polizza assicurativa ovvero gli attestati delle quietanze, la Direzione inoltrerà un primo invito in tal senso a mezzo mail, fax o lettera. Se il professionista non ottempera, gli sarà inviata un'ulteriore formale richiesta di sanare l'irregolarità entro 30 giorni, avvertendolo nel contempo che, in caso di mancata regolarizzazione entro tale termine, sarà cancellato d'ufficio dall'elenco per rinuncia all'iscrizione.

[DRE Piemonte
nota
25/01/12
n.4105](#)

[circolare
2/02/12](#)



[Consiglio Nazionale Forense documento 2/02/12](#)



Abolizione delle tariffe: le linee guida del CNF

Per determinare il compenso dell'avvocato è necessario osservare la disciplina tariffaria previgente all'abolizione. Infatti, l'art.2233 c.c., oltre alle tariffe, fa riferimento anche agli usi, di conseguenza nel concordare il compenso è possibile attenersi a quanto normalmente praticato fino ad oggi. Il giudice, potrà liquidare il compenso utilizzando le tariffe, dato che non sono stati pubblicati altri parametri e questi non può astenersi dal giudicare. Questi alcuni dei chiarimenti forniti dal CNF, con un **documento** diffuso il **2 febbraio**, con il quale il Consiglio ha evidenziato il proprio dissenso all'abolizione delle tariffe professionali, disposta dall'art.9 del D.L. n.1/12 e la palese incostituzionalità di tale disposizione. Anche la recentissima Ctp di Reggio Emilia, con la **sentenza n.10 dell'1 febbraio scorso**, è giunta alla stessa conclusione. I giudici, infatti, hanno ritenuto corretto fare riferimento alle pregresse liquidazioni effettuate dalla stessa commissione tributaria.

IVA E ESTERO

[R.M. 1/02/12 n.10](#)



Non sconta l'Iva il carburante delle navi da pesca costiera

Usufruiscono del regime di non imponibilità Iva le forniture di lubrificante e carburante utilizzato per le navi adibite alla pesca costiera. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.10 del 1 febbraio** scorso. La questione era sorta a seguito delle modifiche apportate dalla Legge Comunitaria 2010 all'art.8-*bis*, co.1, lett. d) del DPR n.600/73, concernente le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazioni alle quali si applica il regime di non imponibilità Iva.

[Agenzia Dogane nota 1/02/12 n.148047](#)



Chiarimenti sull'esonero della garanzia per l'introduzione di beni nei depositi Iva

Con la **nota del 1° febbraio 2012, n.148047**, l'Agenzia delle Dogane ha fornito ulteriori indicazioni sulle procedure da seguire per l'esonero dalla garanzia sui depositi Iva di cui all'art.50-*bis*, D.L. n. 331/93, specificando che anche i soggetti non residenti possono ottenere l'esonero, previa presentazione della certificazione Aeo di un altro Stato comunitario. L'esonero ha effetto per le operazioni verso altri Uffici delle Dogane senza deroga all'importo massimo di garanzia concesso dall'Ufficio. L'operatore non è più tenuto a presentare il certificato di assenza di carichi pendenti, essendo sufficiente esibire un'autocertificazione, gli Uffici delle Dogane provvederanno ad effettuare controlli a campione sulla veridicità delle autocertificazioni presentate.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO






[Cassazione sentenza 30/01/12 n.1295](#)



È illegittima l'ipoteca sul fondo se l'evasione è estranea ai bisogni familiari

Con la **sentenza n.1295 del 30 gennaio scorso**, la Cassazione ha dimostrato una apertura garantista a favore del contribuente nei confronti dei beni costituiti nel fondo patrimoniale. Nel caso specifico, nonostante i giudici abbiano dato torto ai contribuenti - anche se non si legge espressamente nella sentenza - si può arrivare alla conclusione che l'ipoteca iscritta su beni costituiti nel fondo sarebbe illegittima se il contribuente riesce a dimostrare che l'evasione fiscale non sia legata ai "bisogni familiari".

La Cassazione ha quindi condiviso le motivazioni dei giudici della Ctr i quali hanno respinto la domanda di annullamento dell'ipoteca, perché gli attori non avevano fornito la prova, su di essi gravante, della estraneità del debito ai bisogni familiari e della conoscenza di tale estraneità in capo al creditore.

| | |
|---|---|
| <p>Cassazione sentenza 27/01/12 n.1166</p>  | <p>È possibile dedurre i costi derivanti da accertamento analitico-induttivo</p> <p>Con la sentenza n.1166 del 27 gennaio scorso, la Cassazione ha chiarito che in caso di mancata presentazione della dichiarazione dei redditi, l'accertamento induttivo deve essere emesso tenendo conto anche dei costi inerenti, presumibilmente sostenuti, per produrre reddito imponibile. Nella fattispecie, l'A.F. aveva tenuto conto della merce venduta e delle giacenze di magazzino oltreché di altre variabili, ma non aveva preso in considerazione i costi che non erano stati dichiarati.</p> |
| <p>Cassazione sentenza 18/01/12 n.651</p>  | <p>Non è rimborsabile l'Irpef per i canoni di locazione non percepiti</p> <p>Il proprietario di un locale commerciale non ha diritto al rimborso dell'Irpef relativo ai canoni di locazione di un immobile commerciale non percepiti. È quanto chiarito dalla Cassazione con la sentenza n.651 del 18 gennaio scorso, che si inserisce in un quadro giurisprudenziale contrastante. Infatti, con precedente pronuncia n.6911/03, la Cassazione aveva stabilito che la mancata percezione dei canoni per morosità del conduttore ne impedisce l'assoggettamento ad Irpef, ma qualche anno dopo (sentenza n.12095/07), gli stessi giudici hanno assunto una posizione opposta. Con l'attuale decisione, il collegio ha ritenuto di non poter condividere la soluzione offerta dalla prima sentenza, perché la non tassabilità dei canoni di locazione viene riconosciuta solo per il periodo successivo all'intervenuto sfratto per morosità.</p> <p>In particolare il Collegio ha chiarito che <i>“nella specie, trattandosi di reddito fondiario, l'assunto che ravvisa dietro la tassazione parametrata al canone locativo una presunzione di percezione del canone non possiede alcuna base, né testuale, né teorico-sistemica. In contrario va ribadito che la tassazione del reddito locativo è agli specifici fini collegata alla mera maturazione del diritto di percezione di un reddito”</i>.</p> |
| <p>Cassazione sentenza 27/01/12 n.1153</p>  | <p>Applicabili gli studi di settore anche se vi è molta concorrenza</p> <p>Gli studi di settore sono applicabili anche nei confronti di un contribuente che operi in un contesto caratterizzato da una diffusa concorrenza di attività simili, e anche se molte di esse sono svolte abusivamente. Infatti, tale procedura di accertamento deve essere considerato un sistema di presunzioni semplici, che quindi consente al contribuente di provare l'esistenza di condizioni che giustificerebbero l'esclusione della propria impresa dai soggetti a cui possono essere applicati gli <i>standards</i>. A queste conclusioni è giunta la Cassazione con la sentenza n.1153 del 27 gennaio.</p> |
| <p>CTP Bari sentenza 25/07/11 n.123</p>  | <p>Redditometro non applicabile al giovane professionista</p> <p>Con la sentenza n.123 del 25 luglio 2011, la CTP di Bari ha dichiarato nullo l'avviso di accertamento fondato sul redditometro a carico di una professionista che aveva avviato da poco la sua attività. Nel caso specifico, l'Ufficio aveva ritenuto inattendibile il reddito di lavoro autonomo dichiarato, ma i giudici, dando ragione alla contribuente, hanno evidenziato che l'esiguità dei compensi percepiti e l'incidenza delle spese sostenute appaiono compatibili con un'attività considerata ancora in fase di avviamento, il quale rappresenta un investimento di lungo periodo con ritorni economici soddisfacenti solo dopo provata esperienza ed accaparramento di adeguata clientela.</p> |
| <p>CTP Alessandria sentenza 23/11/11 n.86</p>  | <p>Sì alla deducibilità dei caffè per dipendenti e clienti</p> <p>È possibile dedurre dal reddito d'impresa i costi relativi all'acquisto di caffè per il rifornimento della “macchinetta” presente nella sede dell'esercizio commerciale, perché considerati inerenti. I giudici della CTP di Alessandria, con la sentenza n.86 del 23 novembre 2011, hanno infatti chiarito che sia nel caso in cui il caffè venga offerto ai clienti che nel caso in cui venga consumato dai dipendenti, deve rinvenirsi la sussistenza del principio di inerenza, secondo quanto disposto dall'art.109,co.5 del Tuir, e, di conseguenza, la deducibilità dei costi. Un'interpretazione più restrittiva, afferma il Collegio, porterebbe alla esclusione della inerenza di tutti i mezzi pubblicitari.</p> |

DIRITTO PENALE

Il mediatore immobiliare è obbligato alla conservazione del contratto preliminare

[Cassazione sentenza 17/01/12 n.1377](#)



L'agente immobiliare è obbligato a conservare il preliminare di vendita perché è con tale contratto, e non con il seguente rogito notarile, che sorge il suo diritto alla provvigione. La mancata conservazione di tale documento comporta l'applicazione di una sanzione, ai sensi dell'art.10 del D.Lgs. n.74/00. Questo quanto affermato dalla Cassazione con la **sentenza n.1377 del 17 gennaio 2012**. I giudici supremi hanno chiarito che l'elenco dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione, previsto nell'art.2214 c.c., non è tassativo e, infatti, indica tra le scritture obbligatorie anche quelle "che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa". Inoltre, l'art.10 del D.Lgs. n.74/00 non parla solo di scritture contabili, ma anche di "documenti", tra i quali devono ricomprendersi anche quelli di natura non fiscale.

È occultamento anche l'impossibilità relativa di ricostruire il reddito

[Cassazione sentenza 23/01/12 n.2698](#)



Integra il delitto di distruzione od occultamento delle scritture contabili, ai sensi dell'art.10 del D.Lgs. n.74/00, anche l'omessa tenuta della documentazione contabile. Tale delitto non richiede, per la sua integrazione, che si verifichi una impossibilità "assoluta" di ricostruzione del volume degli affari e dei redditi, essendo sufficiente un'impossibilità "relativa", ovvero una difficoltà che non impedisce che il reddito o il volume d'affari vengano ricostruiti in altro modo. Queste le conclusioni a cui è giunta la Cassazione nella **sentenza n.2698 del 23 gennaio 2012**.

AGGIORNAMENTO SOFTWARE

Aggiornamento software Iva 2012 e beneficio gasolio 2011

Agenzia Entrate software Sito Web



Sono disponibili sul sito *web* delle Entrate:

- la **versione 1.0.0** del 1/02/12 del software [Iva 2012](#) e [Iva base 2012](#);
- la **versione 1.0.0** del 1/02/12 delle **procedure di controllo** dei [modelli Iva 2012](#) e [Iva base 2012](#);
- il software [gasolio autotrazione anno 2011](#) per la compilazione e la stampa delle dichiarazioni per l'ammissione alla fruizione del beneficio trasporto.

ADEMPIMENTI

Slitta al 1° marzo la comunicazione dell'"impronta" dei documenti tributari

[Agenzia Entrate comunicato 31/01/12 Sito Web](#)






In considerazione delle numerose segnalazioni pervenute all'Agenzia delle Entrate che sottolineavano alcune difficoltà nel rispettare il termine di invio previsto per le comunicazioni relative alle annualità 2010 e pregresse, l'Agenzia delle Entrate **comunica** che è prorogato di 30 giorni il termine del 31 gennaio 2012 per l'invio della comunicazione telematica dell'impronta dell'archivio informatico dei documenti rilevanti ai fini tributari oggetto di conservazione sostitutiva, disciplinata dal provvedimento delle Entrate del 25/10/11.

Invio della comunicazione "spesometro" al 16 marzo per l'Abruzzo

[Agenzia Entrate comunicato 1/02/12](#)



Per i residenti nel cratere del sisma del 6 aprile 2009, slitta al 16 marzo 2012 il termine per l'invio della comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva, relativa all'anno 2010, da effettuarsi ai sensi dell'art. 21 del D.L. n. 78/10. Lo **comunica** l'Agenzia delle Entrate.

| | |
|--|--|
| <p>Istat comunicato 16/01/12</p>  | <p>Istat, comunicato l'indice dei prezzi al consumo – dicembre 2011 Con comunicato dello scorso 16 gennaio, l'Istituto nazionale di statistica ha reso noto l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, relativo al mese di dicembre 2011, che si pubblica ai sensi dell'art.81 della L. n.392/78 (disciplina delle locazioni di immobili urbani) e ai sensi dell'art. 54 della L. n.449/97 (misure per la stabilizzazione della finanza pubblica). L'indice è pari a 104,0. La variazione dell'indice, rispetto a quello del corrispondente mese dell'anno precedente è pari al + 3,2%.</p> |
| | <p>TFR: coefficiente di rivalutazione – dicembre 2011 Il coefficiente di rivalutazione, per la determinazione del trattamento di fine rapporto accantonato al 31 dicembre 2010, per il mese di dicembre 2011 è pari a 3,880058.</p> |
| <p>Agenzia Entrate provvedimento 30/01/12 Sito Web</p>  | <p>Accertato il cambio in euro delle valute estere per l'anno 2011 Con provvedimento del 30 gennaio, l'Agenzia delle Entrate ha accertato il cambio in euro delle valute estere per il 2011, ex art.4, co.6 del D.L. n.167/90.</p> |
| <p>Ministero Finanze comunicato 27/01/12 G.U. 27/01/12 n.22</p>  | <p>Fissato il saggio degli interessi per i ritardi nelle transazioni commerciali Con il comunicato del 27 gennaio 2012, il Ministero delle Finanze ha definito nella misura dell'1% al netto della maggiorazione, il saggio degli interessi da applicare a favore del creditore nei casi di ritardo nei pagamenti nelle transazioni commerciali, per il periodo 1° gennaio - 30 giugno 2012.</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.



Il nuovo contenuto della pattuizione del compenso introdotto dal Decreto liberalizzazioni

La “scure” del decreto liberalizzazioni si abbatte sui servizi professionali resi dai lavoratori autonomi organizzati nel sistema ordinistico.

Si va dalla completa abrogazione delle tariffe professionali fino all’obbligo della pattuizione per iscritto, al momento del conferimento dell’incarico, del compenso per la prestazione professionale stessa.

Si tratta di norme che, seppur varate nello spirito di liberalizzare il sistema economico, appaiono di difficile comprensione e potenzialmente idonee alla creazione di una concorrenza sleale a scapito delle stesse professioni con evidenti vantaggi concorrenziali a favore dei soggetti non regolamentati in ordini professionali per i quali non sussiste alcun obbligo/onere di pattuizione preventiva del compenso.

La norma che suscita le maggiori perplessità, in tal senso, è quella relativa all’obbligo della pattuizione preventiva e per iscritto del compenso previsto per l’espletamento dell’incarico. Al di là della sanzione disciplinare prevista per l’inottemperanza, ciò che preoccupa maggiormente i professionisti italiani sono i risvolti negativi che potrebbero derivare al lavoratore autonomo in caso di contestazioni da parte del cliente che potrebbero incentrarsi, più che sui contenuti dell’attività svolta, sull’esatta e completa pattuizione iniziale della stessa.

La disposizione contenuta nel decreto liberalizzazioni interviene sulla scia di quanto previsto nell’art.3 del D.L. n.138/11, le cui disposizioni in materia di tirocinio professionale e pattuizione del compenso sono state ora soppresse e sostituite dalle nuove misure contenute nell’articolo 9 citato.

A ben vedere infatti le disposizioni in tema di compensi per l’attività professionale contenute nella c.d. Manovra di ferragosto (D.L. n.138/11) erano estremamente più miti rispetto a quella ora introdotte nell’articolo 9 del decreto liberalizzazioni (D.L. n.1/12).

Nell’articolo 3 del D.L. n.138/11, si prevedeva infatti che “...il compenso spettante al professionista è pattuito per iscritto all’atto del conferimento dell’incarico professionale prendendo a riferimento le tariffe professionali...” facendo con ciò chiaro riferimento alla possibilità di determinare il corrispettivo dell’incarico ed i costi dello stesso attingendo proprio alle tariffe professionali, anch’esse oggetto di espressa abrogazione ad opera del co.1 dell’art.9 del decreto liberalizzazioni varato dal Governo Monti.

L’abrogazione delle tariffe professionali

Il primo comma dell’art.9 del decreto n.1/11 prevede dunque, testualmente, che “sono abrogate le tariffe delle professioni regolamentate nel sistema ordinistico”.

L’abrogazione delle tariffe professionali non costituisce soltanto un problema monetario e di equa soddisfazione dell’attività svolta dal professionista iscritto ad un ordine. I sistemi tariffari approvati dai singoli ordini professionali vanno, infatti, ben al di là dell’individuazione del prezzo previsto per le singole e specifiche attività. Grazie all’affinamento nel tempo, il sistema tariffario si è infatti notevolmente evoluto individuando, per ogni singola prestazione:

- le difficoltà intrinseche;
- i passaggi logici da compiere;

➡ i parametri ai quali fare riferimento:

per individuare un equo compenso.

Il prezzo, o la tariffa che dir si voglia, è solo l'ultimo dei dati oggettivi previsti.

La completa abrogazione di questo sistema, creato sulla base dell'esperienza pluriennale, rischia di far perdere letteralmente la bussola ai professionisti italiani privandoli di un utile strumento per l'individuazione, non tanto del prezzo da richiedere al cliente, ma del percorso logico sulla base del quale pianificare e svolgere l'attività richiesta.

Le tariffe, dunque, anche se raramente applicate alla lettera, costituivano comunque un valido punto di riferimento per l'attività professionale dal quale sarà ora difficile prescindere in toto.

Tuttavia, il secondo comma dell'articolo 9 del decreto liberalizzazioni va ben oltre l'abrogazione del sistema tariffario. Esso si preoccupa, infatti, di evitare il richiamo e l'applicazione delle tariffe professionali anche nelle ipotesi di liquidazione del compenso del professionista in sede giudiziale, stabilendo che l'onorario stesso debba essere determinato dal giudice adito facendo riferimento a specifici parametri che saranno fissati attraverso un decreto *ad hoc* del Ministro della Giustizia, di concerto con quello dell'economia per l'emanazione dei quali non è prevista peraltro alcuna scadenza.



Nel frattempo, visto il vuoto normativo creatosi in materia, risulterà impossibile per i professionisti iscritti in ordini ottenere giustizia e la conseguente determinazione dell'equo compenso da parte del giudice adito¹.

Vuoto normativo sulla cui legittimità costituzionale risultano già le prime richieste di pronuncia da parte della Consulta chiamata a decidere circa il contrasto fra le norme del D.L. n.1/12 ed il canone costituzionale della ragionevolezza nella parte in cui le stesse non prevedano alcuna disciplina transitoria fra l'abolizione delle tariffe e l'entrata in vigore dei parametri di competenza dei ministeri aditi².

Gli obblighi della pattuizione del compenso

Come abbiamo visto con l'emanazione del D.L. n.1 del 24/01/12 (c.d. "Decreto liberalizzazioni"), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.19/12, il Legislatore è intervenuto sulle professioni regolamentate, introducendo l'obbligo preventivo di determinazione degli onorari e dei costi, da rendere noto al cliente "*...anche in forma scritta se da questa richiesta*".

Rispetto alla prima bozza del provvedimento in parola, non siamo di fronte ad un vero e proprio "preventivo" ma soltanto alla determinazione anticipata degli onorari e degli "*... oneri ipotizzabili dal momento del conferimento alla conclusione dell'incarico ...*".

Il professionista, infatti, una volta ricevuto l'incarico, deve definire il costo del proprio lavoro prima dell'esecuzione dello stesso, con tutte le incertezze e le difficoltà connesse ad un tale adempimento preventivo.

L'inadempimento ad un tale obbligo configura, inoltre, una specifica fattispecie di "*illecito disciplinare*" sancito espressamente dalle disposizioni richiamate, con evidente ed ingiustificato discrimine fra coloro che operano in qualità di iscritti in ordini professionali rispetto alla più generale platea dei lavoratori autonomi.

Restano, infatti, esclusi dalle disposizioni in commento, in maniera abbastanza paradossale, i consulenti, gli aderenti ad associazioni professionali non riconosciute, i dipendenti di associazioni sindacali e di categoria che esercitano le attività di consulenza, anche di natura legale, amministrativa e tributaria, in deroga al principio generale sancito della parità di diritti.

¹ È quanto avvenuto nei giorni scorsi al Tribunale di Cosenza dove il Giudice delle Esecuzioni, preso atto dell'abrogazione delle tariffe professionali disposta dall'art.9 del D.L. n.1/12 ha rinviato la liquidazione degli onorari del professionista incaricato in attesa dei citati provvedimenti attuativi. ItaliaOggi del 27.1.2012, pag.23.

² La questione di legittimità costituzionale della disposizione contenuta nel secondo comma dell'art.9 del D.L. n.1/12 è contenuta in un'ordinanza del Tribunale Civile di Cosenza, depositata il 1° febbraio 2012.

Le nuove disposizioni, inoltre, escludono la necessità che il conferimento dell'incarico (mandato) sia formato per iscritto, stante la presenza della locuzione "... *anche in forma scritta* ...", con le inevitabili complessità in presenza di un grave disaccordo tra il professionista e il cliente, per effetto della pattuizione verbale.

È evidente che il professionista avrà d'ora in avanti la necessità di conferire per iscritto il mandato, quantomeno per garantirsi l'efficacia probatoria in caso di contestazioni a posteriori da parte del cliente.

Quest'ultimo potrebbe, infatti, contestarne il pagamento basandosi non tanto sulla qualità e sui tempi della prestazione ricevuta ma anche, e forse soprattutto, sulla mancata pattuizione preventiva del compenso o sulla inesattezza o incompletezza della stessa. Poco importa se la prestazione richiesta è stata estremamente complessa o se nel corso della stessa sono sorte difficoltà impreviste o indesiderate: se il preventivo è incompleto o se le varianti in corso d'opera non sono state - esse stesse - pattuite ed accettate, la riscossione del compenso per l'opera svolta è a rischio.

Secondo le disposizioni contenute nel secondo del citato art.9, è infatti obbligatorio, da parte del professionista, informare il cliente, sempre al momento del conferimento dell'incarico, in ordine:

- al grado di complessità dell'incarico;
- agli oneri ipotizzabili dal momento del conferimento alla conclusione dell'incarico;
- ai dati della polizza assicurativa del professionista per i danni provocati nell'esercizio dell'attività professionale.

L'insieme di tali obblighi informativi posti dalla norma a carico del professionista, compreso l'obbligo di indicare i dati della polizza assicurativa dallo stesso stipulata, portano a ritenere sempre e comunque necessaria la pattuizione scritta dell'incarico essendo difficile poter provare la correttezza dell'operato in presenza di un mandato sviluppato soltanto in forma verbale.

Peraltro, la vita del professionista si complica ulteriormente dovendo essere estremamente analitico nell'indicazione dei costi già in sede di conferimento dell'incarico, con particolare riferimento alle spese, agli oneri e ai contributi, ma con ciò non si può escludere che lo stesso professionista non possa determinare un compenso a *forfait* per l'unica prestazione, poiché la disposizione richiede che l'analiticità sia sviluppata per "... *singole prestazioni* ...". La disposizione è evidentemente "calata dall'alto" e trascura l'insieme delle difficoltà che può incontrare il libero professionista nella formulazione anticipata del compenso per una prestazione ancora da iniziare.

Per riuscire a fornire un preventivo degno di tale nome, il professionista dovrebbe riuscire, ancor prima di iniziare l'attività, ad effettuare un'attenta e puntuale valutazione circa:

- la complessità delle operazioni da compiere
- il tempo necessario per lo svolgimento dello stesso
- le spese eventualmente occorrenti e così via.

Anche ammettendo che ciò fosse astrattamente possibile, almeno in via approssimativa, il primo problema che si presenta al momento della formulazione del suddetto compenso è quello di stabilire sulla base di quali elementi determinare lo stesso, tenuto conto della contestuale abrogazione delle tariffe professionali.

Queste ultime, al di là delle considerazioni relative alla misura ed all'equità delle stesse, avevano infatti il pregio di conoscere le difficoltà e le complessità che presiedono allo

svolgimento di un determinato incarico ed erano costruite individuando, per ciascuna tipologia di attività, la base di calcolo del compenso dovuto.

Un errore nella formulazione del preventivo e nella pattuizione del compenso con il cliente potrebbe, dunque, costare molto caro al professionista regolamentato nel sistema ordinistico. L'eccezione del cliente ed il conseguente blocco dei pagamenti potrebbe essere, infatti, la prima ed immediata conseguenza.

EUROCONFERENCE
EDITORE



LA MANOVRA MONTI
Analisi di tutte le novità fiscali e previdenziali

AUTORI: G.Barbato, A. Bongi, T. Bussino, L. Cacciapaglia, L. Caramaschi, F. Garrini, L. Miele, F. Nativi, L. Signorini, M. Tozzi, G.P. Ranocchi, N. Villa

EDIZIONE: Gennaio 2012

PREZZO SCONTO 10%: € 18,00 ANZICHÉ 20,00



LA FISCALITÀ 2012 A REGIME
Società di comodo, nuovo regime della perdita, tassazione delle rendite finanziarie, rivalutazione di terreni e partecipazioni e nuova disciplina per i soggetti "minimi"

AUTORI: S.Chirichigno, L.Miele, N.Villa, V.Cirimbilla, R.Galiero, V.Russo, L.Scappini

EDIZIONE: Dicembre 2011

PREZZO SCONTO 10%: € 22,50 ANZICHÉ 25,00

Sconto per i possessori delle tessere *Privilege* CLUB 



Fac simile di conferimento di incarico professionale di assistenza tributaria³

Nel tentativo di costituire un primo ed utile supporto all'attività dei lavoratori autonomi iscritti in albi, abbiamo cercato di predisporre un modello di incarico utilizzabile dopo l'approvazione delle norme contenute nell'articolo 9 del decreto liberalizzazioni.

L'ipotesi presa in considerazione riguarda il conferimento ad un dottore commercialista dell'incarico di assistenza tecnica e rappresentanza del cliente nell'eventuale giudizio presso le Commissioni Tributarie a seguito della ricezione di un avviso di accertamento. La pattuizione per iscritto al momento del conferimento dell'incarico professionale, effettuata ai sensi e per gli effetti dell'art.9 del decreto n.1 del 24 gennaio 2012, potrebbe essere articolata come segue.



[Preleva il documento](#)

Con la presente il Sig. Mario Rossi, nato a Milano il 13/10/1955, C.F. RSSMRA55R13F205L, residente in Via Verdi 1/a, non in proprio ma quale legale rappresentante della società ROSSI Spa, con sede in Milano, Via Mazzini 100, codice fiscale e partita Iva 00120520470, come da visura camerale allegata, ricevuta l'informativa e prestato il proprio consenso al trattamento dei dati personali ai sensi di legge,

CONFERISCE

Al Dott. Paolo Bianchi, iscritto all'ordine dei Dottori commercialisti e degli esperti contabili di Milano

al n.3520 con studio in Milano, Corso Italia n.120,

l'incarico di assistenza, rappresentanza e consulenza e difesa nella vertenza contro la Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate di Milano, ufficio di Milano 1, avente ad oggetto l'avviso di accertamento notificato il 10/01/2012 numero 00250451/2011 del 15/12/2011 avente ad oggetto imposta Ires anno 2007 oltre sanzioni ed interessi per un totale di € 25.600,00.

Al tempo stesso e contestualmente

PATTUISCE

Ai sensi e per gli effetti dell'art.9 del D.L. n.1 del 24 gennaio 2012, con il predetto professionista che accetta, il compenso per le suddette prestazioni professionali nelle seguenti misure:

- a) Quanto ad € _____ per l'assistenza e la rappresentanza presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate in ordine al tentativo di adesione ai sensi e per gli effetti del D.Lgs. n.218/1997, il tutto oltre eventuali anticipazione debitamente documentate, contributo alla cassa nazionale di previdenza ed assistenza dei dottori commercialisti ed Iva ai sensi di Legge;
- b) Quanto ad € _____ per la successiva fase giudiziale presso la Commissione Tributaria Provinciale di Milano da esperirsi a seguito di mancata adesione con l'ufficio consistente nello studio della fattispecie, preparazione del ricorso, presentazione dello stesso e partecipazione alle pubbliche udienze. Il tutto oltre eventuali anticipazioni debitamente documentate, contributo alla cassa nazionale di previdenza ed assistenza dei dottori commercialisti ed Iva ai sensi di legge;

³ Nella predisposizione di detto modello di incarico professionale si è fatto riferimento a quanto predisposto dall'unione Triveneta dei Consigli degli Ordini degli Avvocati, pubblicato su ItaliaOggi del 27/01/12 a pag.24.

c) Quanto ad € _____ per la successiva fase giudiziale presso la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia da esperirsi a seguito di mancato accoglimento in tutto o in parte del ricorso da parte della Commissione Tributaria Provinciale di Milano o a seguito di appello da parte dell'ufficio. Il tutto oltre eventuali anticipazioni debitamente documentate, contributo alla cassa nazionale di previdenza ed assistenza dei dottori commercialisti ed Iva ai sensi di legge;

1. Le somme sopra indicate devono intendersi omnicomprensive di ogni ragione di credito del professionista, mentre ogni altra spesa (quali ad esempio il contributo unificato dovuto all'atto della presentazione del ricorso) sarà a carico del cliente e dallo stesso corrisposta direttamente o anticipata al professionista a semplice richiesta.

2. Il suddetto compenso, così come descritto ed articolato, è ritenuto da entrambe le parti congruo, proporzionato, liberamente determinato e soddisfacente per l'incarico professionale conferito.

3. Il cliente dichiara inoltre di essere consapevole ed informato del grado di complessità dell'incarico conferito e di aver ricevuto tutte le informazioni utili circa gli oneri ipotizzabili dal momento del conferimento stesso e fino alla conclusione dell'incarico.

4. Il cliente si impegna a corrispondere al professionista i preavvisi di notula che quest'ultimo emetterà a titolo di acconto ed a saldo delle sue spettanze entro il quindicesimo giorno dal ricevimento degli stessi.

5. Il mancato pagamento delle suddette spettanze costituisce causa di scioglimento del presente contratto ed autorizza il professionista all'immediata rinuncia al mandato conferitogli con il corrispondente esonero da ogni responsabilità, salvo gli oneri di comunicazione previsti per la nomina di altri difensore in corso di giudizio.

6. Il cliente è tenuto a corrispondere al professionista l'importo risultante dal presente contratto indipendentemente dalla liquidazione giudiziale delle spese poste a carico della controparte. Qualora l'importo liquidato giudizialmente fosse superiore a quanto sopra pattuito la differenza sarà riconosciuta a favore del professionista se recuperata dalla controparte.

A tale proposito, il professionista è autorizzato dal cliente a farsi versare direttamente da controparte le spese legali poste a carico di quest'ultima nonché a trattenere in compensazione eventuali somme recuperate dalla controparte sino a soddisfazione del proprio credito.

Il professionista potrà delegare lo svolgimento della prestazione a terzi collaboratori o sostituiti sotto la propria responsabilità.

7. Il cliente dichiara di essere a conoscenza delle problematiche inerenti all'incarico professionale conferito e si impegna a mettere a disposizione del professionista quanto necessario ed occorrente per l'espletamento dell'incarico stesso.

8. Qualora la controversia venisse definita tramite conciliazione giudiziale il cliente verserà oltre quanto pattuito per l'intera fase processuale in cui avviene la conciliazione stessa l'ulteriore compenso di euro _____ oltre contributo alla cassa di previdenza ed assistenza dei dottori commercialisti ed Iva ai sensi di legge.

9. In caso di recesso rimane l'obbligo di corrispondere al professionista, oltre alle spese sostenute, il compenso pattuito per l'intera fase processuale in cui il recesso stesso viene esercitato. Tale penale è stata determinata tenendo conto delle spese generali di organizzazione e gestione dello studio.

10. Si dà atto che il professionista indica di seguito i dati della polizza assicurativa per i danni derivanti dall'esercizio dell'attività professionale stipulata con la compagnia _____ in data _____.

Firma cliente

Firma professionista



IMU e abitazione principale: come districarsi tra le detrazioni

Il presente contributo fa seguito ad un precedente intervento pubblicato sulle pagine della presente rivista⁴ con il quale si intendeva riepilogare le regole applicative dell'IMU che distinguono tale nuova imposta dal precedente tributo comunale (ossia l'ICI). L'obiettivo che ci si prefigge in questa sede è invece quello di ragionare su un aspetto, quello dell'abitazione principale, fattispecie impositiva reintrodotta nel novero degli immobili soggetti a tassazione dal 2012, dopo che il D.L. n.93/08 ne aveva introdotto l'esenzione ICI a decorrere dal 2008.

Si tratterà, in particolare, di ragionare sul concetto di abitazione principale (richiamando, per approfondirli, alcuni concetti già espressi nel precedente contributo) in quanto parzialmente differente rispetto a quello stabilito nel passato ai fini Ici, nonché valutare le agevolazioni applicabili (aliquota agevolata e soprattutto le detrazioni) per osservare alcuni meccanismi di funzionamento che ad oggi non sono sempre troppo chiari.

La definizione di abitazione principale: Ici e Imu a confronto

Prima di valutare il trattamento IMU dell'abitazione principale, pare importante andare a definirla, mettendo prima di tutto a confronto la definizione precedentemente prevista ai fini ICI con quella oggi prevista ai fini IMU.

ICI: art.8, co.2, D.Lgs. n.504/92

Dall'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo, intendendosi per tale, salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica, si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, lire 200.000 rapportate al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica. Per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente.

IMU: art.13, co.2, D.L. n.201/11

L'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili di cui all'art.2 del D.Lgs. n. 504/92, ivi comprese l'abitazione principale e le pertinenze della stessa. Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente. Per pertinenze dell'abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo.

⁴ F.Garrini, "[Le regole della nuova Imu e le differenze con l'Ici: casi pratici a Confronto](#)", in La Circolare Tributaria n.49S, pag.25 e ss..

Classamento catastale unitario dell'immobile

Il primo punto da esaminare è quello legato al classamento catastale unitario dell'immobile: ai fini IMU è infatti previsto un nuovo requisito che in passato non era presente ai fini ICI, ossia il congiunto accatastamento.

Tale previsione va quindi a sorpassare un filone interpretativo (piuttosto opinabile a parere di chi scrive) che si era consolidato in seno alla Corte di Cassazione, secondo il quale per valutare l'applicazione dell'agevolazione per abitazione principale occorre prescindere dal congiunto accatastamento degli immobili. In particolare con la [sentenza n.25902 del 29 ottobre 2008](#), ribaltando una linea interpretativa che sino ad allora pareva del tutto consolidata, venne affermato come:

“il concetto di abitazione principale, quindi, non risulta necessariamente legato a quello ex art.2, co.1, lett. a) D.Lgs. n.504 del 1992 di unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano (poi catasto dei fabbricati) né, di conseguenza, limitato ad una sola unità come identificata catastalmente, ma viene in rilievo esclusivamente per la speciale considerazione, da parte del Legislatore, dello specifico uso quale abitazione principale dell'immobile nel suo complesso”.

Secondo tale approccio non rileverebbe, quindi, in alcun modo la situazione catastale che interessa gli immobili utilizzati, ma l'unico elemento che assume importanza è appunto l'utilizzo che di tali immobili ne veniva fatto. Tesi interpretativa peraltro successivamente confermata anche dalle [sentenze n.25731 del 9/12/09](#) e [n.12269 del 19/05/10](#).

Ai fini IMU, invece, è previsto che *“per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare”*, il che significa che la precedente interpretazione estensiva introdotta dalla giurisprudenza ai fini ICI, deve ritenersi non più applicabile. Il contribuente che, pertanto, deciderà di utilizzare come unica abitazione immobili che catastalmente sono separati, non potrà considerarli entrambi abitazione principale ma, al contrario:

- ➔ uno sarà abitazione principale;
- ➔ mentre l'altro dovrà scontare l'imposta sulla base dell'aliquota ordinaria stabilita dal comune.

Coincidenza tra residenza e dimora abituale

Il secondo requisito che deve essere rispettato è quello della coincidenza tra residenza e dimora abituale. Ai fini ICI, il trattamento agevolato per l'abitazione principale era riconosciuto a favore dell'immobile nel quale il contribuente aveva stabilito la propria dimora abituale, mentre la residenza anagrafica era relegata a semplice parametro presuntivo della dimora abituale. Tale previsione è stata formalizzata dal Legislatore attraverso la lett.b) del co.173 della L. n.296/06 che, modificando il co.2 dell'art.8 del D.Lgs. n.504/92, aveva previsto che per abitazione principale si doveva intendere quella nella quale il contribuente stabiliva la propria residenza, ammettendo comunque la possibilità di darne prova contraria. In altre parole, in assenza di specifiche indicazioni, per la concessione delle riduzioni ICI relative all'abitazione principale, l'Ente considerava l'abitazione nella quale risultava essere stata stabilita la residenza; il contribuente aveva comunque la possibilità di dimostrare che in realtà la propria dimora abituale era altrove. Pertanto, se il contribuente dichiarava ai fini ICI come propria abitazione principale una unità immobiliare diversa da quella che corrispondeva alla sua residenza anagrafica, doveva altresì premurarsi di preconstituire idonea prova della diversa ubicazione della

dimora abituale effettiva nel caso in cui gli fosse richiesto di comprovare tale fatto in fase di verifica dall'Ente impositore.

Ai fini IMU tali considerazioni vanno, invece, a perdere completamente di efficacia, in quanto viene espressamente stabilito che può considerarsi abitazione principale solo l'immobile nel quale il possessore dimora *abituamente e risiede anagraficamente*. Pertanto, nel caso non rarissimo in cui il contribuente, pur abitando in un immobile, abbia stabilito la residenza in altro immobile successivamente acquistato⁵ (magari la casa al mare o in montagna), ci si troverebbe nella particolare situazione in cui nessuno dei due immobili potrebbe beneficiare delle agevolazioni previste per l'abitazione principale e il contribuente dovrebbe su entrambi scontare la tassazione ordinaria.

3

Dimora abituale dei familiari

Infine, un'osservazione sulla dimora abituale dei familiari. Occorre osservare il tenore dell'ultimo comma dell'art.8, co.2 del D.Lgs. n.504/92 che ai fini ICI stabiliva che:

“Per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente.”

Per capirne la reale portata, tale disposizione va confrontata, con quella prevista nell'ambito di altri tributi, in particolare ai fini delle imposte dirette di cui all'art.10 DPR n.917/86:

“Per abitazione principale si intende quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente.”

Pare evidente che l'utilizzo, nell'ambito della definizione del concetto di abitazione principale ai fini ICI, della congiunzione anziché della disgiunzione debba essere letta con un ben preciso significato: affinché un immobile possa essere considerato abitazione principale del contribuente ai fini ICI non è sufficiente che il contribuente abbia stabilito la propria dimora in tale immobile, ma è necessario che anche la famiglia dimori nell'immobile in questione. Sul punto constava, peraltro, la sentenza della Corte di Cassazione – [sentenza n. 14389 del 15 giugno 2010](#), Sezione V Civile – con la quale la Suprema Corte stabiliva che il contribuente che viveva abitualmente in un immobile non aveva diritto alle agevolazioni ICI previste per l'abitazione principale se il resto della famiglia viveva in un altro appartamento. In particolare si affermava che:

“Il concetto di "abitazione principale" considerato dalla norma - tenuto conto della identità della ratio ispiratrice, tesa comunque a tutelare una specifica situazione fattuale involgente i membri della famiglia -, all'evidenza, richiama quello tradizionale di "residenza della famiglia" desumibile dall'art.144 c.c., comma 1”.

La Cassazione evidenziava come la richiesta di dimora, tanto del contribuente quanto dei familiari nell'immobile su cui si invocava l'agevolazione, doveva essere letta come una specifica e chiara scelta del Legislatore: ai fini ICI, per individuare l'abitazione principale occorre valutare la “residenza della famiglia”, quindi come luogo ove dimorava l'intero nucleo familiare. Per la verifica della dimora del nucleo familiare, il Legislatore aveva preso come riferimento il luogo ove i due coniugi convivevano. Tesi confermata anche nell'[interrogazione parlamentare 5-04345 del 9 marzo 2011](#).

⁵ Anche se, occorre ricordarlo, spesso si tratta di una prassi non sempre rispettosa delle prescrizioni del codice civile, che all'art.43 imporrebbe comunque di stabilire la residenza ove il soggetto ha la dimora abituale.



La domanda che sorge spontanea è: ma tale previsione si dovrà applicare anche ai fini IMU? In altre parole, se il contribuente non risiede assieme ai propri familiari, si troverà pregiudicato il diritto a fruire delle agevolazioni per l'abitazione principale?

Per dare risposta a tale interrogativo basta notare che la definizione di abitazione principale ai fini IMU non richiama in alcun modo l'art.8, co.2 del D.Lgs. n.504/92, ma ne riscrive completamente il concetto. La logica conclusione è che il dibattito sorto in seno all'applicazione ai fini ICI delle agevolazioni per abitazione principale finisce per perdere di rilevanza ai fini IMU: dal 2012, per verificare se spettano tali agevolazioni, occorrerà verificare esclusivamente lo *status* del contribuente (come detto, congiuntamente dimora e residenza), senza che assuma rilievo alcuno dove si trovino a dimorare i familiari.

Come avveniva ai fini ICI, anche nell'IMU il trattamento previsto per l'abitazione principale è esteso alle relative **pertinenze**. Sotto tale profilo si deve, comunque, segnalare come la nuova tassazione comunale, seppur comprimendo la potestà regolamentare del Comune sotto tale profilo, di certo semplifica le cose:

“per pertinenze dell'abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo.”

Rispetto a quanto previsto ai fini ICI (spettava, infatti, al Comune eventualmente regolamentare tipologia e numero delle pertinenze, in caso contrario non vi erano limitazioni ulteriori rispetto all'effettivo utilizzo di detti immobili secondo le previsioni del codice civile), dal 2012 i contribuenti potranno computare la riduzione IMU solo per immobili pertinenziali di determinate categorie catastali, nonché in numero limitato (peraltro, la stessa previsione già nota da tempo ai fini dell'applicazione dell'agevolazione “prima casa” in ambito Iva o imposta di registro).

Le agevolazioni per l'abitazione principale

A favore dell'abitazione principale, ai fini IMU è stabilita l'imponibilità, attribuendo comunque alcune riduzioni.

⇒ Aliquota agevolata

Viene innanzitutto stabilita un'aliquota base ridotta allo 0,4% (quindi quasi la metà rispetto all'aliquota *standard* dello 0,76%), applicabile tanto all'abitazione quanto alle relative pertinenze. I Comuni possono modificare, in aumento o in diminuzione, la suddetta aliquota sino a 0,2 punti percentuali: quindi l'aliquota sarà caratterizzata da un *range* entro il quale potrà muoversi il Comune, compreso tra lo 0,2% e lo 0,6%.

⇒ Detrazione base

Già nella prima versione del decreto (poi confermata anche in sede di conversione) è stata introdotta una detrazione base pari ad € 200 spettante all'abitazione principale del contribuente, da ripartire in parti uguali tra gli aventi diritto se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi. Tale ripartizione, come avveniva ai fini ICI, prescinde dalle quote di proprietà dell'immobile, ma si tratta di verificare esclusivamente quanti soggetti (contitolari) abbiano dato tale destinazione all'immobile): nel caso di due coniugi titolari rispettivamente del 75% e del 25% di proprietà dell'immobile, la detrazione sarà ripartita in parti uguali tra di loro (quindi € 100 ciascuno).

Trattandosi di una detrazione, essa può portare a ridurre l'imposta sino ad azzerarla, ma non può portare a credito il contribuente; nel caso di incapienza dell'imposta (detrazione superiore all'imposta dovuta sull'abitazione), la parte eccedente può essere utilizzata per ridurre l'imposta dovuta sulle pertinenze.

Peraltro, è previsto (come in passato per l'ICI) che l'importo della detrazione possa essere elevato da ciascun Comune con proprio regolamento, sino a concorrenza dell'imposta dovuta.

Esempio 1

Mario Rossi, single, vive nel trilocale che possiede in città, rendita € 1.000.

Nel 2011 con l'ICI non pagava nulla (abitazione principale esente).

La base imponibile 2012 con l'applicazione dei nuovi moltiplicatori sarà pari ad $€ 1.000 * 5% * 160 = € 168.000$.

L'IMU che dovrà pagare nel 2012 sarà quindi pari a (differenziata in base all'aliquota che potrebbe deliberare il Comune):

→ aliquota minima → $€ 168.000 * 0,2% = 336,00 - € 200 = € 136,00$

→ aliquota ordinaria → $€ 168.000 * 0,4% = 672,00 - € 200 = € 472,00$

→ aliquota massima → $€ 168.000 * 0,6% = 1.008,00 - € 200 = € 808,00$

Esempio 1

Mario Rossi, single, vive nel trilocale che possiede in città, rendita € 1.000.

Nel 2011 con l'ICI non pagava nulla (abitazione principale esente).

La base imponibile 2012 con l'applicazione dei nuovi moltiplicatori sarà pari ad $€ 1.000 * 5% * 160 = € 168.000$.

L'IMU che dovrà pagare nel 2012 sarà quindi pari a (differenziata in base all'aliquota che potrebbe deliberare il Comune):

→ aliquota minima → $€ 168.000 * 0,2% = 336,00 - € 200 = € 136,00$

→ aliquota ordinaria → $€ 168.000 * 0,4% = 672,00 - € 200 = € 472,00$

→ aliquota massima → $€ 168.000 * 0,6% = 1.008,00 - € 200 = € 808,00$

Esempio 2

Elvira Verdi, vedova, vive nel miniappartamento che possiede in provincia, rendita € 400.

Nel 2011 con l'ICI non pagava nulla (abitazione principale esente).

La base imponibile 2012 con l'applicazione dei nuovi moltiplicatori sarà pari ad $€ 400 * 5% * 160 = € 67.200$.

L'IMU che dovrà pagare nel 2012 sarà quindi pari a (differenziata in base all'aliquota che potrebbe deliberare il Comune):

→ aliquota minima → $€ 67.200 * 0,2% = 134,40 - € 200 = € 0,00$

→ aliquota ordinaria → $€ 67.200 * 0,4% = 268,80 - € 200 = € 68,80$

→ aliquota massima → $€ 67.200 * 0,6% = 403,20 - € 200 = € 203,20$

Esempio 3

Evaristo Gialli, vive in una villetta in periferia, rendita € 500. Possiede anche un'autorimessa con rendita € 100

Nel 2011 con l'ICI non pagava nulla (abitazione principale e pertinenza esenti).

La base imponibile 2012 sull'abitazione con l'applicazione dei nuovi moltiplicatori sarà pari ad $€ 500 * 5% * 160 = € 84.000$.

L'IMU che dovrà pagare nel 2012 sull'abitazione sarà quindi pari a (differenziata in base all'aliquota che potrebbe deliberare il Comune):

- aliquota minima → $€ 84.000 * 0,2\% = 168,00 - € 200 = € 0,00$
- aliquota ordinaria → $€ 84.000 * 0,4\% = 336,00 - € 200 = € 136,00$
- aliquota massima → $€ 84.000 * 0,6\% = 504,00 - € 200 = € 304,00$

La base imponibile 2012 sull'autorimessa con l'applicazione dei nuovi moltiplicatori sarà pari ad $€ 100 * 5\% * 160 = € 16.800$.

L'IMU che dovrà pagare nel 2012 sull'autorimessa, tenendo conto della detrazione residua non utilizzata sull'abitazione principale sarà quindi pari a (differenziata in base all'aliquota che potrebbe deliberare il Comune):

- aliquota minima → $€ 16.800 * 0,2\% = 33,60 - (€ 200 - € 168) = € 1,60$
- aliquota ordinaria → $€ 16.800 * 0,4\% = 67,20 - (€ 200 - € 200) = € 67,20$
- aliquota massima → $€ 16.800 * 0,6\% = 100,80 - (€ 200 - € 200) = € 100,80$

⇒ Detrazione aggiuntiva

In sede di conversione è stata poi prevista una maggiorazione della detrazione, in prima battuta limitata solo ai primi due anni di entrata in vigore dell'IMU (2012 e 2013):

“la detrazione prevista dal primo periodo [quella base, n.d.a.] è maggiorata di 50 euro per ciascun figlio di età non superiore a ventisei anni, purché dimorante abitualmente e residente anagraficamente nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale. L'importo complessivo della maggiorazione, al netto della detrazione di base, non può superare l'importo massimo di euro 400”.

Quindi il limite di € 400 è previsto per la detrazione aggiuntiva, il che sta a significare che la detrazione complessiva per l'abitazione principale potrebbe arrivare ad € 600.

Su questo punto si deve osservare che il limite di € 400 dovrebbe essere stato introdotto con riferimento ad 8 figli. Si segnala, comunque, che la previsione di € 400 è introdotta come limite cumulativo, per cui se per alcuni figli la detrazione spetta solo per parte dell'anno (nascita, superamento dell'età o trasferimento) la detrazione potrebbe essere conteggiata anche con riferimento a più di 8 figli, purché nel limite massimo complessivo di € 400. Tema sul quale si evita di proporre ulteriori riflessioni visto che trattasi di nucleo familiare che ci si trova ad esaminare piuttosto infrequentemente.

Esempio

Gianni Bianchi e Lucia Azzurri, coniugati, vivono in una villetta in periferia, con 3 figli (8, 10, 12 anni di età). Rendita € 1.500.

Nel 2011 con l'ICI non pagavano nulla (abitazione principale esente).

La base imponibile 2012 con l'applicazione dei nuovi moltiplicatori sarà pari ad $€ 1.500 * 5\% * 160 = € 252.000$.

L'IMU che dovranno pagare (calcolo aggregato per entrambe le posizioni) nel 2012 sarà quindi pari a (differenziata in base all'aliquota che potrebbe deliberare il Comune):

- aliquota minima → $€ 252.000 * 0,2\% = 504,00 - € 350 = € 154,00$
- aliquota ordinaria → $€ 252.000 * 0,4\% = 1.008,00 - € 350 = € 658,00$
- aliquota massima → $€ 252.000 * 0,6\% = 1.512,00 - € 350 = € 1.162,00$

È richiesto che i figli siano conviventi ed abbiano la residenza nell'immobile, ma non è richiesto che siano fiscalmente a carico del contribuente. Questo è un aspetto che di certo causerà non pochi problemi operativi per gli studi professionali che, oltre a dover tenere monitorati i figli a carico (questi senza alcun limite di età) dei propri clienti per cui redigono la dichiarazione dei redditi al fine di gestire le detrazioni Irpef spettanti, dal 2012 dovranno anche gestire i figli non a carico (questi con limite di età) per controllare quando viene meno il diritto a fruire della detrazione aggiuntiva IMU. Il tutto per € 50 da ripartire tra i

genitori; si sarebbe potuto pensare a qualcosa di più semplice, magari allineando i requisiti per ottenere la detrazione IMU con i requisiti previsti per ottenere la detrazione Irpef. Occorre poi chiedersi quando cessa il diritto alla detrazione per il figlio: quando compie il 26esimo anno di età, ovvero quando compie il 27esimo anno di età. A rigore di logica occorre concludere che al momento del compimento del 26esimo anno di età questo ha già più di 26 anni, per cui in questa sede si propende (provvisoriamente, in attesa di conferma ufficiale) per tale tesi.

Le detrazioni, con la stessa modalità con cui è riconosciuto il periodo di possesso dell'immobile (art.9, co.2, D.Lgs. n.23/11), analogamente a quanto avveniva in precedenza ai fini ICI, dovrebbero essere computate per mesi interi, con riferimento ai mesi dove le condizioni richieste sono soddisfatte per almeno 15 giorni.

Esempio

- Ermanno Verdelli, vive in un appartamento in città (rendita € 1.500), con i propri due figli:
- Maurizio compie i 26 anni il 3 marzo 2012
- Norberto, invece, ha 23 anni ma decide di trasferirsi in altro immobile il 19 settembre 2012.

Nel 2011 con l'ICI non pagava nulla (abitazione principale esente).

Calcolo detrazioni aggiuntive:

Detrazione spettante al padre per il figlio Maurizio: $€ 50 * 2 / 12 = € 8,33$.

Detrazione spettante al padre per il figlio Norberto: $€ 50 * 9 / 12 = € 37,50$.

La base imponibile 2012 con l'applicazione dei nuovi moltiplicatori sarà pari ad $€ 1.500 * 5% * 160 = € 252.000$.

L'IMU che dovrà pagare il padre nel 2012 sarà quindi pari a (differenziata in base all'aliquota che potrebbe deliberare il Comune):

→ aliquota minima → $€ 252.000 * 0,2% = 504,00 - € 245,83 = € 258,17$

→ aliquota ordinaria → $€ 252.000 * 0,4% = 1.008,00 - € 245,83 = € 762,17$

→ aliquota massima → $€ 252.000 * 0,6% = 1.512,00 - € 245,83 = € 1.266,17$

Resta, peraltro, da chiarire come questa seconda detrazione vada ripartita tra gli aventi diritto nel caso si verificano situazioni diverse da quelle della "famiglia standard" come evidentemente pensata al momento della redazione della norma. Si pensi, in particolare, ai seguenti due casi:

1. i figli solo di uno dei contitolari dell'immobile: ad esempio marito e moglie contitolari ma i figli sono del marito, avuti in un precedente matrimonio. La detrazione parrebbe spettare solo al marito, ma anche in questo caso forse sarebbe opportuno suddividerla tra i contitolari per questioni di equità (in fin dei conti, come *ratio*, la detrazione pare riferita al nucleo familiare);
2. il figlio è contitolare dell'immobile: la norma parrebbe riconoscerla solo ai genitori, anche se forse sarebbe più ragionevole riconoscerla alla famiglia e suddividerla tra tutti gli aventi diritto.

Esempio 3

Gustavo Verdi e suo figlio Alfredo vivono in un appartamento in periferia.

Rendita € 800.

Nel 2011 con l'ICI non pagavano nulla (abitazione principale esente).

Calcolo detrazione spettante:

→ padre Gustavo: $(€ 200 / 2) + € 50 = € 150$

→ Alfredo: $(€ 200 / 2) = € 100$

La base imponibile 2012 con l'applicazione dei nuovi moltiplicatori sarà pari ad $€ 800 * 5% * 160 = € 134.400$.

Gustavo Verdi

L'IMU che dovrà pagare nel 2012 per il proprio 50% sarà quindi pari a (differenziata in base all'aliquota che potrebbe deliberare il Comune):

→ aliquota minima → € 134.400 * 0,2% = 134,40 – € 150 = **€ 0,00**

→ aliquota ordinaria → € 134.400 * 0,4% = 268,80 – € 150 = **€ 118,80**

→ aliquota massima → € 134.400 * 0,6% = 403,20 – € 150 = **€ 253,20**

Alfredo Verdi

L'IMU che dovrà pagare nel 2012 per il proprio 50% sarà quindi pari a (differenziata in base all'aliquota che potrebbe deliberare il Comune):

→ aliquota minima → € 134.400 * 0,2% = 134,40 – € 100 = **€ 34,40**

→ aliquota ordinaria → € 134.400 * 0,4% = 268,80 – € 100 = **€ 168,80**

→ aliquota massima → € 134.400 * 0,6% = 403,20 – € 100 = **€ 303,20**

Altre assimilazioni

Il comma 10 dell'art.13 del D.L. n.201/11 prevede poi l'applicazione della detrazione alle unità immobiliari di cui all'art.8, co.4, del D.Lgs. n.504/92: si tratta delle unità immobiliari, appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari, nonché agli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP).

Inoltre, viene previsto che l'aliquota ridotta per l'abitazione principale e per le relative pertinenze, nonché la detrazione, spettano ad altre due fattispecie:

- la prima situazione è quella prevista all'art.6, co.3-*bis*, del D.Lgs. n.504/92 (quindi con applicazione automatica), ossia coniuge separato o divorziato, non assegnatario della casa coniugale, il quale determina l'imposta dovuta applicando l'aliquota deliberata dal Comune per l'abitazione principale e la detrazione calcolata in proporzione alla quota posseduta. Tale diritto spetta a condizione che il soggetto passivo non sia titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale su un immobile destinato ad abitazione situato nello stesso comune ove è ubicata la casa coniugale;
- inoltre, i Comuni possono prevedere (quindi non vi è applicazione automatica ma è un caso di assimilazione che dipende da una specifica deliberazione regolamentare dell'Ente) l'applicazione dei benefici per l'abitazione principale anche ai soggetti di cui all'art.3, co.56, della L. n.662/96, secondo il quale i Comuni possono considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata.

Non è, invece, espressamente prevista un'altra forma di assimilazione che i Comuni con grande frequenza hanno introdotto ai fini ICI: si tratta della concessione in uso gratuito ai familiari, fattispecie che spesso si è dimostrata non sempre semplice da gestire visto che spettava al Comune la definizione del tipo e del grado di parentela. Non si tratta di una dimenticanza, ma di un'esplicita eliminazione di tale disposizione: il co.14, lett.b) dell'art.13, D.L. n.201/11 va ad abrogare anche la lett.e) del co.1, dell'art.59 del D.Lgs. n.446/97. Secondo taluni, i Comuni la potrebbero comunque introdurre in forza della generale potestà regolamentare di cui all'art.52, D.Lgs. n.446/97; chi scrive nutre più di qualche perplessità in tal senso.

Vi è poi più di qualche dubbio su come gestire le assimilazioni con riferimento alla quota di compartecipazione erariale al gettito stabilita dal co.11 dell'art.13 del D.L. n.201/11.

“È riservata allo Stato la quota di imposta pari alla metà dell'importo calcolato applicando alla base imponibile di tutti gli immobili, ad eccezione dell'abitazione principale e delle relative pertinenze di cui al comma 7, nonché dei fabbricati rurali ad uso strumentale di cui al comma 8, l'aliquota di base di cui al comma 6, primo periodo. La quota di imposta risultante è versata allo Stato contestualmente all'imposta municipale propria. Le detrazioni previste dal presente articolo, nonché le detrazioni e le riduzioni di aliquota deliberate dai comuni non si applicano alla quota di imposta riservata allo Stato di cui al periodo precedente.”

Ora, poiché all'erario è riconosciuto un importo fisso pari allo 0,38% (metà dell'aliquota *standard*) dei fabbricati diversi da abitazione principale di cui al comma 7 e dai fabbricati rurali, la conclusione logica è che con riferimento alle altre assimilazioni di cui al comma 10 la compartecipazione si debba applicare.



Pertanto, il contribuente (ad esempio anziano ricoverato, con riferimento alla propria abitazione) dovrebbe versare lo 0,38% all'erario e computare aliquota agevolata e detrazione sulla parte eccedente? Queste ultime, da riproporzionare sul 50% (visto che l'altro 50% è quota erariale)?

Operativamente, però, è piuttosto complicato. Proviamo ad ipotizzare lo sviluppo del calcolo, prendendo a riferimento tale ipotesi di soluzione (che, è evidente, occorrerà verificare nella necessaria circolare esplicativa).

Esempio

Elvira Verdi, vedova, è alloggiata in un istituto di ricovero per anziani. Tiene a disposizione il miniappartamento che possiede in provincia, rendita € 400.

Il Comune ha deliberato nel proprio regolamento tale assimilazione.

Nel 2011 con l'ICI non pagava nulla (abitazione principale esente).

La base imponibile 2012 con l'applicazione dei nuovi moltiplicatori sarà pari ad $€400 \cdot 5\% \cdot 160 = €67.200$

L'IMU che dovrà pagare nel 2012 sarà quindi pari a (differenziata in base all'aliquota che potrebbe deliberare il Comune):

per la quota erariale

→ $€67.200 \cdot 0,38\% = €255,36$

per la quota comunale

→ aliquota minima → $€67.200 \cdot 0,1\% = 67,20 - €100 = €0,00$

→ aliquota ordinaria → $€67.200 \cdot 0,2\% = 134,40 - €100 = €34,40$

→ aliquota massima → $€67.200 \cdot 0,3\% = 201,60 - €100 = €101,60$



La fruizione del 36% e del 55% in caso di trasferimento dell'immobile

La detrazione fiscale Irpef del 36% prevista per le spese sostenute per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio⁶ è stata oggetto di numerosi interventi normativi che si sono succeduti negli ultimi mesi, impattando non solo sugli adempimenti necessari per documentare l'inizio dei lavori, ma anche sulle modalità di fruizione delle rate di detrazione residua nei casi di trasferimento dell'immobile oggetto di intervento.

Le modifiche introdotte dagli ultimi provvedimenti si correlano anche con la detrazione Irpef del 55% prevista per le spese sostenute per gli interventi di risparmio energetico degli edifici⁷, prorogata fino a quelle sostenute entro il prossimo 31 dicembre 2012 dal Decreto Monti.

Le novità per accedere al *bonus* del 36%

L'articolo 4 del D.L. n.201/11 ha reso l'agevolazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio non più un beneficio a tempo, ma una norma "a regime", introdotta nel Testo Unico delle Imposte sui redditi (al nuovo art.16-*bis*), a decorrere dal 1° gennaio 2012.

Nella trasposizione della disciplina della detrazione Irpef del 36% nel Tuir, sono solamente due le differenze rispetto a quanto previsto dal testo della L. n.449/97, rimanendo invece immutate tutte le altre caratteristiche essenziali per fruire dell'agevolazione:

1. per le spese sostenute dal 1° gennaio 2012 i contribuenti di età non inferiore a 75 anni o a 80 anni non potranno più ripartire la detrazione in 5 o 3 rate annuali di pari importo, ma anch'essi saranno obbligati a suddividerla in 10 rate annuali di pari importo;
2. viene introdotta dal 1° gennaio 2012 una nuova ipotesi "agevolabile" inerente alla ricostruzione o al ripristino di immobili (anche se non sono residenziali) danneggiati a seguito di eventi calamitosi.

Nel frattempo, nel corso degli ultimi mesi, erano già mutati radicalmente sia gli adempimenti necessari per accedere alla agevolazione sia le modalità di fruizione delle rate residue della detrazione Irpef del 36% nel caso di trasferimento dell'immobile oggetto di intervento edilizio.

Tali modifiche sono state interamente recepite nel testo del nuovo art.16-*bis* del Tuir:

- per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio iniziati in data successiva al 14 maggio 2011⁸, i contribuenti che intendono fruire della detrazione Irpef del 36% non devono più adempiere ad alcun obbligo preventivo all'inizio dei lavori (prima era obbligatorio, pena la decadenza, l'invio mediante raccomandata cartacea della comunicazione di inizio lavori al Centro Operativo di Pescara dell'Agenzia delle Entrate). Inoltre, per le imprese che eseguono i lavori di recupero del patrimonio edilizio abitativo è soppresso dalla data di ultimazione delle opere successiva al 14 maggio 2011 l'obbligo di indicare in fattura il costo della manodopera utilizzata per l'esecuzione degli interventi stessi: previsione introdotta dal 4 luglio 2006, il cui mancato assolvimento costituiva causa di decadenza dall'agevolazione;

⁶ Ai sensi della L. n.449/97, art.1.

⁷ Ai sensi della L. n.296/06, art.1, co. da 344 a 347. Tale detrazione del 55% è fruibile anche per gli interventi posseduti in regime di impresa sia da soggetti Irpef sia da soggetti Ires.

⁸ Modifica apportata dal D.L. n.70/2011.

- successivamente⁹ è cambiata anche la modalità di fruizione delle quote residue di detrazione, nel caso in cui l'abitazione oggetto di intervento di recupero sia ceduta a titolo oneroso. In caso di cessioni effettuate a decorrere dal 17 settembre 2011, la quota di detrazione Irpef del 36% non ancora fruita, per i rimanenti periodi di imposta, potrà alternativamente essere trasferita al nuovo acquirente dell'immobile (sono nel caso si tratti di persona fisica) ovvero rimanere in capo al venditore dell'immobile. Per i trasferimenti effettuati prima del 17 settembre 2011 la norma prevedeva obbligatoriamente che le rate residue potessero essere scomutate in detrazione solamente dal nuovo acquirente ma, in ogni caso, non più dal venditore.

L'opzione nelle compravendite relativa al trasferimento delle rate residue

Qualora l'immobile su cui sono stati realizzati gli interventi di recupero del patrimonio edilizio venga venduto prima che il cedente abbia fruito completamente della detrazione spettante (in via ordinaria prima di 10 anni dal sostenimento delle spese), la detrazione non utilizzata viene "naturalmente" trasferita per i rimanenti periodi d'imposta al cessionario (solo se persona fisica). Dalle compravendite effettuate con data successiva al 17 settembre 2011, è però previsto che le parti possano accordarsi per l'utilizzo delle rate residue da parte del cedente (seppure non più proprietario dell'immobile oggetto di intervento) anziché del cessionario.

Recentemente, nel corso di un "Videoforum" organizzato da Italiaoggi il 18 gennaio 2012, l'Agenzia delle Entrate ha risposto a un quesito in merito alla fruizione della detrazione residua del 36% in presenza di atti a titolo non oneroso (donazioni) ovvero di permuta che prevedano il trasferimento di un immobile oggetto di intervento negli anni precedenti¹⁰. Il nuovo art.16-bis, co.8 del Tuir prevede che *"in caso di vendita dell'unità immobiliare... la detrazione non utilizzata in tutto o in parte venga trasferita, per i rimanenti periodi di imposta, salvo diverso accordo tra le parti, all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare"*. L'Agenzia ha risposto positivamente richiamando la Circolare n.57/98 del Ministero delle Finanze nella quale era stato precisato che con l'espressione vendita si devono intendere tutte le ipotesi in cui si realizza una cessione dell'immobile, anche a titolo gratuito.

È opportuno segnalare al notaio, nel rogito di compravendita immobiliare, di inserire una clausola in cui definire, in presenza di interventi già effettuati di recupero del patrimonio edilizio abitativo, se la detrazione Irpef del 36% residua rimanga in capo al venditore oppure venga ceduta all'acquirente. La nuova disciplina, pertanto, si applica sia alle vendite, sia alle permuta, sia alle donazioni; in assenza di clausole la detrazione residua sarà trasferita all'acquirente.

Rimangono escluse dalla fattispecie le compravendite con acquirente soggetto diverso da persona fisica (quali società, ad esempio): in tali casi, pertanto, è opportuna l'indicazione in atto della clausola con la quale le rate residue vengono fruita dal cedente, in quanto in caso contrario la detrazione Irpef residua verrebbe "persa", non potendo essere goduta da soggetti titolari di reddito di impresa.

Inoltre, in caso di decesso dell'avente diritto alla detrazione, la fruizione delle rate residue si trasferisce per intero agli eredi solamente a condizione che gli stessi conservino la detenzione materiale e diretta dell'immobile.

⁹ Modifica apportata dal D.L. n.138/11.

¹⁰ L'art.16-bis del Tuir, infatti, parla solamente di atti a titolo oneroso.

La detrazione nel caso di comproprietà dell'immobile

L'articolo 16-bis, co.1 del Tuir conferma che la detrazione del 36% è fruibile dai contribuenti che possiedono, anche in via non esclusiva, a titolo di proprietà, usufrutto, diritto di abitazione, d'uso o di superficie ovvero detengono in locazione o in comodato, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile abitativo. Per quanto riguarda la locazione o il comodato dell'immobile, la cessazione degli stessi non comporta il venire meno del diritto alla detrazione delle rate residue in capo a colui che ne era inquilino o comodatario e che ha sostenuto le spese di ripristino negli anni precedenti.

La variazione della titolarità dell'immobile sul quale è stato eseguito l'intervento di recupero edilizio prima che sia trascorso l'intero periodo per fruire della detrazione comporta, ordinariamente, il trasferimento dell'agevolazione residua all'acquirente (fatto salvo quanto detto sopra) solamente nel caso in cui in capo al cessionario persona fisica si consolidi l'intera proprietà dell'immobile.

Infatti, come chiarito nel corso del "Videoforum" del 18 gennaio 2012, qualora il cedente che ha sostenuto le spese detraibili possieda solamente una quota parziale della proprietà dell'abitazione e provveda a cedere tale quota, la detrazione residua sarà trasferita all'acquirente persona fisica solamente se in capo al cessionario si verificherà la proprietà totale dell'immobile mentre, in caso contrario, la detrazione delle quote residue permarrà in capo al cedente. È stato ribadito il concetto già espresso dalla [R.M. n.77/09](#) dell'Agenzia delle Entrate, in cui si è affermato che:

"la residua detrazione Irpef spettante in materia di ristrutturazioni del patrimonio edilizio si trasmette alla parte acquirente non solo in ipotesi di cessione dell'intero immobile, ma altresì qualora, per effetto della cessione della quota di comproprietà, la parte acquirente diventi proprietaria esclusiva dell'immobile".

Diversamente, in caso di cessione di una quota dell'abitazione ad un terzo ovvero al comproprietario che non consolidi la proprietà esclusiva dell'immobile, la detrazione delle rate residue permarrà in capo al cedente non più proprietario di alcuna quota.

Nel caso di sostenimento della spesa agevolabile da parte del proprietario esclusivo di una abitazione



la cessione di una quota di proprietà dell'immobile non sarà mai idonea a determinare il trasferimento del diritto alla detrazione in favore dell'acquirente pro-quota, atteso che tale passaggio può verificarsi solamente in presenza della cessione dell'intero immobile.

Diversamente, il trasferimento di una quota di proprietà parziale dell'immobile ristrutturato al soggetto persona fisica che è già comproprietario della restante quota,



comportando il consolidamento della proprietà in capo all'acquirente, realizza una fattispecie assimilabile alla cessione dell'intera unità immobiliare, con il trasferimento della detrazione residua in capo al cessionario, fatta salva la clausola inserita nel rogito di compravendita con la quale prevedere che la stessa rimanga in capo al venditore.

Il trasferimento dell'immobile e la detrazione del 55% per il risparmio energetico

I contribuenti che intendono beneficiare della detrazione del 55% ai fini Irpef/Ires per le spese di riqualificazione energetica degli edifici devono sostenere le spese entro il prossimo 31 dicembre 2012, in quanto a decorrere dal 1° gennaio 2013 la detrazione per il risparmio energetico degli edifici resterà confermata a regime ma sarà fruibile nella misura del 36% anziché del 55% degli importi di spesa sostenuti e solamente per interventi effettuati su immobili abitativi. Inoltre, si sottolinea come l'inserimento nell'alveo

dell'art.16-*bis* delle spese in oggetto comporta il venir meno della detraibilità per i soggetti Ires a decorrere dalle spese sostenute dal primo gennaio 2013.

Le spese per la riqualificazione energetica degli edifici, che generano una detrazione ai fini Irpef (per le persone fisiche e le società di persone) o Ires (per le società di capitali) sono agevolabili non solamente se sostenute su immobili residenziali ma anche su immobili non residenziali e detraibili in 10 rate annuali di pari importo¹¹.

Nel caso di cessione di un immobile abitativo che è stato oggetto di interventi di risparmio energetico, la trasferibilità della detrazione tra venditore persona fisica e acquirente persona fisica opera con le medesime regole già previste per il 36% a fronte del generico rimando operato dall'art.1, co.348, della L. n.296/06 (istitutiva della detrazione del 55%).

In tutti gli altri casi di compravendita di immobili oggetto di interventi di risparmio energetico, cioè:

- ➔ immobile non residenziale tra soggetti diversi;
- ➔ immobile residenziale tra persona fisica e società o viceversa;

nel silenzio della norma, si ritiene che le quote residue di detrazione Irpef/Ires non fruitive siano da considerarsi perse. Sul punto è, comunque, auspicabile un chiarimento ministeriale.

¹¹ Per gli interventi eseguiti nei periodi di imposta 2011 e 2012 sono previste 10 rate annuali di pari importo, mentre per quelli eseguiti nei periodi di imposta 2009 e 2010 sono previste 5 rate, nel periodo di imposta 2008 a scelta del contribuente da 3 a 10 rate e nel periodo di imposta 2007 erano previste 3 rate.



Le modalità di affrancamento del valore delle partecipazioni non qualificate

La Manovra di Ferragosto (D.L. n.138/11) ha modificato sensibilmente la fiscalità finanziaria, stabilendo una nuova aliquota per il prelievo impositivo sulle plusvalenze da *capital gain* per partecipazioni non qualificate: dal 1° gennaio 2012 si passa dal 12,5% (vecchia aliquota) al **20%** (nuova aliquota). In questo contesto, del tutto simile al passaggio normativo del 1998 quando si passò dal precedente all'attuale sistema della tassazione delle rendite finanziarie, il Legislatore ha introdotto la possibilità di affrancare il valore delle partecipazioni non qualificate alla data del 31/12/11, versando sull'eventuale imposta sostitutiva del 12,5%. In tale modo, il contribuente ha la possibilità di eseguire una specie di vendita figurativa della partecipazione non qualificata (figurativa poiché l'affrancamento non comporta alcuna cessione effettiva ma solo una rideterminazione del valore), ottenendo il riconoscimento del nuovo costo dal punto di vista fiscale tramite versamento dell'imposta sostitutiva parametrata, per l'ultima volta, alla vecchia misura del 12,5%.

La disposizione, art.2, co.29, del D.L. n.138/11, per poter essere attuata necessitava dell'emanazione di decreti regolamentativi, decreti emanati il 13 dicembre 2011 e che contengono importanti novità per i contribuenti e gli intermediari finanziari. Tali decreti disciplinano, rispettivamente:

- la "simulazione", da parte degli intermediari, della cessione e del riacquisto, al 31 dicembre 2011, dei titoli pubblici italiani e di quelli equiparati, dei titoli emessi da società quotate italiane, banche e altri emittenti esteri (soggetti al regime del D.Lgs. n.239/96), finalizzata a tassare con la vecchia aliquota i proventi maturati fino alla detta data e con la nuova aliquota del 20% quelli maturati dal 1° gennaio 2012;
- l'individuazione del criterio forfetario per determinare la quota dei proventi derivanti dalla partecipazione a organismi di investimento collettivo del risparmio riferibile alle obbligazioni e agli altri titoli pubblici, che restano tassati al 12,5% anziché al 20%;
- l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva e della ritenuta con l'aliquota del 12,5% sui redditi diversi derivanti dal possesso, alla data del 31 dicembre 2011, di attività finanziarie al di fuori dell'esercizio di impresa commerciale (detenute in regime "dichiarativo" o "amministrato").

Questa ultima è certamente la parte dei decreti più rilevante dal punto di vista della prassi operativa e sulla quale sono stati diffusi i chiarimenti più importanti. Con l'affrancamento si ottiene il riconoscimento fiscale del nuovo valore della partecipazione non qualificata: tale nuovo valore è rilevante ai fini della determinazione di future *plus* e minusvalenze da *capital gain*. Questa è una delle differenze più significative tra affrancamento e rivalutazione delle partecipazioni ex D.L. n.70/11: mentre con l'affrancamento il nuovo valore può successivamente dare luogo anche a minusvalenze da cessione, con la rivalutazione non è possibile cedere la partecipazione generando minusvalenze, o meglio le minusvalenze non sono fiscalmente riconosciute. L'opzione per l'affrancamento, in caso di detenzione nel c.d. regime dichiarativo, deve essere esercitata in Unico 2012 per tutte le quote o azioni (nonché le attività finanziarie di organismi di investimento collettivo), anche se non più possedute alla data della dichiarazione dei redditi, e l'imposta sostitutiva eventualmente dovuta va corrisposta entro il termine per il versamento a saldo delle imposte dovute in base a tale dichiarazione.

AFFRANCAMENTO: commi 29 e 30 alla luce dei decreti attuativi 13/12/11

Significato: rideterminare il valore della partecipazione sulla base di metodi diversi ottenendo il riconoscimento fiscale tramite versamento di imposta sostitutiva sulla differenza tra costo originario e costo rideterminato.

Agli effetti della determinazione di plusvalenze/minusvalenze di cui all'art.67 del Tuir, l'affrancamento non vale per il reddito da capitale (es. recesso).

Il D.M. del 13.12.2011: la novità sulle minusvalenze da affrancamento

In merito all'imposta sostitutiva del 12,5% è stato chiarito che la stessa va applicata alle plusvalenze (e agli altri redditi diversi) determinate al netto sia delle minusvalenze (e delle perdite e differenziali negativi) realizzate entro il 2011 e non ancora utilizzate in compensazione sia di quelle determinate in sede di affrancamento. È stata, quindi, data rilevanza anche alle minusvalenze "latenti", atteso l'obbligo di affrancare tutte le partecipazioni non qualificate, comprese quelle "minusvalenti".

🍀 Quindi se la somma algebrica è negativa, non è dovuta l'imposta sostitutiva, pur realizzandosi gli effetti dell'affrancamento.

Si tratta di una soluzione innovativa rispetto all'analogia disciplina introdotta in occasione della riforma del 1998, che aveva previsto, invece, l'irrelevanza di tali minusvalenze. Se dalla somma algebrica di plusvalenze e minusvalenze risulta un'eccedenza negativa, il 62,50% della stessa è riportabile in avanti in deduzione delle plusvalenze realizzate negli anni successivi, ma non oltre il quarto (cioè fino al 2015). Si tratta di un'ulteriore, importante "apertura", che consente di dedurre eventuali minusvalenze "virtuali" dall'importo delle plusvalenze effettivamente realizzate.

AFFRANCAMENTO PARTECIPAZIONI

Questioni risolte in tema di minusvalenze dal decreto attuativo (art.1, co.4)

Utilizzo in compensazione con altre plusvalenze emerse con affrancamento (non possibile nell'affrancamento del 1998)

Utilizzo in compensazione con plusvalenze realizzate successivamente su altre partecipazioni non qualificate (limitatamente al 62,5%)

L'effetto pratico di questa innovativa scelta del decreto ministeriale è molto rilevante e può riassumersi in due esemplificazioni.

- 1) In primo luogo la persona fisica che detiene due (o più) partecipazioni non qualificate potrà in certi casi ottenere l'affrancamento plusvalente di una partecipazione senza corrispondere alcuna imposta sostitutiva poiché utilizza la minusvalenza da affrancamento di un'altra partecipazione.
- 2) In secondo luogo la minusvalenza da affrancamento può essere oggetto di riporto a nuovo, quindi anche detenendo oggi un'unica partecipazione non qualificata è utile eseguire la valutazione, determinare il nuovo valore minore rispetto al costo e poi utilizzare questa minusvalenza in futuro per ridurre una successiva plusvalenza che verrà realizzata a far data dal 2012. In questo ultimo caso resta inteso che il riporto in avanti della minusvalenza da affrancamento è limitato al 62,5% dell'importo effettivo della stessa minusvalenza. Questa operazione può essere esplorata anche di fronte alla detenzione di una partecipazione non qualificata (minusvalenze) e di una qualificata plusvalente. Ipotizziamo che la partecipazione non qualificata presenti rilevanti minusvalenze difficilmente realizzabili poiché non si riesce a vendere la stessa

partecipazione. Allo stesso tempo il contribuente detiene una partecipazione qualificata che intende cedere per una parte non qualificata. L'affrancamento minusvalente della partecipazione non qualificata permette di ridurre la plusvalenza della cessione eseguita dal 2012, anche se l'ammontare utilizzabile della minusvalenza è ridotto al 62,5%.

Vi è poi il caso della minusvalenza non qualificata realizzata precedentemente al 2011 e riportata a nuovo. In questa ipotesi è chiaro che l'imposta sostitutiva da affrancamento sarà calcolata su un imponibile ridotto dalla minusvalenza realizzata precedentemente, e, in questo caso, potendo computare l'intera minusvalenza realizzata.

1 ESEMPIO DI AFFRANCAMENTO

- Partecipazione del 10% in Alfa Srl, costo €100.000, valore peritato al 31/12/11 €70.000;
- Partecipazioni del 25% in Beta Snc, costo €10.000, valore al 31/12/11 €40.000;
- Affrancamento per somma algebrica tra *minus* di €30.000 e *plus* di €30.000, quindi nessuna imposta dovuta e nuovo valore della partecipazione in Beta Snc €40.000.

2 ESEMPIO DI AFFRANCAMENTO

- Partecipazione del 10% in Alfa Srl, costo €100.000, valore peritato al 31/12/11 €70.000;
- Partecipazioni del 50% in Beta Snc. Nel 2012 viene ceduta una quota pari al 25% di Beta Snc con *plus* ad €40.000;
- Affrancamento di Alfa determina una *minus* di €30.000 che assunta al 62,5% pari ad €18.750 viene imputata a diminuzione della *plus* di 40.000 > 40.000 meno 18.750 = 21.250 x 20% = 4.250 imposta *capital gain*.

3 ESEMPIO DI AFFRANCAMENTO

- Partecipazione del 10% in Alfa Srl, costo €100.000, valore peritato al 31/12/11 €150.000;
- Minus non qualificata realizzata per cessione di altra partecipazione nel 2009 pari ad €40.000;
- Imponibile per affrancamento $50.000 - 40.000 = 10.000 \times 12,5\% = 1.250$;
- Nuovo valore del 10% in Alfa Srl 150.000.

Nel decreto non è stata esplicitamente affrontata la questione se è possibile affrancare una parte di una partecipazione qualificata che, autonomamente considerata, configuri una partecipazione non qualificata. Tale possibilità era stata consentita in occasione dell'affrancamento del 2008, che riguardava, però, anche le partecipazioni qualificate e, a parere di chi scrive, deve intendersi concessa anche nell'attuale procedura.

Correlazioni tra rivalutazione delle partecipazioni e imposta sostitutiva da D.L. n.138/11

L'affrancamento dei maggiori/minori valori delle partecipazioni non qualificate è procedura che si confronta con la rivalutazione delle stesse partecipazioni, prevista dall'art.7 del D.L. n.70/11, e che prevede l'asseverazione del maggior valore con perizia giurata entro il 30 giugno 2012.

Le due procedure presentano analogie e differenze che vanno bene analizzate per scegliere quella più favorevole ed idonea a garantire i maggiori vantaggi al contribuente.

⇒ Partecipazioni non qualificate con incremento di valore

Come sopra ricordato, se la partecipazione non qualificata presenta un incremento di valore si potrebbe procedere all'affrancamento ex art.2, co.29 del D.L. n.138/11.

Ciò comporta un'opzione da esercitare nel modello Unico 2012, ed il versamento sul differenziale tra costo fiscalmente riconosciuto e valore al 31/12/11 dell'imposta sostitutiva del 12,5%, da eseguire entro il termine per il versamento delle imposte di Unico 2012, quindi entro il 16 giugno 2012.

Sull'altro fronte, il contribuente potrebbe optare per rivalutare la partecipazione non qualificata versando l'imposta sostitutiva del 2% sull'intero nuovo valore, con versamento da eseguire in unica soluzione o in tre rate annuali a partire dal 30/06/12 e perizia da asseverare entro la stessa data. I presupposti non sono esattamente gli stessi del caso precedente poiché la partecipazione va detenuta almeno all'1/07/11, mentre con la rivalutazione di cui al D.L. n.138/11 la partecipazione potrebbe essere detenuta anche oltre tale data ed entro il 31/12/11.

🌿 Quindi nel caso in cui una partecipazione abbia acquisito valore nel II semestre 2011, l'unica via per apprezzare tale accrescimento sarebbe l'affrancamento.

Esempio

Volendo semplificare, si potrebbe avere una situazione *standard* in cui una partecipazione acquistata per € 100.000 vale al 31/12/11 €200.000. Versando la sostitutiva del 12,5% sulla plusvalenza, pari a 100.000 si verrebbe a pagare € 12.500, mentre operando la rivalutazione da decreto sviluppo si verserebbe la somma di € 4.000, decisamente più conveniente. È chiaro che tutto dipende dall'entità della plusvalenza attesa: se essa supera il 20% del valore di acquisto inizia ad essere conveniente rivalutare al 2% (decreto sviluppo) piuttosto che utilizzare la rivalutazione del decreto anticrisi.

Un'altra significativa differenza è rappresentata dal fatto che il valore derivante dall'affrancamento vale sia per le plusvalenze sia per le minusvalenze, mentre nella rivalutazione delle partecipazioni la cessione della stessa ad un corrispettivo minusvalente rispetto al dato rivalutato comporta che la stessa minusvalenza sia indeducibile.

Va segnalata anche la differenza sul perimetro minimo delle partecipazioni il cui valore va rivalutato: mentre nell'affrancamento vi è un obbligo a rivalutare tutte le partecipazioni non qualificate detenute, nella rivalutazione è possibile scegliere quale sia quella da rivalutare non essendo previsto alcun obbligo in tal senso.

1 ESEMPIO DI VALUTAZIONE DI CONVENIENZA

Tizio detiene una partecipazione non qualificata il cui costo è pari ad €100.000. È prevista una cessione della stessa nel 2012 al presunto corrispettivo di €150.000.

Affrancamento

Ipotizzando che il valore al 31/12/11 sia assumibile tramite perizia per €150.000 si avrebbe un costo pari a:

$$\Rightarrow 150.000 - 100.000 \times 12,5\% = \mathbf{6250}$$

Rivalutazione

Ipotizzando che il valore all'1/07/11 tramite perizia sia già €150.000 si avrebbe un costo pari a:

$$\Rightarrow 150.000 \times 2\% = \mathbf{3.000}$$

2 ESEMPIO DI VALUTAZIONE DI CONVENIENZA

Tizio detiene una partecipazione non qualificata il cui costo è pari ad €100.000. È prevista una cessione della stessa nel 2012 al presunto corrispettivo di €110.000.

Affrancamento

Ipotizzando che il valore al 31/12/11 sia assumibile tramite perizia per €110.000 si avrebbe un costo pari a:

$$\Rightarrow 110.000 - 100.000 \times 12,5\% = \mathbf{1.250}$$

Rivalutazione

Ipotizzando che il valore all'1/07/11 tramite perizia sia già €110.000 si avrebbe un costo pari a:

$$\Rightarrow 110.000 \times 2\% = \mathbf{2.200}$$

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

TUTELA DEL PATRIMONIO PERSONALE

Protezione del proprio patrimonio alla luce del nuovo contesto normativo ed economico: soluzioni e strumenti a disposizione della famiglia e dell'imprenditore

Orario 09.30 - 13.00 / 14.30 - 18.00

PADOVA

16-17 febbraio 2012

MILANO

21-22 febbraio 2012

QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE

€ 450,00 + 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



Controlli ai fini Iva sulle annualità coperte dalle sanatorie fiscali 2002: i chiarimenti della circolare n.1/E/2012

L'adesione ai condoni del 2002 non può rappresentare in sé indizio di violazione penalmente rilevante, ma questo non esclude che saranno fatti dei controlli, nel corso del 2012, ai contribuenti che hanno aderito alle sanatorie previste dalla L. n.289/02, anche in virtù della proroga di un anno introdotta dall'art.2, co.5-ter, del D.L. n.138/11.

L'attività di controllo è prevista per le annualità 2000 e 2001, in caso di omessa dichiarazione, e per l'anno 2002, nel caso la dichiarazione sia stata tempestivamente presentata.

Questo è, in estrema sintesi, il contenuto della [C.M. n.1/E del 13 gennaio 2012](#), che detta indicazioni agli Uffici sull'attività di controllo e, in quanto tale, si deve ritenere vincolante per gli Uffici periferici.

Per inquadrare correttamente la citata circolare, pare opportuno delineare, seppur sommariamente, il quadro di riferimento con particolare riferimento a due interventi di carattere giurisprudenziale ed uno di carattere normativo.

La giurisprudenza comunitaria relativa all'illegittimità del condono Iva

La Corte di Giustizia europea ha dichiarato l'incompatibilità con le norme del Trattato del condono "tombale" Iva¹²: i giudici comunitari hanno stabilito che la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi imposti dalla direttiva comunitaria in materia di Iva¹³, avendo previsto una rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni soggette a Iva per diversi periodi di imposta.

In particolare, la censura mossa dai giudici comunitari si fonda sulla circostanza che lo Stato italiano richiedendo il pagamento di un importo assai modesto rispetto a quello effettivamente dovuto, ha consentito ai propri contribuenti, soggetti passivi d'imposta, di sottrarsi definitivamente agli obblighi previsti in materia di Iva, mentre l'Amministrazione Finanziaria avrebbe potuto e dovuto fare i necessari controlli almeno ad una parte dei contribuenti interessati prima della scadenza del termine di prescrizione.

In questo senso, la L. n.289/02 rimette in discussione la responsabilità che grava su ogni Stato membro di garantire l'esatta riscossione dell'imposta.


Coerentemente con questa premessa, i giudici Comunitari hanno affermato l'illegittimità del condono Iva che deve essere dichiarato invalido, perché contrario ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria.

La sentenza della Corte Costituzionale n.247, depositata il 25 luglio 2011

Tale [sentenza](#) ha affrontato il tema dei termini di decadenza per l'accertamento in presenza di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia penale per i reati di cui al D.Lgs. n.74/00, con specifico riguardo agli accertamenti in materia di Iva sui periodi d'imposta oggetto della sanatoria di cui all'art.9 della L. n.289/02 (c.d. "condono tombale").

¹² La citata giurisprudenza della Corte di Giustizia è in specie rappresentata dalle sentenze del 17 luglio 2008 (in causa C-132/06) e dell'11 dicembre 2008 (in causa C-174/07).

¹³ Obblighi previsti ai sensi degli artt.2 e 22 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, ora trasfusa nella direttiva 2006/112/CE.

 In particolare, la Corte Costituzionale ha per la prima volta affermato il principio secondo il quale la duplicazione dei termini per l'accertamento opera automaticamente in presenza della speciale condizione obiettiva rappresentata dall'obbligo di denuncia per i reati tributari, anche se gli elementi che possono generare l'obbligo di denuncia vengono alla luce dopo il quarto anno successivo alla dichiarazione dei redditi e Iva, ossia il termine ordinario per l'azione di accertamento¹⁴.

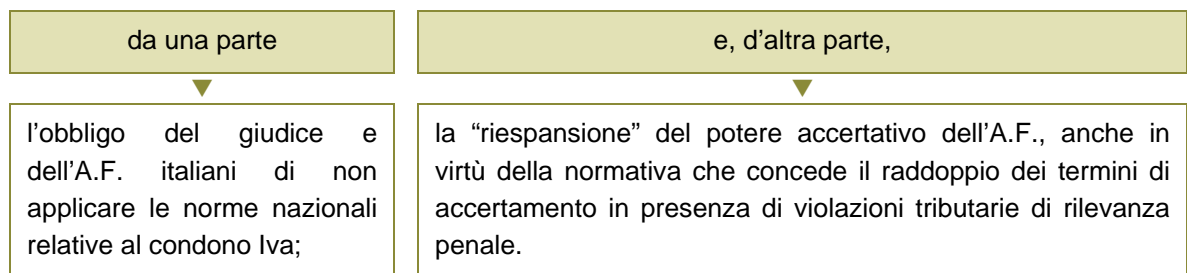
La prima censura che si potrebbe contestare a questa interpretazione riguarda un eventuale possibile abuso di discrezionalità da parte dell'Amministrazione Finanziaria che potrebbe utilizzare strumentalmente l'eventuale sussistenza di un elemento rilevante ai fini penali, al fine di ottenere una proroga per l'esercizio del potere di accertamento.

Sul punto, la Corte Costituzionale liquida l'obiezione affermando che i termini raddoppiati di accertamento non costituiscono una "proroga" di quelli ordinari, da disporsi a discrezione dell'Amministrazione Finanziaria precedente, ma rappresentano la prescrizione "ordinaria" che opera automaticamente - in presenza della speciale condizione oggettiva della sussistenza dell'obbligo di denuncia penale per i reati tributari previsti dal D.Lgs. n.74/00 - senza che all'Amministrazione Finanziaria sia riservato alcun margine di discrezionalità per la sua applicazione.

Secondariamente da molti commentatori è stato evidenziato che questa sentenza di fatto comporta un obbligo generalizzato di conservazione dei documenti contabili ai fini dell'accertamento tributario, ben più ampio di quello prescritto dalla normativa fiscale.

Sotto quest'ultimo aspetto, la sentenza della Corte precisa che se il termine previsto dalla legge, in presenza dell'obbligo di denuncia delle suddette violazioni tributarie penalmente rilevanti, è quello raddoppiato di cui alla normativa censurata, ne segue che il contribuente ha l'obbligo di conservare le scritture ed i documenti fino alla definizione degli accertamenti relativi e, quindi, non può ritenersi esonerato da tale obbligo fino alla scadenza del termine raddoppiati (otto anni se è stata presentata la dichiarazione).

Sulla scorta di tali premesse la Corte Costituzionale ha, infine, precisato che dalla giurisprudenza della Corte di giustizia europea relativa all'illegittimità del condono si può dedurre:



La norma di proroga di un anno dell'attività di accertamento

Il terzo intervento, di carattere normativo, si rinviene nell'art.2, co.5-ter, del D.L. n.138/11, che ha disposto la proroga di un anno dei termini per l'accertamento ai fini Iva, specificamente nei confronti di chi ha aderito al condono del 2002.

La *ratio* della norma che ha disposto la proroga deve essere individuata nella circostanza che i termini di decadenza dell'azione di accertamento per i periodi d'imposta "condonabili" ai sensi della L. n.289/02 - ancora pendenti al momento della pubblicazione della sentenza della Corte Costituzionale - risultavano non adeguati a garantire il tempestivo esercizio delle relative attività di controllo.

¹⁴ Ai sensi dell'art.43, co.3, del DPR n.600/73, e 57, co.3 del DPR n.633/72.

Un elemento da porre in assoluta evidenza è che la C.M. n.1/E del 2012 precisa che l'art.2, co.5-ter deve essere interpretato nel senso che la proroga da essa disposta si riferisce esclusivamente ai periodi d'imposta per i quali il contribuente si sia avvalso, ai fini Iva, delle sanatorie previste dalla L. n.289/02 e, quindi, delle annualità 2000 e 2001 (in caso di omessa dichiarazione) e 2002, per le quali l'approssimarsi della scadenza del termine per l'accertamento avrebbe potuto costituire un ostacolo alla effettuazione di adeguate attività di controllo.

Le conseguenze in termini di attività di accertamento

In questo quadro di riferimento si poneva il problema di comprendere se in presenza di una delle sanatorie previste dal condono Iva si potesse realizzare una fonte di innesco automatico per attivare le successive attività di controllo.

La risposta dell'Agenzia delle Entrate è sostanzialmente negativa, anche se le motivazioni sono diverse a seconda del tipo di sanatoria¹⁵.

D'altra parte, in considerazione della proroga annuale prevista dal D.L. n.138/11, la direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate invita gli Uffici locali a effettuare, nei confronti dei contribuenti che hanno aderito ai condoni Iva, per le annualità interessate le seguenti attività:

- *screening* preliminare per individuare l'eventuale esistenza di elementi idonei a configurare violazioni penali, rilevanti ai fini dell'Iva, per le annualità per le quali i termini per l'accertamento siano ancora aperti;
- in presenza di elementi che possano comportare l'obbligo di denuncia penale, effettuazione delle attività di controllo propedeutiche alla constatazione delle violazioni;
- emissione di un atto di accertamento e di (contestuale) irrogazione delle sanzioni, per le violazioni rilevate.

In relazione all'attività di accertamento, si può fondatamente ritenere che, come le sanzioni tributarie non possano estendersi a violazioni diverse da quelle relative alla normativa in materia di imposta sul valore aggiunto, così anche gli elementi rilevanti per la denuncia penale debbano essere relativi a un reato in materia di Iva.

Tale assunto trova indiretta conferma anche nella circolare in commento che precisa come la regolarizzazione di scritture contabili, prevista dall'art.14 della L. n.289/02 non possa essere considerata un elemento idoneo a *"integrare indizi di violazioni penali, rilevanti ai fini dell'Iva"*.

Così, ad esempio, non potrebbe rappresentare un elemento idoneo a riaprire i termini di accertamento ai fini Iva una contestazione relativa al principio di competenza, anche se tale da superare le soglie minime ai fini della configurazione della dichiarazione infedele. Per quanto riguarda specificamente le soglie di punibilità minime per la realizzazione della fattispecie penalmente rilevante si ricorda che esse sono state significativamente ridotte dall'art.2, co.36- *vicies semel* del D.L. n. 138/11, che, di fatto, amplia la possibilità per chi commette un illecito tributario di poter incorrere in un reato.

Ai fini della determinazione delle soglie che costituiscono gli elementi necessari a per far sorgere l'obbligo di denuncia penale e, conseguentemente, che consentono la proroga per l'attività di accertamento, pare opportuno ricordare che - per il principio del *"favor rei"* - si deve far riferimento alle previgenti soglie di punibilità.

¹⁵ L'integrativa semplice non costituisce autodenuncia penalmente rilevante e tale affermazione sarebbe confortata dal tenore letterale dello stesso art.8, co.12 della L. n.289/02. Anche il condono tombale (art.9 della L. n.289/02) non può essere preso a base per la configurabilità di un reato in quanto la somma versata era del tutto svincolata da irregolarità e calcolata su una percentuale forfettaria dell'Iva relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate dal contribuente, divenuta esigibile nel periodo d'imposta. Analoghe considerazioni in relazione alla definizione automatica di redditi d'impresa e di lavoro autonomo per gli anni pregressi (art.7) che, pur avendo caratteristiche proprie, presenterebbe forti elementi di identità con le sanatorie degli artt.8 e 9. Per quanto riguarda, poi, la regolarizzazione delle scritture contabili (art.14 della L. n.289/02) secondo l'interpretazione proposta dall'Amministrazione Finanziaria non può essere presa di per sé a base per la configurazione di un reato, in quanto effettuata in esecuzione dell'integrativa semplice e del tombale.

Di seguito si espone una tabella riassuntiva delle vecchie e nuove fattispecie di reato

| | Reato | Pena precedente | pena attuale |
|--|--|---|---|
| art.2, D.Lgs. n.74/00 | Dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti | Reclusione da un anno e sei mesi a sei anni con attenuante* | Reclusione da un anno e sei mesi a sei anni senza attenuante |
| art.2, D.Lgs. n.74/00 | Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti | Reclusione da un anno e sei mesi a sei anni con attenuante* | Reclusione da un anno e sei mesi a sei anni senza attenuante |
| art.3, D.Lgs. n.74/00 | Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici | Reclusione da un anno e sei mesi a sei anni con le seguenti soglie | Reclusione da un anno e sei mesi a sei anni con le seguenti soglie |
| | | <ul style="list-style-type: none"> • imposta evasa superiore a 77. €468,53; • elementi attivi sottratti all'imposizione superiori al 5% dell'importo complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, superiori ad €1.549.370,70 | <ul style="list-style-type: none"> • imposta evasa superiore ad €30.000; • elementi attivi sottratti all'imposizione superiori al 5% dell'importo complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, superiori ad €1.000.000,00 |
| art.4, D.Lgs. n.74/00 | Dichiarazione infedele | Reclusione da uno a tre anni con le seguenti soglie | Reclusione da uno a tre anni con le seguenti soglie |
| | | <ul style="list-style-type: none"> • imposta evasa superiore a 103.291,38 euro; • elementi attivi sottratti all'imposizione superiori al 10% dell'importo complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, superiori a 2.065.827,60 di euro. | <ul style="list-style-type: none"> • imposta evasa superiore a 50.000 euro; • elementi attivi sottratti all'imposizione superiori al 5% dell'importo complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, superiori ad €2.000.000. |
| art. 5 D.Lgs. n.74/00 | Dichiarazione omessa | Reclusione da un anno e sei mesi a sei anni con imposta evasa superiore ad €77.468,53 | Reclusione da un anno e sei mesi a sei anni con imposta evasa superiore ad €30.000,00 |
| * l'attenuante comporta reclusione da sei mesi a due anni se l'ammontare degli elementi passivi fittizi indicati nella dichiarazione è inferiore a 154. 937,07 | | | |

I profili di legittimità della circolare e dell'articolo 2, D.L. n.138 del 2011

In conclusione, si può esprimere qualche considerazione relativamente alla legittimità del cumulo fra diverse disposizioni di proroga dell'attività di accertamento, che potrebbe essere utile in un eventuale fase contenziosa avverso un eventuale avviso di accertamento. Qualche autore¹⁶ ha censurato la circolare in commento per non aver tenuto in considerazione la parte della sentenza in cui la Corte Costituzionale afferma che il raddoppio dei termini in presenza di fattispecie penalmente rilevanti non può cumularsi con altre disposizioni di proroga dei termini di rettifica.

Secondo questa interpretazione, la proroga di un anno stabilita dal D.L. n.138/11 non potrebbe "convivere" con la proroga relativa al raddoppio dei termini.

¹⁶ D.Deotto, "Condoni Iva, controlli limitati" ne "il Sole24ore" del 15/01/12, pag.24.

Sul punto, la Corte Costituzionale precisa che l'articolo 57 prevede il raddoppio dei termini previsti dai commi precedenti (cioè quelli "ordinari" di decadenza dall'accertamento: 31 dicembre del quarto/quinto anno successivo alla presentazione della dichiarazione o quinto anno in caso di omessa dichiarazione) e, quindi, non opererebbe nel caso di ulteriori proroghe "speciali", come ad esempio la proroga biennale di cui all'art.10 della L. n.289/02.

Pertanto, prosegue la Corte:

"nel caso in cui i prolungamenti di termini previsti dalle disposizioni denunciate e da altre disposizioni siano astrattamente applicabili in relazione alla medesima fattispecie, l'Amministrazione Finanziaria non potrà mai utilizzarli in modo cumulativo al fine di superare il massimo dell'ampliamento temporale previsto dalla singola normativa più favorevole per l'Amministrazione. Questa interpretazione esclude che le disposizioni denunciate possano concorrere a rendere irragionevolmente lunghi i tempi dell'accertamento".

La circolare, però, sul punto si limita a prendere atto di una proroga specifica introdotta proprio dal Legislatore al fine di rimettere nei termini l'Amministrazione Finanziaria, in conseguenza dell'evoluzione giurisprudenziale sul tema.

Quindi, sotto questo aspetto, l'art.2 del D.L. n.138/11 dovrebbe essere valutato anche con riferimento alla sua legittimazione costituzionale.



La confisca per equivalente nei reati tributari

Un istituto giuridico spesso sottovalutato, ma con cui probabilmente ci si dovrà confrontare sempre più spesso in futuro, anche alla luce dell'avvenuta riduzione delle soglie di rilevanza penale, è senz'altro quello della confisca per equivalente e del sequestro preventivo che alla confisca è preordinato.

Tale strumento, esteso ai reati tributari a decorrere dal 2008, potrebbe avere una formidabile funzione deterrente e di anticipazione della riscossione dei tributi, se si considera che il giudice penale ha l'obbligo di predisporlo in caso di condanna o di patteggiamento della pena per uno dei reati di cui al D.Lgs. n.74/00. La conseguenza è quella sottrazione alla disponibilità del reo di beni il cui valore corrisponda al profitto dell'evasione (del reato).

Numerosi, comunque, risultano essere i dubbi interpretativi, dovuti soprattutto alla discutibile tecnica legislativa adottata dal Legislatore.

Genesi della norma

Il comma 143 dell'art.1 della Legge Finanziaria per il 2008 (L. n.244/07) ha esteso la possibilità di adottare un provvedimento di confisca per equivalente in relazione a quasi tutti i reati tributari. Infatti, in riferimento ai reati recati nel D.Lgs. n.74/00 con la sola eccezione di quello di cui all'art.10 dello stesso D.Lgs. risultano ora applicabili le disposizioni di cui all'art.322-ter del codice penale¹⁷.

“Nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'art. 322-ter del codice penale”.

L'esclusione dal novero dei reati cui la misura ablatoria può accedere di quello di “occultamento o distruzione di documenti contabili” (art.10) risponde all'evidente circostanza che tale delitto non comporta normalmente alcun profitto economico diretto nella sfera patrimoniale del reo.

L'estensione ai reati tributari della confisca per equivalente è stata dovuta essenzialmente alla constatazione della **sostanziale inapplicabilità** a detti reati della confisca ordinaria disciplinata dall'art.240 del c.p.. Detta disposizione, infatti, richiede una stretta, diretta e strumentale relazione tra il bene da confiscare e il fatto di reato dal quale deriva il profitto illecito¹⁸.

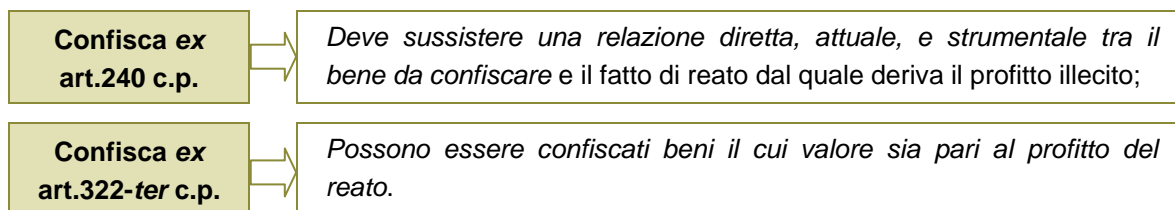
Ne consegue ad esempio che, nei casi in cui il profitto sia costituito da somme di denaro, il giudice penale può disporre la confisca solo di quelle stesse somme per cui vi sia la prova della diretta derivazione dalla condotta illecita.

La confisca per equivalente, al contrario, consente di sottrarre al reo, non gli stessi beni che hanno costituito il profitto o il prezzo del reato, bensì beni il cui valore sia corrispondente al profitto o al prezzo che lo stesso ricava dalla commissione dell'illecito. Ecco spiegato perché il Legislatore ha ritenuto attagliarsi meglio ai reati tributari l'istituto della confisca per equivalente che, per altro, si caratterizza anche per avere natura sanzionatoria al contrario della confisca ordinaria che, invece, costituisce una misura di sicurezza.

¹⁷ Il rinvio all'art.322-ter era stato già utilizzato dal Legislatore in precedenza per il delitto di truffa aggravata a danni dello Stato conformemente all'art.640-quater c.p..

¹⁸ Vedi Cass. SU. sent. n.29951/04.

È evidente, infatti, che la correlazione richiesta dall'art.240 c.p. ben difficilmente potrebbe rintracciarsi nelle fattispecie che integrano reati tributari, posto che gli stessi, di norma, si traducono in un mancato pagamento dell'imposta, ossia qualcosa che potrebbe qualificarsi come un risparmio piuttosto che la realizzazione di un quid positivo.



Caratteristiche della confisca per equivalente

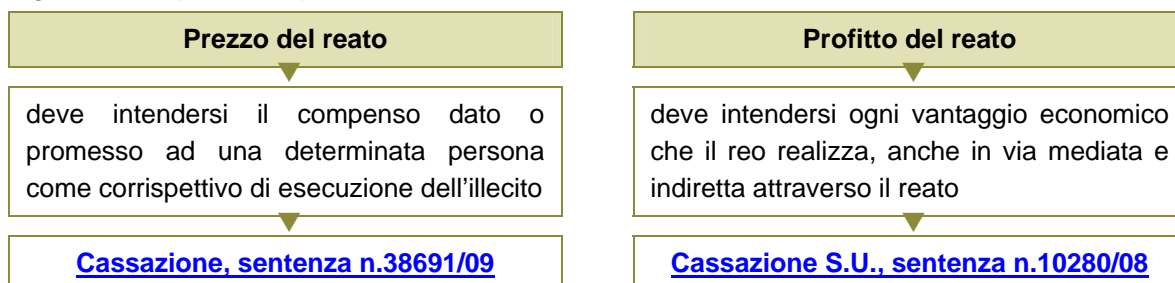
Ai sensi dell'art.322-ter, **co.1** c.p.¹⁹ in caso di condanna o di patteggiamento della pena:

“è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero quando essa non è possibile, la confisca di beni di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo”.

Le condizioni che dunque la norma pone per l'applicazione della misura ablatoria sono:

- 1) che la confisca ordinaria non sia possibile;
 - 2) i beni che costituiscono il prezzo o il profitto del reato esistano, ma non siano rinvenibili;
 - 3) i beni rientrino nella disponibilità del reo e non appartengano a persona estranea al reato.
- Il fatto che il *prezzo* o il *profitto* del reato debbano comunque esistere è punto assai rilevante nella materia che ci occupa, posto che la misura ablatoria non potrebbe riguardare quelle fattispecie che, pur incluse nel novero del 322-ter, potrebbero configurarsi anche in assenza di un'effettiva evasione d'imposta²⁰.

Ciò detto, è utile rammentare quale sia, secondo l'elaborazione giurisprudenziale, il significato di *prezzo* e *profitto* del reato.



Se è assolutamente pacifico che il vantaggio economico che l'evasore ritrae dalla commissione di reati tributari può senz'altro rientrare nel concetto di *profitto*, assai dubbio è che lo stesso vantaggio possa anche configurare il *prezzo* del reato (corrispettivo per la commissione dell'illecito). A ben vedere, infatti, solo nella fattispecie di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art.8 del D.Lgs. n.74/00, un prezzo può essere rintracciato, posto che, verosimilmente, l'emittente la documentazione falsa verrà retribuito per la commissione della condotta illecita.

Si pone, allora, una questione interpretativa tutt'altro che secondaria.

Come visto, infatti, il primo comma dell'art.322-ter consente la confisca di beni per un valore equivalente al solo *prezzo* del reato e non anche al *profitto*. Si dovrebbe, di conseguenza, concludere che l'art.1, co.143, L. n.244/07 richiamando l'art.322-ter abbia inteso riferirsi anche, o meglio, al suo secondo comma.

¹⁹ È utile ricordare che detta disposizione è stata, a sua volta, introdotta dalla L. n.300/00 che ha esteso la confisca per equivalente ad alcuni dei delitti dei pubblici ufficiali contro la Pubblica Amministrazione (in particolare peculato, malversazione, concussione e corruzione).

²⁰ In particolare artt. 2, 8, e 11 del D.Lgs. n.74/11.

“Nel caso di condanna, o di applicazione della pena a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per il delitto previsto dall'articolo 321 (...), è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a quello di detto profitto (...).”

Non può farsi a meno di evidenziare, però, che questa disposizione risulta riferita esclusivamente al reato di corruzione di cui all'art.321 c.p..

Ebbene, la Corte di Cassazione, al fine evidente di “salvare” l’operatività stessa dell’istituto in esame nell’ambito dei reati tributari, in diverse sentenze ha statuito che, proprio con riferimento a tale area, deve sempre “trovare applicazione l’intera disciplina prevista dall’art.322-ter c.p. e non solo il primo comma dello stesso” ([Cass., sent. n.35807/10; n.28724/11 e n.8982/11](#))²¹.

Altro dato che emerge dalla lettura della norma è che la confisca per equivalente è **obbligatoria** in caso di condanna o di patteggiamento della pena (“è sempre ordinata la confisca”); caratteristica questa che, peraltro, la distingue dalla confisca di cui all’art.240 c.p. la cui attivazione, al contrario, è rimessa alla facoltà del giudice.

Potrebbe, allora, chiedersi se l’obbligatorietà persista anche nell’ipotesi in cui il reo abbia provveduto a versare l’imposta (spontaneamente o coattivamente) prima della condanna o del patteggiamento, anche alla luce del fatto che l’art.13 del D.Lgs. n.74/00 prevede espressamente che tale circostanza costituisca una mera *attenuante* e non una *causa di estinzione del reato*.

È evidente che non sarebbe ammissibile un doppio versamento della stessa imposta.

La dottrina ha ritenuto, dunque, che tale eventualità sia scongiurata dalla stessa interpretazione letterale del comma 143, dell’art.1 della Legge Finanziaria 2008 che, come visto estende ai reati tributari le disposizioni dell’art. 322-ter c.p. solo “*in quanto applicabili*”. Alla luce di tale locuzione, il giudice ben potrebbe astenersi di procedere alla confisca ritenendola misura non applicabile.

Sotto altro profilo si è rilevato anche che il pagamento farebbe venir meno il vantaggio economico discendente dal reato e quindi l’oggetto stesso della confisca.

Sequestro preventivo

Funzione prodromica alla confisca svolge il sequestro preventivo di cui al co.2 dell’art.321 c.p.p.. Tale previsione, molto laconicamente, stabilisce che è facoltà del giudice di “*disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca*”.

Il giudice, tuttavia, per disporre il sequestro, avendo questo natura cautelare, deve accertare, seppure sommariamente, la presenza nella fattispecie concreta del *fumus del reato* e del *periculum in mora*.

Riguardo all’accertamento del *fumus* è stato chiarito che questo deve essere svolto in concreto, non potendo il giudice limitarsi a verificare la semplice possibilità teorica di ricondurre il fatto contestato alla fattispecie di reato ipotizzata.

In tal senso si è espressa di recente la Corte di Cassazione con la [sentenza n.28221/11](#).

In quella occasione la Corte ha cassato l’ordinanza del Tribunale che aveva confermato il decreto di sequestro preventivo emesso dal GIP proprio sulla constatazione che nessuna valutazione in concreto era stata svolta in ordine all’effettiva configurabilità del reato.

In particolare, la Corte ha censurato il mancato vaglio delle doglianze del contribuente che aveva evidenziato come la Guardia di Finanza, in sede di redazione del PVC, non

²¹ Le Sezioni Unite della stessa Suprema Corte che, sull’identico presupposto, hanno affermato l’applicabilità dell’art.322-ter c.p., co.2, al reato di truffa aggravata. La stessa questione, infatti, si era posta con riferimento all’art.640-*quater* c. p., che adottando un’analoga (criticabile) tecnica legislativa stabilisce che “*nei casi di cui agli articoli 640, co. 2, n. 1, 640-bis e 640-ter, co. 2, c. p. (...) si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni contenute nell’art.322 ter c. p.*”

aveva sottratto ai maggiori imponibili accertati i relativi costi. Sottrazione che, laddove eseguita correttamente, avrebbe evidenziato come la presunta evasione non avrebbe superato le soglie di rilevanza richieste per la configurazione del reato di dichiarazione infedele (art.4, D.Lgs. n.74/00). Secondo la Corte, dunque, il Tribunale avrebbe ben potuto verificare che la tesi difensiva non appariva manifestamente infondata e, di conseguenza, l'insussistenza nel caso di specie del *fumus* del reato ipotizzato.

Nella valutazione della sussistenza del requisito in parola, dunque, il giudice non deve limitarsi ad analizzare la ricostruzione fornita dall'accusa, avendo l'obbligo di non aderirvi quando essa appaia infondata alla luce delle risultanze processuali.

Confisca dei beni della persona giuridica e del legale rappresentante

Tema di notevole interesse è sicuramente quello dell'applicazione della confisca per equivalente (ovvero del sequestro preventivo ad essa preordinato) sui beni della persona giuridica e del soggetto investito del potere di agire in suo nome e per suo conto, nei casi in cui il reato tributario sia stato commesso da quest'ultimo, ma nell'esclusivo interesse della persona giuridica. In tale ipotesi, infatti, si viene a concretizzare una divergenza tra l'*autore* del fatto criminoso e il *beneficiario* del profitto dell'illecito.

Deve essere rilevato come in dottrina sia stato avanzato l'orientamento volto ad escludere la confiscabilità dei beni dell'ente, nell'assunto:

- da un lato che, avendo natura meramente sanzionatoria e considerando il dato letterale dello stesso art.322-ter, la confisca per equivalente può essere esperita solo nei confronti di beni nella *disponibilità dell'autore*;
- dall'altro, che l'art.19 del D.Lgs. n.231/01 che ammette la misura ablatoria per equivalente sui beni della società in caso di commissione di reati da parte di determinati soggetti in suo favore o in suo vantaggio, esclude dal novero di detti reati proprio quelli tributari.

Tuttavia, non può fare a meno di evidenziarsi come tale impostazione appaia poco ragionevole, in tutti i casi in cui la società risulti essere l'unico beneficiario del reato commesso dal proprio legale rappresentante.

Sul punto si è recentemente avuto un importante arresto della Corte di Cassazione che con la [sentenza n.28731/11](#) ha ritenuto confiscabili i beni sociali in un caso di commissione del delitto di cui all'art.10, D.Lgs. n.74/00. Ciò in quanto, essendo reale beneficiaria la società, per un verso, non era necessaria la sua responsabilità ai sensi del D.Lgs. n.231/01; per altro verso la società stessa non poteva ritenersi terza estranea del reato.

“Il reato è addebitabile all'indagato, ma le conseguenze patrimoniali ricadono sulla società a favore della quale la persona fisica ha agito salvo che si dimostri che vi è stata una rottura del rapporto organico; questo principio, pacificamente accolto dalla giurisprudenza di legittimità, non richiede che l'ente sia responsabile a sensi del D.Lgs. n.231/01. (...) i beni sequestrati fanno, comunque, parte del patrimonio sociale la cui consistenza si connette attualmente anche all'illecito di cui il... deve rispondere; dei beni l'indagato aveva libera disponibilità in quanto li gestiva”.

La società, dunque, secondo la Corte non può considerarsi terza estranea al reato posto in essere dall'amministratore perché partecipa all'utilizzazione degli incrementi economici che ne sono derivati.

Confisca e intestazione fittizia dei beni

Come visto, la confisca per equivalente presuppone la *non appartenenza* dei beni a soggetti terzi estranei al reato. L'appartenenza al reo, invece, deve essere intesa come mera disponibilità dei beni senza che rilevi necessariamente la titolarità di un diritto di

proprietà o di altro diritto reale. Essa, in sostanza, coincide con tutte le situazioni giuridiche che consentono il mero godimento pieno del bene.

In tale ottica, ovviamente, risultano del tutto irrilevanti ai fini dell'applicazione del provvedimento ablativo le forme di intestazione fittizia o di comodo cui il reo intenda ricorrere, al fine di eludere l'azione esecutiva dell'erario qualora il reo abbia la disponibilità effettiva dei beni²².

Al proposito si è pronunciata la Cassazione con diverse pronunce rese nel corso del 2011. Con la [sentenza n.23896/11](#), ad esempio, la Corte ha ritenuto sequestrabili i beni conferiti in un **fondo patrimoniale** costituito ex art. 167 c.c..

Con la [decisione n.13276/11](#), invece, la stessa Suprema Corte ha confermato la legittimità del sequestro di beni conferiti in un *trust* di cui il reo aveva mantenuto la disponibilità ricoprendo la funzione di *trustee*; secondo la Corte, oltretutto, non impedisce il sequestro la circostanza che il *trust* fosse stato costituito quando il reo non sapeva di essere indagato, rilavando a tali fini solo l'elusività della costruzione giuridica.

Infine, con la sentenza [sentenza n.18527/11](#) la Corte ha ritenuto corretto l'assoggettamento a sequestro preventivo di beni che seppure cointestati con terzi estranei al reato erano rimasti nella disponibilità dell'indagato:

“senza che valgano in contrario eventuali presunzioni o vincoli regolanti i rapporti interni tra creditori e debitori solidali, essendo scopo della norma proprio quello di evitare che i beni che si trovino nella disponibilità dell'indagato possano essere definitivamente dispersi”.

Confiscabilità dei beni del consulente

Appare utile richiamare la [sentenza n.24166/11](#) che più di un allarme ha destato tra i professionisti, posto che in quella sede la Corte di Cassazione ha confermato la legittimità del provvedimento di sequestro sui beni di proprietà del consulente delle società che avevano materialmente posto in essere il reato di indebita compensazione.

A ben vedere, però, i suddetti allarmi potrebbero apparire eccessivi se si considera che, nel caso all'esame della Corte, il consulente:

“non si era limitato a svolgere l'attività professionale richiesta in riferimento a dette società, ma era stato l'ideatore dell'utilizzo illecito dei meccanismi di cui al modello F24, concorrendo consapevolmente alla realizzazione delle indebite compensazioni come contestate in atti”.

²² Condotta che, peraltro, sarebbe idonea a configurare il delitto di cui all'art.11, D.Lgs. n.74/00.



Principali scadenze dal 16 al 29 febbraio 2012

Si segnala che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'art.7 del D.L. n.70/11.

| FEBBRAIO | | | | | | |
|----------|----|----|----|----|----|----|
| L | M | M | G | V | S | D |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
| 20 | 21 | 22 | 23 | 24 | 25 | 26 |
| 27 | 28 | 29 | | | | |

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di gennaio (codice tributo 6001).

I contribuenti Iva mensili **che hanno affidato a terzi la contabilità** (art.1, co.3, DPR n.100/98) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

Iva infragruppo

Scade oggi, il termine per la presentazione dell'opzione relativa ai versamenti Iva infragruppo per il 2012. L'opzione può essere presentata esclusivamente in via telematica.

Dichiarazioni d'intento

Scade oggi l'invio telematico della comunicazione dei dati relativi alle dichiarazioni di intento ricevute nel mese di gennaio.

Versamento del saldo dell'imposta sostitutiva

Scade oggi il versamento a saldo dell'imposta imposta sostitutiva dell'11% dovuta sul trattamento fine rapporto. Il versamento del saldo è al netto dell'acconto del 16 dicembre dell'anno precedente e deve effettuarsi con mod. F24 e codice tributo 1713.

Versamento dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di gennaio, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

INPS - Contributi dovuti da artigiani e commercianti

Per gli artigiani ed i commercianti iscritti all'Inps scade oggi il versamento relativo al quarto trimestre 2011.

Autoliquidazione Inail

Scade oggi il termine ultimo per procedere all'autoliquidazione e al versamento in unica soluzione, o quale prima rata, del premio Inail relativo al saldo 2011 ed all'acconto 2012. È possibile procedere al pagamento, oltre che in un'unica soluzione, anche in quattro rate, la prima delle quali entro il 16 febbraio e le successive rispettivamente entro il 16 dei mesi di maggio, agosto e novembre. Entro il 16 febbraio deve essere presentata, inoltre, la denuncia, su modello cartaceo, delle retribuzioni da parte dei soggetti obbligati a tale adempimento. La dichiarazione, se trasmessa per via telematica, può, invece, essere presentata entro il 16 marzo.

| FEBBRAIO | | | | | | |
|----------|----|----|----|----|----|----|
| L | M | M | G | V | S | D |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
| 20 | 21 | 22 | 23 | 24 | 25 | 26 |
| 27 | 28 | 29 | | | | |

Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente: sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef, sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente, sui redditi di lavoro autonomo, sulle provvigioni, sui redditi di capitale, sui redditi diversi, sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia, sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Versamento ritenute da parte condomini

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

ACCISE - Versamento imposta

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici ad essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

Presentazione dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di gennaio, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

| FEBBRAIO | | | | | | |
|----------|----|----|----|----|----|----|
| L | M | M | G | V | S | D |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
| 20 | 21 | 22 | 23 | 24 | 25 | 26 |
| 27 | 28 | 29 | | | | |

Versamento contributi Enasarco

Relativamente agli agenti e rappresentanti scade oggi il termine per il versamento dei contributi Enasarco riferiti al quarto trimestre 2011.

| FEBBRAIO | | | | | | |
|----------|----|----|----|----|----|----|
| L | M | M | G | V | S | D |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
| 20 | 21 | 22 | 23 | 24 | 25 | 26 |
| 27 | 28 | 29 | | | | |

Presentazione elenchi Intrastat mensili

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie effettuate nel mese precedente.

Certificazione dei compensi e delle ritenute

Scade oggi il termine per la consegna del CUD da parte dei datori di lavoro per la certificazione dei compensi corrisposti delle ritenute applicate nel 2011.

Oggi scade anche il termine di consegna delle certificazioni delle ritenute operate a lavoratori autonomi e soggetti percettori di provvigioni o commissioni.

| FEBBRAIO | | | | | | |
|----------|----|----|----|----|----|----|
| L | M | M | G | V | S | D |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
| 20 | 21 | 22 | 23 | 24 | 25 | 26 |
| 27 | 28 | 29 | | | | |

Certificazione degli utili

Oggi i soggetti Ires devono consegnare ai percettori di utili, e somme equiparate, la certificazione di quanto corrisposto nel 2011 e le ritenute effettuate nel 2011.

| FEBBRAIO | | | | | | |
|----------|----|----|----|----|----|----|
| L | M | M | G | V | S | D |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
| 20 | 21 | 22 | 23 | 24 | 25 | 26 |
| 27 | 28 | 29 | | | | |

Opzione Irap per i soggetti irpef

Scade oggi il termine per l'invio telematico, da parte di imprese individuali e società di persone, della comunicazione per l'opzione della determinazione della base imponibile Irap secondo le regole delle società di capitali. L'opzione, irrevocabile per un triennio, è relativa agli anni 2012, 2013 e 2014. La comunicazione deve infatti essere effettuata entro 60 giorni dall'inizio del primo periodo d'imposta, o entro 60 giorni dalla data di inizio dell'attività per le società di persone neo-costituite e per gli imprenditori individuali che iniziano l'attività in corso d'anno.

Presentazione del modello Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di gennaio.

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di gennaio.

Comunicazione *black list* - mensile

Per i contribuenti che effettuano operazioni con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori dei Paesi c.d. "*black-list*" scade oggi il termine di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni effettate nel mese precedente, per i contribuenti tenuti a questo adempimento con cadenza mensile.

Presentazione comunicazione dati iva 2011

Scade oggi il termine di presentazione della comunicazione dei dati relativi all'imposta sul valore aggiunto riferita al 2011, in alternativa può essere presentata in tale data la dichiarazione Iva omettendo la comunicazione.

Contribuenti soggetti agli studi di Settore

Scade oggi il termine per comunicare le cause che giustificano le anomalie o gli scostamenti relativi alla dichiarazione Unico 2011 mediante utilizzo del programma informatico accessibile dal sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

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.