

BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni

quindicinale di dottrina legislazione giurisprudenza consulenza

in questo numero

Le ritenute a garanzia nell'appalto: modalità di imputazione ai fini reddituali e momento impositivo ai fini IVA alla luce dei recenti orientamenti giurisprudenziali

(Dott. Elia Orsi) pag. 1665

Il trattamento fiscale delle principali novità introdotte dalla Direttiva UCITS IV - Parte seconda: il "passaporto del gestore"

(Dott. Marco Vozzi e avv. Edgardo Gagliardi) pag. 1671

Evasione fiscale in Inghilterra: il caso Tower Mcashback LLP v Revenue and Customs Commissioners

(Dott. Jacopo Crivellaro) pag. 1679

IMU e Costituzione

(Dott. Eugenio Righi) pag. 1683

I diritti di copia di atti e documenti del processo tributario

(Avv. Ubaldo Perrucci) pag. 1686

Accertamento imposte sui redditi e sanzioni penali - Dati e notizie acquisiti irritualmente - Utilizzabilità o meno in Italia delle notizie contenute nella cosiddetta "Lista Falciani"

(Commissione prov. di Genova 5 giugno 2012, n. 193 e pag. 1709

Tribunale di Pinerolo, Ufficio del GIP 4 ottobre 2011 pag. 1711

con nota di S. Servidio)

Accertamento sintetico - Redditometro - Disponibilità di beni previsti dall'art. 2 del D.P.R. n. 600/1973 - Presunzione legale di capacità contributiva - Potere del giudice di escludere o affievolire il valore probatorio di tali elementi - Non sussiste - Valutabilità della prova offerta dal contribuente sulla provenienza non reddituale delle somme necessarie al mantenimento dei beni - Sussiste - Obbligo di motivazione in ordine ai criteri adottati per la determinazione sintetica del reddito - Non sussiste

(Corte di Cassazione 6 agosto 2012, n. 14168 e pag. 1718

Corte di Cassazione 5 settembre 2012, n. 14896 pag. 1719

con nota di L. Ferlazzo Natoli e P. Montesano)

IRES - Redditi di impresa - Interessi passivi - Deducibilità degli interessi passivi pagati alla casa madre dalla stabile organizzazione priva di un fondo di dotazione adeguato - Non compete

(Commissione prov. di Milano 1° dicembre 2010, n. 475

con nota di M. Russo) pag. 1723

Imposta di registro - Edilizia - Agevolazioni per l'acquisto della prima casa - Termine triennale per l'accertamento della decadenza dal beneficio e per la liquidazione delle imposte in misura ordinaria - Decorre dalla data di denuncia da parte del contribuente di un fatto che dia luogo al recupero dell'imposta complementare

(Commissione prov. di Macerata 2 febbraio 2012, n. 8

con nota di G. Aiello) pag. 1735

dal 1933 al servizio dei contribuenti

23

15 - 12 - 2012

anno settantanesimo

Spedizione in a.p. - 45% - art. 2 comma 20/b
legge 662/96 - Filiale di Piacenza

FONDATORE E DIRETTORE DAL 1933 AL 1973
CARLO SALVATORES †

DIRETTORE DAL 1973 AL 2004
Dott. GIANFRANCO SALVATORES †

DIRETTORE
Avv. CARLO SALVATORES

CONDIRETTORE
Avv. EUGENIO SALVATORES

CAPOREDATTORE
SEZIONE DOTTRINA E CONSULENZA
Avv. SILVIA SALVATORES

CAPOREDATTORE
SEZIONE GIURISPRUDENZA
Avv. ALESSANDRO VOGLINO

COMITATO DI REDAZIONE

AIUDI avv. BRUNO - ALBERTINI avv. FRANCESCO V. - AZZONI avv. VALDO - BENATTI prof. avv. FRANCESCO, Ordinario di diritto privato nell'Università di Milano - BENINCASA avv. FABIO - BIDOGLIA avv. ELENIO - BRIGHENTI avv. FAUSTA - CARNIMEO dott. DOMENICO - CERNIGLIARO dott. MARIA VITTORIA - COBAU avv. OMERIO - COLLI VIGNARELLI prof. avv. ANDREA, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Messina - DE GENNARO avv. DIEGO - DE MITA prof. avv. ENRICO, Emerito di diritto tributario nell'Università Cattolica di Milano - DINI dott. ROBERTO, Notaio - DI TANNO prof. dott. TOMMASO, Ordinario di diritto tributario internazionale comparato nell'Università di Cassino - FALSITTA prof. avv. GASPARE, Emerito di diritto tributario nell'Università di Pavia - FERLAZZO NATOLI prof. avv. LUIGI, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Messina - FICARI prof. avv. VALERIO, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Sassari - FONDI dott. FRANCO - FURIA gen. dott. FILIPPO - GAFFURI prof. avv. GIANFRANCO - GALLO-ORSI dott. GIANFRANCO, Notaio - GHISELLI dott. FABIO - GIULIANI avv. FRANCESCO - GIULIANI gen. dott. GIUSEPPE - LOVECCHIO dott. LUIGI - MAGLIONE avv. TOMMASO - MANDÒ avv. GIANCARLO - MARINO avv. TANCREDI - MAYR dott. SIEGFRIED, Commercialista - MENNILLI dott. ANDREA - PACE dott. ANNALISA - PERONACE avv. MONICA - PERRUCCI avv. UBALDO - PETTINATO avv. SALVO - PROIETTI dott. MARTA - RAGUCCI prof. avv. GAETANO, Associato di diritto tributario nell'Università degli Studi di Milano - RIGHI dott. EUGENIO - SACCHETTO prof. avv. CLAUDIO, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Torino - SALVATORES avv. SERGIO - SALVATORES avv. SILVIA - SANTAMARIA prof. avv. BALDASSARRE, Associato di diritto tributario nell'Università di Roma - STEFANI prof. dott. GIORGIO, Emerito di scienza delle finanze e diritto finanziario nell'Università di Ferrara - TABET prof. avv. GIULIANO, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Roma - TESAURO prof. avv. FRANCESCO, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Milano Bicocca - TREMONTI prof. avv. GIULIO, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Pavia - URICCHIO prof. ANTONIO, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Bari - VOGLINO avv. ALESSANDRO.

COMPOSIZIONE E IMPAGINAZIONE
Dott. PAOLO EMILIO SALVATORES



BOLLETTINO TRIBUTARIO di G. Salvatore e C. s.n.c.

DIREZIONE EDITORIALE, UFFICIO DI REDAZIONE E AMMINISTRAZIONE

20122 - MILANO - VIA L. MANARA, 1
TEL. 02.55185826 - 02.55011500 - FAX 02.55182367

C.C. POST. N. 336271 intestato a Bollettino Tributario
P. IVA 00882700156

E-mail: info@bollettinotributario.it
Internet: www.bollettinotributario.it

CONDIZIONI DI ABBONAMENTO PER L'ANNO 2013

Abb. cartaceo € 329 (per funzionari Amm. fin. in attività di servizio e per Giudici delle Comm. trib. € 210);

Abbonamento pdf e app. € 329 + € 69,09 per iva;

Abbonamento Banca Dati on-line € 329 + € 69,09 per iva;

Raccolta Annate del Bollettino dal 1982 (aggiornata con il fascicolo in distribuzione, in formato digitale) € 329 + € 69,09 per iva;

In promozione
sino al 31 gennaio 2013

Abbonamento argento: due prodotti a scelta € 349 + € 73,29 per iva;
Abbonamento oro: tutti i prodotti € 389 + € 81,69 per iva

Abbonamento estero € 400; Raccoglitori € 55 per annata.

I **pagamenti** possono essere effettuati al nostro indirizzo tramite assegno bancario; con bonifico bancario intestato a Banca di Piacenza Ag. 11 codice IBAN: IT 54 J 05156 12611CC0520000592, oppure Unicredit Ag. via Freguglia codice IBAN: IT 78 J 02008 09455 000100018083, a mezzo bonifico Bancoposta codice IBAN: IT39 A076 0101 6000 0000 0336 271 o con versamento sul conto corrente postale n. 336271 intestandoli a Bollettino Tributario s.n.c.

Chi si avvale del pagamento tramite Bancoposta o bonifico bancario è pregato di darne comunicazione (tramite fax al n. 02/55182367) in quanto il servizio postale e quello bancario non trasmettono il nominativo.

Per **fatture** con e senza IVA a debito (per prestazioni di consulenza e prodotti editoriali on-line) invitiamo a comunicare la partita IVA e il codice fiscale.

La **Consulenza** è riservata ai soli Abbonati; il prezzo di ogni quesito è di € 242*; di ogni parere è di € 280** (compreso di iva).

* *Quesito è la risoluzione di una questione circoscritta, che concluda con un unico interrogativo.*

** *Parere è il giudizio su un problema più ampio, da illustrarsi dall'Abbonato senza allegati, che, pur importando studio particolare, concluda con un unico interrogativo.*

Le risposte date a quesiti e pareri non impegnano in alcun modo la Rivista.

L'abbonamento cartaceo ha decorrenza annuale dal 1° gennaio con diritto agli arretrati, ed è continuativo, salvo disdetta da inviare entro il 30 novembre. L'abbonamento on-line è annuale, con decorrenza dalla data della sottoscrizione. I fascicoli dell'annata non ricevuti, previa richiesta, verranno inviati senza addebito unitamente al fascicolo in via di spedizione. Il prezzo del presente fascicolo è di € 16.

A norma dell'art. 74, 1° c. lett. c) e 2° c. del D.P.R. 633/1972, l'iva sugli abbonamenti cartacei, sui raccoglitori e sui libri è a carico dell'editore. Ne consegue che tali cessioni vanno escluse da iva, e gli abbonati non sono tenuti ad alcuna registrazione ex art. 25 cit. D.P.R. e non possono operare alcuna detrazione. Pertanto verranno rilasciate, solo a richiesta, fatture fuori campo iva o semplici ricevute.

indice analitico

Dottrina	— I benefici fiscali per i trasferimenti di immobili nell’ambito dei piani di recupero di iniziativa pubblica o privata e la loro decadenza - Nota a sentenza Comm. prov. Macerata 2.2.2012, n. 8 (Aiello Gianni).....	1737
	— Evasione fiscale in Inghilterra: il caso Tower MCashback LLP v Revenue and Customs Commissioners (Crivellaro Jacopo).....	1679
	— Il contribuente vittima della probatio diabolica davanti alle presunzioni dell’accertamento sintetico - Nota a ordinanza Corte Cass. 5.9.2012, n. 14896 (Ferlazzo Natoli Luigi e Montesano Paolo).....	1720
	— Lettera al lettore: Un nobel per l’Europa (Giuliani Giuseppe).....	1688
	— Le ritenute a garanzia nell’appalto (Orsi Elia).....	1665
	— I diritti di copia di atti e documenti del processo tributario (Perrucci Ubaldo).....	1686
	— IMU e Costituzione (Righi Eugenio).....	1683
	— Stabile organizzazione e deducibilità degli interessi passivi: incertezze applicative in attesa di una soluzione concreta - Nota a sentenza Comm. prov. Milano 1.12.2010, n. 475 (Russo Massimiliano).....	1727
	— La “Lista Falciani” e l’accertamento tributario - Nota a sentenza Trib. Pinerolo 4.10.2011 (Servidio Salvatore).....	1712
	— Il trattamento fiscale delle principali novità introdotte dalla direttiva UCITS IV - Parte seconda: il “passaporto del gestore” (Vozzi Marco e Gagliardi Edgardo).....	1671

Procedimento

	— Atti del processo - I diritti di copia di atti e documenti ved. articolo di Perrucci Ubaldo.....	1686
	— Commissioni - Giudizio avanti le Commissioni - Spese di lite - Liquidazione del compenso professionale in sede giurisdizionale - Art. 9 del D.L. n. 1/2012 - Applicabilità solo all’attività professionale svolta successivamente al 24 gennaio 2012 - Parametro di calcolo del compenso professionale - È quello stabilito con D.M. n. 127/2004 (Comm. prov. Macerata 2.2.2012, n. 8, con nota di G. Aiello).....	1735
	— Contenzioso - Digitalizzazione della giustizia - Regolamento recante: “Regole tecniche per l’adozione nel processo civile e penale delle tecnologie dell’informazione e comunicazione - modifiche al decreto ministeriale 21 febbraio 2011, n. 44” (D.M. 15.10.2012, n. 209).....	1695
	— Contributo unificato - Versamento, nei casi di mancato addebito, delle somme riscosse dai rivenditori di generi di monopolio e di valori bollati all’uopo convenzionati, ai sensi del D.P.R. n. 115/2002 - Modalità (Ris. 7.12.2012, n. 105/E).....	1697
	— Notificazioni - Digitalizzazione della giustizia - Regolamento recante: “Regole tecniche per l’adozione nel processo civile e penale delle tecnologie dell’informazione e comunicazione - modifiche al decreto ministeriale 21 febbraio 2011, n. 44” (D.M. 15.10.2012, n. 209).....	1695
	— Notificazioni e comunicazioni - Comunicazioni effettuate anche mediante la posta elettronica certificata - Estensione dell’invio delle comunicazioni alle parti processuali mediante Posta Elettronica Certificata, di cui all’art. 16, c. 1-bis, del D.Lgs. n. 546/1992, anche alle regioni: Abruzzo, Basilicata, Calabria, Emilia Romagna, Lazio, Puglia e Trentino-Alto Adige (D.M. 29.11.2012).....	1693
	— Processo penale - Dati e notizie acquisiti irritualmente - Utilizzabilità in Italia delle notizie contenute nella cosiddetta “Lista Falciani” ai fini dell’accertamento dei reati di cui agli artt. 4 o 5 del D.Lgs. n. 74/2000 - Non sussiste - Archiviazione del procedimento - Conseguenze (Trib. Pinerolo 4.10.2011, con nota di S. Servidio).....	1711
	— Ricorso per cassazione - Motivi di ricorso - Vizio di omessa o insufficiente motivazione della sentenza impugnata - Art. 360, primo comma, n. 5), c.p.c. - Sussiste quando il giudice omette di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento o l’indicazione rende impossibile il controllo del ragionamento (Corte Cass. 6.8.2012, n. 14168).....	1718

Imposte e tasse

	— Calamità naturali - Sisma del 20 maggio 2012, verificatosi in Emilia Romagna, Lombardia e Veneto - Impianti alimentati da fonti rinnovabili già autorizzati alla data del 30.9.2012 - Accedono agli incentivi vigenti alla data del 6.6.2012, qualora entrino in esercizio entro il 31.12.2013 - Sostituzione del terzo periodo del c. 7 dell’art. 8 del D.L. n. 74/2012 - Conv. in legge con modif. dell’art. 11, c. 1, del D.L. n. 174/2012, con aggiunta del n. 5-bis (Legge 7.12.2012, n. 213).....	1689
	— Calamità naturali - Sisma del 20 maggio 2012, verificatosi in Emilia Romagna, Lombardia e Veneto - Fabbricati rurali siti nei territori dei Comuni delle Province di Bologna, Modena, Ferrara, Mantova, Reggio Emilia e Rovigo - Termine del 30.11.2012 di cui all’art. 13, c. 14-ter, del D.L. n. 201/2011 - È prorogato al 31.5.2013 - Conv. in legge con modif. dell’art. 11 del D.L. n. 174/2012, con aggiunta del c. 1-bis (Legge 7.12.2012, n. 213).....	1689
	— Calamità naturali - Sisma del 20 maggio 2012, verificatosi in Emilia Romagna, Lombardia e Veneto - Applicabilità delle disposizioni di cui al D.L. n. 74/2012 anche al territorio del Comune di Monteggiana - Conv. in legge con modif. dell’art. 11 del D.L. n. 174/2012, con aggiunta del c. 1-quater (Legge 7.12.2012, n. 213).....	1689

—	Calamità naturali - Sisma del 20 maggio 2012, verificatosi in Emilia Romagna, Lombardia e Veneto - Modifiche all'art. 67-septies del D.L. n. 83/2012 - Conv. in legge con modif. dell'art. 11 del D.L. n. 174/2012, con aggiunta del c. 3-ter (Legge 7.12.2012, n. 213).....	1689
—	Calamità naturali - Sisma del 20 maggio 2012, verificatosi in Emilia Romagna, Lombardia e Veneto - Attribuzione di un credito di imposta - Modalità e limiti di utilizzazione - Modifiche all'art. 67-octies del D.L. n. 83/2012 - Conv. in legge con modif. dell'art. 11 del D.L. n. 174/2012, con aggiunta del c. 3-quater (Legge 7.12.2012, n. 213).....	1689
—	Calamità naturali - Sisma del 20 maggio 2012, verificatosi in Emilia Romagna, Lombardia e Veneto - Ulteriori disposizioni per favorire il superamento delle conseguenze di tale sisma - Conv. in legge con modif. dell'art. 11, commi da 4 a 13, del D.L. n. 174/2012, con aggiunta dei commi 6-bis, 7-bis, 7-ter, 7-quater, 9-bis e da 13-bis a 13-quater (Legge 7.12.2012, n. 213).....	1689
—	Calamità naturali - Sisma del 20 maggio 2012, verificatosi in Emilia Romagna, Lombardia e Veneto - Finanziamento per il pagamento di tributi, contributi previdenziali e premi assicurativi obbligatori di cui all'art. 11 del D.L. n. 174/2012 - Ulteriori chiarimenti con particolare riferimento ai titolari di reddito di lavoro dipendente (Circ. 6.12.2012, n. 46/E).....	1698
—	Catasto - Determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare - Profili tecnico-estimativi (Circ. 30.11.2012, n. 6/T).....	1699
—	Riscossione - Concessionari - Cessazione da parte di Equitalia s.p.a. di effettuare le attività di accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate, tributarie o patrimoniali, dei Comuni e delle società da essa partecipate - Proroga al 30 giugno 2013 dei termini di cui all'art. 7, c. 2, lett. gg-ter), del D.L. n. 70/2011, e all'art. 3, commi 24, 25 e 25-bis, del D.L. n. 203/2005 - Limiti - Conv. in legge con modif. dell'art. 9, c. 4, del D.L. n. 174/2012 (Legge 7.12.2012, n. 213).....	1689
—	Riscossione - Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite il mod. F24 Accise, delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato sull'imposta unica dovuta di cui al D.Lgs. n. 504/1998 - Art. 24 del D.L. n. 98/2011 (Ris. 12.11.2012, n. 99/E) (ON-LINE).....	0
—	Riscossione - Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite mod. F23, del contributo unificato di iscrizione a ruolo nel processo tributario, degli interessi e delle sanzioni di cui all'art. 9 del D.P.R. n. 115/2002 - Art. 37, comma 6, del D.L. n. 98/2011 (Ris. 7.12.2012, n. 104/E) (ON-LINE).....	0
—	Riscossione - Istituzione del codice tributo per il versamento, tramite mod. F24, dell'imposta sul valore dei contratti di assicurazione di cui all'art. 1, comma 2-sexies, del D.L. n. 209/2002, aggiunto dall'art. 68 del D.L. n. 83/2012 (Ris. 12.11.2012, n. 98/E) (ON-LINE).....	0
—	Riscossione - Modalità per il trasferimento delle attività di riscossione, spontanea o coattiva, dell'importo del prelievo supplementare dovuto dai produttori di latte, dal gruppo Equitalia ad enti e organismi pubblici muniti di risorse umane e strumentali, ai sensi dell'art. 39, c. 13, del D.L. n. 98/2011 (D.M. 12.11.2012).....	1694
—	Riscossione - Soppressione dei codici tributo "REDO" e "RESU" (Ris. 26.11.2012, n. 100/E) (ON-LINE).....	0
—	Riscossione - Versamento - Responsabile di imposta - Appaltatore e subappaltatore - Ritenute a garanzia nel contratto di appalto ved. articolo di Orsi Elia.....	1665
—	Uffici - Incorporazione dell'Agenzia del territorio nell'Agenzia delle entrate - Modalità - Modifiche all'art. 23-quater del D.L. n. 95/2012 - Conv. in legge con modif. dell'art. 9 del D.L. n. 174/2012, con aggiunta del c. 6-quater (Legge 7.12.2012, n. 213).....	1689
Accertamento imposte sui redditi	—	
—	Accertamento - Accertamento induttivo - "Tovagliometro" - Unico elemento posto a fondamento dei presunti maggiori ricavi - Insufficienza probatoria - Integrazione con ulteriori indizi - Necessità (Comm. reg. Veneto 10.7.2012, n. 77).....	1707
—	Accertamento - Contrasto all'evasione fiscale ved. articolo di Crivellaro Jacopo, "Evasione fiscale in Inghilterra: il caso Tower MCashback LLP v Revenue and Customs Commissioners".....	1679
—	Accertamento - Dati e notizie acquisiti irritualmente - Utilizzabilità in Italia delle notizie contenute nella cosiddetta "lista Falciani" - Sussiste (Comm. prov. Genova 5.6.2012, n. 193).....	1709
—	Accertamento sintetico - Redditometro - Disponibilità di beni previsti dall'art. 2 del D.P.R. n. 600/1973 - Presunzione legale di capacità contributiva - Potere del giudice di escludere o affievolire il valore probatorio di tali elementi - Non sussiste - Possibilità del giudice di valutare la prova contraria offerta dal contribuente in ordine alla provenienza non reddituale delle somme necessarie al mantenimento dei beni - Sussiste (Corte Cass. 6.8.2012, n. 14168).....	1718
—	Accertamento sintetico - Redditometro - Art. 38, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973 - Circostanze ed elementi certi previsti dalla legge come indicativi di maggior reddito -	

	Pag.
Obbligo di motivazione in ordine ai criteri adottati per la determinazione sintetica del reddito - Non sussiste (Corte Cass. 5.9.2012, n. 14896, con nota di L. Ferlazzo Natoli e P. Montesano).....	1719
— Responsabile di imposta - Appaltatore e subappaltatore - Ritenute a garanzia nel contratto di appalto ved. articolo di Orsi Elia.....	1665
— Trasmissione di atti e notizie - Digitalizzazione della giustizia - Regolamento recante: “Regole tecniche per l’adozione nel processo civile e penale delle tecnologie dell’informazione e comunicazione - modifiche al decreto ministeriale 21 febbraio 2011, n. 44” (D.M. 15.10.2012, n. 209).....	1695
IRPEF — Redditi di lavoro dipendente - Assegnazione di azioni a lavoratori dipendenti in misura eccedente rispetto all’importo del conferimento in denaro - Fattispecie (Ris. 4.12.2012, n. 103/E).....	1704
IRES — Fondi comuni d’investimento mobiliari italiani ed esteri ved. articolo di Vozzi Marco e Gagliardi Edgardo, “Il trattamento fiscale delle principali novità introdotte dalla direttiva UCITS IV - Parte seconda: il «passaporto del gestore»”.....	1671
— Redditi di impresa - Interessi passivi - Deducibilità degli interessi passivi pagati alla casa madre della stabile organizzazione priva di un fondo di dotazione adeguato - Non compete (Comm. prov. Milano 1.12.2010, n. 475, con nota di M. Russo).....	1723
— Redditi di impresa - Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale - Ritenute a garanzia nel contratto di appalto ved. articolo di Orsi Elia.....	1665
— Redditi di impresa - Stabile organizzazione - Deducibilità degli interessi passivi pagati alla casa madre dalla stabile organizzazione priva di un fondo di dotazione adeguato - Non compete (Comm. prov. Milano 1.12.2010, n. 475, con nota di M. Russo).....	1723
IVA — Detrazione dell’imposta - Esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni o servizi - Cessione verso corrispettivo di un contratto di leasing di un bene immobile - Esenzione da imposta - Limiti (Risol. quesito).....	1739
— Pagamento - Liquidazione dell’imposta secondo la contabilità di cassa ai sensi dell’art. 32-bis del D.L. n. 83/2012 (D.M. 11.10.2012).....	1696
— Pagamento - Solidarietà nel pagamento dell’imposta per il settore degli pneumatici, emanato ai sensi dell’art. 60-bis, c. 1, del D.P.R. n. 633/1972 (D.M. 31.10.2012)...	1695
Imposta di registro — Edilizia - Agevolazioni per l’acquisto della prima casa - Presupposti per la tassazione agevolata - Inserimento dell’immobile in un piano di recupero e identità dell’acquirente con il soggetto che attua il recupero - Limite temporale per l’ultimaazione dei lavori di recupero - Non è previsto dalla norma - Termine triennale per l’accertamento della decadenza dal beneficio e per la liquidazione delle imposte in misura ordinaria - Decorre dalla data di denuncia da parte del contribuente di un fatto che dia luogo al recupero dell’imposta complementare ex art. 19 del D.P.R. n. 131/1986 (Comm. prov. Macerata 2.2.2012, n. 8, con nota di G. Aiello).....	1735
Tributi locali — Imposta provinciale di trascrizione - Modifiche all’art. 56 del D.Lgs. n. 446/1997 - Conv. in legge dell’art. 9, c. 2, del D.L. n. 174/2012 (Legge 7.12.2012, n. 213)...	1689
ICI — Esenzioni - Fondazioni bancarie di cui al D.Lgs. n. 153/1999 - Esenzione ex art. 7, c. 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992 - Non spetta - Conv. in legge con modif. dell’art. 9 del D.L. n. 174/2012, con aggiunta del c. 6-quinquies (Legge 7.12.2012, n. 213).....	1689
IMU — Dichiarazione - Modalità e termini - Sostituzione delle parole “30 settembre” con “novanta giorni dalla data di pubblicazione nella G.U. del decreto di approvazione del modello di dichiarazione dell’IMU e delle relative istruzioni” al comma 12-ter, ultimo periodo, dell’art. 13 del D.L. n. 201/2011 - Conv. in legge con modif. dell’art. 9, c. 3, lett. b), del D.L. n. 174/2012 (Legge 7.12.2012, n. 213).....	1689
— Istituzione ved. articolo di Righi Eugenio, “IMU e Costituzione”.....	1683
— Pagamento - Approvazione del modello di bollettino di conto corrente concernente il versamento dell’IMU (D.M. 23.11.2012).....	1693
— Pagamento - Modalità e termini per l’anno 2012 - Sostituzione delle parole “30 settembre” con “31 ottobre” al comma 12-bis, ultimo periodo, dell’art. 13 del D.L. n. 201/2011 - Conv. in legge dell’art. 9, c. 3, lett. a), del D.L. n. 174/2012 (Legge 7.12.2012, n. 213).....	1689

indice numerico

Legislazione	— D.L. 10 ottobre 2012 n. 174 (coord. con legge conv. 7 dicembre 2012 n. 213).....	1689
	D.M. 11 ottobre 2012.....	1696
	D.M. 15 ottobre 2012 n. 209.....	1695
	D.M. 31 ottobre 2012.....	1695
	D.M. 12 novembre 2012.....	1694
	D.M. 23 novembre 2012.....	1693
	D.M. 29 novembre 2012.....	1693
	Legge 7 dicembre 2012 n. 213.....	1689
Disposizioni Ufficiali	— 12 novembre 2012 n. 98/E (ris.) ON-LINE.....	0
	12 novembre 2012 n. 99/E (ris.) ON-LINE.....	0
	26 novembre 2012 n. 100/E (ris.) ON-LINE.....	0
	30 novembre 2012 n. 6/T (circ.).....	1699
	4 dicembre 2012 n. 103/E (ris.).....	1704
	6 dicembre 2012 n. 46/E (circ.).....	1698
	7 dicembre 2012 n. 104/E (ris.) ON-LINE.....	0
	7 dicembre 2012 n. 105/E (ris.).....	1697
Giurisprudenza	— Comm. prov. Milano 1 dicembre 2010 n. 475 (n. <i>Russo</i>).....	1723
	Trib. Pinerolo 4 ottobre 2011 (n. <i>Servidio</i>).....	1711
	Comm. prov. Macerata 2 febbraio 2012 n. 8 (n. <i>Aiello</i>).....	1735
	Comm. prov. Genova 5 giugno 2012 n. 193.....	1709
	Comm. reg. Veneto 10 luglio 2012 n. 77.....	1707
	Corte Cass. 6 agosto 2012 n. 14168.....	1718
Corte Cass. 5 settembre 2012 n. 14896 (n. <i>Ferlazzo Natoli e Montesano</i>).....	1719	

*Gli Indici della Rivista dal 1988 ad oggi sono
accessibili e consultabili gratuitamente sul sito
www.bollettinotributario.it*

LE RITENUTE A GARANZIA NELL'APPALTO

MODALITÀ DI IMPUTAZIONE AI FINI REDDITUALI E MOMENTO IMPOSITIVO AI FINI IVA ALLA LUCE DEI RECENTI ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI

SOMMARIO: 1. *Le ritenute a garanzia nel contratto di appalto* – 2. *Il trattamento ai fini delle imposte sui redditi: l'evoluzione della prassi ministeriale e la giurisprudenza* – 3. *Il trattamento IVA secondo l'Agenzia delle entrate e nel pensiero della Suprema Corte* – 4. *Conclusioni: i dubbi ancora aperti.*

1. *Le ritenute a garanzia nel contratto di appalto*

Nell'ambito dei contratti di appalto, specialmente in ambito edile, sono usualmente presenti clausole che prevedono il diritto, per il committente, di trattenere una parte dei corrispettivi maturati dall'appaltatore, periodicamente ovvero in base agli stati di avanzamento lavori ("SAL"), a garanzia, tipicamente, della corretta esecuzione del lavoro e/o a tutela dell'erogante nel caso di un possibile inadempimento, da parte dell'appaltatore medesimo, delle obbligazioni tributarie da cui possa derivare una responsabilità solidale e/o profili sanzionatori in capo al primo; le stesse clausole sono inoltre riscontrabili nel contesto di eventuali rapporti di subappalto, ove è l'appaltatore ad effettuare tali trattenute sui compensi da corrispondere al subappaltatore.

Si tratta delle c.d. "ritenute a garanzia", per effetto delle quali, in sostanza, il committente (e l'appaltatore nel subappalto), all'atto dell'emissione della fattura da parte del soggetto che ha eseguito la parte di lavoro, a titolo di acconto o di stato di avanzamento lavori, non corrisponde tutto quanto maturato/fatturato, ma trattiene una percentuale per avere una maggior sicurezza dell'esatto adempimento delle obbligazioni di controparte: le somme non pagate rappresentano, cioè, una "assicurazione" a fronte di eventuali inadempimenti che potrebbero danneggiare il committente, a causa della non corretta realizzazione dei lavori ovvero degli inadempimenti contributivi della controparte contrattuale; eventualità, quest'ultima, a cui si è sommata, di recente, la necessità di tutela verso le previsioni sanzionatorie e di responsabilità solidale in ambito IVA e ritenute sui redditi di lavoro dipendente di cui all'art. 35, commi 28 e segg., del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, a seguito delle modifiche recentemente apportate dall'art. 13-ter del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134.

Così, ad esempio, gli stati avanzamento lavori individuano la parte dell'opera che risulta realizzata a una certa data; sulla base di essi, il direttore dei lavori emette il "certificato di pagamento", nel quale sono riportati gli importi dovuti dal committente all'appaltatore, nonché l'ammontare che il primo dovrà corrispondere al secondo: tale ammontare si diffe-

renza però dal maturato lordo proprio per effetto delle ritenute a garanzia, che sono dettagliatamente individuate nel certificato di pagamento, anche ai fini del conguaglio finale.

Sia nel caso di SAL che di acconti, la trattenuta verrà poi svincolata e corrisposta all'appaltatore (o subappaltatore) una volta che si sarà avuto il collaudo finale con esito positivo e/o la dimostrazione della controparte del regolare versamento dei contributi dovuti; nel caso in cui, peraltro, si verificasse l'ipotesi contraria e, quindi, il collaudo avesse esito sfavorevole o fosse riscontrata un'irregolarità nei versamenti, i ricavi dell'appaltatore (o subappaltatore) saranno definitivamente quantificati in misura pari alle somme fino ad allora liquidate e, pertanto, al netto delle ritenute a garanzia operate nel corso dell'appalto (subappalto).

2. *Il trattamento ai fini delle imposte sui redditi: l'evoluzione della prassi ministeriale e la giurisprudenza*

Il trattamento delle ritenute a garanzia ai fini delle imposte sui redditi ha formato oggetto della risoluzione 22 ottobre 2009, n. 260/E (1).

In particolare, nella citata pronuncia, si era in presenza di un contratto di appalto stipulato per la realizzazione di un'opera pubblica di durata ultrannuale, rispetto alla quale una parte dei lavori era stata affidata in subappalto dall'istante (l'appaltatore), sicché è stato possibile delineare il pensiero ministeriale sia dal lato attivo (tassazione del ricavo in capo – nel caso di specie – al subappaltatore), sia dal lato passivo (tassazione del costo in capo – nel caso di specie – all'appaltatore), con principi estensibili alla generalità degli appalti (ovviamente, avendo cura di considerare al lato attivo l'appaltatore e al lato passivo il committente).

L'Amministrazione finanziaria è così partita dall'assunto che, ai fini giuridici e, di conseguenza, fiscali, il contratto di appalto rappresenta una prestazione di servizi (anche laddove esso miri alla realizzazione di un'opera materiale), come tale regolato, con riguardo alla competenza fiscale dei relativi proventi e oneri, dalle disposizioni recate dall'art. 109, comma 2, lett. b), del TUIR: pertanto, vale il principio in forza

(1) In *Boll. Trib. On-line*.

del quale «i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate».

Ciò posto in linea generale, adattando i concetti al caso specifico dell'appalto, l'«*ultimazione*» del servizio va usualmente identificata con il momento dell'accettazione senza riserve, da parte del committente, del lavoro dell'appaltatore; nel caso degli stati avanzamento lavori, tale momento rilevante si ha, in particolare, all'atto dell'accettazione senza riserve della singola partita, ossia (usualmente) del SAL relativo, che corrisponde, nel caso della fattispecie della ripartizione dell'opera «*per partite*» (cfr. art. 1666 c.c.), a quello dell'accettazione dell'intera opera nell'appalto di cui all'art. 1665 c.c., in quanto in tale momento si ha il trasferimento del rischio dall'appaltatore al committente e il diritto del primo a esigere il pagamento del prezzo.

In detti momenti (alla data di accettazione senza riserve dell'opera compiuta ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data di accettazione definitiva di ciascuno di essi), pertanto, si ha la rilevanza, ai fini delle imposte dirette, dei costi sostenuti dal committente e dei ricavi conseguiti dall'appaltatore, senza che abbia, ovviamente, rilevanza alcuna il movimento finanziario, ossia i pagamenti eseguiti dal committente a titolo di acconto.

Tuttavia, osserva la citata risoluzione, se ciò è vero in linea generale, è altrettanto vero che l'art. 93, comma 2, del TUIR, in ipotesi di opere di durata ultrannuale, dispone che i corrispettivi liquidati in via provvisoria a fronte di stati di avanzamento lavori, pur rivestendo in senso lato la natura di acconti, assumono rilevanza ai fini della determinazione del reddito dell'appaltatore, in quanto concorrono alla valutazione delle «*rimanenze*» di magazzino al termine del periodo d'imposta: in tal senso, le ritenute a garanzia devono perciò comunque essere considerate tra i ricavi dell'appaltatore (nell'appalto; del subappaltatore, nel subappalto) a titolo di scorte di fine anno per le imprese che eseguono lavori che si protraggono per più di un esercizio, scorte che sono infatti da calcolarsi secondo il metodo dei ricavi anticipati, in forza del quale i lavori in corso al termine del periodo d'imposta sono valorizzati fiscalmente in base ai corrispettivi pattuiti, cosicché l'utile del lavoro viene ripartito sui vari esercizi della sua durata.

Ne discende, dunque, che le ritenute a garanzia per opere di durata ultrannuale, pur non rivestendo di per sé la natura di ricavo per l'appaltatore e/o di costo per il committente fino all'accettazione definitiva da parte di quest'ultimo, ciononostante assumono rilevanza reddituale già esercizio per esercizio per quanto concerne (esclusivamente) chi esegue l'opera, dato che egli li deve già, in corso di esecuzione, conteggiare a titolo di incremento delle rimanenze finali del lavoro: per quanto concerne, in particolare, le opere a stato avanzamento lavori, occorre tenere conto, a tali fini, dei SAL presentati e liquidati, senza che conti la relativa accettazione da parte del committente (stessa soluzione si verifica, peraltro, per gli acconti liquidati e che abbiano trovato riscontro in

parti del lavoro già terminate dall'appaltatore).

Si ha, così, una discrasia fra momento rilevante dal lato attivo (ricavo tassato esercizio per esercizio in funzione dei SAL) e lato passivo (deduzione dell'onere solo all'accettazione), situazione che peraltro contrasta apertamente con quel principio di correlazione fra costi e ricavi che invece, in altri ambiti, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto costituire un logico corollario del principio di competenza e costituire, pertanto, una «*norma non scritta*», ma da rispettare sicuramente ai fini della determinazione della base imponibile IRPEF/IRES (2).

La prassi ministeriale ha cioè introdotto, anche

(2) **L'Amministrazione finanziaria si è infatti occupata, in diverse occasioni, di fattispecie che presentano analogie con quella qui in discussione, propendendo costantemente per la possibilità, da parte del contribuente, di dedurre i costi nell'esercizio in cui sono stati imputati in bilancio i connessi ricavi, secondo corretti principi contabili. In particolare, con riferimento a una società che aveva venduto alcuni terreni su cui avrebbe dovuto procedere, in un esercizio successivo, all'esecuzione di opere di urbanizzazione, sulla base di impegni contrattualmente assunti, il Ministero ha acconsentito alla deducibilità degli oneri di urbanizzazione nello stesso esercizio di iscrizione dei ricavi della cessione dei terreni, secondo l'assunto che «il carattere della competenza scaturisce dalla considerazione che nel caso in cui manchino i ricavi non può parlarsi di produzione del reddito, dal che deriva che sono i costi che devono seguire i ricavi. Di conseguenza, una volta stabilito l'esercizio di competenza dei ricavi, divengono automaticamente deducibili in quello stesso esercizio tutti i costi relativi. ... Nel caso di specie, i costi di urbanizzazione sono determinabili nel loro ammontare, ancorché numericamente non manifestatisi. Ciò in quanto ... la determinazione suddetta si fonda su elementi certi contenuti ..., soprattutto, nel contratto d'appalto con l'impresa incaricata dell'esecuzione materiale dei lavori ... Dovrà seguire, nell'esercizio in cui i costi stessi saranno materialmente sostenuti, un prospetto di raccordo tra gli ammontari precedentemente indicati e quelli realmente sostenuti» (ris. 22 ottobre 1981, n. 9/2940, in *Boll. Trib.*, 1981, 1764). Identiche conclusioni sono rinvenibili nella ris. 5 marzo 1998, n. 14/E, in *Boll. Trib.*, 1998, 533, che, trattando il caso di imprese di smaltimento rifiuti che ricevono il corrispettivo per la loro opera in esercizi precedenti a quello in cui sostengono i costi per la gestione della discarica, chiarisce che «la scrivente ha già avuto modo di esprimere il proprio parere, per quanto riguarda la correlazione dei costi con i ricavi, relativamente ad una fattispecie simile a quella sopra rappresentata, con risoluzione n. 9/2940 del 22 ottobre 1981, nella quale è stato affermato che il carattere della competenza scaturisce dalla considerazione che nel caso in cui manchino i ricavi non può parlarsi di produzione del reddito, facendo da ciò scaturire il principio secondo il quale sono i costi che devono seguire i ricavi». Coerentemente, la ris. 2 giugno 1998, n. 52/E, in *Boll. Trib.*, 1998, 1497, prendendo ancora in considerazione il caso di imprese di smaltimento rifiuti che sostengono i costi per la chiusura e recupero ambientale delle discariche solo una volta che queste hanno terminato la loro utilità per il processo produttivo dell'impresa, ribadisce che «ritiene che il problema posto possa essere ricondotto, nelle sue linee generali, nella fattispecie che è stata oggetto della risoluzione n. 9/2940 del 22 ottobre 1981, emessa dalla soppressa Direzione generale delle imposte dirette, i cui principi sono da ritenere ancora validi alla luce delle disposizioni contenute nell'art. 75 [attualmente: art. 109, N.d.A.] del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Con l'indicata risoluzione ministeriale è stato affermato che, non potendosi parlare di produzione di reddito nel caso in cui manchino i ricavi, sono i costi che devono seguire i ricavi e non viceversa. Di conseguenza, una volta stabilito l'esercizio di competenza dei ricavi, divengono automaticamente deducibili in quello stesso esercizio tutti i costi relativi ad esso correlati». Tali tesi sono state ulteriormente ribadite nella ris. 10 gennaio 2002, n. 5/E, in *Boll. Trib. On-line*, e nella ris. 12 luglio 2006, n. 91/E, in *Boll. Trib.*, 2006, 1391.**

ai fini fiscali, il principio (già conosciuto in ambito contabile) di correlazione fra costi e ricavi: pure in campo tributario, dunque, dovrebbe valere il principio per cui l'esercizio di competenza dei costi è quello in cui si originano i corrispondenti ricavi. Poiché, coerentemente, secondo il Ministero, «i costi seguono i ricavi», ne deriva che, una volta stabilito l'esercizio in cui i secondi divengono imponibili, è automatica l'individuazione dell'esercizio in cui divengono deducibili i primi.

Proprio in virtù di ciò, si è assistito a una "rettifica" del pensiero ministeriale, fra l'altro sollecitata da pressoché unanime dottrina, sicché oggi è da reputare che i concetti espressi nella citata risoluzione n. 260/E/2009, siano poi stati superati da quanto previsto dalla successiva risoluzione 5 novembre 2010, n. 117/E (3); pertanto, ferma restando la rilevanza reddituale per l'appaltatore della quota di lavoro già eseguita (al lordo, pertanto, delle trattenute operate dal committente), il committente potrà dedurre, esercizio per esercizio, i costi del lavoro corrispondenti a stati avanzamento lavori che, sia pur liquidati in via provvisoria, hanno però concorso alla formazione del valore delle rimanenze finali in capo all'appaltatore medesimo: viene così ristabilita la specularità fra deduzione del costo dal lato passivo e tassazione del ricavo dal lato attivo (4).

Tale conclusione è stata di recente confermata, indirettamente, dalla giurisprudenza di merito: in particolare, la Commissione tributaria provinciale di Alessandria (5) ha stabilito che le ritenute a garanzia (in quel caso relative a lavori edili) nell'ambito di un contratto di appalto devono essere dedotte nei singoli esercizi di competenza e non unitariamente una volta conclusa l'opera.

Fermo restando, infatti, affermano i giudici piemontesi, che giunge correttamente rilievo, ai fini di cui trattasi, il disposto dell'art. 109, comma 2, lett. b), del TUIR, l'ultimazione dell'opera, momento decisivo ai fini della qualificazione dei corrispettivi come ricavi imponibili per l'impresa esecutrice, si ha al momento di ultimazione e accettazione dell'opera, quando si ha il passaggio del rischio in capo al committente e il diritto dell'appaltatore al pagamento del prezzo.

Tuttavia, tale momento rilevante deve valere, specularmente, anche per il committente, relativamente al quale, perciò, soltanto i corrispettivi liquidati in via definitiva costituiscono costi fiscalmente rilevanti, mentre, in presenza di una liquidazione provvisoria del corrispettivo, l'esborso sostenuto dal committente non costituisce un costo.

Se, però, la normativa fiscale prevede che, in caso di contratto di appalto con corrispettivi da versarsi in base a stati avanzamento lavori, i pagamenti in base ai SAL entrano a far parte del valore delle rimanenze in capo all'appaltatore, esercizio per eser-

cizio, pure i corrispondenti costi dell'appalto devono essere considerati progressivamente deducibili, in quanto deve valere il medesimo criterio di imputazione temporale.

3. Il trattamento IVA secondo l'Agenzia delle entrate e nel pensiero della Suprema Corte

La prassi ministeriale ha altresì affrontato nello specifico il tema della rilevanza, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, delle ritenute a garanzia attraverso la risoluzione 28 giugno 2007, n. 146/E (6), in risposta a un'istanza di interpello proposta dal Ministero della difesa.

Nell'occasione, l'istante, all'atto della liquidazione dei corrispettivi dovuti ai fornitori nell'ambito di contratti di appalto per lavori pubblici, tratteneva il 20% dell'acconto dovuto, quale accantonamento a titolo di garanzia per il corretto adempimento degli obblighi previdenziali e assistenziali previsti dal contratto collettivo nazionale a carico delle imprese appaltatrici: laddove, infatti, all'atto dell'ultimazione delle prestazioni, fossero state ravvisate delle inadempienze contributive, era fin da principio pacifico che il Ministero avrebbe provveduto direttamente a saldare la pendenza nei confronti degli enti previdenziali, in luogo dei fornitori.

Secondo l'Agenzia delle entrate, il quesito sottoposto dall'istante e relativo alla necessità di sottoporre o meno a IVA, nell'ambito delle fatture periodiche di acconto, anche le predette ritenute a garanzia, andava risolto in senso positivo: pure tali somme, infatti, andrebbero assoggettate fin da principio al tributo, rappresentando esse comunque parte integrante della controprestazione dovuta all'appaltatore.

In tal senso, sosteneva l'Amministrazione finanziaria nella circostanza, va dato risalto al fatto che:

- da un lato, in linea generale, ai sensi dell'art. 13, comma 1, del TUIR, «La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti»;

- dall'altro lato, nel caso concreto, le ritenute a garanzia rappresentavano proprio un esempio di detti "oneri verso terzi accollati" al Ministero della difesa, in quanto si era in presenza di una disposizione precisa in tal senso, posto che, «come evidenziato dalla circolare n. 26 del 21 aprile 2000 del Ministero del lavoro e della previdenza sociale, concernente "appalti d'opera pubblica - strumenti di tutela per i dipendenti dell'appaltatore o del subappaltatore", in caso di inottemperanza degli obblighi assistenziali e previdenziali previsti dal CCNL a carico delle ditte appaltatrici l'appaltante procederà ad effettuare una detrazione del 20 per cento sui pagamenti in acconto, se i lavori sono in corso di esecuzione, ovvero alla sospensione del pagamento del saldo, se i lavori sono ultimati»: ne consegue che, se era vero che detta trattenuta veniva

(3) In *Boll. Trib.*, 2010, 1631; cfr., tra gli altri, P. MENEGHETTI - L. MIELE, *Subappalti e provvigioni al test della competenza*, in *Il Sole 24 Ore* del 29 ottobre 2012.

(4) In tal senso, cfr. Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, circ. 16 novembre 2010, n. 21/IR, *Opere ultrannuali - Adempimento del contratto, trattamento contabile e implicazioni fiscali*.

(5) Cfr. *Comm. trib. prov. di Alessandria, sez. VI, 12 marzo 2012*, n. 26, in *Boll. Trib. On-line*.

(6) In *Boll. Trib.*, 2007, 1218.

corrisposta alle imprese appaltatrici solo qualora fosse stato accertato che esse avessero ottemperato agli obblighi derivanti dal contratto collettivo nazionale, era però altrettanto vero che se l'appaltatore fosse risultato inadempiente, il Ministero avrebbe versato l'importo direttamente all'ente previdenziale e ciò avrebbe estinto i debiti dell'appaltatore nei confronti di quest'ultimo.

Nel caso di specie, pertanto, è stato abbastanza semplice per l'Agenzia delle entrate concludere che, essendo la base imponibile dell'IVA costituita, oltre che dal corrispettivo dovuto alla controparte, anche da quei debiti verso terzi (estranei al contratto) che, pur se giuridicamente dovuti dal prestatore, sono però accollati al committente (e indipendentemente dal fatto che tale accollo avvenga in base a contratto o per legge), è indifferente che l'importo della ritenuta a garanzia sia alla fine corrisposto dal committente all'appaltatore ovvero a un suo creditore (l'ente previdenziale), trattandosi comunque, fin dall'origine, di un ammontare indubbiamente spettante al prestatore e, pertanto, di un importo comunque dovuto dal committente medesimo, senza che sia ravvisabile alcuna incertezza in merito alla sua dazione.

In senso apparentemente (7) contrario rispetto a tale criterio interpretativo adottato dall'Agenzia delle entrate si è però recentemente espressa la giurisprudenza di legittimità, la quale (8) ha proceduto a un *excursus* della normativa comunitaria e interna in materia di IVA per giungere infine a concludere che la base imponibile su cui calcolare l'imposta relativa alle somme pagate dal committente all'appaltatore (e dall'appaltatore al subappaltatore, nel caso di subappalto) è costituita dal solo importo liquidato dal primo al secondo, ossia dal corrispettivo dell'acconto o del SAL al netto delle ritenute a garanzia operate.

In altri termini, se, in base al SAL, all'appaltatore spettano 50.000 euro, ma il committente gliene paga 42.000, in quanto trattiene 8.000 euro a garanzia, solo i 42.000 euro andranno assoggettati a IVA (almeno finché anche gli 8.000 euro non vengono effettivamente pagati all'appaltatore).

Secondo i massimi giudici, infatti, come peraltro già stabilito nella fattispecie in causa dalle sentenze di prime cure e di appello, non può essere contestata all'appaltatore la violazione di omessa fatturazione ai fini IVA degli importi della ritenuta a garanzia (gli 8.000 euro dell'esempio *supra*), operata dal committente, in relazione a lavori condotti in appalto e pagati sulla base di stati di avanzamento lavori: ciò perché tali somme, in effetti, non assumono fin da principio la natura di (affermano testualmente gli ermellini) "ricavi definitivi", ossia "corrispettivo", visto che la loro spettanza non può essere reclamata dall'appaltatore medesimo se non dopo che si sia avuto l'esito positivo del collaudo e, in generale, l'esatto adempimento del contratto. Vi è, pertanto, una sorta di "condizione sospensiva", che non permette di far rientrare il relativo ammontare nella base imponibile del tributo prima che si siano verificati gli eventi che

lo rendono definitivamente acquisito dall'appaltatore medesimo.

In particolare, quindi, l'IVA non è dovuta sull'intera somma contabilizzata a titolo di acconto o nello stato di avanzamento lavori fino a che essa è trattata dal committente a garanzia dell'esatta esecuzione del lavoro e ciò risulta conforme sia all'art. 10, paragrafo 2, comma 2, della Direttiva 77/388/CEE (il cui testo è oggi trasfuso nell'art. 63 della Direttiva 2006/112/CE), sia alle previsioni dell'art. 13, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Se l'Amministrazione finanziaria (ricorrente in Cassazione, nella circostanza) ritiene che tale impostazione violi, in particolare, il disposto dell'art. 6, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, nella parte in cui esso, per le prestazioni di servizi, stabilisce che l'imposta risulta usualmente esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi (9), tale censura non trova fondamento nelle prescrizioni europee, le quali, piuttosto, tendono a enfatizzare il peso che assume nella definizione del "corrispettivo" la volontà contrattuale delle parti, nonché il reale pagamento del servizio quale dimostrazione concreta di tale volontà.

La norma interna, coerentemente, chiarisce che la base imponibile ai fini IVA deve essere fra l'altro determinata "secondo le condizioni contrattuali", circostanza che, ove debitamente valorizzata, parrebbe dover essere interpretata nel senso di fornire rilevanza, a titolo di "corrispettivo", alla sola quota effettivamente pagata dal committente all'appaltatore (perciò: al netto della trattenuta) e non a tutto quanto a questi potrebbe risultare infine dovuto sulla base delle prestazioni eseguite (e dunque: al lordo della ritenuta a garanzia).

In relazione al caso di specie, infine, la Suprema Corte nota che esiste altresì una norma interna (l'art. 6, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972) a mente della quale i servizi agli enti pubblici territoriali sono imponibili solamente «all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi», elemento ulteriore che impedisce di considerare omessa la fatturazione con riguardo a importi, quali le ritenute a garanzia, che il committente pubblico non aveva corrisposto all'appaltatore.

Resta inteso che, se è corretta la fatturazione "originaria" al netto della ritenuta a garanzia, resta onere dell'interessato (l'appaltatore nell'appalto; il subappaltatore nel subappalto) procedere a emettere fattura integrativa per le trattenute che saranno rilasciate, una volta che si sarà avuta l'accettazione definitiva ovvero il collaudo con esito positivo dell'opera.

(9) Fatti salvi i casi di fatturazione anticipata e quelli di prestazioni di servizi c.d. "generiche", di cui all'art. 7-ter, del D.P.R. n. 633/1972, rese da e per l'estero, per le quali l'art. 6, ultimo comma, dello stesso decreto, stabilisce che «si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi. Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nel primo periodo è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento. Le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a un anno e se non comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime».

(7) Si rimanda infatti al paragrafo successivo per un'analisi dei possibili profili di "continuità" fra le due pronunce in esame.

(8) Ved. Cass., sez. trib., 5 ottobre 2012, n. 16977, in *Boll. Trib. On-line*.

4. Conclusioni: i dubbi ancora aperti

La fattispecie delle ritenute a garanzia, ossia degli importi che, contrattualmente, il committente ha titolo a trattenere, all'atto di ogni pagamento dovuto all'appaltatore, nell'ambito di un contratto di appalto (e uguali considerazioni valgono per l'appaltatore nei confronti del subappaltatore, laddove si sia in presenza di un subappalto), in modo da tutelarsi avverso eventuali difformità dell'opera rispetto a quanto richiesto e/o da ridurre la propria responsabilità a fronte di eventuali inadempienze della controparte, rappresenta una casistica particolarmente diffusa nel campo dell'edilizia, ma che, a seguito delle recenti modifiche apportate alla disciplina della responsabilità solidale negli appalti, potrebbe trovare una diffusione ben più ampia nel contesto attuale.

Come noto, infatti, ai sensi dell'art. 35, commi 28 e segg., del D.L. n. 223/2006, a seguito delle modifiche recentemente apportate dall'art. 13-ter del D.L. n. 83/2012, in caso di appalto e subappalto rientranti nel campo di applicazione dell'IVA e, comunque, di contratti conclusi da soggetti passivi IRES o da enti pubblici – salvo si tratti di “*stazioni appaltanti*” di cui al D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163 (art. 35, comma 28-ter, del D.L. n. 223/2006), l'appaltatore è responsabile in solido (art. 35, comma 28, del D.L. n. 223/2006) con il subappaltatore per il versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA dovuti da quest'ultimo all'Erario con riferimento alle prestazioni rese nell'ambito del subappalto: la solidarietà trova un limite nel corrispettivo dovuto dall'appaltatore al subappaltatore. L'appaltatore è però esonerato da tale responsabilità se verifica, previa acquisizione di idonea documentazione precedentemente al versamento del corrispettivo, che i versamenti da effettuarsi entro tale data sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore: detta documentazione può consistere in un'autocertificazione resa dall'interessato ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 (10), oppure in un'attestazione asseverata dal responsabile di un CAAF o da un iscritto all'Albo dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili ovvero da un consulente del lavoro. È in facoltà dell'appaltatore di sospendere il pagamento del corrispettivo finché il subappaltatore non gli produca la documentazione richiesta. Gli atti da notificare al subappaltatore entro un termine di decadenza vanno notificati entro detto termine anche all'appaltatore.

Il committente, a sua volta, può pagare l'appaltatore solo dopo aver acquisito la documentazione attestante la corretta esecuzione, da parte dell'appaltatore e degli eventuali subappaltatori, dei versamenti di ritenute e IVA scaduti alla data del pagamento del corrispettivo: egli ha diritto di sospendere il pagamento fino all'esibizione dell'idonea documentazione da parte dell'appaltatore e comunque, in caso di inosservanza delle cautele di cui sopra, il committente è passibile di una sanzione variabile da 5.000 euro a 200.000 euro, che sarà applicata laddove gli adempimenti indicati non siano stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dal subappaltatore (art. 35,

comma 28-bis, del D.L. n. 223/2006).

Tenuto conto delle nuove disposizioni, la necessità di tutela a fronte di contestazioni di ordine fiscale per eventuali mancanze dell'appaltatore risulta estesa anche a nuovi settori, ossia, in generale, a ogni appalto o subappalto rientrante in campo IVA (11).

Anche per questo motivo, al fine di evitare inutili contestazioni e defatiganti contenziosi, appare necessario un chiarimento di parte ministeriale sul corretto trattamento che, per la prassi, deve riconnettersi alla fattispecie, sia ai fini reddituali che agli effetti IVA.

In entrambi i casi, infatti, le pronunce direttamente emanate a regolamentare la fattispecie sono state successivamente sconfessate da risoluzioni più recenti e/o dalla giurisprudenza di merito o di legittimità, con la conseguenza che, attualmente, gli interessati si trovano nella sostanziale incertezza in merito al corretto comportamento da adottare nel caso di specie.

Per quanto concerne i profili reddituali, i contenuti della risoluzione 22 ottobre 2009, n. 260/E (12), che ha trattato specificamente dell'ipotesi in esame (decretando nei confronti dell'appaltatore la tassazione immediata, esercizio per esercizio, della quota di corrispettivo pattuito o liquidato, al lordo delle ritenute a garanzia, a fronte di una deduzione rimandata all'accettazione del lavoro per quanto concerne il committente), sono stati ribaltati dalla risoluzione 5 novembre 2010, n. 117/E (13): benché i principi ivi indicati paiano comunque avere valenza generale, permettendo di concludere per la rilevanza, in capo al committente, del costo esercizio per esercizio, in funzione della medesima percentuale assunta a base per la quantificazione delle rimanenze finali ai fini fiscali in capo all'appaltatore, sarebbe bene un'espressa estensione di tali criteri anche oltre il caso della contabilizzazione delle commesse ultrannuali secondo la metodologia del c.d. “*costo sostenuto*”, che giungeva in rilievo nell'ambito dell'istanza d'interpello cui è stata fornita allora risposta.

Ciò tanto più che la giurisprudenza di merito non pare avere pacificamente abbracciato come metro di condotta per la deduzione il “*principio di correlazione*”, valorizzato invece dalla citata risoluzione n. 117/E/2010 per giungere alle conclusioni di cui sopra.

Meno spinoso potrebbe apparire il trattamento della questione sotto l'aspetto IVA: qui, a una risoluzione (14) in cui l'Agenzia delle entrate ha reputato immediatamente da fatturare, da parte dell'appaltatore, l'intero ammontare del corrispettivo maturato a ciascuno stato avanzamento lavori, ivi comprese le ritenute a garanzia non corrisposte (al momento) dal committente, fa riscontro una recente presa di posizione della giurisprudenza di legittimità che considera la fatturazione da eseguirsi al netto di tali somme: infatti, è vero che, nella fattispecie sottoposta al vaglio ministeriale, si era correttamente in

(11) Ma, nel senso di ritenere applicabile la nuova normativa solo al comparto edile, cfr. G. GIULIANI, IVA “solidale” solo in edilizia, in *Il Sole 24 Ore* del 21 ottobre 2012.

(12) In *Boll. Trib. On-line*.

(13) In *Boll. Trib.*, 2010, 1631.

(14) *Ris. n. 146/E/2007*, cit.

(10) Cfr. circ. 8 ottobre 2012, n. 40/E, in *Boll. Trib.*, 2012, 1402.

presenza di una trattenuta che rappresentava in tutto e per tutto l'equivalente dei contributi previdenziali dovuti dall'appaltatore e, dunque, di un onere del prestatore verso terzi che il committente era tenuto a liquidare all'ente previdenziale, per disposizione di legge, in caso di inadempimento dell'obbligato; è altrettanto vero però che, in caso di trattenuta a garanzia dell'esatto adempimento dell'opera, invece, l'importo non ancora pagato all'appaltatore non è ancora da questi maturato, posto che non c'è, al momento, certezza sul fatto che le relative somme saranno rilasciate.

Nella citata sentenza n. 16977/2012, si ha così la conferma che, in quest'ultimo caso, sia corretto il differimento della fatturazione delle ritenute a garanzia all'atto della loro effettiva spettanza all'appaltatore e, quindi, al momento in cui ne avviene il rilascio da parte del committente per collaudo positivo dell'opera o accettazione definitiva del SAL.

Risulta così possibile individuare un profilo di continuità fra quanto argomentato dalla citata risoluzione n. 146/E/2007 e l'arresto della Suprema Corte in materia, nella misura in cui si consideri che, appunto, mentre nel primo caso le somme erano dovute all'appaltatore, ma trattenute dal committente per disposizione cogente (e, nello specifico, ai fini di un'eventuale funzione sostitutiva volta al versamento da parte del committente, in luogo dell'appaltatore, delle ritenute di legge agli enti previdenziali), nel secondo caso, invece, la ritenuta a garanzia era (volontariamente) prevista a tutela del committente per quanto attiene alla conformità del lavoro alle richieste, cosicché egli l'avrebbe svincolata solo una volta appurato che l'opera non presentava difetti: il relativo importo, dunque, non era ancora giuridicamente maturato dall'appaltatore, che non poteva vantare su di esso alcuna pretesa, fino a che il committente non avesse accettato l'opera.

Alla stregua di tali criteri, pertanto, potranno esaminarsi casi ulteriori, ma l'applicazione non appare facile, in particolare, in relazione a quelli che potrebbero sorgere, *post* D.L. n. 83/2012, per effetto delle trattenute eventualmente operate (in base ad apposite clausole contrattuali) dal committente a riduzione delle proprie responsabilità in ipotesi di possibili inadempimenti ai fini delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e IVA commesse dall'appaltatore e che, secondo il neo-introdotta art. 35, comma 28-ter, del D.L. n. 223/2006, potrebbero comportare l'applicazione di sanzioni variabili da 5.000 a 200.000 euro in capo al committente medesimo: in tali fattispecie,

infatti, occorre chiarire bene, sotto il profilo della formulazione contrattuale, se la quota trattenuta rappresenta una parte del corrispettivo maturato (e quindi spettante all'appaltatore), che solo a fini cautelativi viene mantenuta presso il committente (quasi fosse una "cauzione"), eventualità in cui si sarebbe in presenza di un corrispettivo a pagamento dilazionato, che renderebbe comunque immediatamente applicabile l'IVA, oppure di una somma non ancora maturata dall'appaltatore (e quindi al momento a quest'ultimo non spettante), in quanto, oltre alla tutela del committente a fronte di eventuali responsabilità fiscali, essa assolve altresì alla funzione di garanzia per la corretta esecuzione dei lavori, alla cui verifica/collaudo finale è quindi effettivamente legata la debenza o meno di tali somme all'appaltatore (15).

Peraltro, sotto il profilo teorico, il fatto che sia possibile escludere la responsabilità del committente (e dell'appaltatore, nel subappalto) a fronte dell'acquisizione dell'idonea documentazione prevista dalla norma dovrebbe rendere tale finalità delle ritenute a garanzia meramente eventuale, a fronte, ad esempio, di mendacità nelle autocertificazioni rese dalla controparte e rispetto alla quale l'Amministrazione finanziaria dovesse in qualche modo ritenere sussistere la connivenza del committente (o dell'appaltatore nel subappalto); all'atto pratico, deve però notarsi che l'esigenza di ripetere la produzione delle autocertificazioni a ogni scadenza di pagamento potrebbe rendere più facile, per le parti, snellire la gestione amministrativa del contratto (specie nel caso di appalti con pagamenti periodici di non rilevante entità) (16) prevedendo, appunto, l'inserimento di ritenute a garanzia che rassicurino il committente e sbloccino i pagamenti, "sostituendo" la documentazione formalmente necessaria per procedere ai vari saldi (la quale, ad esempio, potrebbe essere fornita una volta all'anno e non ogni mese, in ipotesi di versamenti mensili maturati dall'appaltatore).

Dott. Elia Orsi

(15) Evidentemente, eguali conclusioni paiono replicabili nel caso della solidarietà fiscale nell'ambito dei subappalti, benché, in tali eventualità, la responsabilità dell'appaltante per le omissioni del subappaltante sia non a titolo di sanzione irrogabile dall'Agenzia delle entrate, ma di contributi e IVA eventualmente evase.

(16) Fattispecie non infrequente se le nuove responsabilità solidali/sanzionatorie per appalti e subappalti, come pare testualmente dalla normativa, non dovessero essere limitate al campo dell'edilizia.

IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE PRINCIPALI NOVITÀ INTRODOTTE DALLA DIRETTIVA UCITS IV

PARTE SECONDA: IL “PASSAPORTO DEL GESTORE”

SOMMARIO: 1. PREMESSA – 2. IL “PASSAPORTO DEL GESTORE”: CONSIDERAZIONI DI NATURA FISCALE; 2.1 *Le tematiche fiscali a regime*; 2.1.1 *Caso A: Fondo italiano gestito da SGR non residente*; 2.1.2 *Caso B: Fondo estero gestito da SGR italiana*; 2.2 *Le tematiche fiscali straordinarie*; 2.2.1 *Il trasferimento della residenza fiscale*; 2.2.2 *La fusione transfrontaliera*; 2.2.3 *Il “trasferimento” dei contratti di gestione dei Fondi* – 3. CONCLUSIONI.

1. PREMESSA

Con l'entrata in vigore della Direttiva UCITS IV (1) sono state create le basi per introdurre, negli ordinamenti giuridici dei diversi Stati membri, misure idonee a favorire, *inter alia*, l'eliminazione di restrizioni alla libera circolazione di quote di Fondi (2) all'interno della Comunità.

In particolare, tra le varie misure introdotte dalla Direttiva UCITS IV e, solo qualche mese fa (con oltre dieci mesi di ritardo), recepite dall'Italia (3), evidenziamo la possibilità:

i) di effettuare fusioni tra Fondi stabiliti negli Stati membri;

ii) di esercitare in via diretta – da parte di una società di gestione del risparmio (SGR), autorizzata nel proprio Stato membro di origine – tramite succursale o in regime di libera prestazione di servizi, l'attività di gestione di Fondi stabiliti nel territorio di uno o più altri Stati membri (c.d. “*passaporto del gestore*”);

iii) di creare strutture *Master-Feeder*.

Tenuto conto che la Direttiva UCITS IV nulla prevede in merito alle implicazioni fiscali che le misure di cui sopra potrebbero e/o dovrebbero avere e che il nostro legislatore, nell'attuare la Direttiva UCITS IV all'interno della legislazione domestica, non ha

introdotto novità significative per quel che concerne le disposizioni tributarie, il presente contributo (diviso in tre parti) cercherà di offrire alcuni spunti di riflessione al fine di individuare quali potrebbero e/o dovrebbero essere le principali implicazioni fiscali delle misure introdotte dal legislatore comunitario (prima) e recepite da quello domestico (poi) (4).

Più in dettaglio, nella prima parte (5) del presente contributo abbiamo cercato di spiegare i motivi per i quali sembrerebbe oggi (*i.e.*, *de iure condito*) possibile concludere a favore della neutralità fiscale delle fusioni tra Fondi disciplinate dalla Direttiva UCITS IV (6).

Obiettivo di questa seconda parte (7) sarà, invece, quello di evidenziare le principali tematiche di natura fiscale cui gli operatori del settore dovranno porre attenzione nell'ipotesi in cui decidano di utilizzare il “*passaporto del gestore*” per istituire e gestire in via diretta, tramite una SGR avente sede in uno Stato membro, Fondi stabiliti nel territorio di uno o più altri Stati membri diversi.

2. IL “PASSAPORTO DEL GESTORE”: CONSIDERAZIONI DI NATURA FISCALE

La possibilità di utilizzare il “*passaporto del gestore*” per istituire e gestire in via diretta, tramite una SGR avente sede in uno Stato membro, Fondi

(1) Direttiva 2009/65/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 13 luglio 2009, concernente il coordinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative in materia di taluni organismi d'investimento collettivo in valori mobiliari (OICVM), in vigore dal 7 dicembre 2009. L'acronimo di UCITS è *Undertakings for Collective Investments in Transferable Securities* e, cioè, organismi d'investimento collettivo in valori mobiliari.

(2) Ai fini delle considerazioni svolte più oltre nel testo, con il termine Fondi si intendono gli organismi d'investimento collettivo in valori mobiliari (OICVM) costituiti come fondi comuni d'investimento ovvero come SICAV.

(3) Cfr. D.Lgs. 16 aprile 2012, n. 47 (in vigore dal 13 maggio 2012). Si ricorda che, ai sensi dell'art. 116 della Direttiva UCITS IV, gli Stati membri dovevano adottare e pubblicare entro il 30 giugno 2011 le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie all'attuazione della stessa Direttiva e l'applicazione di tali disposizioni sarebbe dovuta avvenire a decorrere dal 1° luglio 2011.

(4) Preme ricordare che si tratta, in molti casi, di tematiche ad oggi (anche a seguito dell'attuazione della Direttiva UCITS IV da parte del nostro legislatore) ancora in attesa di soluzione (legislativa e/o interpretativa). Non si può quindi escludere che le scelte del nostro legislatore ovvero le interpretazioni e gli orientamenti dell'Amministrazione finanziaria, che si auspica siano resi noti quanto prima, possano poi risultare differenti dalla lettura che di seguito viene offerta.

(5) Per la prima parte si veda M. VOZZI - E. GAGLIARDI, *Il trattamento fiscale delle principali novità introdotte dalla Direttiva UCITS IV - Parte prima: le fusioni tra fondi stabiliti negli Stati membri*, in *Boll. Trib.*, 2012, 97 ss.

(6) Le conclusioni raggiunte nella prima parte a favore della neutralità fiscale delle fusioni tra Fondi devono ritenersi ancora valide anche a seguito dell'attuazione della Direttiva UCITS IV da parte del nostro legislatore.

(7) Il trattamento fiscale delle novità introdotte in materia di strutture *Master-feeder* (terza parte di questo contributo) sarà affrontato in un prossimo numero di questa *Rivista*.

stabiliti nel territorio di uno o più altri Stati membri diversi, rappresenta senza dubbio un'interessante opportunità per tutti gli operatori del settore del risparmio gestito. Tale opportunità, infatti, potrebbe permettere:

- ad una SGR con operatività esclusivamente locale di istituire e gestire Fondi esteri senza più la necessità di dover "creare" apposite strutture societarie estere; ovvero,
- ad un Gruppo di SGR già operante in due o più Stati membri di rivedere e razionalizzare il proprio assetto societario.

Nei paragrafi che seguono si cercherà di mettere in luce le principali tematiche di natura fiscale cui gli operatori del settore dovranno porre attenzione nell'ipotesi in cui decidano di sfruttare l'istituto del "passaporto del gestore". A tal fine cercheremo di distinguere:

- le tematiche fiscali direttamente associate all'utilizzo del "passaporto del gestore" (che potremmo anche definire "tematiche fiscali a regime");
- da quelle che riguardano più da vicino alcune delle eventuali azioni correttive che potrebbero essere poste in essere per poter sfruttare il "passaporto del gestore" (e che potremmo definire "tematiche fiscali straordinarie").

2.1 Le tematiche fiscali a regime

L'utilizzo del "passaporto del gestore" potrebbe dare luogo ad alcune criticità di natura fiscale, tra le quali segnaliamo tematiche:

- di "doppia" residenza fiscale (sia per la SGR sia per i Fondi esteri da questa gestiti);
- legate alla presenza di una stabile organizzazione della SGR nello Stato membro estero di istituzione del Fondo (nell'ipotesi in cui si opti per la "gestione transfrontaliera" in regime di libera prestazione di servizi);
- associate alla presenza di una stabile organizzazione del Fondo nello Stato membro estero di residenza della SGR che lo gestisce.

Di seguito cercheremo di mettere in luce gli aspetti principali delle tematiche segnalate nonché le eventuali problematiche ad esse associate. A tal fine, affronteremo separatamente il caso di un Fondo italiano gestito da una SGR non residente (*Caso A*) da quello di un Fondo estero gestito da una SGR italiana (*Caso B*).

2.1.1 Caso A: Fondo italiano gestito da SGR non residente

Nell'ipotesi in cui una SGR fiscalmente residente in uno Stato membro estero decida di utilizzare il "passaporto del gestore" per istituire e gestire un Fondo di diritto italiano, si dovranno innanzitutto investigare le conseguenze di tale scelta (i) per la SGR non residente e (ii) per il Fondo italiano (ed eventualmente, e di riflesso, per i suoi investitori).

2.1.1.1 Le conseguenze per la SGR non residente

Per ciò che concerne la SGR non residente, ci si attenderebbe che i redditi da questa realizzati scontino le imposte esclusivamente nello Stato membro dove questa è fiscalmente residente; salvo considerare eventuali pretese impositive anche da parte dell'Ita-

lia nel senso di richiedere che tali redditi vengano (in tutto o in parte) assoggettati anche alle imposte domestiche (IRES ed IRAP). Ciò, a ben vedere, potrebbe accadere o perché l'Italia considera la SGR non residente come fiscalmente residente nel nostro Paese ovvero, nell'ipotesi in cui la SGR non residente agisca in regime di libera prestazione di servizi, perché l'Italia considera esistente sul proprio territorio una stabile organizzazione della SGR non residente. Diversamente, nel caso in cui la SGR non residente decida di operare tramite succursale (e, pertanto, tramite una stabile organizzazione in Italia), si porrà eventualmente il problema di quantificare il reddito fiscalmente congruo da attribuire a tale succursale italiana (8).

a) Il problema della "doppia" residenza fiscale

L'eventuale tematica della "doppia" residenza fiscale della SGR potrebbe trovare origine nei differenti e spesso numerosi criteri stabiliti dagli Stati membri per qualificare un soggetto come residente fiscale di quel determinato Stato. Gli Stati, infatti, generalmente tendono a riconnettere lo status di soggetto passivo, fiscalmente residente sul proprio territorio, utilizzando diversi criteri (generalmente tra loro alternativi), tra cui ricordiamo (i) il luogo di costituzione (ii) il luogo ove si trova la sede legale (iii) il luogo ove viene svolta l'attività principale e (iv) il luogo ove si trova la sede dell'amministrazione (9).

Per quel che concerne l'Italia, ricordiamo che ai sensi dell'art. 73, comma 3, del TUIR, ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società che, per la maggior parte del periodo di imposta, abbiano, anche alternativamente, (i) la sede legale (10) (ii) la sede dell'amministrazione (11) ovvero (iii) l'oggetto principale (12) nel territorio dello Stato (13).

Pertanto, per una SGR a tutti gli effetti fiscalmente residente all'estero (e quindi costituita e con sede legale e amministrativa all'estero), un problema di "doppia" residenza fiscale potrebbe potenzialmente emergere soltanto nel caso in cui l'Amministrazione fiscale italiana possa efficacemente sostenere che

(8) La questione attinente i prezzi di trasferimento e l'attribuzione del reddito alla stabile organizzazione esula dallo scopo del presente scritto.

(9) Altri criteri potrebbero essere individuati, ad esempio, nel luogo ove viene esercitato il controllo dell'impresa ovvero nel luogo ove ha sede la direzione principale. Per una esegesi completa di tutti i criteri in base ai quali gli Stati generalmente riconnettono lo status di soggetto fiscalmente residente sul proprio territorio si rimanda a G. MARINO, *La Residenza*, in *Diritto Tributario Internazionale*, v. UCKMAR (coordinato da), 2005, 360; J.M. RIVIER - AA.VV., *The Fiscal Residence of Companies*, in *Cahiers de droit fiscal International*, vol. LXXIIa, 1987, 52; C. SACCHETTO, *La residenza fiscale delle società*, in *Gazz. val. comm. int.*, 1998, 121.

(10) Per sede legale si deve intendere quella fissata nell'atto costitutivo o nello statuto o in quello fissato dalla legge.

(11) Per sede dell'amministrazione deve intendersi quella da cui provengono gli impulsi volitivi inerenti all'attività di gestione dell'ente.

(12) Per oggetto principale si deve intendere l'attività economica prevalentemente esercitata per conseguire lo scopo sociale.

(13) L'analisi approfondita del disposto di cui all'art. 73, comma 3, del TUIR, esula dall'oggetto del presente scritto. A tal proposito si rimanda a G. MELIS, *La residenza fiscale dei soggetti IRES e l'inversione dell'onere probatorio di cui all'art. 73, commi 5-bis e 5-ter Tuir*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2007, 781.

l'attività di gestione di uno o più Fondi di diritto italiano faccia sì che l'Italia diventi il luogo ove viene esercitato l'oggetto principale della SGR non residente.

Se si pensa, ad esempio e per semplicità, all'ipotesi di una SGR non residente che gestisca unicamente Fondi di diritto italiano, la possibilità che tale SGR possa essere considerata fiscalmente residente anche in Italia non sarebbe poi così remota.

Ovviamente, più complicato sarebbe il caso di una SGR estera che gestisca anche (e quindi non esclusivamente) Fondi di diritto italiano. In tale situazione, le Autorità fiscali italiane, prima di attrarre in Italia la residenza fiscale della SGR non residente, dovrebbero quantomeno accertare che la gestione dei Fondi di diritto italiano costituisca l'oggetto principale della SGR, ossia rappresenti «*l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto*» (14). Si tratta, evidentemente, di una questione non semplice che implica un accertamento di fatto, dovendosi concretamente accertare in quale Stato membro si verifichi la prevalenza dell'attività esercitata (15).

Ciò detto, al fine di evitare situazioni di «*doppia*» residenza fiscale che potrebbero portare a potenziali casi di doppia imposizione giuridica a livello della SGR (ove i redditi prodotti dalla SGR non residente siano assoggettati a tassazione sia nel Paese di costituzione sia in Italia), si osserva che un aiuto significativo ci venga offerto dalle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, *inter alia*, con tutti gli Stati membri UE. Convenzioni bilaterali (16) che, se basate sul Modello di Convenzione OCSE (17), dovrebbero risolvere i casi di «*doppia*» residenza fiscale a favore dello Stato in cui si trova il cosiddetto «*place of effective management*» (18).

(14) Cfr. art. 73, comma 4, del TUIR.

(15) Conformemente si veda G. MELIS, *La residenza fiscale*, cit.

(16) Soluzione questa che, purtroppo, non pare invece essere efficace a risolvere altri potenziali casi di doppia imposizione giuridica. Si pensi, ad esempio, a un dividendo che la SGR «*doppiamente*» residente dovesse decidere di distribuire ai propri soci. Nel caso in cui ci fossero soci non residenti, sia l'Italia sia lo Stato estero di residenza della SGR potrebbero essere entrambi legittimati ad applicare le ritenute alla fonte in uscita con il risultato che il socio non residente della SGR subirebbe una doppia ritenuta alla fonte. Si tratta di un caso (meglio conosciuto come *triangular case*) che, generalmente, non trova soluzione nelle Convenzioni bilaterali predisposte in base al modello OCSE le quali, essendo normalmente bilaterali, non coprono situazioni «*multilaterali*». Per un'analisi approfondita di queste tematiche si rimanda a K. VAN RAAD, *The 1992 OECD model treaty: Triangular Cases*, in *European Taxation*, 1993, 298; J. AVERY JONES - C. BOBBETT, *Triangular treaty problems: a summary of the discussion in seminar E at the IFA congress in London*, in *Bulletin of International Taxation*, 1999, 16; M. LOMBARDI, *Triangular situations: A case of double source taxation of interest and royalties*, in *Bulletin of International Taxation*, 1997, 177.

(17) Ai sensi dell'art. 4, par. 3, del Modello di Convenzione OCSE del 2010, «*Where ... a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated*».

(18) Il par. 24 del Commentario OCSE all'art. 4 del Modello di Convenzione prevede che la sede della direzione effettiva (ovvero il «*place of effective management*») deve individuarsi nel «*... place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's business as a whole are in substance made*». Si noti, tuttavia, l'osservazione fatta

Senza voler qui entrare nel merito di una questione piuttosto complicata e delicata (la cui risoluzione potrebbe richiedere complesse e prolungate negoziazioni tra le Autorità fiscali dei Paesi coinvolti), ci si limita in questa sede ad auspicare che le Autorità fiscali italiane chiariscano quanto prima la loro posizione, stabilendo regole chiare e precise che non ostacolino le finalità della Direttiva UCITS IV e permettano, quindi, agli operatori del settore non residenti di istituire e gestire Fondi di diritto italiano senza incorrere nel rischio (anche se solo potenziale e/o remoto) di essere considerati fiscalmente residenti anche in Italia.

b) Il problema della stabile organizzazione

Un'ulteriore tematica che potrebbe derivare dalla istituzione e gestione di un Fondo di diritto italiano potrebbe essere individuata nella possibile esistenza in Italia di una stabile organizzazione «*occulta*» della SGR estera (ovviamente nel solo caso in cui quest'ultima abbia deciso di agire in regime di libera prestazione di servizi). Situazione, quest'ultima, che legittimerebbe l'Italia ad assoggettare a tassazione parte dei redditi prodotti dalla SGR non residente.

Come noto, ai sensi dell'art. 162 del TUIR, con l'espressione stabile organizzazione si intende, *inter alia*, una sede fissa di affari mediante la quale un'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato.

Pertanto, e anche in questo caso senza entrare nel merito di una questione altrettanto complessa e delicata, in questa sede ci limitiamo a segnalare che, nell'ipotesi in cui la SGR non residente dovesse svolgere di fatto in Italia (anche per il tramite di altri soggetti) anche solo alcune delle fasi essenziali della gestione del Fondo italiano (e.g., determinazione della politica di investimento, scelta dei prodotti finanziari in cui far investire il Fondo, commercializzazione delle quote, ecc.), la possibilità che l'Amministrazione finanziaria italiana contesti a tale SGR l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia non sarebbe poi così remota.

2.1.1.2 Le conseguenze per il Fondo italiano

Per quanto riguarda il Fondo italiano istituito e gestito da una SGR non residente, ci si attenderebbe che sia il Fondo sia gli investitori nel Fondo (con riferimento ai proventi da essi realizzati) siano soggetti, *in toto*, alla normativa fiscale italiana (19); salvo considerare eventuali pretese impositive da parte dello Stato membro dove il Fondo è effettivamente gestito (i.e., nel Paese estero dove la SGR è fiscalmente residente) nel senso di richiedere che il Fondo italiano e/o gli investitori nel Fondo siano soggetti anche alla normativa fiscale di tale Paese estero. Ciò a ben vedere potrebbe accadere o perché lo Stato estero considera il Fondo italiano come fiscalmente residente nel proprio Paese ovvero perché lo Stato

dall'Italia al Commentario OCSE nel senso che «*Italy holds the view that the place where the main and substantial activity of the entity is carried on is also to be taken into account when determining the place of effective management of a person other than an individual*».

(19) Senza considerare l'eventuale tassazione che gli investitori esteri subiranno nel loro Paese di residenza.

estero considera esistente sul proprio territorio una stabile organizzazione del Fondo italiano.

a) Il problema della "doppia" residenza fiscale

L'eventuale tematica della "doppia" residenza fiscale del Fondo italiano potrebbe anche qui trovare origine nei diversi criteri stabiliti dagli Stati membri per qualificare un soggetto come residente fiscale di quel determinato Stato. In particolare, tenuto conto che ai fini fiscali italiani un Fondo si considera residente nel territorio dello Stato esclusivamente se ivi istituito (20), si potrebbe allora porre un problema di "doppia" residenza fiscale per il Fondo italiano soltanto nel caso in cui esso sia gestito da un soggetto (*i.e.*, la SGR estera) residente in un Stato membro che ricollegghi la residenza fiscale dei Fondi al luogo di residenza del gestore.

Ciò premesso, al fine anche qui di evitare situazioni di "doppia" residenza fiscale che potrebbero portare a potenziali casi di aggravio (21) di tassazione a carico del Fondo italiano (nel caso in cui il Fondo venga assoggettato nel Paese estero di residenza della SGR a qualche forma di imposizione sui redditi *e/o* patrimoniale) e, indirettamente, a carico degli investitori, ci si pone qui la questione di capire se la soluzione, già individuata sopra nel caso di "doppia" residenza fiscale della SGR, che ci viene offerta dalle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, possa, anche in questa occasione, considerarsi efficace. Premettiamo subito che non si tratta di un problema di agevole soluzione in quanto esso presuppone una preliminare verifica circa l'applicabilità delle predette Convenzioni bilaterali ai Fondi (22).

In questa sede ci limitiamo soltanto ad osservare come un Fondo di diritto italiano dovrebbe poter beneficiare delle disposizioni contenute nelle Convenzioni bilaterali (23) e, conseguentemente, eventuali tematiche di "doppia" residenza fiscale del Fondo italiano dovrebbero risolversi, anche qui parzialmente (24), come già visto per le SGR, a favore dello Stato in cui si trova il cosiddetto "place of effective management".

b) Il problema della stabile organizzazione

Un'ulteriore tematica che potrebbe derivare dalla istituzione e gestione di un Fondo di diritto italiano

(20) Cfr. art. 73, comma 3, del TUIR.

(21) Non si può qui parlare di potenziale doppia imposizione in quanto ai sensi dell'art. 73, comma 5-*quinquies*, i redditi dei Fondi di diritto italiano sono esenti dalle imposte sui redditi.

(22) Le Convenzioni bilaterali predisposte secondo il Modello di Convenzione OCSE, generalmente non contengono previsioni specifiche che riguardo i Fondi. Ciò non esclude che nelle singole Convenzioni gli Stati contraenti possano decidere (o in quelli già in vigore, abbiano deciso) di inserire disposizioni specifiche relative ai Fondi. Si veda, al riguardo, *The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles*, OECD, 2010, 7, dove si legge che «*In the absence of specific rules applicable to CIVs, a CIV will be entitled to the benefits of a convention in its own right only if it is a person that is a resident of a Contracting State*».

(23) Nello stesso senso circ. 28 marzo 2012, n. 11/E, in *Boll. Trib.*, 2012, 509.

(24) Anche in questo caso rimane infatti aperta la tematica relativa al rischio che gli investitori possano subire una doppia ritenuta sui proventi da questi realizzati. Cfr., al riguardo, nota n. 16.

potrebbe essere individuata nella possibile esistenza nello Stato di residenza della SGR di una stabile organizzazione "occulta" del Fondo italiano. Situazione, quest'ultima, che potrebbe portare tale Stato ad assoggettare il Fondo italiano a qualche forma di imposizione sui redditi *e/o* patrimoniale (sempreché, a nostro avviso, si tratti del medesimo trattamento riservato anche ai Fondi istituiti nello stesso Stato estero).

Al riguardo, nel segnalare che alcuni Stati esteri (25) hanno già risolto, a livello normativo *e/o* interpretativo, tale problematica prevedendo esplicite esenzioni a favore dei Fondi esteri (e dei loro investitori) se gestiti da SGR locali, evidenziamo che si tratta di un problema da non sottovalutare e che richiederà approfondite valutazioni da parte degli operatori residenti in Stati che non prevedono invece apposite esenzioni, onde evitare di sottoporre il Fondo ad aggravii di tassazione che non potranno che ripercuotersi sulla sua *performance* complessiva incidendo, seppure indirettamente, gli investitori.

2.1.2 Caso B: Fondo estero gestito da SGR italiana

Anche nell'ipotesi in cui una SGR fiscalmente residente in Italia decida di utilizzare il "passaporto del gestore" per istituire e gestire un Fondo estero, si deve innanzitutto capire quali saranno le conseguenze di tale scelta (*i*) per la SGR italiana e (*ii*) per il Fondo estero (ed eventualmente, e di riflesso, per gli investitori nel Fondo).

2.1.2.1 Le conseguenze per la SGR italiana

Per ciò che concerne la SGR italiana, ci si attenderebbe che i redditi da questa realizzati scontino le imposte esclusivamente in Italia (IRES ed IRAP). Salvo anche qui considerare eventuali pretese impositive anche da parte dello Stato estero di istituzione del Fondo nel senso di richiedere che tali redditi vengano (in tutto o in parte) assoggettati anche alle imposte di tale Stato. Anche in questo caso ciò potrebbe accadere o perché lo Stato estero di istituzione del Fondo considera la SGR italiana come fiscalmente residente in tale Paese ovvero, nell'ipotesi in cui la SGR italiana agisca in regime di libera prestazione di servizi, perché lo Stato estero di istituzione del Fondo considera esistente sul proprio territorio una stabile organizzazione della SGR italiana. Diversamente, così come già ricordato sopra, nel caso in cui la SGR italiana decida di operare tramite succursale (e, pertanto, tramite una stabile organizzazione all'estero), si porrà anche qui l'eventuale tematica circa la quantificazione del reddito da attribuire a tale succursale estera.

a) Il problema della "doppia" residenza fiscale

Anche in questo scenario, per una SGR a tutti gli effetti fiscalmente residente in Italia (e quindi costituita e con sede legale e amministrativa in Italia), un problema di "doppia" residenza fiscale potrebbe potenzialmente emergere soltanto nel caso in cui lo

(25) È il caso, ad esempio, del Regno Unito che attraverso il regime del così detto "Investment Manager Exemption", al verificarsi di certe condizioni, esclude il verificarsi di una presenza tassabile nel Regno Unito per i Fondi esteri gestiti da una SGR locale.

Stato membro dove il Fondo è istituito ricolleghi, così come fa l'Italia, la residenza fiscale delle società al luogo ove viene esercitato l'oggetto principale.

Pertanto, in tali situazioni, tenendo in considerazione quanto già evidenziato sopra nell'ipotesi speculare di "doppia" residenza fiscale per una SGR estera, le Convenzioni bilaterali dovrebbero (anche qui parzialmente) (26) risolvere la tematica a favore dell'Italia in quanto luogo ove è situato il "place of effective management".

b) Il problema della stabile organizzazione

Dall'istituzione e gestione di un Fondo estero potrebbero poi nascere contestazioni, da parte delle Autorità fiscali estere, circa la possibile esistenza nello Stato membro di istituzione del Fondo di una stabile organizzazione "occulta" della SGR italiana (ovviamente nel solo caso in cui quest'ultima abbia deciso di agire in regime di libera prestazione di servizi). Situazione, quest'ultima, che legittimerebbe lo Stato membro estero ad assoggettare a tassazione parte dei redditi prodotti dalla SGR italiana.

Pertanto, in questa sede, ci limitiamo a segnalare che, nell'ipotesi in cui la SGR italiana dovesse di fatto svolgere (anche per il tramite di altri soggetti) nello Stato membro estero dove il Fondo è istituito anche solo alcune delle fasi essenziali della gestione del Fondo estero, la possibilità che le Autorità fiscali estere contestino alla SGR italiana l'esistenza di una stabile organizzazione all'estero non sarebbe poi così remota.

2.1.2.2 Le conseguenze per il Fondo estero

Per quanto riguarda il Fondo estero istituito e gestito da una SGR italiana, siamo dell'avviso che sia il Fondo sia gli investitori nel Fondo (con riferimento ai proventi da essi realizzati) debbano essere soggetti, *in toto*, alla normativa fiscale estera dello Stato membro dove il fondo è istituito (27).

In questo scenario, non ravvisiamo infatti alcun problema di "doppia" residenza fiscale per il Fondo estero e ciò per via del fatto che, come già ricordato sopra, ai fini fiscali italiani un Fondo si considera residente nel territorio dello Stato esclusivamente se ivi istituito.

Non possiamo invece escludere del tutto che possano nascere contestazioni da parte dell'Amministrazione fiscale italiana circa la presenza in Italia di una stabile organizzazione del Fondo estero e ciò per via del fatto che non esiste nel nostro ordinamento tributario alcuna esenzione specifica a favore di Fondi esteri gestiti da SGR locali. Stabile organizzazione del Fondo estero che, in ogni caso, dovrebbe essere soggetta allo stesso trattamento fiscale riservato ai Fondi di diritto italiano e, pertanto, non scontare alcuna tassazione in Italia sui redditi ad essa attribuibili. Ma anche qui, senza voler entrare nel merito di una questione piuttosto complicata e

(26) Il riferimento è alla problematica già accennata circa il rischio di doppie ritenute alla fonte sui dividendi in uscita. Tematica questa, come si è già detto, che pare non trovare soluzione nelle Convenzioni bilaterali. Si veda nota n. 16.

(27) Fatta eccezione per i redditi realizzati da investitori fiscalmente residenti in Italia, che necessariamente sconteranno le imposte anche nel nostro Paese.

delicata, ci si limita in questa sede ad auspicare che il nostro legislatore introduca quanto prima delle regole chiare e precise che non ostacolino le finalità della Direttiva UCITS IV e permettano, quindi, agli operatori del settore italiani di istituire e gestire Fondi esteri senza incorrere nel rischio (anche se solo potenziale e/o remoto) che a detti Fondi possa essere contestata l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia (benché con nessuna conseguenza di rilievo per quanto riguarda i redditi ad essa attribuibili).

2.2 Le tematiche fiscali straordinarie

Per quel concerne le eventuali azioni correttive che potrebbero essere poste in essere per poter sfruttare il "passaporto del gestore", segnaliamo tra le principali transazioni:

- il trasferimento della residenza fiscale della SGR in uno Stato membro diverso da quello di costituzione;

- la fusione transfrontaliera tra due SGR residenti in due Stati membri diversi;

- il "trasferimento" dei contratti di gestione dei Fondi da una SGR residente in uno Stato membro a favore di una SGR residente in uno Stato membro diverso.

Di seguito cercheremo di mettere in luce le considerazioni fiscali di maggior rilievo legate alle transazioni sopra citate.

2.2.1 Il trasferimento della residenza fiscale

Il trattamento fiscale del trasferimento di residenza dall'Italia verso l'estero è, come noto, disciplinato dall'art. 166 del TUIR (28).

(28) A questo punto è opportuna una premessa terminologica. Il concetto di "trasferimento di residenza" è diverso da quello di "trasferimento di sede". Dal punto di vista del diritto privato (*rectius*, del diritto internazionale privato) interno, il fenomeno del trasferimento di sede è disciplinato dall'art. 25, comma 3, della legge 31 maggio 1995, n. 218, il quale testualmente dispone che: «I trasferimenti di sede statutaria in altro Stato ... hanno efficacia soltanto se posti in essere conformemente alle leggi di detti Stati interessati». Ne consegue che un trasferimento di sede potrà avvenire in continuità giuridica solo ove entrambi gli Stati interessati non riconnettano al fenomeno ("emigratorio" il primo, "immigratorio" il secondo) effetti estintivo/constitutivi. Ciò vuol dire che, prendendo ad esempio la normativa italiana, benché il diritto societario domestico non connetta al trasferimento di sede all'estero un fenomeno estintivo (si veda su tale aspetto G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, 225) comunque estinzione potrebbe aversi ove lo stato di destinazione non accettasse il trasferimento di sede in continuità giuridica, trasformando, di fatto, il trasferimento di sede in un fenomeno a fattispecie complessa "estintivo - costitutiva" (conformemente M. GUSMEROLI, *L'attuazione in Italia delle modifiche del 2005 alla direttiva fusioni. Parte I*, in *Boll. Trib.*, 2009, 431). Da un punto di vista fiscale tale situazione, traducendosi nella liquidazione della società che trasferendo la propria sede si estingue, comporterebbe la tassazione delle plusvalenze latenti, sia in capo alla società, che in capo ai soci della stessa (si veda S. MAYR, *Effetti del trasferimento della sede all'estero*, in *Corr. trib.*, 1995, 2707, che, in vigenza della precedente formulazione della norma contenuta nell'art. 20-bis del TUIR, affermava che: «[la] nuova disciplina fiscale ... ignora completamente gli aspetti civilistici ... La legge fiscale parte dal presupposto che il trasferimento di sede (anche di quella legale) dall'Italia all'estero, non comporta l'automatica estinzione o liquidazione della società». Pertanto, l'art. 166 del TUIR disciplinerebbe solo le fattispecie di trasferimento di sede che avvengono in continuità giuridica. Per ciò che attiene, invece, alla compatibilità delle norme di diritto internazionale privato con

Per quanto qui di interesse, il comma 1 della predetta norma dispone che: «*il trasferimento all'estero della residenza dei soggetti che esercitano imprese commerciali, che comporti la perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi, costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, salvo che gli stessi non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato*».

La predetta norma, quindi, subordina la neutralità fiscale del trasferimento di residenza verso l'estero alla condizione che i beni del complesso produttivo confluiscono nella stabile organizzazione italiana del soggetto che trasferisce all'estero la propria residenza fiscale (29).

Tuttavia, a seguito della sentenza 29 novembre 2011 della Corte di Giustizia dell'Unione europea, causa C-371-10, *National Grid Indus BV* (30), l'art.

il diritto dell'Unione europea e, segnatamente, con il principio della libertà di stabilimento, va osservato che la stessa Corte di Giustizia ha più volte riconosciuto (*Daily Mail*, causa C-81/87, sentenza 27 settembre 1988, in *Riv. dir. internaz. priv. e proc.*, 1989, 921; *Kvaerner*, causa C-191/99, sentenza 14 giugno 2001, in *Guida al dir.*, 2001, 82; *Überseering*, causa C-208/00, sentenza 5 novembre 2002, *ivi*, 2002, 92; *Cartesio*, causa C-210/06, sentenza 16 dicembre 2008, *ivi*, 2009, 104) che le norme sul diritto di stabilimento non attribuiscono alle società degli Stati membri alcun diritto di trasferire la loro direzione e amministrazione centrale in un diverso Stato membro, conservando al contempo la qualità di società dello Stato membro secondo la cui legislazione sono state costituite. Tale conclusione si fonda sulla circostanza che la diversità delle legislazioni degli Stati membri, sia quanto al criterio di collegamento al territorio nazionale richiesto per la costituzione della società, sia quanto alla facoltà ed eventualmente alle modalità di un trasferimento della sede, sociale o effettiva, di una società di diritto nazionale da uno Stato membro all'altro, costituisce un problema che le norme del Trattato relative al diritto di stabilimento hanno lasciato irrisolto, un problema la cui soluzione deve essere affidata a iniziative legislative o pattizie. In dottrina, per tutti, G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2010, 536 ss.

(29) Per un commento completo della norma si rimanda a AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie - Tomo III - TUIR e leggi complementari*, A. FANTOZZI (a cura di), Padova, 2010.

(30) In *Boll. Trib. On-line*; la causa vedeva contrapposti la *National Grid Indus BV*, società di diritto olandese, e l'Amministrazione finanziaria dei Paesi Bassi. La controversia atteneva alla tassazione delle plusvalenze latenti relative agli attivi della società olandese in occasione del trasferimento nel Regno Unito della sua sede amministrativa effettiva. La *National Grid Indus* aveva nei Paesi Bassi la sua sede amministrativa effettiva e, dal 1996, era titolare di un credito in sterline britanniche nei confronti della società madre del gruppo con sede nel Regno Unito. In seguito all'aumento del cambio della sterlina britannica rispetto al fiorino olandese, su tale credito si era originato un utile su cambi non realizzato. Il 15 dicembre 2000 la società olandese trasferiva la propria sede amministrativa e la propria attività economica nel Regno Unito. Nel momento in cui la società ha trasferito la sede amministrativa (e quindi la propria residenza fiscale), il diritto olandese prevedeva che gli utili su cambi fossero assoggettati ad una *exit tax*. Di conseguenza, le Autorità fiscali olandesi effettuavano una liquidazione finale delle plusvalenze latenti esistenti al momento del trasferimento della sede della società, richiedendo il pagamento immediato delle relative imposte. La società contestava la decisione dell'Amministrazione finanziaria olandese, ritenendola in contrasto con il principio della libertà di stabilimento. La Corte d'Appello dei Paesi Bassi, investita della controversia, decideva di sottoporre tale questione interpretativa alla Corte di Giustizia. Tanto premesso, la Corte di Giustizia ha dichiarato incompatibile con il principio della libertà di stabilimento, di cui all'art. 49 TFUE, una normativa di uno Stato membro che impone a una società, all'atto del trasferimento di residenza in

91, comma 1, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, ha aggiunto all'art. 166 del TUIR il comma 2-*quater* il quale prevede che: «*i soggetti che trasferiscono la residenza, ai fini delle imposte sui redditi, in Stati appartenenti all'Unione europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al decreto emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, comma 1, con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo sulla reciproca assistenza in materia di riscossione dei crediti tributari comparabile a quella assicurata dalla direttiva 2010/24/UE del Consiglio, del 16 marzo 2010, in alternativa a quanto stabilito al comma 1, possono richiedere la sospensione degli effetti del realizzo ivi previsto in conformità ai principi sanciti dalla sentenza 29 novembre 2011, causa C-371-10, National Grid Indus BV*» (31).

In sostanza l'Italia, come Stato di provenienza, può determinare l'imposta, in via definitiva (cioè senza tener conto di eventuali diminuzioni di valore avvenute dopo il trasferimento della residenza), sulle plusvalenze latenti al momento del trasferimento della residenza, ma deve sospendere la riscossione di tali imposte (fino al momento dell'effettivo realizzo) se il contribuente lo richiede.

Passando ora all'analisi del trasferimento di residenza dall'estero verso l'Italia va osservato che, ai fini delle imposte dirette, detta operazione non è espressamente disciplinata.

In assenza di specifica disciplina, una delle principali problematiche riguarda l'individuazione dei valori di riferimento all'interno del patrimonio sociale dai quali partire per la successiva determinazione del reddito di impresa della società trasferita (32).

I criteri astrattamente ipotizzabili sono sostanzialmente due: quello del «*costo storico*» e quello del «*valore di mercato*» (33).

L'Amministrazione finanziaria è intervenuta sul

un altro Stato membro, la riscossione immediata dell'imposta sulle plusvalenze latenti relative agli elementi patrimoniali di tale società. Per una prima analisi della sentenza si veda A. CRAZZOLARA, *National Grid Indus: divieto di tassazione immediata nel caso del trasferimento di sede all'estero*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, IV, 349.

(31) L'art. 166, sempre a seguito delle modifiche introdotte dal citato art. 91, comma 1, del D.L. n. 1/2012, ora prevede anche un comma 2-*quinques* a mente del quale le disposizioni di attuazione del comma 2-*quater* sono contenute in un decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze (ad oggi ancora non disponibile). Per una prima analisi dei problemi che dovrà affrontare il decreto attuativo si rimanda a S. MAYR, *Trasferimento della residenza della società: i problemi che dovrà affrontare il decreto attuativo*, in *Boll. Trib.*, 2012, 331 ss.

(32) La determinazione dei valori fiscalmente riconosciuti ai beni introdotti dalle società trasferite nella sfera impositiva italiana consente, ad esempio, di calcolare gli ammortamenti e di determinare le plus/minusvalenze, le perdite su crediti, le sopravvenienze attive e passive e, più in generale, la maggior parte dei componenti attivi e passivi del reddito imponibile di periodo. Per un'analisi esaustiva di tutte le problematiche fiscali connesse al trasferimento di residenza dall'estero verso l'Italia si veda lo studio n. 152-2008/T del Consiglio Nazionale del Notariato.

(33) Il criterio del «*costo storico*» sarebbe più idoneo a rappresentare fiscalmente la continuità dell'esercizio delle imprese, mentre quello del «*valore normale*» sarebbe propedeutico ad evitare una doppia imposizione internazionale.

tema in due distinte occasioni (34).

Con il primo documento di prassi, l'Agenzia delle entrate aveva "sposato" la tesi dei "valori correnti" affermando che esso è principio generale da preferirsi a quello basato sui valori storici, in quanto maggiormente idoneo a salvaguardare il diritto al prelievo dello Stato nel quale si è avuto l'effettivo incremento di valore dei beni, ma anche il più efficace al fine di evitare sia fenomeni di doppia imposizione che salti di imposta.

Con il secondo documento di prassi, l'Agenzia, dopo aver ricordato che «le soluzioni prospettabili alternativamente sono sostanzialmente due: quella del costo storico e quella del valore corrente al momento del trasferimento nel territorio nazionale», ha affermato che «il criterio del "costo storico" può essere utilizzato nelle ipotesi caratterizzate dall'assenza di atti di natura traslativa dei beni e dall'esigenza di garantire la continuità dei valori fiscalmente riconosciuti; al contrario, il criterio dei "valori correnti" è più idoneo a rappresentare situazioni di discontinuità giuridico-tributaria e di fuoriuscita di beni dal patrimonio del soggetto passivo di imposta, nonché di evitare fenomeni di doppia imposizione nel caso in cui nello Stato estero fosse prevista la tassazione dei plusvalori latenti fino al momento del trasferimento».

Pertanto, alla luce delle conclusioni raggiunte nei due interventi di prassi commentati, l'assunzione dei beni della società che trasferisce in Italia la propria residenza fiscale a "valori correnti" risulterebbe condizionata dal pagamento di una *exit tax* nel paese di origine. In buona sostanza l'eventuale esistenza di una *exit taxation* nel paese di provenienza sarebbe da sola idonea a qualificare il trasferimento di residenza come operazione traslativa o meno (35).

2.2.2 La fusione transfrontaliera

Come noto, il combinato disposto degli artt. 178 e 179 del TUIR dispone che alle fusioni tra società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperative e di mutua assicurazione, enti pubblici e privati residenti nel territorio dello Stato ed aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, e soggetti residenti in altri Stati membri dell'Unione europea, aventi determinate caratteristiche, si applichino le disposizioni di cui all'art. 172 del TUIR (*i.e.*, neutralità fiscale dell'operazione).

Tuttavia, nel caso di "fusione transfrontaliera in uscita" si considerano realizzati al valore normale i componenti dell'azienda o del complesso aziendale che, all'esito dell'operazione, non siano confluiti in una stabile organizzazione situata in Italia.

Ciò detto, a seguito della sentenza *National Grid Indus BV* (poc'anzi commentata con riferimento al trasferimento della residenza fiscale), sembra a questo punto lecito dubitare della compatibilità di siffatta disposizione con il principio della libertà di stabilimento sancito, è opportuno ricordarlo, direttamente

dal Trattato sul funzionamento dell'Unione (36).

La disposizione che subordina la neutralità fiscale delle fusioni transfrontaliere alla condizione che tutti i componenti dell'azienda confluiscono, *post* operazione, in una stabile organizzazione italiana del soggetto non residente, è attuazione di una previsione contenuta nella Direttiva 90/434/EEC del 23 luglio 1990, ora abrogata e sostituita dalla Direttiva 2009/133/EC del 19 ottobre 2009. In particolare, quest'ultima Direttiva (così come quella abrogata) dispone che: «Per quanto riguarda le fusioni, ..., queste operazioni hanno di regola come risultato la trasformazione della società conferente in una stabile organizzazione della società beneficiaria del conferimento o l'integrazione dell'attivo in una stabile organizzazione di quest'ultima società. Il sistema del riporto dell'imposizione delle plusvalenze inerenti ai beni conferiti, fino alla loro effettiva realizzazione, applicato ai beni inerenti a detto stabilimento permanente, consente di evitare un'imposizione delle plusvalenze corrispondenti, pur garantendo la loro successiva imposizione da parte dello Stato membro della società conferente, all'atto della loro realizzazione» (37).

Sembra quindi che la *ratio* della disposizioni in commento sia quella di salvaguardare gli interessi erariali dei singoli Stati membri.

Proprio per questo motivo sembra pertanto possibile estendere i principi espressi dalla sentenza *National Grid Indus BV*, in tema di trasferimento di sede, anche alle fusioni transfrontaliere. In sostanza, lo Stato membro della società che si estingue per effetto della fusione potrebbe determinare l'imposta, in via definitiva, sulle plusvalenze latenti dei beni che in seguito all'operazione non dovessero confluire nella stabile organizzazione italiana del soggetto non residente, ma dovrebbe altresì sospendere la riscossione di tali imposte fino al momento dell'effettivo realizzo.

2.2.3 Il "trasferimento" dei contratti di gestione dei Fondi

Le conseguenze di natura tributaria associate a

(36) La puntualizzazione è necessaria in quanto, come meglio esplicitato *infra* nel corpo del testo, la disposizione che subordina la neutralità fiscale della fusioni transfrontaliere alla condizione che tutti i componenti dell'azienda confluiscono, *post* operazione, in una stabile organizzazione italiana del soggetto non residente, è attuazione delle previsioni contenute nella Direttiva 90/434/EEC del 23 luglio 1990, ora abrogata e sostituita dalla Direttiva 2009/133/EC del 19 ottobre 2009. Pertanto, si potrebbe commettere l'errore di pensare che la normativa nazionale sia conforme al diritto dell'Unione per il solo fatto di aver dato attuazione ai principi espressi nelle sopra richiamate Direttive. Tuttavia, come affermato dalla Corte di Giustizia (*Bristol-Meyers Squibb*, cause riunite C-427, 429 e 436/93, sentenza 11 luglio 1996, in *Raccolta*, 1996, I, 3457), gli atti di diritto dell'Unione derivati (come le Direttive) non possono avere l'effetto di restringere o modificare la portata di una norma dei Trattati ovvero della giurisprudenza ad essa relativa. Pertanto, una normativa interna, che recepisce una Direttiva contenente disposizioni in contrasto con i principi contenuti nei Trattati, sarebbe comunque illegittima, in quanto deriverebbe tale caratteristica dalla Direttiva che recepisce. In sostanza, avremmo una normativa interna illegittima, in quanto recettiva di una Direttiva anch'essa illegittima, in quanto recante disposizioni in contrasto con i principi di una fonte sovraordinata (i Trattati istitutivi) cui la Direttiva dovrebbe dare attuazione.

(37) Cfr. i considerando nn. 6 e 7 della citata Direttiva 2009/133/EC.

(34) Cfr. ris. 30 marzo 2007, n. 67/E, e ris. 5 agosto 2008, n. 345, entrambe in *Boll. Trib. On-line*.

(35) Per una critica di questa posizione, si veda lo studio n. 152-2008/T del Consiglio Nazionale del Notariato, cit.

un'eventuale "trasferimento" dei contratti di gestione dei Fondi da una SGR residente in uno Stato Membro a favore di un'altra SGR, residente in uno Stato membro diverso, dipendono in primo luogo da come si debba qualificare (*in primis* ai fini civilistici) un tale "trasferimento" di contratti.

Siamo infatti dell'avviso che, nella maggior parte dei casi, un eventuale "trasferimento" dei contratti di gestione dei Fondi debba comunque considerarsi un evento realizzativo ai fini fiscali e, pertanto, ci si domanda se sia più corretto considerarlo alla stregua di un trasferimento di azienda (o di un suo ramo) ovvero di un semplice trasferimento di singoli beni. In entrambi i casi eventuali plusvalenze (38) concorreranno a formare la base imponibile ai fini delle imposte sui redditi (senza considerare in questa sede l'IRAP), mentre ci potranno essere delle differenze ai fini dell'imposizione indiretta (dove avremo tendenzialmente, e alternativamente, l'imposta di registro applicabile al trasferimento di azienda e l'IVA (39) nel caso di trasferimento di singoli beni).

Segnaliamo, infine, che nel caso in cui il trasferi-

(38) Solitamente pari al valore intrinseco di tali contratti da misurare in base alle commissioni di gestione mediamente attese per i periodi di imposta futuri.

(39) IVA che, ove applicabile, potrebbe aumentare notevolmente il costo della transazione trattandosi nella maggior parte dei casi di IVA non detraibile per via dell'attività prevalentemente "esente" svolta dalle SGR.

mento avvenga tra SGR appartenenti al medesimo Gruppo societario di riferimento, vanno considerate anche tematiche relative ai prezzi di trasferimenti (*i.e.*, al fine di determinare un corrispettivo fiscalmente congruo) e ciò sia per quanto riguarda le imposte sui redditi sia l'IVA (quest'ultima ove applicabile).

3. CONCLUSIONI

Nei paragrafi precedenti si è cercato di mettere in luce le principali tematiche di natura fiscale cui gli operatori del settore dovranno porre attenzione nell'ipotesi in cui decidano di sfruttare l'istituto del "passaporto del gestore".

Come si è visto, si tratta in molti casi di tematiche complesse e delicate e, soprattutto, per la gran parte ancora oggi irrisolte (sia a livello normativo sia interpretativo).

Posto che il "passaporto del gestore" costituisce senza ombra di dubbio una novità importante per gli operatori del settore, ci si auspica che gli Stati membri eliminino le eventuali criticità di natura fiscale che potrebbero di fatto costituire un vero ostacolo alla diffusione del "passaporto", rendendo così vani gli sforzi fatti dal legislatore comunitario e, culminati appunto con l'approvazione della Direttiva UCITS IV, nell'ottica di offrire al settore del risparmio gestito un'opportunità di ripensare in maniera più efficiente e incisiva le proprie strategie di *business*.

Dott. Marco Vozzi – Avv. Edgardo Gagliardi

EVASIONE FISCALE IN INGHILTERRA: IL CASO TOWER MCASHBACK LLP V REVENUE AND CUSTOMS COMMISSIONERS

La sentenza *Tower MCashback LLP v Revenue & Customs Commissioners* (1) della Corte Suprema del Regno Unito non rappresenta che l'ultima tappa nel lungo percorso sull'evasione fiscale nel diritto tributario inglese. La sentenza, formulata con giudizio unanime dai sette *Law Lords*, ha lasciato molte questioni irrisolte e sembra aver reso necessaria l'imminente introduzione di una sezione GAAR (*General Anti-Avoidance Rule*) per chiarire ulteriormente la materia.

I fatti oggetto della disputa riguardano un sofisticato sistema di finanziamento ed investimento commerciale. Quattro compagnie (*Tower MCashback LLP1-4*) furono coinvolte nell'acquisto dei diritti informatici di *MCashback Ltd*; le quattro compagnie, di cui solamente due furono parti del processo (*Tower MCashback LLP1* e *Tower MCashback LLP2*), avevano richiesto una deduzione fiscale per "*first year capital allowances*" (deduzioni per spese di natura capitale per il primo anno di investimento) secondo le disposizioni del *Capital Allowances Act 2001* §45. Le due compagnie avevano allocato ingenti somme di denaro per l'acquisto di diritti informatici in un *Software Licensing Agreement* (SLA) con *MCashback Ltd*.

A prima vista, lo schema d'investimento sembrava motivato esclusivamente da considerazioni tributarie. Esso infatti operava per permettere agli investitori delle quattro compagnie (LLP1-4) di investire un ammontare ridotto (pari al massimo a 250.000 sterline) potendo poi usufruire di una deduzione quattro volte maggiore (pari a 1 miliardo di sterline). Essenzialmente, lo schema operativo segue la comune strategia fiscale di generare con capitale preso a prestito una perdita fiscale molto rilevante rispetto all'investimento originario.

Nell'ambito dell'industria informatica – il campo ove operava *MCashback Ltd* – questo schema presentava anche dei leciti obiettivi commerciali. Infatti, nonostante *MCashback* avesse collaudato un innovativo sistema di punti premio per i clienti della telefonia mobile (permettendo ai clienti vincenti di ottenere nei contratti telefonici dei minuti omaggio e non le solite tessere premio/fedeltà), alla compagnia mancava liquidità di investimento. La celerità dell'intera transazione (un elemento che la Corte scrutò come particolarmente sospetto) era motivata dal fatto che la deduzione per gli acquisti dei diritti

informatici e di *software* era limitata nel tempo e sarebbe scaduta il 31 marzo 2004. Inoltre, poiché la vendita comune dei diritti informatici e del *software* avrebbe comportato rischi finanziari e tributari, fu deciso all'ultimo momento di concludere l'accordo di acquisto in varie *tranche*, permettendo così agli investitori di acquistare alcuni elementi specifici e distinti del *software* (come il *customer support interface* o il *code generation software* al posto dell'intero programma). Il frazionamento della vendita in varie parti e a diversi acquirenti fu anch'esso oggetto di pesanti critiche, essendo stato ritenuto dalla Corte come una separazione non fondata su motivazioni commerciali (2).

Esaminando specificamente le transazioni di *LLP2* (la compagnia esposta maggiormente all'investimento in *MCashback Ltd*), si comprende come la stessa pagò £27.5 milioni per una licenza mondiale per l'utilizzo del *customer support interface software* del programma progettato da *MCashback*. In aggiunta a *LLP2* veniva garantito il 2.5 per cento di alcune commissioni pagate a *M'Rewards*. Della somma stabilita, tuttavia, solamente 5 milioni vennero pagati dagli investitori di *LLP2* mentre i rimanenti £22.5 milioni furono garantiti da *MCashback Finance UK Ltd* in un prestito non-personale (vale a dire un *non-recourse loan*).

Se si considera invece lo schema quale immaginato da *MCashback* con gli investimenti ottimali effettuati dalle quattro compagnie (LLP1-4), si scopre come esse avrebbero dovuto investire oltre £156 milioni nell'operazione, di cui 13 sarebbero stati pagati per consulenze finanziarie e legali, mentre i rimanenti £143 sarebbero stati versati per l'acquisto del *software*. In realtà, di questa somma complessiva di £143 milioni, solamente £26 avrebbero raggiunto le casse di *MCashback*, poiché i rimanenti £117 sarebbero stati finanziati da un operatore esterno (*MCashback Finance Ltd*). Quest'ultimo, a sua volta, avrebbe potuto generare la somma di £117 milioni solamente depositando un ammontare praticamente equivalente in alcune banche dell'isola di Guernsey dando così vita al c.d. "*schema circolare*". Gli investitori avrebbero quindi tentato di dedurre come spesa deduci-

(2) «[il frazionamento della vendita]... emphasizes the extreme unreality of selling the software rights 'in bits' when they were parts of a closely integrated system designed for a specialized task. To my mind it is only a little less unreal than for a syndicate which owns a racehorse in undivided shares to decide, 48 hours before the big race, to partition the animal so that one member takes the head and neck, and another the off-hind leg and so on.» *Tower MCashback*, paragrafo 71, Lord Hope.

(1) La sentenza *Tower MCashback LLP v Revenue and Customs Comr's* [2011] UKSC 19, [2011] All ER (D) 90 (May), è pubblicata integralmente, sia in lingua originale inglese e sia in lingua italiana, in *Boll. Trib. On-line*. La traduzione in lingua italiana è stata curata dallo stesso Autore del presente articolo, dott. J. CRIVELLARO.

bile di natura capitale i £143 milioni, nonostante in realtà fossero stati investitori (e a rischio di perdita) solamente per £26.

Il vantaggio fiscale è evidente se si considera come 1) le probabilità che il debito venisse riscosso (e non cancellato) da parte di MCashback Finance Ltd erano minime e 2) la probabilità che l'investimento fosse proficuo nei primi anni d'attività erano irrisorie.

Ad esempio, se un investitore avesse investito personalmente nel progetto £250.000, in aggiunta alle £750.000 provviste dallo schema di finanziamento, egli avrebbe totalizzato un investimento pari ad un £1.000.000. Se l'intera somma fosse stata deducibile come "capital allowance" ai sensi del *Capital Allowance Act 2001*, per un contribuente che si trovasse nell'aliquota del 40 per cento, sarebbe risultato un guadagno di oltre £150.000. Egli avrebbe infatti potuto dedurre immediatamente £400.000 dalla parcella fiscale (£1.000.000 x 40%) avendo investito solamente £250.000.

Ritornando a LLP2, l'erario inglese accettò la richiesta degli investitori di dedurre i primi £5 milioni, ma contestò che il rimanente ammontare di £22.5 milioni potesse essere considerato una "expenditure" (spesa) ai sensi delle disposizioni contro l'evasione fiscale.

Il Commissario Speciale Tributario del Tribunale di prima istanza, cui venne sottoposto il caso, fissò le seguenti conclusioni di fatto: 1) l'acquisto dei diritti nel *software* ed il finanziamento non erano delle "sham" (frodi fiscali) essendo convalidate da legittime valutazioni economiche, 2) il valore di mercato dei diritti del *software* era sostanzialmente inferiore al prezzo raggiunto dalle parti, 3) la probabilità che gli investitori ripagassero il debito contratto con MCashback Finance Ltd erano scarse, ed anzi era concreta la possibilità che il debito, fino al 60 per cento del suo ammontare, non venisse alla fine ripagato e venisse così cancellato (3). Alla luce di queste osservazioni, il Commissario Speciale favorì l'erario inglese, ma sia la High Court che la Corte d'Appello furono favorevoli al contribuente, non ritenendo che lo schema fosse stato attuato per scopi illegittimi permettendo così la deduzione dell'intero ammontare di £27 milioni.

La Corte Suprema, quando si espresse nel marzo 2011, concluse che solamente la parte dell'investimento non costituita da prestiti non-personali potesse essere considerata quale spesa deducibile (i £5 milioni). Ma la sentenza inglese va considerata anche alla luce del più generale contesto del diritto tributario britannico sull'evasione fiscale.

Il giudizio della Corte Suprema risulta infatti essere la più recente manifestazione giuridica di un travagliato percorso casistico nell'interpretazione della normativa concernente l'abuso e la frode fiscale. Negli ultimi decenni, due sentenze hanno influito in modo rilevante sul diritto dell'"anti-avoidance" inglese: il caso *Ensign Tankers v Stokes* e la recente

sentenza *BMBF* del 2008. La Corte fu chiamata a considerare entrambe le sentenze e a tentare di inquadrare il nuovo precedente giuridico in un panorama coerente e sensato.

Nella sentenza *Ensign Tankers*, una *partnership* acquistò i diritti d'autore per la produzione di un film pagando \$3.25 milioni direttamente e finanziando i restanti \$10.75 milioni con un prestito non personale. Il prestito era organizzato in modo che il venditore versasse questa somma alla banca in nome della *partnership* ma venisse ripagato della stessa somma il medesimo giorno quale pagamento dei costi di produzione. La House of Lords (4) concluse che dei \$14 milioni apparentemente investiti, solamente \$3.25 potevano essere ritenuti "spesi" dalla *partnership*, mentre caratterizzò il prestito-non-personale quale *joint venture* tra la *partnership* e il venditore dei diritti d'autore.

Nella sentenza *BMBF* (Barclays Mercantile), BM acquistò per £91 milioni un gasdotto dalla Irish Gas Board. L'oleodotto venne successivamente affittato all'Irish Gas Board, con la locazione garantita da un deposito pagato dal Gas Board alla Banca Barclays pari all'ammontare versato per l'acquisto. Di conseguenza, il deposito presso Barclays risultava essere indirettamente derivato dall'ammontare pagato da BM per l'acquisto del gasdotto. Nonostante il fisco inglese avesse rifiutato la scelta di BM di dedurre l'intero ammontare di £91 milioni come "spese" deducibili per l'acquisto, la House of Lords si espresse a favore del contribuente, disponendo che l'origine e la natura dei fondi di BM e la circolarità della transazione non costituissero elementi rilevanti per determinare l'abuso nella transazione.

La Corte Suprema tentò di distinguere la *ratio decidendi* di questi due casi nella formulazione della sentenza in *Tower MCashback*. Lord Walker distinse *BMBF* dai fatti di *Tower MCashback* in quanto le spese per l'acquisto del *software* (£143 milioni in tutto e £27.5 milioni per LLP2) erano largamente superiori al valore commerciale dei diritti, a differenza del valore commerciale del gasdotto che poteva essere invece riconducibile alla somma di £91 milioni. Allo stesso modo, Lord Walker vide con sospetto il fatto che, a differenza di *BMBF*, nella LLP2 in *MCashback* la somma di 27 milioni non fu mai versata materialmente. Allo stesso modo, la Corte si sforzò di distinguere *Ensign Tankers* da *MCashback* per il fatto che: 1) in *Ensign* le possibilità che il prestito venisse ripagato erano nulle, mentre non era matematicamente certo che non venisse ripagato il debito nel presente scenario, 2) e a differenza di *Ensign*, gli investitori della LLP2 acquisirono l'intero titolo nei diritti del *software* (pur suddiviso nelle categorie *software interface* etc.) e non solamente una percentuale (come poteva essere l'acquisto di un centesimo dell'intero *software*).

Chiaramente le sottili distinzioni ("wafer-thin distinctions") (5) ipotizzate dalla Corte Suprema per

(3) È importante notare come in Inghilterra alla constatazione dei fatti su cui si basa il giudizio del tribunale quando accerta elementi puramente fattuali (ma non le conclusioni giuridiche) viene attribuita una estrema deferenza e viene modificata dai tribunali di grado superiore solamente in casi eccezionali.

(4) Si tenga presente che la House of Lords nell'ottobre del 2009 fu ridenominata Corte Suprema.

(5) «Some might question whether the wafer-thin distinctions drawn by the Supreme Court are perhaps too fine to constitute good law»: K. CUMMINGS, *Tower M-post-tax: why the LLP ought*

differenziare i fatti di *Ensign Tankers*, *BMBF* e *MCashback* non sono state fonte di chiarezza bensì di incertezza per i consulenti chiamati a valutare la legittimità di queste sofisticate transazioni finanziarie. Allo stesso modo, l'interpretazione giuridica del *Capital Allowances Act 2001* da parte della Corte Suprema è stata oggetto di forti critiche. La tradizionale deferenza della magistratura per una interpretazione a favore del contribuente (adottando così la lettura dello statuto meno favorevole all'erario e più favorevole al contribuente) sembra essere stata ignorata a favore di una visione maggiormente rispettosa degli scopi della normativa. Anche in questo caso, permettere all'erario un'interpretazione estensiva dello statuto non circoscritta dalle precise parole nel testo della normativa è causa di perplessità per gli investitori che hanno costituito schemi sufficientemente ambigui da non essere chiaramente esclusi dall'applicazione della legge.

Nel decidere di non reinterpretare la sentenza *BMBF*, la Corte sembra riconoscere che l'uso di finanziamenti circolari (*transazioni ove il capitale investito viene indirettamente ripagato all'investitore durante l'acquisto stesso*) come anche l'utilizzo di prestiti non-personali non è sempre indicativo di un raggirio fiscale; la legittimità della transazione sarà valutata sui fatti particolari. Dal momento che la Corte non precisò come le precedenti sentenze giuridiche (*Ensign Tankers*, *BMBF* ed altre) dovessero essere inquadrare alla luce della nuova dottrina *MCashback*, sembra ora possibile la nascita di una sezione GAAR (6). A tale scopo il governo ha formato un comitato speciale sotto la direzione di *Graham Aaronson QC*, il quale ha in effetti consigliato l'introduzione della sezione nel diritto inglese (7). Tale nuova normativa, specialmente se ispirata ai modelli di successo attualmente in uso in Australia, Canada, Nuova Zelanda e Sud Africa, Paesi di Common law, ma anche nei Paesi Bassi e in Germania potrebbe apportare chiarezza e trasparenza in questa difficile area del diritto tributario inglese.

Introdurre una nuova sezione GAAR comporterebbe l'applicazione un singolo standard per l'analisi della legittimità di una transazione finanziaria motivata da presunte intenzioni abusive. Pertanto, invece di valutare la transazione alla luce delle difficili distinzioni definite nei precedenti giuridici in materia e nell'astrusa normativa, un GAAR nel diritto tributario britannico accerterebbe se il solo scopo della transazione sia stato l'intento di sfruttare alcuni privilegi fiscali e di violare quindi lo spirito legislativo della sezione tributaria.

Scrutando tra le varie GAAR applicate, sembrano emergere due principali fattori rilevanti ai fini dell'indagine. In primo luogo, va considerato lo scopo

not to have failed, in *Tax Journal* 1082:7, 24 Giugno 2011.

(6) «This latest decision has caused the Ramsay approach to be tied in a Gordian knot and it seems clear enough now that Parliament would need to intervene with a general statutory anti-avoidance provision which HMRC have been working on for some time now.». *Property Law Bulletin: Tax Bulletin*, Maggio 2011, 7.

(7) **GAAR Study: A Study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK System**, 11 Novembre 2011.

della transazione: uno scopo abusivo, vale a dire una transazione intrapresa solamente con l'intento di diminuire la parcella fiscale applicabile e non mossa da altre considerazioni commerciali o finanziarie, è spesso ritenuto illegittimo. In secondo luogo, deve valutarsi se il riconoscimento della legittimità della transazione violi l'intento legislativo e quindi se, nel riconoscere lo schema del contribuente, non sia stato eluso lo scopo legislativo (8).

Per esempio, negli Stati Uniti fu immaginata l'introduzione di una sezione GAAR che prevedesse che i privilegi fiscali ottenuti da una transazione potessero essere estesi ad un contribuente, solamente qualora egli potesse dimostrare che il beneficio fiscale non fosse l'unico motivo per attuare la transazione in quella maniera (9). Allo stesso modo, il GAAR canadese richiede ad un contribuente di dimostrare che la scelta di intraprendere una transazione commerciale sia stata dettata da genuini motivi di *bona fide* e non unicamente dal desiderio di ridurre o eliminare le tasse imponibili (10).

In conclusione, è curioso notare come l'enigma dei debiti non-personali (*non-recourse loans*) sia stato motivo di incertezza per i tributaristi americani negli ultimi sessant'anni. Fra le più importanti sentenze nel diritto sull'abuso fiscale nel regime federale americano, vi è la sentenza *Crane v Commissioner* del 1947. Il contribuente in *Crane* ereditò una proprietà ipotecata da un *non-recourse loan* di \$250.000 (11). Dopo aver beneficiato di una deduzione fiscale per il deprezzamento della proprietà pari a \$25.000, il contribuente tentò di rivendere la proprietà senza includere il valore del prestito nell'ammontare tassabile al momento della vendita.

In tal modo, il contribuente, con l'obiettivo della deduzione fiscale, dichiarò che il valore patrimoniale della casa includeva il prestito non-personale. Da quest'ultimo, che ammontava a \$250.000, poteva essere dedotto fiscalmente un deprezzamento per l'utilizzo ed il logorio dell'immobile (*depreciation*). In questo modo, il contribuente poté dedurre la somma di \$25.000. Se il contribuente non avesse incluso il prestito nel calcolo patrimoniale necessario per stabilire la deduzione fiscale, l'ammontare imponibile da cui detrarre una deduzione per l'utilizzo sarebbe stato nullo (pari a 0).

Il contribuente vendette poi la proprietà per \$3.000 con assunzione dell'ipoteca (il prestito non personale) da parte dell'acquirente. Egli tentò di sostenere che

(8) B. ARNOLD, *A Comparison of Statutory General Anti-Avoidance Rules and Judicial Anti-Avoidance Doctrines as a means of controlling tax avoidance: which is better?*, in *Comparative Perspectives on Revenue Law Essays in Honour of John Tiley* (ed. John Avery Jones, Peter Harris & David Oliver, Cambridge University Press 2010), 12.

(9) «A U.S. GAAR could be a single statutory rule made applicable to all transactions for which tax benefits are claimed under the Code. A GAAR could simply provide that the favorable tax consequences of a particular transaction would be realized only if the taxpayer were able to establish that tax avoidance was not the primary reason for the transaction.». J.B. LIBIN, *Congress Should Address Tax Avoidance Head on: The Internal Revenue Code Needs A GAAR*, 30 *Virginia Tax Law Review* 339, 351.

(10) *Income Tax Act*, Canada Sezione 245.

(11) Le cifre sono state arrotondate e semplificate per poter meglio rappresentare il concetto.

ai sensi dell'imposta sulla vendita dei beni di natura capitale (*capital gains tax*), il suo interesse nella proprietà sarebbe stato nullo poiché non poteva essere incluso il prestito non personale nel valore patrimoniale della proprietà. Infatti, la tassa sulle rendite di beni di natura capitale colpisce unicamente i proventi derivanti dalla vendita (vale a dire la differenza tra il prezzo di vendita e il prezzo d'acquisto).

Per il contribuente, sostenere che il prezzo di vendita fosse \$3.000 e il prezzo d'acquisto fosse \$0 (poiché egli ereditò la proprietà e il valore del prestito non era incluso) avrebbe significato una tassa minima pari al 25 per cento di \$3.000. L'erario americano, invece, sostenne che bisognasse includere nel prezzo di vendita il valore dell'ipoteca (\$250.000) in aggiunta al prezzo pagato dall'acquirente (\$3.000) ma inserendo anche nel prezzo d'acquisto il valore dell'ipoteca al netto del valore del deprezzamento per l'utilizzo della proprietà. Quindi, secondo l'erario americano e conformemente alla decisione della Corte Suprema, la tassa dovuta dal contribuente era riconducibile alla differenza tra \$253.000 - \$225.000.

La possibilità di includere nel valore della proprietà (ai sensi delle deduzioni per il deprezzamento della proprietà stessa) il valore di un prestito non personale comportava sostanziosi vantaggi fiscali. Essa permetteva infatti di posticipare il pagamento delle imposte, poiché le deduzioni sull'intero ammontare, incluso il prestito, erano permesse dall'inizio, mentre l'imposta sulla vendita della proprietà, includente il prestito, sarebbe stata applicata solamente al momento della vendita; permetteva inoltre al contribuente di sfruttare la differenza tra le diverse aliquote in maniera a lui più congeniale. Infatti egli avrebbe potuto beneficiare del fatto che la deduzione sull'ammontare della proprietà poteva essere dedotta dalle rendite ordinarie imponibili secondo l'aliquota più elevata, mentre l'imposta finale della vendita della proprietà era soggetta al regime fiscale facilitato per i *capital gains*. Di conseguenza, la sentenza Crane aiutò involontariamente l'espansione dei "tax shelters" dato che il prestito non-personale poteva essere incluso nella determinazione dell'investimento

di un contribuente.

Fu il caso *Commissioner v. Tufts* ben 35 anni dopo a risolvere, a danno del contribuente, il *vacuum legis* venutosi a creare. Nel caso Tufts, infatti, alcuni investitori tentarono di dedurre come perdite capitali dalla vendita dell'immobile (e quindi deducibili dalla parcella fiscale) l'intero ammontare investito, ivi incluso anche un debito *non-recourse*. Il Congresso americano, offeso dal chiaro intento fraudolento, rispose in maniera draconiana, introducendo le sezioni 183 e 465 del 28° Codice. La nuova normativa federale stabilì infatti che un contribuente non potesse dedurre le perdite capitali sostenute per investimenti secondari, salvo in circostanze particolari (12). In aggiunta, la sezione 465 stabilì che le perdite generate in queste attività di secondaria importanza per il contribuente (come l'investimento nelle proprietà edilizie per gli investitori in Tufts o l'investimento nei diritti informatici per gli investitori in MCashback) potessero essere dedotte solamente dai guadagni ricavati dalle medesime attività.

Nel caso in cui la Commissione Parlamentare britannica non dovesse ritenere valida l'introduzione del GAAR, sarebbe comunque auspicabile una regolarizzazione della materia alla luce degli sviluppi avuti negli USA. Infatti l'applicazione della normativa statunitense sulla non-deducibilità degli investimenti secondari, se applicata agli investitori in MCashback, eliminerebbe ogni possibile deduzione fiscale e risolvrebbe così alla radice qualsiasi sospetto di abuso tributario.

Dott. Jacopo Crivellaro

Juris Doctor nella Facoltà di Giurisprudenza della Columbia Law School a New York

(12) Per investimento secondario si intende l'investimento da parte di un contribuente in una attività secondaria rispetto all'impiego principale. Questa opportunità era spesso ricercata da liberi professionisti, i quali potevano così ridurre gli introiti derivanti dalla professione principale mediante le deduzioni generate da perdite in investimenti in aziende ed imprese non redditizie.

IMU E COSTITUZIONE

È prassi ormai consolidata nel tempo che l'istituzione di un nuovo tributo nel nostro ordinamento fiscale diventi evento scatenante per immediate, vaste verifiche ed eccezioni sulla compatibilità della relativa normativa con i principi basilari della nostra Costituzione, con particolare riferimento ai canoni sanciti dagli artt. 3, 23 e 53 della Carta.

A questa prassi non sembra sfuggire (e ci sono, per vero, elementi atti a giustificarla) la recente istituzione, in via sperimentale e inattesa, dal 2012 per un triennio, dell'*imposta municipale propria*, battezzata dai più con la sigla IMU, sulla base di una normativa già complessa e contorta *ab initio* (1).

Numerose e decise sono state le censure di patente violazione dei principi costituzionali sollevate non solo da Studiosi ed Esperti della materia tributaria, ma anche dalla stampa quotidiana, da operatori di vari settori e di semplici cittadini: un coro diffuso di proteste e di motivate contestazioni contro la scelta di applicare, in un momento poi di generale difficoltà economica del Paese, una nuova imposta particolarmente onerosa, con effetti espropriativi, e iniqua nei suoi meccanismi attuativi, in quanto rivolta a colpire a tappeto e alla cieca immobili senza alcun reddito, ma talvolta gravati da oneri o da situazioni di oggettiva e perdurante non-utilizzabilità.

Un aspetto particolarmente avversato dell'IMU sperimentale è stato comunque quello del ripristino della tassazione sulle *abitazioni principali* dei cittadini, bene essenziale ed elementare dell'uomo e della famiglia, con pesante aggravio, peraltro, della base imponibile rispetto alla situazione impositiva *ante* esonero di tali immobili (2).

Sussistono in sostanza tutte le premesse per prevedere e giustificare un vasto e sollecito ricorso ad azioni e iniziative politiche e legali per cercare di rimuovere, in tutto o in parte, i guasti più evidenti, odiosi e contestati della nuova imposizione.

In questo quadro e in questa prospettiva, appare importante e interessante incominciare a valutare i più probabili sbocchi concreti di queste preannunciate azioni e iniziative, con particolare riferimento all'orientamento della Corte Costituzionale, istituzionalmente destinata a vagliare la conformità ai principi costituzionali delle leggi.

Come ora è stato unanimemente rilevato, l'IMU è stata disegnata dal Legislatore "*a immagine e somiglianza*" della sostituita ICI: identici presupposti impositivi, identica delimitazione degli immobili tassabili e dei soggetti passivi, pressoché identiche le modalità

di applicazione del tributo; insomma, il legislatore, un pò per la fretta del "*cambio della guardia*" attuato fra i due tributi sopra indicati, un pò per pigrizia e per tranquillità propria e degli operatori coinvolti nell'applicazione dell'IMU, ha pensato bene di lasciare sostanzialmente immutato l'impianto normativo preesistente per l'ICI, con due grosse differenziazioni: quella, già ricordata, del ritorno alla tassazione delle abitazioni principali e relative pertinenze (ridotte ai fini della misura della tassazione) e l'applicazione *a latere* del tributo comunale di una quota riservata alle casse statali, da riscuotere a parte alle scadenze previste per il versamento dell'IMU.

Questo stato di cose è destinato ad assumere particolare rilevanza anche per quanto attiene a molti aspetti e problemi della nuova imposizione, in quanto spesso già affrontati e risolti ai fini dell'ICI nel corso del ventennio della sua applicazione: soluzioni e prassi già consolidate sulla base della formazione di indirizzi e di orientamenti amministrativi, giurisprudenziali e dottrinali.

Attenzione particolare merita, a questo punto, l'orientamento eventualmente già assunto dalla Corte Costituzionale su aspetti basilari riguardanti l'ICI; si rileva al riguardo che la Consulta si è pronunciata più volte (una ventina di sentenze e di ordinanze) sulla natura del tributo e sulla sua compatibilità con i canoni costituzionali dettati dagli artt. 3, 42 e 53 Cost., nonché sul tema di un eventuale eccesso di delega della sua normativa rispetto alla legge delegante.

I risultati di questa indagine non sembrano confortanti: *tutte le pronunce costituzionali hanno concluso in senso negativo rispetto alle censure sollevate*; la Corte ha ribadito in via preliminare l'esistenza di un'ampia facoltà discrezionale accordata al legislatore in materia di imposizione fiscale, legittimamente esercitabile entro il limite della non-arbitrarietà, nel determinare i singoli fatti espressivi della capacità contributiva, desumibile da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, sia esso un reddito, un consumo o un bene patrimoniale (3); il fatto, dunque, che vengano colpiti dall'ICI solo cespiti di natura immobiliare non è, di per sé – prosegue la Corte – significativo di illegittimità della relativa disposizione, né lo è la mancata deduzione dalla base imponibile delle eventuali passività contratte dal possessore dell'immobile per acquistare o costruire il bene. In merito alla censura di violazione degli artt. 42 e 53 Cost. per l'effetto espropriativo e lesivo della capacità contributiva, con riguardo anche all'elevatezza delle aliquote ICI, la Consulta ha rilevato che sarebbe riduttivo identificare la capacità contributiva con la proprietà di un determinato bene (sia esso un reddito o un

(1) Ved. in materia E. RIGHI, *Sulle esenzioni dall'IMU*, in *Boll. Trib.*, 2012, 653; e M. D'AMICO, *I dubbi sulla legittimità costituzionale dell'IMUP*, in *Arch. loc. e condom.*, 2012, 252.

(2) Art. 8 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, abolito successivamente dal D.L. 27 maggio 2008, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126.

(3) Corte Cost. 22 aprile 1997, n. 111, in *Boll. Trib.*, 1997, 968.

bene patrimoniale), esprimendo invece il prelievo fiscale l'idoneità generale del singolo a concorrere alle spese pubbliche, in relazione alla molteplicità degli obiettivi di politica fiscale che il legislatore può perseguire con la complessiva imposizione, anche al di là della mera esigenza di acquisire entrate al bilancio pubblico.

Sul punto della denunciata sperequazione di carico ICI sulle varie tipologie di immobili tassati, sulla base, cioè, di criteri e parametri assolutamente diversi e non comparabili, quali la rendita catastale, il valore contabile o di mercato, il reddito dominicale, ecc., atti a differenziare la misura del tributo da corrispondere senza alcun aggancio al valore effettivo del bene, la Corte ha difeso e giustificato le scelte "tecniche" del legislatore come non irragionevoli e dettate dalla eterogeneità delle ipotesi prese in esame (4), senza che ciò produca la violazione del principio sancito dall'art. 3 Cost.

Tutte le questioni di incostituzionalità sollevate, insomma, sono state dichiarate conclusivamente infondate o inammissibili, spesso con motivazioni frettolose e parziali, confermandosi con ciò la diffusa impressione che la Corte Costituzionale (5), in materia tributaria, si faccia carico – al di là della valutazione strettamente giuridica delle questioni portate al suo vaglio – dei problemi di bilancio degli enti pubblici impositori e degli effetti che la pronuncia costituzionale può produrre su tali bilanci ...

Se per la normativa IMU appare realisticamente improbabile un mutamento di indirizzi della Corte delle leggi su questioni già esaminate e decise in materia di disposizioni identiche o analoghe della legislazione afferente alla previgente ICI, ciò non intacca, né indebolisce la bontà e la fondatezza di problemi di costituzionalità inediti, in quanto collegati a innovative statuizioni riguardanti il nuovo tributo o, al limite, la riproposizione delle vecchie questioni sulla base di nuove prospettazioni logico-giuridiche.

In questa sede, lungi dall'intenzione e dalla presunzione di esaurire la complessa e variegata tematica riassunta nel titolo del presente scritto, ci limiteremo a toccare alcune questioni a nostro parere meritevoli di evidenziazione proprio sotto il profilo della compatibilità con i principi della nostra Costituzione; una prima questione, già sollevata nei giudizi d'anzì richiamati in tema di ICI, ma che assume oggi un rilievo particolare, è quella della *elevatezza della*

misura delle aliquote applicabili per l'IMU: i limiti originariamente fissati per l'ICI dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, per i fabbricati forniti di rendita catastale o in attesa di quest'ultima sono "saltati" in maniera incredibile; dalla "forbice" originaria del 4 al 6 per mille, possono oggi arrivare al 10,60 per mille (che è un salto notevolissimo e non giustificabile in periodo di crisi economica perdurante, specie nel settore edilizio), ma non è tutto: queste nuove aliquote vanno applicate su rendite catastali gravate da pesanti *moltiplicatori* (art. 13, quarto comma, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214).

Il *vulnus* è già estremamente grave, ma diviene ancora più grave e intollerabile se si tiene conto di una ulteriore peculiarità della materia: molte rendite catastali sono rimaste ferme nel tempo e possono onestamente essere definite "modeste" e "inadeguate" nella misura ai valori correnti, ma anche molte altre rendite hanno subito di recente aggiornamenti e adeguamenti pesanti, in applicazione di facoltà recentemente accordate ai Comuni nello specifico settore (ved. l'art. 3, comma 58, della legge 23 dicembre 1996, n. 662), che legittimano gli enti locali sunnominati a richiedere alle Agenzie del territorio – ex UTE – l'aggiornamento del classamento di immobili del territorio comunale ritenuto non adeguato e vedasi ancora l'istituzione, da parte sempre dei Comuni, delle *microzone* comunali, per le quali è prevista (art. 1, comma 335, della legge 30 dicembre 2004, n. 311) la *revisione parziale del classamento*, quando il rapporto medio di mercato e il corrispondente valore medio catastale si discostano significativamente dall'analogo rapporto relativo alle "microzone".

In altri termini, le pesantissime nuove aliquote IMU si applicano nella stessa misura percentuale a *tutti i fabbricati*, indipendentemente dal fatto che la base imponibile (rendita catastale) sia rimasta immutata da decenni e decenni oppure recentemente adeguata ed aggiornata!

Non è questa un'ipotesi di evidente, grave sperequazione e di disparità di trattamento fra situazioni simili? Si tenga conto del fatto che una sperequazione del genere può avvenire anche all'interno del medesimo territorio comunale e fra fabbricati contermini, ma potrebbe verificarsi anche all'interno del medesimo fabbricato nei confronti di distinte unità immobiliari solo in parte assoggettate all'adeguamento della rendita.

È – si potrà obiettare – un inconveniente inevitabile per leggi e regole a carattere generale; la nostra opinione conduce a una diversa deduzione: i guasti, ora rilevati, della fretta e del semplicismo del legislatore dell'IMU sperimentale potevano essere largamente ridotti differenziando la misura dei moltiplicatori a seconda dell'avvenuta o meno modifica delle rendite o con lo scaglionamento di tali misure in base all'epoca di determinazione della rendita catastale, perché è anche vero che rendite fissate in epoca recente, a parità di immobili, risultano adeguate rispetto a situazioni rimaste immutate nel tempo.

Altre situazioni patologiche, come quelle riguardanti situazioni particolari delle "seconde case", dei terreni e fabbricati agricoli, degli alloggi ex IACP,

(4) Corte Cost. 24 febbraio 2006, n. 67, in *Boll. Trib.*, 2006, 716.

(5) Numerose sono state le pronunce emesse dalla Corte Costituzionale in materia di ICI; ved., *ex multis*, 7 ottobre 1993, n. 370, in *Boll. Trib.*, 1993, 1828; 24 giugno 1994, n. 263, *ivi*, 1994, 1131; 12 aprile 1996, n. 113, *ivi*, 1996, 1002; n. 111/1997, cit.; 3 giugno 1998, n. 198, *ivi*, 1998, 1915; 2 aprile 1999, n. 119, *ivi*, 1999, 842; 28 giugno 1999, n. 200, *ibidem*, 1322; 28 novembre 2003, n. 345, *ivi*, 2004, 149; 7 novembre 2003, n. 336, *ibidem*, 151; n. 67/2006, cit.; 19 dicembre 2006, n. 429, *ivi*, 2007, 301; 27 febbraio 2008, n. 41, *ivi*, 2008, 1204, con nota di L. GEMMA BREZZONI, "Area utilizzabile a scopo edificatorio" tra Corte di Cassazione e Corte Costituzionale; 27 luglio 2009, n. 227, *ivi*, 2009, 1563; per i provvedimenti di rinvio alla Corte vedansi anche l'ordinanza del TAR dell'Umbria 6 dicembre 1993, n. 480, *ivi*, 1994, 92, e di Comm. trib. 1° grado di Como 3 giugno 1995, *ivi*, 1995, 1130.

ecc., sono già state adeguatamente evidenziate da altri Autori.

Un ulteriore rilievo di natura costituzionale, peraltro già sollevato dal Servizio Studi della Camera dei Deputati, riguarda il meccanismo inserito nel decreto sulle *semplificazioni* [D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44: cfr. art. 4, quinto comma, lett. i)] per garantire, dopo il versamento della prima rata dell'IMU, il raggiungimento dell'ammontare del gettito complessivo previsto per il 2012; con una procedura davvero inconsueta per una finalità anch'essa inconsueta (mai era stato previsto, finora, l'aggiustamento nel corso dello stesso periodo d'imposta della misura del tributo applicato!), la norma succitata consente la *modifica delle aliquote dell'imposta* in vigore, con evidente efficacia retroattiva, mediante *uno o più decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri!*

La statuizione, in sostanza, assegna a un decreto presidenziale, strumento normativo *sub primario*, e non ad una legge o altro atto avente forza di legge, la modifica della misura del tributo, in aperta e solare violazione del principio della *"riserva di legge"* sancito dall'art. 23 Cost. in materia di prestazioni patrimoniali («*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*»): solo la legge deve inderogabilmente prevedere e disciplinare i soggetti passivi del tributo, il presupposto (e, cioè, la situazione indice di capacità contributiva) e l'aliquota, almeno nella sua misura massima, vigendo questa inderogabile regola anche per i tributi locali (art. 3, comma 149, della legge n. 662/1996, e art. 52

del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446) (6).

È chiaro che la probabile *"non utilizzazione"* della norma in esame per l'avvenuto raggiungimento dei risultati di cassa con la prima rata IMU non incide minimamente sui rilievi di incostituzionalità sopra esposti; il problema, semmai, potrebbe spostarsi sugli adeguamenti tariffari dei Comuni, basati su norma incostituzionale e sulla circostanza abnorme di provvedimenti amministrativi largamente *retroattivi* nell'efficacia, a dispetto di principi consolidati di diritto amministrativo.

Un'ultima, breve considerazione riguarda il trattamento degli *immobili inagibili, inabitabili e di fatto non utilizzati*, per i quali il legislatore dell'IMU ha tardivamente recuperato (ved. D.L. n. 16/2012, convertito nella legge n. 44/2012) il regime di parziale tassazione già previsto ai fini ICI dall'art. 8 del D.Lgs. n. 504/1992: facendo mente al principio sancito dall'art. 53 Cost., quale *minima capacità contributiva* è ravvisabile in un immobile inagibile e inutilizzabile? Nessuna, zero o sottozero, perché il suo possessore potrà avere solo oneri per il forzato mantenimento nel suo patrimonio di un ingombro del genere; la riduzione dell'IMU, come, prima, quella dell'ICI, non risolve minimamente il problema dell'assenza di una qualsiasi giustificazione economica e fiscale per tassare questi immobili.

Eugenio Righi

(6) Cfr. per tutti G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991.

I DIRITTI DI COPIA DI ATTI E DOCUMENTI DEL PROCESSO TRIBUTARIO

1. Premessa

In un precedente intervento sulla pagine del *Bollettino* (1) era stata evidenziata la singolare disparità di trattamento tra Parte pubblica e parte privata relativamente alle sentenze e altri provvedimenti delle Commissioni tributarie, che sarebbero (e sono) trasmessi per via elettronica solo agli Uffici dell'Agenzia delle entrate e non anche ai contribuenti interessati o ai loro difensori officiati.

Per tutta risposta il D.M. 27 dicembre 2011 con effetto dal 1° marzo 2012 (2), aggiornando i diritti di rilascio di atti e documenti stabiliti dal precedente decreto 12 ottobre 1996, sembra aver accentuato tale disparità, con buona pace del principio del giusto processo a monte del quale la posizione, anche economica, delle parti processuali dovrebbe essere equanime e in parità (3).

2. La disparità tra soggetti

Innanzitutto l'art. 1 dell'anzidetto D.M. opera una singolare distinzione tra Uffici dell'Agenzia fiscale (non solo l'Agenzia delle entrate), autori degli atti di imposizione per cui è causa, e «*richiedenti diversi dall'ufficio impositore*», accomunando in quest'ultima categoria non solo i contribuenti ed i loro difensori che, per parteciparvi, hanno già dovuto corrispondere la tassa definita «*contributo unificato*», ma anche gli studiosi e i cultori del diritto tributario e gli stessi cittadini qualunque, che dovrebbero poter conoscere quantomeno l'esito di controversie giacché, in teoria, dovrebbero essere «*pubbliche*».

La disposizione appare in contrasto con l'art. 34 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che sancisce la pubblicità delle controversie per cui è stata richiesta la trattazione in udienza pubblica.

Ci si domanda, infatti, che senso abbia poter presenziare gratuitamente alle udienze, o almeno ad una parte di esse, e non poter conoscere altrettanto gratuitamente l'esito delle relative controversie, se tale conoscenza non comporta da parte degli Uffici di segreteria costi particolari e documentati diversi da quelli sostenuti per la celebrazione delle udienze.

Né si può addurre, in contrario, che analoghi diritti di copia sono richiesti dall'Autorità giudiziaria ordinaria, poiché nel giudizio tributario, a differenza che in ogni altro, gli Uffici di segreteria dipendono

ancora amministrativamente, nonostante le ripetute proteste della dottrina, dalla stessa Amministrazione finanziaria legata da un rapporto di concessione amministrativa e di vigilanza, giusta l'art. 59 del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, con le Agenzie fiscali che sono parte del giudizio stesso.

3. Le copie in formato cartaceo

Per quanto riguarda le copie cartacee, l'art. 2, primo e secondo comma, del D.M. in questione distingue tra copie «*senza certificazione di conformità*» e copie «*autentiche*».

Per il rilascio delle prime è prescritto, secondo la tabella Allegato 1, un diritto di copia «*forfetizzato*» di euro 1,50 per un numero di pagine da 1 a 4, di euro 3,00 per un numero di pagine da 5 a 10, di euro 6,00 per un numero di pagine da 11 a 20, di euro 12,00 per un numero di pagine da 21 a 50, di euro 25,00 per un numero di pagine da 51 a 100, e di euro 25,00 oltre le 100, più euro 15,00 per ogni ulteriori 100 pagine o frazione di 100.

Già queste misure destano ampie perplessità perché per ogni fotocopia presso un qualsiasi negozio di riproduzioni il prezzo varia da 0,10 a 0,15, cioè a circa un decimo del diritto ivi prescritto.

Ma la perplessità si rafforza ulteriormente se si passa alle copie autentiche, per le quali è dovuto un ulteriore diritto di euro 9,00, e così complessivamente da euro 10,50 ad euro 34,00 ecc. ecc., oltre naturalmente all'importo della carta bollata, ove prevista.

Inoltre tali diritti riguardano espressamente i «*documenti*», ossia secondo una definizione del linguaggio corrente «*scritture, atti che costituiscono una prova*», ma che nel linguaggio tecnico-processuale riguardano soltanto quelli prodotti da ciascuna delle parti (ved. l'art. 32 del D.Lgs. n. 546/1992) e quindi non comprendono gli «*atti*» (ivi previsti all'art. 19).

Se fosse valido questo linguaggio tecnico, secondo un'interpretazione che sembra confermata dai successivi commi terzo e quarto dello stesso decreto ministeriale dove gli «*atti*» sono distinti dai «*documenti*», si verificherebbe la paradossale situazione che il contribuente potrebbe ottenere, pagando i suddetti balzelli, solo copia dei documenti prodotti dalle altre parti e non anche dei verbali di causa, delle ordinanze e delle sentenze appartenenti al giudizio, che sono evidentemente atti del giudizio stesso.

4. Le copie in formato elettronico

Per quanto riguarda le copie in formato elettronico «*di ogni singolo atto e documento informatico*» (sic!),

(1) Ved. PERRUCCI, *Sentenze tributarie trasmesse per posta elettronica solo all'Agenzia delle entrate*, in *Boll. Trib.*, 2010, 1831.

(2) Pubblicato senza tabelle in *Boll. Trib.*, 2012, 356.

(3) Ricordiamo peraltro che la Parte pubblica, nel processo tributario, è generalmente rappresentata dall'Agenzia delle entrate che ha personalità giuridica ed autonomia finanziaria proprie e distinte da quelle dello Stato.

il D.M. in esame distingue fra atti e documenti “*prodotti dalle parti*” e atti e documenti “*trasferiti dall’archivio informatico degli uffici di segreteria*”.

Per ciascuno dei primi la tabella All. 3 prevede un diritto di copia “*forfettizzato*” di euro 1,00 fino a 40 kilobyte del file, di euro 2,00 da 41 a 100, di euro 4,00 da 101 a 200, di euro 8,00 da 201 a 500, di euro 15,00 da 501 a 1.000, e di euro 15,000 oltre 1,000 più ulteriori 6,00 ogni ulteriori 4.928 kilobyte o frazione di 4.928 kilobyte sino ad un massimo di euro 500,00.

Per ciascuno dei secondi la tabella All. 4 prevede un diritto di copia “*forfettizzato*” di euro 1,00 per pagine da 1 a 4, di euro 2,00 per pagine da 5 a 10, di euro 4,00 per pagine da 11 a 20, di euro 8,00 per pagine da 21 a 50 e di euro 15,00 per pagine da 51 a 100.

Se i relativi supporti sono forniti dal richiedente, la copia sarà rilasciata solo a condizione che il supporto medesimo sia utilizzabile dall’Ufficio al quale viene effettuata la richiesta.

Tuttavia non sono specificate la modalità con cui tali copie debbano essere richieste, anzi, da quanto risulta al successivo art. 3 del D.M. 27 dicembre 2011, sembrerebbe necessario che il contribuente presenti una domanda all’atto della quale corrispondere le spese per il rilascio; il che significa che, anche per ottenere le copie in formato elettronico, egli deve preventivamente recarsi presso l’Ufficio, e così, in sostanza, annullare i vantaggi (in termini di rapidità) connessi e sottesi a tale specifico mezzo di trasmissione.

5. *Gli adempimenti delle Segreterie delle Commissioni*

Non minori sono le perplessità che emergono da una lettura dell’art. 3, primo e secondo comma, del D.M. 27 dicembre 2011.

Innanzitutto è specificamente previsto che, fino

all’emanazione di un apposito regolamento previsto dall’art. 264 del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, il pagamento dei diritti di copia viene effettuato mediante l’applicazione di marche da bollo sulla domanda del richiedente a cura dell’Ufficio di segreteria; quindi con la necessità di protocollazione della domanda, esame del suo contenuto, identificazione e ricerca del documento, dichiarazione di conformità all’originale se richiesta, oltre all’apposizione di marche da bollo, almeno fino a quanto sarà emanato il decreto interministeriale previsto per il pagamento dell’imposta di bollo in via telematica dall’art. 6-*bis* del D.L. 9 febbraio 2012, n. 5 (convertito, con modificazioni, dalla legge 4 aprile 2012, n. 35).

Gli stessi Uffici di segreteria, che già si fanno carico di verificare e di riscuotere il contributo unificato con ogni conseguente responsabilità, anche personale dei funzionari ivi preposti, devono annotare sull’originale l’avvenuto rilascio di copia delle sentenze o di altri provvedimenti dell’Autorità giudiziaria in forma esecutiva, come previsto per le Cancellerie dall’art. 475 c.p.c., assumendosi questa ulteriore responsabilità.

A ciò si aggiunga che le Segreterie delle Commissioni tributarie sono costantemente onerate di trasmettere alla Sogei le statistiche di tutti i provvedimenti depositati, evidentemente per evitare agli Uffici finanziari, che già ottenevano copia in via telematica di ciascun provvedimento, di elaborare direttamente tali statistiche e di trasmetterle agli Uffici competenti.

Tali disposizioni sarebbero certamente benvenute se il personale di Segreteria addetto alle Commissioni tributarie fosse adeguatamente qualificato e in numero tale da poter far fronte a tali ulteriori delicati e gravosi compiti; in caso contrario, essendo la “*coperta troppo corta*”, vi è il rischio concreto che tutto ciò vada a detrimento della funzione giurisdizionale cui lo stesso personale non togato deve collaborare.

Avv. Ubaldo Perrucci

UN NOBEL PER L'EUROPA

Caro Lettore,

diciamo la verità. L'Unione europea non gode, in questo momento, di grande popolarità. La crisi economica che ci attanaglia costringe gli organismi europei a continui interventi che danno luogo a riunioni senza fine di autorevoli esponenti dei vari Paesi, che discutono animatamente dando però la sensazione di essere non su posizioni comuni ma opposte. Sembrano emergere vecchi e mai sopiti nazionalismi, orgogli di campanile, arroganze dovute ad antiche discendenze. Per di più, al cittadino qualunque certi provvedimenti economici, che purtroppo richiedono sacrifici per (quasi) tutti, appaiono come imposti dall'Europa. E tutto ciò per un fraintendimento dovuto ai mezzi di informazione di massa ma, talvolta, anche a chi ci governa. Dire "Ce lo impone l'Europa", induce a far ritenere, almeno al cittadino non bene informato, che, se non ci fosse l'Europa, quei sacrifici non verrebbero richiesti. Non è così, naturalmente, perché le decisioni prese in sede europea sono comuni, dunque anche dei singoli Stati, che poi devono tradurle in pratica nei loro rispettivi ordinamenti. Bisognerebbe chiedersi che cosa sarebbe stato di noi, e della nostra fragile economia, se non ci fosse stata l'Europa.

D'altra parte, l'idea di Europa cominciò a tradursi in pratica proprio sul finire del conflitto mondiale, quando le macerie della guerra avevano distrutto anche l'economia. "Prima ancora che terminassero le ostilità, era apparso chiaro a numerose menti che la separazione politica dell'Europa, lungi dal manifestare la sua vitalità e dal preservare le possibilità particolari a ciascuna delle personalità nazionali che la compongono, era un fattore di indebolimento e di declino. Fu così che nacque a Londra, prima della liberazione del Belgio, dell'Olanda e del Lussemburgo, un avvicinamento psicologico la cui prima manifestazione fu il Benelux... A poco a poco, prendeva dunque piede la vaga idea che non bastava più essere francesi, tedeschi, italiani... A partire dalla dichiarazione di sir Winston Churchill, nel 1946, a favore di un avvicinamento politico europeo, si assiste a un vero e proprio moltiplicarsi di buone volontà ... con molteplici iniziative tendenti a studi, a contatti, ad avvicinamenti sotto la parola "europeo". Ma se può sembrare che vi sia unanimità circa la parola, tutte le opposizioni o le incertezze sussistono sulla natura, sul campo, sulla portata dell'Europa che si vuol fare. Tra liberali

e dirigisti ... tra partigiani di un semplice avvicinamento senza abbandono di sovranità, sostenuto dagli inglesi, e artefici di un movimento che andrebbe sotto una forma qualsiasi verso una fusione, verso gli Stati Uniti (d'Europa), verso un federalismo, nulla è netto, nulla è acquisito".

Queste frasi illuminanti, dovute a J.F.Deniau e tratte dal suo libro "Il mercato comune", edito da Garzanti, sembrano scritte oggi ed invece risalgono al 1959, segno inequivocabile delle difficoltà che l'idea di Europa ha dovuto affrontare e deve ancora affrontare per poter pervenire a risultati definitivi.

Eppure, la marcia non si è fermata un solo istante. Alcune tappe sono affidate ad organismi via via posti in atto per poter giungere alla situazione odierna. Basterà ricordare l'Organizzazione europea di cooperazione economica (OECE), l'Unione europea dei pagamenti (UEP), la Comunità europea del carbone e dell'acciaio (CECA), l'Unione europea occidentale (UEO), la Comunità economica europea (Mercato comune), la Comunità europea dell'energia atomica (Euratom), eccetera.

Ma se il cammino verso gli Stati Uniti d'Europa appare ancora lungo ed irto di difficoltà, c'è un risultato che l'Europa ha certamente ottenuto ed è quello della pace tra i suoi popoli. Quando vediamo esponenti francesi e tedeschi seduti intorno ad uno stesso tavolo a dialogare, a discutere, a cercare accordi, quasi non crediamo ai nostri occhi, visto che Francia e Germania sono stati all'origine di conflitti addirittura mondiali. Perciò – a dispetto di chi ha sempre da ridire su tutto e su tutti – bisogna accogliere con profonda soddisfazione il conferimento proprio all'Europa del premio Nobel per la pace per il 2012. Il comitato norvegese per il premio Nobel ha motivato la sua scelta sottolineando il contributo che per sei decenni l'Unione europea ha dato a favore della pace e della riconciliazione, della democrazia e dei diritti umani in Europa. L'Unione europea, afferma il citato comitato, "ha contribuito a trasformare la maggior parte dell'Europa da un continente di guerra in un continente di pace". Sarà soddisfatto Jean Monnet, l'autore della CECA, che affermò: "Quando si guarda al passato e si prende coscienza dell'enorme disastro che gli europei hanno provocato a se stessi negli ultimi due secoli, si rimane letteralmente annichiti". Non fosse che per questo risultato di pace, verrebbe da tifare, comunque, per l'Europa.

Giuseppe Giuliani

Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, recante disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012. Proroga di termine per l'esercizio di delega legislativa.

(Legge 7 dicembre 2012, n. 213, in suppl. ord. n. 206 alla G.U. n. 286 del 7.12.2012)

Art. 1

1. Il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, recante disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012, è convertito in legge con le modificazioni riportate in allegato alla presente legge.

2. All'articolo 40, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni, le parole: «tre anni» sono sostituite dalle seguenti: «quattro anni».

3. Restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodottisi ed i rapporti giuridici sorti sulla base delle norme del decreto-legge 16 novembre 2012, n. 194, recante disposizioni integrative per assicurare la tempestività delle procedure per la ripresa dei versamenti tributari e contributivi sospesi da parte di soggetti danneggiati dal sisma del maggio 2012, non convertite in legge.

4. La presente legge entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale.

(Si omette la pubblicazione delle modificazioni di cui all'allegato in quanto sono state evidenziate mediante il carattere corsivo nel testo coordinato sotto riportato. Il testo del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, è stato pubblicato nel fascicolo n. 20/2012, 1467).

Testo del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, coordinato con la legge di conversione 7 dicembre 2012, n. 213, recante: «Disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012.».

(Testo coordinato a cura del Min. grazia e giustizia in suppl. ord. n. 206 alla G.U. n. 286 del 7.12.2012)

(Omissis).

TITOLO II PROVINCE E COMUNI

(Omissis).

Art. 9

Disposizioni in materia di verifica degli equilibri di bilancio degli enti locali, di modifiche della disciplina IPT, di IMU, di riscossione delle entrate, di cinque per mille

(Omissis).

2. All'articolo 56 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) dopo il comma 1, è inserito il seguente: «1-bis. Le formalità di cui al comma 1 possono essere eseguite su tutto il territorio nazionale con ogni strumento consentito dall'ordinamento e con destinazione del gettito dell'imposta alla Provincia ove ha sede legale o residenza il soggetto passivo, inteso come avente causa o intestatario del veicolo.»;

b) al comma 4, le parole: «di ciascuna provincia nel cui territorio sono state eseguite le relative formalità» sono sostituite dalle seguenti: «della provincia titolare del tributo ai sensi del comma 1-bis».

3. All'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 12-bis, ultimo periodo, le parole: «30 settembre» sono sostituite dalle seguenti: «31 ottobre»;

b) al comma 12-ter, ultimo periodo, le parole: «il 30 settembre 2012» sono sostituite dalle seguenti: «novanta giorni dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto di approvazione del modello di dichiarazione dell'imposta municipale propria e delle relative istruzioni».

4. In attesa del riordino della disciplina delle attività di gestione e riscossione delle entrate degli enti territoriali e per favorirne la realizzazione, i termini di cui all'articolo 7, comma 2, lettera gg-ter), del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, e all'articolo 3, commi 24, 25 e 25-bis, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, sono stabiliti al 30 giugno 2013.

5. Per consentire una efficace gestione della procedura di erogazione delle devoluzioni del 5 per mille dell'IRPEF disposte dai contribuenti in favore delle associazioni del volontariato e delle altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale, nonché delle organizzazioni di promozione sociale e delle associazioni e fondazioni riconosciute di cui all'articolo 10, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 460 del 1997, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali stipula apposite convenzioni a titolo gratuito ai sensi dell'articolo 15 della legge 7 agosto 1990, n. 241, con l'Agenzia delle entrate, al fine della erogazione dei contributi del 5 per mille alle medesime organizzazioni. La gratuità di cui al precedente periodo si estende alle convenzioni già in precedenza stipulate con amministrazioni pubbliche per le attività di cui al medesimo comma e in relazione agli anni finanziari 2010, 2011 e 2012.

6. Al comma 3 dell'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, le parole da: «e gli elementi» fino alla fine, sono sostituite dalle seguenti: «, gli elementi rilevanti ai fini dell'individua-

zione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali.».

6-bis. A seguito della verifica del gettito dell'imposta municipale propria dell'anno 2012, da effettuare entro il mese di febbraio 2013, si provvede all'eventuale conseguente regolazione dei rapporti finanziari tra lo Stato e i comuni, nell'ambito delle dotazioni del fondo sperimentale di riequilibrio e dei trasferimenti erariali previste a legislazione vigente.

6-ter. Le disposizioni di attuazione del comma 3 dell'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, come modificato dal comma 6 del presente articolo, sono quelle del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200.

6-quater. Per esigenze di coordinamento, fermi la data e gli effetti delle incorporazioni previsti dall'articolo 23-quater del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135:

a) al comma 10 del predetto articolo 23-quater sono apportate le seguenti modificazioni:

1) il numero 3) della lettera d) è sostituito dal seguente:

“3) ai commi 3-bis e 4, le parole: ‘del territorio’ sono sostituite dalle seguenti: ‘delle entrate’;”

2) dopo la lettera d) è aggiunta la seguente:

“d-bis) all'articolo 67, comma 3, secondo periodo, dopo le parole:

‘pubbliche amministrazioni’ sono inserite le seguenti: ‘, ferma restando ai fini della scelta la legittimazione già riconosciuta a quelli rientranti nei settori di cui all'articolo 19, comma 6, terzo periodo, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165.’;”

b) tenuto conto dell'incorporazione dell'Agenzia del territorio nell'Agenzia delle entrate, si intende che i due componenti di cui all'articolo 64, comma 4, del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, successivamente al 1° dicembre 2012 deliberano per le sole materie ivi indicate.

6-quinquies. In ogni caso, l'esenzione dall'imposta sugli immobili disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, non si applica alle fondazioni bancarie di cui al decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153.

(Omissis).

TITOLO III SISMA DEL MAGGIO 2012

Art. 11

Ulteriori disposizioni per favorire il superamento delle conseguenze del sisma del maggio 2012

01. (Omissis).

1. Al fine della migliore individuazione dell'ambito di applicazione del vigente articolo 3-bis del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con

modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, e per favorire conseguentemente la massima celerità applicativa delle relative disposizioni:

a) nel decreto-legge 6 giugno 2012, n. 74, convertito, con modificazioni, dalla legge 1 agosto 2012, n. 122:

(Omissis).

5-bis) all'articolo 8, comma 7, il terzo periodo è sostituito dal seguente:

“Gli impianti alimentati da fonti rinnovabili già autorizzati alla data del 30 settembre 2012 accedono agli incentivi vigenti alla data del 6 giugno 2012, qualora entrino in esercizio entro il 31 dicembre 2013”;

(Omissis).

1-bis. Per i fabbricati rurali situati nei territori dei comuni delle province di Bologna, Modena, Ferrara, Mantova, Reggio Emilia e Rovigo, interessati dagli eventi sismici dei giorni 20 e 29 maggio 2012, come individuati dall'articolo 1, comma 1, del decreto-legge 6 giugno 2012, n. 74, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° agosto 2012, n. 122, il termine di cui all'articolo 13, comma 14-ter, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, è prorogato al 31 maggio 2013. Alla compensazione degli effetti finanziari sui saldi di finanza pubblica conseguenti all'attuazione del presente comma, pari a 2 milioni di euro per l'anno 2012, si provvede mediante corrispondente utilizzo del fondo di cui all'articolo 6, comma 2, del decreto-legge 7 ottobre 2008, n. 154, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2008, n. 189, e successive modificazioni.

(Omissis).

1-quater. Le disposizioni del decreto-legge 6 giugno 2012, n. 74, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° agosto 2012, n. 122, si applicano integralmente anche al territorio del comune di Motteggiana. Conseguentemente, anche ai fini della migliore attuazione e della corretta interpretazione di quanto disposto dall'articolo 67-septies del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, come modificato dal presente articolo, nell'allegato 1 al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 1° giugno 2012, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 130 del 6 giugno 2012, è inserito, nell'elenco della provincia di Mantova, il seguente comune: “Motteggiana”.

(Omissis).

3-ter. All'articolo 67-septies del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1, la parola: “Motteggiana,” è soppressa;

b) dopo il comma 1 è inserito il seguente:

“1-bis. Le disposizioni previste dagli articoli 2, 3, 10, 11 e 11-bis del decreto-legge 6 giugno 2012, n. 74, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° agosto 2012, n. 122, e successive modificazioni, e dall'articolo 3-bis del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, si applicano alle imprese, ove risulti l'esistenza del nesso causale tra i danni e gli eventi sismici del

20 e 29 maggio 2012, ricadenti nei comuni di Argelato, Bastiglia, Campegine, Campogalliano, Castelfranco Emilia, Modena, Minerbio, Nonantola, Reggio Emilia e Castelvetro Piacentino. Dall'attuazione del presente comma non devono derivare nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica”;

c) al comma 2, dopo le parole: “comma 1” sono inserite le seguenti:

“e al comma 1-bis”.

3-quater. All'articolo 67-octies del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) dopo il comma 1 è inserito il seguente:

“1-bis. Possono altresì usufruire del credito di imposta di cui al comma 1 le imprese ubicate nei territori di cui all'articolo 1, comma 1, del decreto-legge 6 giugno 2012, n. 74, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° agosto 2012, n. 122, che, pur non beneficiando dei contributi ai fini del risarcimento del danno, sono tenute al rispetto degli adempimenti di cui all'articolo 3, comma 10, del medesimo decreto-legge n. 74 del 2012, per la realizzazione dei medesimi interventi”;

b) al comma 3, le parole: “di cui al comma 1” sono sostituite dalle seguenti: “di cui ai commi 1 e 1-bis”;

4. Per ragioni attinenti agli eventi sismici che hanno interessato le regioni Emilia-Romagna, Lombardia e Veneto nel maggio 2012, alle richieste di anticipazione della posizione individuale maturata di cui all'articolo 11, comma 7, lettere b) e c), del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, avanzate da parte degli aderenti alle forme pensionistiche complementari residenti nelle province di Bologna, Modena, Ferrara, Mantova, Reggio Emilia e Rovigo, si applica in via transitoria quanto previsto dall'articolo 11, comma 7, lettera a), del citato decreto legislativo n. 252 del 2005, a prescindere dal requisito degli otto anni di iscrizione ad una forma pensionistica complementare, secondo le modalità stabilite dagli statuti e dai regolamenti di ciascuna specifica forma pensionistica complementare. Il periodo transitorio ha durata triennale a decorrere dal 22 maggio 2012.

5. In considerazione della mancata sospensione degli obblighi dei sostituti di imposta, conseguente al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 1° giugno 2012, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana 6 giugno 2012, n. 130, i sostituti di cui al predetto decreto che, a partire dal 20 maggio 2012, non hanno adempiuto agli obblighi di riversamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, nonché sui redditi di lavoro autonomo, e relative addizionali già operate ovvero che non hanno adempiuto alla effettuazione e al riversamento delle stesse successivamente a tale data, regolarizzano gli adempimenti e i versamenti omessi entro il 20 dicembre 2012, senza applicazione di sanzioni e interessi. Effettuato il versamento, i sostituti operano le ritenute IRPEF sui redditi di lavoro dipendente e assimilati e relative addizionali nei limiti di cui all'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 5 gennaio 1950, n. 180.

6. I pagamenti dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria, sospesi ai sensi dei decreti del Ministro dell'economia e delle finanze 1 giugno 2012 e 24 agosto 2012, pubblicati nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana, rispettivamente, del 6 giugno 2012, n. 130, e del 30 agosto 2012, n. 202, nonché dell'articolo 8, comma 1, del decreto-legge 6 giugno 2012, n. 74, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° agosto 2012, n. 122, sono effettuati entro il 20 dicembre 2012, senza applicazione di sanzioni e interessi.

6-bis. Ai fini della migliore attuazione e della corretta interpretazione di quanto disposto dall'articolo 67-septies del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, come modificato dal presente articolo, nell'allegato 1 al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 1° giugno 2012, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 130 del 6 giugno 2012, sono inseriti, nell'elenco delle rispettive province, i seguenti comuni: “Ferrara”; “Mantova”.

7. Fermo restando l'obbligo di versamento nei termini previsti, per il pagamento dei tributi, contributi e premi di cui al comma 6, nonché per gli altri importi dovuti dal 1° dicembre 2012 al 30 giugno 2013, i titolari di reddito di impresa che, limitatamente ai danni subiti in relazione alla attività di impresa, hanno i requisiti per accedere ai contributi di cui all'articolo 3 del decreto-legge 6 giugno 2012, n. 74, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° agosto 2012, n. 122, ovvero all'articolo 3-bis del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, in aggiunta ai predetti contributi, possono chiedere ai soggetti autorizzati all'esercizio del credito operanti nei territori di cui all'articolo 1, comma 1, del citato decreto-legge n. 74 del 2012, un finanziamento assistito dalla garanzia dello Stato, della durata massima di due anni. A tale fine, i predetti soggetti finanziatori possono contrarre finanziamenti, secondo contratti tipo definiti con apposita convenzione tra la società Cassa depositi e prestiti SpA e l'Associazione bancaria italiana, assistiti dalla garanzia dello Stato, fino ad un massimo di 6.000 milioni di euro, ai sensi dell'articolo 5, comma 7, lettera a), secondo periodo, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, e successive modificazioni. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro il 18 ottobre 2012, sono concesse le garanzie dello Stato di cui al presente comma e sono definiti i criteri e le modalità di operatività delle stesse. Le garanzie dello Stato di cui al presente comma sono elencate nell'allegato allo stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze di cui all'articolo 31 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

7-bis. Fermo restando che fra i titolari di reddito di impresa di cui al comma 7 già rientrano i titolari di reddito di impresa commerciale, il finanziamento di cui al predetto comma 7 può essere altresì chiesto ai soggetti autorizzati all'esercizio del credito ivi previsti, previa integrazione della convenzione di cui al medesimo comma 7:

a) se dotati dei requisiti per accedere, limitatamente

ai danni subiti in relazione alle attività dagli stessi rispettivamente svolte, ai contributi di cui all'articolo 3 del decreto-legge 6 giugno 2012, n. 74, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° agosto 2012, n. 122, ovvero all'articolo 3-bis del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, dai titolari di reddito di lavoro autonomo, nonché dagli esercenti attività agricole di cui all'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, per il pagamento dei tributi, contributi e premi di cui al comma 6, nonché per gli altri importi dovuti dal 1° dicembre 2012 al 30 giugno 2013;

b) dai titolari di reddito di lavoro dipendente, proprietari di una unità immobiliare adibita ad abitazione principale classificata nelle categorie B, C, D, E e F della classificazione AeDES, per il pagamento dei tributi dovuti dal 16 dicembre 2012 al 30 giugno 2013.

7-ter. I soggetti di cui al comma 7-bis, lettere a) e b), per accedere al finanziamento di cui al comma 7 presentano ai soggetti finanziatori di cui al medesimo comma 7 la documentazione prevista dal comma 9. A questi fini, per i soggetti di cui al comma 7-bis, lettera a), l'autodichiarazione, nella parte riguardante la "ripresa piena dell'attività", si intende riferita alla loro attività di lavoro autonomo ovvero agricola; la stessa parte di autodichiarazione è omessa dai soggetti di cui al comma 7-bis, lettera b).

7-quater. Salvo quanto previsto dai commi 7-bis e 7-ter relativamente a tali commi, trovano in ogni caso applicazione le disposizioni di cui ai commi 7 e 8, nonché da 10 a 13 del presente articolo.

8. I soggetti finanziatori di cui al comma 7 comunicano all'Agenzia delle entrate i dati identificativi dei soggetti che omettono i pagamenti previsti nel piano di ammortamento, nonché i relativi importi, per la loro successiva iscrizione, con gli interessi di mora, a ruolo di riscossione.

9. Per accedere al finanziamento di cui al comma 7, i contribuenti presentano ai soggetti finanziatori di cui al medesimo comma:

a) una autodichiarazione, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, e successive modificazioni, che attesta:

1) il possesso dei requisiti per accedere ai contributi di cui all'articolo 3 del predetto decreto-legge n. 74 del 2012, ovvero dell'articolo 3-bis del predetto decreto-legge n. 95 del 2012; nonché

2) la circostanza che i danni subiti in occasione degli eventi sismici, come comprovati dalle perizie occorrenti per accedere ai contributi di cui al numero 1), sono stati di entità effettivamente tale da condizionare ancora una ripresa piena della attività di impresa;

b) copia del modello di cui al comma 11, presentato telematicamente all'Agenzia delle entrate, nel quale sono indicati i versamenti di cui al comma 6 sospesi fino al 30 novembre 2012, l'importo da pagare dal 1° dicembre 2012 al 30 giugno 2013, nonché della ricevuta che ne attesta la corretta trasmissione;

c) alle rispettive scadenze, per gli altri importi di

cui al comma 7, copia dei modelli di pagamento relativi ai versamenti riferiti al periodo dal 1° dicembre 2012 al 30 giugno 2013.

"9-bis. Per accedere al finanziamento di cui al comma 7, i contribuenti di cui al comma 7-bis, lettera b), dimostrano il possesso dei requisiti ivi previsti ai soggetti finanziatori di cui al medesimo comma 7".

10. Gli interessi relativi ai finanziamenti erogati, nonché le spese strettamente necessarie alla loro gestione, sono corrisposti ai soggetti finanziatori di cui al comma 7 mediante un credito di imposta di importo pari, per ciascuna scadenza di rimborso, all'importo relativo agli interessi e alle spese dovuti. Il credito di imposta è utilizzabile ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, senza applicazione del limite di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, ovvero può essere ceduto secondo quanto previsto dall'articolo 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. La quota capitale è restituita dai soggetti di cui al comma 7 a partire dal 1° luglio 2013 secondo il piano di ammortamento definito nel contratto di finanziamento.

11. Con provvedimento del Direttore della Agenzia delle entrate da adottare entro il 31 ottobre 2012, è approvato il modello indicato al comma 9, lettera b), idoneo altresì ad esporre distintamente i diversi importi dei versamenti da effettuare, nonché sono stabiliti i tempi e le modalità della relativa presentazione. Con analogo provvedimento possono essere disciplinati modalità e tempi di trasmissione all'Agenzia delle entrate, da parte dei soggetti finanziatori, dei dati relativi ai finanziamenti erogati e al loro utilizzo, nonché quelli di attuazione del comma 8.

12. Ai fini del monitoraggio dei limiti di spesa, l'Agenzia delle entrate comunica al Ministero dell'economia e delle finanze i dati risultanti dal modello di cui al comma 9, lettera b), i dati delle compensazioni effettuate dai soggetti finanziatori per la fruizione del credito d'imposta e i dati trasmessi dai soggetti finanziatori.

13. Agli oneri derivanti dal comma 10, valutati in 145 milioni di euro per l'anno 2013 e in 70 milioni di euro per l'anno 2014, si provvede a valere sulle risorse di cui all'articolo 7, comma 21, del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, derivanti dalle riduzioni di spesa previste dallo stesso decreto. Ai sensi dell'articolo 17, comma 12, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento del tesoro provvede al monitoraggio degli oneri di cui al primo periodo. Nel caso di scostamenti rispetto alle previsioni di cui al primo periodo, dovuti a variazioni dei tassi di interesse, alla copertura finanziaria del maggior onere risultante dall'attività di monitoraggio si provvede a valere sulle medesime risorse di cui al citato periodo.

13-bis. Nell'ambito degli interventi per la ricostruzione, l'assistenza alle popolazioni e la ripresa economica, avviati entro il 31 dicembre 2012, nei territori dei comuni delle province di Bologna, Modena, Ferrara, Mantova, Reggio Emilia e Rovigo, interessati da-

gli eventi sismici dei giorni 20 e 29 maggio 2012, la presentazione da parte dell'affidatario della richiesta di subappalto di lavori di cui all'articolo 118 del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, e successive modificazioni, unitamente alla documentazione ivi prevista, costituisce in ogni caso titolo sufficiente per l'ingresso del subappaltatore in cantiere e per l'avvio da parte di questo delle prestazioni oggetto di subaffidamento. È fatto salvo ogni successivo controllo della stazione appaltante in ordine alla sussistenza dei presupposti per il rilascio dell'autorizzazione al subappalto. Le autorizzazioni al subappalto dei lavori realizzati o in corso di realizzazione hanno efficacia, in ogni caso, dalla data delle relative richieste.

13-ter. Al fine di garantire la corretta applicazione delle agevolazioni di cui all'articolo 16-bis, comma 1, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e di cui all'articolo 11, comma 1, del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, le citate norme si interpretano nel senso che esse sono applicabili anche ai soggetti danneggiati dagli eventi sismici del 20 e 29 maggio 2012, beneficiari del contributo di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 4 luglio 2012, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 156 del 6 luglio 2012, relativamente alla quota delle spese di ricostruzione sostenuta dai medesimi.

13-quater. Per i soggetti di cui all'articolo 6, comma 4, del decreto-legge 6 giugno 2012, n. 74, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° agosto 2012, n. 122, il decorso dei termini processuali, comportanti prescrizioni e decadenze da qualsiasi diritto, azione ed eccezione, continua a essere sospeso sino al 30 giugno 2013 e riprende a decorrere dalla fine del periodo di sospensione.

Art. 11-bis

Regioni a statuto speciale e province autonome di Trento e di Bolzano

1. Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano attuano le disposizioni di cui al presente decreto nelle forme stabilite dai rispettivi statuti di autonomia e dalle relative norme di attuazione.

Art. 12

Entrata in vigore

1. Il presente decreto entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e sarà presentata alle Camere per la conversione in legge.

Estensione dell'invio delle comunicazioni alle parti processuali mediante Posta Elettronica Certificata, di cui all'articolo 16, comma 1-bis, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 anche alle regioni: Abruzzo, Basilicata, Calabria, Emilia Romagna, Lazio, Puglia e Trentino-Alto Adige.

(Decreto min. 29 novembre 2012, in G.U. n. 282 del 3.12.2012)

Art. 1

Ambito di applicazione

1. Le disposizioni contenute nel decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 26 aprile 2012, concernenti l'invio delle comunicazioni alle parti processuali mediante la Posta Elettronica Certificata, di cui all'articolo 16, comma 1-bis, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, si applicano anche agli Uffici di segreteria delle Commissioni tributarie provinciali e regionali operanti nelle seguenti regioni: Abruzzo, Basilicata, Calabria, Emilia Romagna, Lazio e Puglia, nonché alle Commissioni tributarie di primo e di secondo grado operanti sul territorio della regione autonoma Trentino-Alto Adige.

Art. 2

Entrata in vigore

1. Il presente decreto entra in vigore il 4 dicembre 2012.

Approvazione del modello di bollettino di conto corrente concernente il versamento dell'imposta municipale propria (IMU).

(Decreto min. 23 novembre 2012, in G.U. n. 280 del 30.11.2012)

Art. 1

Approvazione del modello di bollettino di conto corrente postale

1. È approvato il modello di bollettino di conto corrente postale, allegato al presente decreto, predisposto secondo le caratteristiche tecniche rese note sulla Gazzetta Ufficiale - Foglio Inserzioni - n. 115 del 19 maggio 2001 e successive modificazioni, che può essere utilizzato, a decorrere dal 1° dicembre 2012, per il versamento dell'imposta municipale propria.

2. I caratteri riferiti alle diciture non significative – quali: “sul c/c n. “; “di Euro”; “intestato a” – e le caselle che compongono la griglia del modello di bollettino di conto corrente postale, debbono essere di colore grigio chiaro laserizzato al 20%, sia nella parte anteriore che in quella posteriore, ad eccezione delle virgole poste nei campi contenenti i decimali, del simbolo Euro e di tutti i campi significativi – quali: “numero di conto corrente postale”; “importo”; “TD”; “intestazione” – stampati sia nel corpo del bollettino che nella zona di lettura ottica, che debbono essere rigorosamente di colore nero.

3. Il contribuente può effettuare il versamento dell'imposta tramite servizio telematico gestito da Poste Italiane S.p.A.; in tal caso, riceve la conferma dell'avvenuta operazione con le modalità previste per il Servizio di collegamento telematico. Unitamente alla conferma di avvenuta operazione, il contribuente riceve l'immagine virtuale del bollettino conforme al modello di cui al comma 1 ovvero una comunicazione in formato testo contenente tutti i dati identificativi del bollettino e del bollo virtuale di accettazione. L'immagine virtuale del bollettino o la comunicazione in formato testo costituisce la prova del pagamento e del giorno in cui esso è stato eseguito.

Art. 2

Numero e intestazione del conto corrente postale

1. Il modello di bollettino di conto corrente postale riporta obbligatoriamente il seguente numero di conto corrente: 1008857615, valido indistintamente per tutti i Comuni del territorio nazionale. Su tale conto corrente non è ammessa l'effettuazione di versamenti tramite bonifico.

2. Il conto corrente postale per il versamento dell'imposta municipale propria è obbligatoriamente intestato a "pagamento IMU".

Art. 3

Riversamento delle somme riscosse e trasmissione dei dati di versamento

1. La società Poste Italiane S.p.A. riversa sulla contabilità speciale n. 1777 "Agenzia delle Entrate - Fondi della riscossione", aperta presso la Banca d'Italia, le somme incassate tramite i bollettini di cui al presente decreto e trasmette alla Struttura di Gestione, di cui all'art. 22, comma 3, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, i corrispondenti dati analitici indicati nei bollettini medesimi, con la tempistica e le modalità tecniche previste, per i versamenti unitari, dal citato decreto legislativo n. 241 del 1997 e dai relativi provvedimenti attuativi.

2. I dati trasmessi, secondo quanto previsto dal comma 1, devono comprendere il codice fiscale del soggetto che ha eseguito il versamento, il codice catastale del Comune ove sono situati gli immobili, nonché le informazioni e gli importi indicati in relazione alle varie tipologie di immobili.

3. La Struttura di Gestione di cui al comma 1, sulla base dei dati rendicontati da Poste Italiane S.p.A., accredita ai Comuni le somme a essi spettanti e trasmette agli stessi, con cadenza settimanale e modalità esclusivamente telematiche, appositi flussi informativi contenenti i dati analitici dei versamenti eseguiti dai contribuenti e gli estremi delle operazioni di accreditamento delle quote di gettito spettanti ai Comuni medesimi.

4. In ogni caso, la società Poste Italiane S.p.A. conserva le immagini dei bollettini di versamento su appositi strumenti di archiviazione.

Art. 4

Disponibilità gratuita dei bollettini

1. La società Poste Italiane S.p.A. deve provvedere a far stampare a proprie spese i bollettini, assicurandone la disponibilità gratuita presso gli uffici postali.

Art. 5

Bollettini di versamento prestampati

1. Il Comune può richiedere a Poste Italiane S.p.A. l'integrazione dei bollettini di conto corrente postale prestampando l'eventuale importo del tributo predefinito negli spazi appositamente previsti, sia nel corpo del bollettino che nella zona di lettura ottica, aggiungendo anche i dati identificativi del versante.

(Omesso l'allegato).

Modalità per il trasferimento delle attività di riscossione, spontanea o coattiva, dell'importo del prelievo supplementare dovuto dai produttori di latte, dal gruppo Equitalia ad enti e organismi pubblici muniti di risorse umane e strumentali, ai sensi dell'articolo 39, comma 13, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

(Decreto min. 12 novembre 2012, in G.U. n. 279 del 29.11.2012)

Art. 1

Trasferimento delle attività di riscossione

1. Le attività di riscossione coattiva dell'importo del prelievo supplementare dovuto dai produttori di latte sono trasferite dalla società Equitalia S.p.a., nonché dalle società per azioni dalla stessa partecipate ai sensi dell'art. 3, comma 7, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, all'Agenzia per le erogazioni in agricoltura (AGEA).

2. Equitalia S.p.a. provvede a riprendere le procedure di riscossione mediante ruolo, aventi ad oggetto somme riferite a qualsiasi periodo, avviate dalla predetta società, sospese e non ancora terminate alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del presente decreto.

3. L'AGEA, entro 180 giorni dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, provvede ad affidare, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e nel rispetto delle procedure di gara ad evidenza pubblica, la riscossione dell'importo del prelievo supplementare dovuto dai produttori di latte, a soggetti dotati di idonee risorse umane e strumentali che siano già iscritti nell'albo di cui all'art. 53, comma 1, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, o che si trovano nelle condizioni previste dall'art. 52, comma 5, lettera b), numero 2, dello stesso decreto legislativo n. 446 del 1997.

4. Con le medesime modalità di cui al comma 3, l'AGEA provvede ad affidare agli stessi soggetti la riscossione di tutte le partite di credito accertate e non ancora iscritte a ruolo alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del presente decreto.

Art. 2

Autorizzazione a svolgere attività di riscossione attraverso l'ingiunzione fiscale

1. I soggetti di cui all'art. 1, comma 3, sono autorizzati ad effettuare l'attività di riscossione coattiva sulla base dell'ingiunzione prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, che costituisce titolo esecutivo, nonché secondo le disposizioni del titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto compatibili, comunque nel rispetto dei limiti di importo e delle condizioni stabilite per gli agenti della riscossione in caso di iscrizione ipotecaria e di espropriazione forzata immobiliare.

Solidarietà nel pagamento dell'IVA per il settore degli pneumatici, emanato ai sensi dell'articolo 60-bis, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633/1972.

(Decreto min. 31 ottobre 2012, in G.U. n. 282 del 3.12.2012)

Art. 1
Solidarietà passiva

1. All'articolo 1, comma 1, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 22 dicembre 2005, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 304 del 31 dicembre 2005, dopo la lettera d) è aggiunta la seguente: «*d-bis*) pneumatici nuovi, di gomma (v.d. 4011); pneumatici rigenerati o usati, di gomma; gomme piene o semipiene, battistrada per pneumatici e protettori ("flaps"), di gomma (v.d. 4012).».

Art. 2
Efficacia

1. Il presente decreto si applica alle operazioni effettuate a partire dal giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Regolamento recante: «Regole tecniche per l'adozione nel processo civile e penale delle tecnologie dell'informazione e comunicazione - modifiche al decreto ministeriale 21 febbraio 2011, n. 44».

(Decreto min. 15 ottobre 2012, n. 209, in G.U. n. 284 del 5.12.2012)

Art. 1
Modifiche all'articolo 13 del decreto del Ministro della giustizia 21 febbraio 2011, n. 44

1. All'articolo 13, comma 4, del decreto del Ministro della giustizia 21 febbraio 2011, n. 44, sono apportate le seguenti modifiche:

- a) il primo periodo è soppresso;
- b) al secondo periodo, le parole: «Fuori del caso di rifiuto per omessa sottoscrizione,» sono soppresse;
- c) al secondo periodo, le parole: «dal codice di procedura civile» sono sostituite dalle seguenti: «dalla vigente normativa processuale».

Art. 2
Modifiche all'articolo 15 del decreto del Ministro della giustizia 21 febbraio 2011, n. 44

1. All'articolo 15 del decreto del Ministro della giustizia 21 febbraio 2011, n. 44, sono apportate le seguenti modifiche:

- a) il comma 1 è sostituito dal seguente: «L'atto del processo, redatto in formato elettronico da un soggetto abilitato interno e sottoscritto con firma digitale, è depositato telematicamente nel fascicolo informatico.»;
- b) al comma 4 le parole «e vi appone la sua firma digitale, ove previsto» sono sostituite dalle seguenti: «e provvede a depositarlo nel fascicolo informatico, apponendovi la propria firma digitale».

Art. 3

Modifiche all'articolo 16 del decreto del Ministro della giustizia 21 febbraio 2011, n. 44

1. All'articolo 16 del decreto del Ministro della giustizia 21 febbraio 2011, n. 44, sono apportate le seguenti modifiche:

- a) le parole «ricevuta di avvenuta consegna breve», ovunque ricorrono, sono sostituite dalle seguenti: «ricevuta di avvenuta consegna»;
- b) il comma 4 è sostituito dal seguente:

«4. Fermo quanto previsto dall'articolo 20, comma 6, e salvo il caso fortuito o la forza maggiore, negli uffici giudiziari individuati con il decreto di cui all'articolo 51, comma 2, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, nel caso in cui viene generato un avviso di mancata consegna previsto dalle regole tecniche della posta elettronica certificata, si procede ai sensi del comma 3 del medesimo articolo 51 e viene pubblicato nel portale dei servizi telematici, secondo le specifiche tecniche stabilite ai sensi dell'articolo 34, un apposito avviso di avvenuta comunicazione o notificazione dell'atto nella cancelleria o segreteria dell'ufficio giudiziario, contenente i soli elementi identificativi del procedimento e delle parti e loro patrocinatori. Tale avviso è visibile solo dai soggetti abilitati esterni legittimati ai sensi dell'articolo 27, comma 1, del decreto ministeriale 21 febbraio 2011, n. 44».

Art. 4

Modifiche all'articolo 17 del decreto del Ministro della giustizia 21 febbraio 2011, n. 44

1. All'articolo 17, comma 6, del decreto del Ministro della giustizia 21 febbraio 2011, n. 44, le parole «nei modi di cui agli articoli 138 e seguenti del codice di procedura civile» sono sostituite dalle seguenti: «con le modalità previste dalla normativa processuale vigente».

Art. 5

Modifiche all'articolo 18 del decreto del Ministro della giustizia 21 febbraio 2011, n. 44

1. All'articolo 18 del decreto del Ministro della giustizia 21 febbraio 2011, n. 44, sono apportate le seguenti modifiche:

- a) al comma 1 le parole «ricevuta di avvenuta consegna breve» sono sostituite dalle seguenti: «ricevuta di avvenuta consegna»;
- b) il comma 2 è sostituito dal seguente: «Quando il difensore procede alla notificazione delle comparse o delle memorie, ai sensi dell'articolo 170, quarto comma, del codice di procedura civile, la notificazione è effettuata mediante invio della memoria o della comparsa alle parti costituite ai sensi del comma 1.».

Art. 6

Modifiche all'articolo 29 del decreto del Ministro della giustizia 21 febbraio 2011, n. 44

1. L'articolo 29 del decreto del Ministro della giustizia 21 febbraio 2011, n. 44, è sostituito dal seguente:

«1. Il portale dei servizi telematici e il gestore

dei servizi telematici garantiscono la disponibilità dei servizi secondo le specifiche tecniche stabilite ai sensi dell'articolo 34. In ogni caso è garantita la disponibilità dei servizi di consultazione nei giorni feriali dalle ore otto alle ore ventidue, dal lunedì al venerdì, e dalle ore otto alle ore tredici del sabato e dei giorni ventiquattro e trentun dicembre.».

2. Fino alla adozione delle specifiche tecniche di cui al comma che precede, il portale dei servizi telematici garantisce la disponibilità dei servizi di consultazione nei giorni feriali dalle ore otto alle ore ventidue, dal lunedì al venerdì, e dalle ore otto alle ore tredici del sabato e dei giorni ventiquattro e trentuno dicembre.

Art. 7

Modifiche all'articolo 35 del decreto del Ministro della giustizia 21 febbraio 2011, n. 44

1. All'articolo 35, comma 1, del decreto del Ministro della giustizia 21 febbraio 2011, n. 44, dopo le parole «L'attivazione della trasmissione dei documenti informatici», sono inserite le seguenti «da parte dei soggetti abilitati esterni».

Art. 8

Clausola di invarianza

Dall'attuazione del presente decreto non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico del bilancio dello Stato.

Liquidazione dell'IVA secondo la contabilità di cassa ai sensi dell'art. 32-bis del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134.

(Decreto min. 11 ottobre 2012, in G.U. n. 284 del 5.12.2012)

Art. 1

Presupposti per l'applicazione della liquidazione IVA per cassa

1. I soggetti che nell'anno solare precedente hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare un volume d'affari non superiore a due milioni di euro, possono optare per la liquidazione dell'IVA secondo la contabilità di cassa, di seguito denominata «IVA per cassa», come disciplinata dall'art. 32-bis del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, e dalle disposizioni contenute nel presente decreto.

2. Per i soggetti che esercitano l'opzione di cui al comma 1, l'imposta sul valore aggiunto relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di cessionari o committenti che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi. L'imposta diviene, comunque, esigibile decorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, salvo che il cessionario o committente, prima del decorso di detto termine, sia stato assoggettato a procedure concorsuali.

3. Per i soggetti che esercitano l'opzione di cui al comma 1, il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa agli acquisti effettuati sorge al momento del pagamento dei relativi corrispettivi.

4. Per i cessionari o committenti delle operazioni di cui al comma 2, che non abbiano esercitato l'opzione di cui al comma 1, il diritto alla detrazione sorge in ogni caso al momento di effettuazione dell'operazione.

Art. 2

Operazioni attive escluse dalla liquidazione dell'IVA secondo la contabilità di cassa

1. Sono escluse dalla disciplina contenuta nel presente decreto:

a) le operazioni effettuate nell'ambito di regimi speciali di determinazione dell'imposta sul valore aggiunto;

b) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio d'impresa, arti o professioni;

c) le operazioni effettuate nei confronti dei soggetti che assolvono l'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile;

d) le operazioni di cui all'art. 6, quinto comma, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Art. 3

Operazioni passive escluse dal differimento del diritto alla detrazione

1. Sono escluse dal differimento del diritto alla detrazione:

a) gli acquisti di beni o servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto con il metodo dell'inversione contabile;

b) gli acquisti intracomunitari di beni;

c) le importazioni di beni;

d) le estrazioni di beni dai depositi IVA.

Art. 4

Adempimenti relativi alle operazioni attive del cedente o prestatore

1. Per le operazioni di cui all'art. 1 il cedente o prestatore adempie gli obblighi di cui al titolo secondo del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

2. Le operazioni di cui all'art. 1 concorrono a formare il relativo volume d'affari del cedente o prestatore e partecipano alla determinazione della percentuale di detrazione di cui all'art. 19-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con riferimento all'anno in cui le operazioni sono effettuate.

3. Le operazioni di cui all'art. 1 sono computate nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre nel corso del quale è incassato il corrispettivo, ovvero scade il termine di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione.

4. Nel caso in cui sia effettuato un incasso parziale del corrispettivo, l'imposta diventa esigibile ed è computata nella liquidazione periodica nella pro-

porzione esistente fra la somma incassata ed il corrispettivo complessivo dell'operazione.

5. Le fatture emesse in sede di applicazione delle disposizioni di cui al presente decreto recano l'annotazione che si tratta di operazione con «IVA per cassa», con l'indicazione dell'art. 32-bis del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83.

Art. 5
Adempimenti relativi alle operazioni passive del cedente o prestatore

1. Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni acquistati o servizi ricevuti è esercitato, ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, a partire dal momento in cui i relativi corrispettivi sono pagati, o comunque decorso un anno dal momento in cui l'imposta diviene esigibile secondo le regole ordinarie ed alle condizioni esistenti in tale momento.

2. Nel caso in cui sia effettuato un pagamento parziale del corrispettivo, il diritto alla detrazione dell'imposta sorge in capo al cedente o prestatore nella proporzione esistente fra la somma pagata ed il corrispettivo complessivo dell'operazione.

Art. 6
Esercizio dell'opzione

1. L'opzione di cui all'art. 1 e la revoca della stessa sono esercitate secondo le modalità individuate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

2. L'opzione ha effetto a partire dal 1° gennaio

dell'anno in cui è esercitata ovvero, in caso di inizio dell'attività nel corso dell'anno, dalla data di inizio dell'attività.

3. Le operazioni già liquidate alla data del 31 dicembre dell'anno precedente quello di esercizio dell'opzione sono escluse dalla disciplina dell'IVA per cassa.

Art. 7
Termine dell'opzione

1. Qualora nel corso dell'anno sia superato il limite di due milioni di euro di volume d'affari, le disposizioni di cui all'art. 1 non si applicano alle operazioni attive e passive effettuate a partire dal mese successivo a quello in cui il limite è stato superato.

2. Nel caso di cui al comma 1, ovvero in caso di revoca dell'opzione, nella liquidazione relativa all'ultimo mese in cui è stata applicata l'IVA per cassa è computato a debito l'ammontare dell'imposta, che non risulti ancora versata, relativa alle operazioni effettuate ed i cui corrispettivi non sono stati ancora incassati. A partire dalla stessa liquidazione può essere esercitato, ai sensi dell'art. 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, il diritto alla detrazione dell'imposta, che non risulti ancora detratta, relativa agli acquisti effettuati ed i cui corrispettivi non sono stati ancora pagati.

Art. 8
Efficacia

1. Le disposizioni del presente decreto si applicano alle operazioni effettuate a decorrere dal 1° dicembre 2012.

chiarimenti ministeriali

Procedimento - Contributo unificato - Versamento, nei casi di mancato addebito, delle somme riscosse dai rivenditori di generi di monopolio e di valori bollati all'uopo convenzionati, ai sensi del D.P.R. n. 115/2002 - Modalità.

(Ris. 7 dicembre 2012, n. 105/E, dell'Agenzia delle entrate)

«L'articolo 37, comma 6, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, ha esteso anche al processo tributario il contributo unificato disciplinato dal testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115.

In particolare, l'articolo 9 del citato D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, al comma 1, prevede che «È dovuto il contributo unificato di iscrizione a ruolo, per ciascun grado di giudizio, (...) nel processo tributario, secondo gli importi previsti dall'articolo 13 e salvo quanto previsto dall'articolo 10».

L'articolo 192 del decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, disciplina le modalità di versamento del contributo unificato prevedendo, tra l'altro, il versamento presso le rivendite di generi di monopolio e di

valori bollati.

L'articolo 193 del citato decreto stabilisce che i rapporti tra le rivendite di generi di monopolio e di valori bollati e il Ministero dell'economia e delle finanze sono regolati da apposita convenzione.

Con la convenzione del 31 maggio 2011 è stato regolato lo svolgimento del servizio di riscossione in via telematica anche del contributo unificato mediante rilascio di contrassegno sostitutivo.

In particolare, l'articolo 7 della citata convenzione prevede le «Modalità di riversamento e sanzioni per tardivo versamento» da parte dei rivenditori, disponendo al comma 4, che, in caso di mancato addebito sul conto corrente, i versamenti tardivi possono essere effettuati mediante modello F24.

Per consentire ai rivenditori di generi di monopolio e di valori bollati il riversamento, mediante modello F24, delle somme riscosse a titolo di contributo unificato per il processo tributario, in caso di mancato addebito, si istituiscono i seguenti codici tributo:

- «171 T» denominato «Riversamento da parte degli intermediari delle somme riscosse nel restante territorio nazionale a titolo di contributo unificato per il processo tributario e dei relativi interessi»;

• “171 S” denominato “Riversamento da parte degli intermediari delle somme riscosse nel territorio della Regione Siciliana a titolo di contributo unificato per il processo tributario e dei relativi interessi”.

Tali codici tributo sono indicati nella sezione “Erario” *esclusivamente* in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “importi a debito versati” con indicazione, quale “anno di riferimento”, dell’anno per cui si effettua il versamento, espresso nel formato “AAAA”.

I suddetti codici tributo sono operativamente efficaci a decorrere dal 12 dicembre 2012.

Per il versamento dei costi sostenuti dall’Agenzia delle entrate per l’operazione di addebito, i rivenditori di generi di monopolio e di valori bollati devono effettuare il versamento utilizzando il codice tributo “TABF” denominato “Commissioni per riversamento intermediari”, da indicare esclusivamente nella sezione “Erario” in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “Importi a debito versati”.

Imposte e tasse – Calamità naturali – Sisma del 20 maggio 2012, verificatosi in Emilia Romagna, Lombardia e Veneto – Finanziamento per il pagamento di tributi, contributi previdenziali e premi assicurativi obbligatori di cui all’art. 11 del D.L. n. 174/2012 e del D.L. n. 194/2012 – Ulteriori chiarimenti con particolare riferimento ai titolari di reddito di lavoro dipendente.

(Circolare 6 dicembre 2012, n. 46/E, dell’Agenzia delle entrate)

«Con la circolare n. 45/E del 26 novembre 2012⁽¹⁾, è stata fornita risposta ai quesiti in merito ad alcune questioni interpretative sorte nella fase applicativa del finanziamento per il pagamento di tributi, contributi previdenziali e premi assicurativi obbligatori introdotto dall’articolo 11 del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174. Con la presente circolare si forniscono ulteriori chiarimenti con particolare riferimento ai titolari di reddito di lavoro dipendente.

L’articolo 11, comma 5, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, prevede che, in considerazione della mancata sospensione degli obblighi dei sostituti di imposta, conseguente al decreto del Ministro dell’economia e delle finanze 1° giugno 2012, i sostituti di cui al predetto decreto che, a partire dal 20 maggio 2012, non hanno adempiuto agli obblighi di riversamento delle ritenute IRPEF sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, nonché sui redditi di lavoro autonomo, e relative addizionali regionali e comunali già operate ovvero che non hanno adempiuto all’effettuazione e al riversamento delle stesse successivamente a tale data, regolarizzano gli adempimenti e i versamenti omessi entro il 16 dicembre 2012, senza applicazione di sanzioni e interessi. Effettuato il versamento, i sostituti operano le relative ritenute nei limiti di cui all’articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 5 gennaio 1950, n. 180.

Il successivo comma 6 stabilisce che sono effettuati entro il 16 dicembre 2012, senza applicazione di sanzioni e interessi, i pagamenti dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l’assicurazione obbligatoria, sospesi ai sensi dei decreti del Ministro dell’economia e delle finanze 1° giugno 2012 e 24 agosto 2012, nonché dell’articolo 8, comma 1, del decreto-legge 6 giugno 2012, n. 74, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° agosto 2012, n. 122.

Il comma 7 stabilisce che, fermo restando l’obbligo di versamento nei termini previsti, per il pagamento dei tributi, contributi e premi sospesi, nonché per gli altri importi dovuti dal 1° dicembre 2012 al 30 giugno 2013, i titolari di reddito di impresa che, limitatamente ai danni subiti in relazione alla propria attività, hanno i requisiti per accedere ai contributi di cui all’articolo 3 del decreto-legge 6 giugno 2012 n. 74, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° agosto 2012, n. 122, ovvero all’articolo 3-bis del decreto-legge 6

luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, in aggiunta ai predetti contributi, possono chiedere alle banche operanti nei territori del cratere del sisma, un finanziamento, assistito dalla garanzia dello Stato, della durata massima di due anni.

L’articolo 1, del decreto-legge 16 novembre 2012 n. 194, dopo aver chiarito che fra i titolari di reddito di impresa di cui al comma 7 dell’articolo 11 del decreto-legge n. 174 del 2012 già rientrano i titolari di reddito di impresa commerciale, dispone che il finanziamento di cui al comma 7 dell’articolo 11 può essere altresì chiesto:

a) dai titolari di reddito di lavoro autonomo e dagli esercenti attività agricole di cui all’articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, per il pagamento dei tributi, contributi e premi di cui al comma 6 dell’articolo 11 del decreto-legge n. 174 del 2012, nonché per gli altri importi dovuti dal 1° dicembre 2012 al 30 giugno 2013;

b) dai titolari di reddito di lavoro dipendente, proprietari di una unità immobiliare adibita ad abitazione principale classificata nelle categorie B, C, D, E e F della classificazione AeDES, per il pagamento dei tributi dovuti dal 16 dicembre 2012 al 30 giugno 2013.

La descritta normativa disegna un sistema unitario volto a favorire l’uscita dall’emergenza per tutti i soggetti che hanno subito danni, come definiti dai provvedimenti menzionati, a seguito degli eventi sismici del maggio 2012.

Con particolare riferimento ai titolari di reddito di lavoro dipendente, l’articolo 11, comma 5, del citato decreto-legge n. 174 del 2012, stabilisce una gradualità del prelievo delle somme oggetto di regolarizzazione relative al periodo dal 20 maggio al 30 novembre 2012, allorchando dispone che i sostituti operano le ritenute IRPEF sui redditi di lavoro dipendente e assimilati e relative addizionali nei limiti di cui all’articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 5 gennaio 1950, n. 180.

Inoltre, l’articolo 1, comma 1, lettera b), del decreto-legge 16 novembre 2012 n. 194, stabilisce, sempre in favore dei titolari di reddito di lavoro dipendente, la possibilità di accedere al finanziamento per il pagamento dei tributi dovuti dal 16 dicembre 2012 al 30 giugno 2013.

Al riguardo, si ritiene che nell’ambito dei tributi dovuti dal 16 dicembre 2012 al 30 giugno 2013 si debbano comprendere tutti i tributi in scadenza nel periodo indicato, comprese le ritenute la cui regolarizzazione è prevista entro il 16 dicembre 2012.

Infatti, nel complessivo quadro di un’interpretazione logico-sistematica, fermi restando la sussistenza degli altri requisiti previsti dalla norma, sembrerebbe incoerente prevedere un sistema di finanziamento rivolto a tutte le somme dovute da un soggetto (tributi, contributi, premi) e, contestualmente, impedirne l’accesso limitatamente alle ritenute, per di più in presenza di una espressa previsione in favore della rateizzazione per i lavoratori dipendenti prevista dall’articolo 1, comma 1, lettera b), del decreto-legge n. 194 del 2012.

Al fine di assicurare i livelli di assistenza e di semplificazione normalmente previsti nei riguardi dei dipendenti, l’articolo 11, comma 7, del menzionato decreto-legge n. 174 del 2012, come integrato dal decreto-legge n. 194 del 2012, nel prevedere la possibilità di accesso al finanziamento per il pagamento di tributi, contributi e premi da parte degli esercenti attività di impresa di lavoro autonomo e di attività agricole ha inteso considerare detti soggetti anche quali sostituti d’imposta comprendendo, quindi, nel novero delle somme finanziabili anche le ritenute.

Pertanto, si ritiene che i titolari di reddito di lavoro dipendente, qualora ne ricorrano i requisiti previsti, possono accedere al finanziamento agevolato per il tramite del datore di lavoro. Le medesime modalità possono essere adottate anche dai titolari di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, se sono previste erogazioni periodiche.

A tal fine, il dipendente deve formulare una specifica richiesta al datore di lavoro fermo restando che quest’ultimo

(1) In Boll. Trib., 2012, 1617.

può scegliere di aderire o meno.

In caso di adesione alla richiesta, il sostituto d'imposta potrà accedere al finanziamento anche per la regolarizzazione delle ritenute, procedendo al recupero nei confronti del dipendente delle somme a partire dal mese di luglio 2013 secondo il piano di ammortamento del finanziamento previsto dall'articolo 11, comma 7, del decreto-legge n. 174 del 2012.

Qualora, invece, il sostituto non intenda aderire alla richiesta ovvero non abbia i requisiti per fruire del finanziamento agevolato, dovrà darne comunicazione al dipendente il quale potrà provvedere ai versamenti delle imposte nei termini previsti dal decreto-legge n. 174 del 2012, accedendo direttamente al finanziamento agevolato, ai sensi del decreto-legge n. 194 del 2012. In tal caso, il sostituto d'imposta dovrà certificare esclusivamente le ritenute effettivamente operate.

Resta fermo quanto disposto dall'articolo 11, comma 5, del decreto-legge n. 174 del 2012, che prevede la limitazione delle trattenute nel rispetto di un quinto delle retribuzioni nelle ipotesi in cui il dipendente non effettui alcuna richiesta al sostituto d'imposta e non intende richiedere direttamente il finanziamento agevolato.

Delle operazioni eseguite e dei versamenti effettuati sarà data indicazione nel modello CUD e nel modello 770».

Imposte e tasse – Catasto – Determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare – Profili tecnico-estimativi.

(Circolare 30 novembre 2012, n. 6/T, dell'Agenzia del territorio)

«1. PREMESSA

Sono pervenuti a questa Agenzia numerosi quesiti, in tema di accertamento catastale, finalizzati a chiarire alcuni aspetti relativi alle metodologie tecnico-operative utilizzate per la determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari da censire nelle categorie catastali dei gruppi D e E (unità immobiliari a destinazione speciale e particolare).

Le incertezze manifestate sono da correlare, da una parte, alla naturale evoluzione tipologica e tecnologica che caratterizza tali categorie di immobili e, dall'altra, all'esigenza di un adeguamento delle indicazioni di prassi anche alla luce degli interventi giurisprudenziali succedutisi sul tema.

In tale contesto, assumono particolare rilievo le questioni relative all'individuazione delle tipologie di impianti da considerare ai fini del calcolo della rendita catastale e alla coerente individuazione del valore del bene immobiliare che, attesa la finalità perequativa che caratterizza il sistema estimativo catastale, non può prescindere dal considerare i fenomeni di rapido degrado per vetustà ed obsolescenza tipici, in particolare, di beni aventi una vita economica piuttosto breve.

Nell'ambito dei procedimenti indiretti per la determinazione della rendita catastale, rileva, altresì, la tematica della corretta definizione del saggio di fruttuosità.

Pertanto, il tema dell'accertamento catastale delle unità immobiliari speciali e particolari è stato già oggetto di alcuni documenti di prassi dell'Agenzia, finalizzati a fornire indirizzi operativi omogenei ed unitari, in coerenza con la mutata realtà del patrimonio immobiliare in argomento. Si fa riferimento, in particolare, alla circolare n. 4 del 16 maggio 2006* e alla circolare n. 4 del 13 aprile 2007**.

Nelle suddette circolari sono stati approfonditi, in particolare, gli aspetti che attengono alla corretta attribuzione della categoria catastale e i criteri generali per la corretta individuazione del minimo perimetro immobiliare, funzionalmente e redditualmente autonomo, ai quali specificamente si rimanda.

Sull'argomento si ritiene opportuno, preliminarmente, ri-

badire che le unità censite nelle categorie dei gruppi D ed E sono costituite da immobili "non ordinari", non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni, circostanza della quale occorre tener conto al momento del classamento.

Con riferimento, in particolare, agli immobili ascrivibili alle categorie del gruppo E, di cui all'art. 8, secondo comma, del Regolamento per la formazione del catasto edilizio urbano, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 1° dicembre 1949, n. 1142 (nel seguito "Regolamento"), si rammenta che gli stessi "... sono indicati in maniera analitica e specifica con metodo casistico che non legittima una estensione a tutti gli immobili di rilevanza pubblica ..." (cfr. sentenza della Corte di Cassazione n. 23608 del 15 settembre 2008).

Tanto premesso, al fine di assicurare una impostazione metodologica coerente ed uniforme nel classamento di tali tipologie immobiliari, anche in considerazione dei correlati profili tributari, la presente circolare intende fornire, sul tema, chiarimenti ed indicazioni di carattere tecnico-estimativo.

Al riguardo, si ritiene opportuno sottolineare come la peculiarità della stima catastale comporti un'applicazione dei procedimenti estimativi classici secondo linee del tutto specifiche⁽¹⁾, conformi alla normativa di settore e coerenti con gli indirizzi giurisprudenziali formatisi nel tempo sul tema.

2. QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

Per quanto concerne gli immobili in esame, il citato art. 8 del Regolamento prevede che "La classificazione non si esegue nei riguardi delle categorie comprendenti unità immobiliari costituite da opifici ... costruiti per le speciali esigenze di una attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni.

Parimenti non si classificano le unità immobiliari che, per la singolarità delle loro caratteristiche, non siano raggruppabili in classi, quali stazioni per servizi di trasporto terrestri e di navigazione interna, marittimi ed aerei, fortificazioni, fari, fabbricati destinati all'esercizio pubblico del culto, costruzioni mortuarie, e simili".

L'art. 30 stabilisce, inoltre, che "Le tariffe non si determinano per le unità immobiliari indicate nell'art. 8. Tuttavia la rendita catastale delle unità immobiliari appartenenti a tali categorie si accerta ugualmente, con stima diretta per ogni singola unità".

Si precisa, innanzitutto, che con la locuzione "stima diretta" si intende la stima effettuata in maniera puntuale sugli immobili a destinazione speciale o particolare, per i quali, proprio in relazione alla peculiarità delle relative caratteristiche, non risulta possibile fare riferimento al sistema delle tariffe. In tale contesto, la rendita catastale può essere determinata con "procedimento diretto" o con "procedimento indiretto".

Il *procedimento diretto* è quello delineato dagli artt. 15 e seguenti del Regolamento, ove si stabilisce che la rendita catastale si ottiene dal reddito lordo ordinariamente ritraibile, detraendo le spese e le eventuali perdite. Il reddito lordo ordinario è il canone di locazione, fatte salve le eventuali aggiunte e detrazioni di cui agli artt. 16 e 17 (tra le prime, le spese di manutenzione ordinaria sostenute dal locatario anziché dal proprietario; tra le seconde, alcune spese condominiali sostenute dal proprietario anziché dal locatario).

Il *procedimento indiretto* è, invece, quello previsto dagli artt. 27 e seguenti del Regolamento, nei quali si precisa che il reddito ordinario può essere calcolato a partire dal valore del capitale fondiario, identificabile nel valore di mercato dell'immobile (se esiste un mercato delle compravendite), ovvero nel valore di costo di ricostruzione, tenendo conto,

⁽¹⁾ Rispetto, talvolta, anche a quanto riportato nel *Manuale Operativo delle Stime Immobiliari (M.O.S.I.)*, adottato dall'Agenzia del Territorio per le attività di valutazione immobiliare svolte per le Amministrazioni pubbliche e per gli Enti ad esse strumentali.

* In Boll. Trib., 2006, 852.

** In Boll. Trib., 2007, 712.

in quest'ultimo caso, di un adeguato "coefficiente di riduzione in rapporto allo stato attuale delle unità immobiliari" (deprezzamento).

I citati articoli del Regolamento, anche nell'ordine gerarchico sopra indicato, appaiono coerenti con i criteri della più recente dottrina estimativa, atteso che lo studio del mercato locativo finalizzato alla determinazione di un reddito (o, per via indiretta, di un valore) permette di configurare l'approccio reddituale (*income approach*); lo studio del mercato delle compravendite per la determinazione di un valore (ma anche, per via indiretta, delle capacità reddituali di un immobile) permette di configurare l'approccio di mercato (*market approach*); infine, l'analisi dei costi di produzione (o di ricostruzione), finalizzato alla determinazione di un reddito, consente di configurare l'approccio di costo (*cost approach*).

Con riferimento specifico alle attività di accertamento catastale, si osserva, tuttavia, che la possibilità di utilizzare gli approcci reddituale e di mercato è fortemente limitata, da un lato, dal vincolo normativo costituito dall'epoca censuaria di riferimento, che, ormai lontana nel tempo (biennio 1988-89), aumenta il livello di incertezza che caratterizza le analisi di mercato dei segmenti immobiliari in esame e dall'altro, dalla particolarità e singolarità degli immobili oggetto di accertamento, cui consegue la limitatezza dello *stock* complessivo di riferimento. Quanto sopra trova conferma nella diffusa tendenza all'impiego dell'approccio di costo da parte, in particolare, degli Uffici provinciali dell'Agenzia nella loro consolidata pratica corrente.

Si rammenta, inoltre, sul tema, che i criteri di dettaglio da porre alla base della determinazione della rendita catastale sono fissati dall'Istruzione III del 28 giugno 1942, emanata dalla Direzione Generale del Catasto e dei Servizi Tecnici Erariali (di seguito: "Istruzione"), ai paragrafi 47 e seguenti.

3. LE COMPONENTI IMMOBILIARI OGGETTO DI STIMA CATASTALE

Come noto, in coerenza con il quadro normativo e la prassi di riferimento, tra le componenti oggetto della stima catastale, per le unità immobiliari a destinazione speciale e particolare, rilevano, oltre alle strutture edilizie, anche le installazioni connesse od incorporate ai fabbricati o comunque stabilmente infisse ad essi.

Al riguardo, mentre per quanto concerne le parti strutturali (fabbricati e manufatti edilizi), da computare ai fini della stima catastale, non si evidenziano particolari elementi di criticità, l'individuazione delle tipologie di componenti impiantistiche da includere o meno in detta stima è, da qualche tempo, al centro di ampio dibattito dottrinale ed oggetto di vari interventi giurisprudenziali.

Al fine di chiarire quali impianti, fra quelli presenti nell'unità immobiliare, hanno rilevanza catastale, si ritiene necessario fornire specifiche linee guida, sulla base della legislazione vigente, che possano costituire un utile riferimento sia per le attività di accertamento catastale effettuate dagli Uffici provinciali dell'Agenzia, sia per la redazione degli atti di aggiornamento, ai sensi del decreto ministeriale 19 aprile 1994, n. 701.

Peraltro, in merito agli impianti fissi, con particolare riferimento agli impianti di produzione di energia, si sono registrati anche vari interventi giurisprudenziali, della Corte di Cassazione e della Corte Costituzionale, e da qualche anno si è pervenuti ad un orientamento consolidato, anche a seguito dell'emanazione di norme di interpretazione autentica sullo specifico tema⁽²⁾.

In particolare, con la sentenza n. 162 del 20 maggio 2008, la Corte Costituzionale, dopo aver riaffermato l'esaudività della disciplina del Catasto in ordine alle nozioni, ai principi ed ai metodi che sono alla base dell'estimo catastale,

ha chiarito che, nella determinazione della rendita catastale, deve tenersi conto di tutti gli impianti che caratterizzano la destinazione dell'unità immobiliare, senza i quali la struttura perderebbe le caratteristiche che contribuiscono a definirne la specifica destinazione d'uso e che, al tempo stesso, siano caratterizzati da specifici requisiti di "immobiliarità", a prescindere dal sistema di connessione utilizzato per il collegamento alla struttura.

Al riguardo, pronunciandosi in merito alla questione specifica dell'inclusione o meno delle turbine nella stima catastale delle centrali idroelettriche, la Corte Costituzionale ha evidenziato, come criterio di carattere generale, che "... tutte quelle componenti ... che contribuiscono in via ordinaria ad assicurare, ad una unità immobiliare, una specifica autonomia funzionale e reddituale stabile nel tempo, sono da considerare elementi idonei a descrivere l'unità stessa ed influenti rispetto alla quantificazione della relativa rendita catastale".

In sintesi, al fine di valutare quale impianto debba essere incluso o meno nella stima catastale, deve farsi riferimento non solo al criterio dell'essenzialità dello stesso per la destinazione economica dell'unità immobiliare, ma anche alla circostanza che lo stesso sia "fisso", ovvero stabile (anche nel tempo), rispetto alle componenti strutturali dell'unità immobiliare.

La valutazione di cui sopra, di carattere eminentemente tecnico, presuppone la piena conoscenza dei beni immobiliari oggetto di stima e dell'evoluzione, anche sotto il profilo tecnologico, dei processi produttivi che negli stessi vengono svolti e che determinano con chiarezza la destinazione d'uso dell'immobile.

In primo luogo, fatte salve le eccezioni di seguito specificate, nella stima devono essere prese in considerazione solo quelle componenti che ricadono all'interno del perimetro delle unità immobiliari, rappresentato nelle planimetrie rese disponibili al catasto e redatte nel rispetto delle disposizioni regolanti la materia. Ne consegue, ad esempio, che le parti immobiliari costituite dalle strutture che sorreggono cavi per il trasporto dell'energia devono essere prese in considerazione solo se ricadenti nel mappale oggetto d'esame, il quale rappresenta l'area occupata dall'unità immobiliare. Tale orientamento risulta, peraltro, coerente con la prassi consolidata secondo cui, a titolo esemplificativo, i tralicci e i relativi cavi utilizzati per il trasporto di energia elettrica, nonché i binari utilizzati dalle ferrovie o dalle teleferiche, costituenti le reti di trasporto, non vengono presi in considerazione.

I medesimi principi si applicano alle reti stradali, idriche e fognarie, a quelle per il trasporto dati, ai metanodotti, (ecc.). Le reti citate, allorché vige l'obbligo della rappresentazione negli atti del catasto e il censimento in partita speciale, hanno, indipendentemente dalla proprietà, finalità di trasporto di persone, cose, dati, energia e sono poste al servizio dell'intera collettività, godendo di specifiche previsioni di pubblica tutela (procedimenti ablativi o limitativi della proprietà dei suoli interessati).

I recenti interventi del legislatore, che hanno confermato la prassi in merito all'inclusione nella stima catastale dei generatori di energia, inducono a valorizzare tutte quelle ulteriori componenti che, poste a monte del processo produttivo o allo stesso funzionalmente connesse, rendono possibile proprio il funzionamento di detti generatori. Tra queste, i canali adduttori delle acque per il funzionamento delle turbine nelle centrali idroelettriche, le condotte petrolifere o dei prodotti derivati o connesse ai sistemi di raffreddamento, utilizzate nelle centrali termoelettriche che, in ogni caso, devono essere rappresentate nella mappa catastale⁽³⁾. Tale rappresentazione è prevista solo se dette componenti sono ubicate nel territorio dello Stato, con esclusione di quelle

(2) Art.1-quinquies del decreto legge 31 marzo 2005, n. 44, convertito con modificazioni dall'art.1, comma 1, della legge 31 maggio 2005, n. 88.

(3) Secondo le modalità stabilite dall'Istruzione I del 24 marzo 1942, poi sostituita dalla nuova Istruzione di Servizio emanata nel 1970 dal Ministro delle finanze, recante "Formazione delle mappe catastali ed impiego dei relativi segni convenzionali".

poste nei fondali marini, e la loro menzione nella stima è prevista, proprio perché costituiscono impianti funzionali al processo produttivo. Del pari, sono oggetto di stima le ciminiere, gli impianti di depurazione dei fumi, le caldaie, i condensatori, i catalizzatori ed i captatori di polveri per le centrali termoelettriche. Devono essere ugualmente presi in considerazione gli aerogeneratori (rotori e navicelle) degli impianti eolici, nonché i pannelli e gli *inverter* degli impianti fotovoltaici. Le costruzioni e gli impianti accessori menzionati devono essere presi in considerazione anche se posti su suolo pubblico, in ossequio alle previsioni dell'art. 10 della legge 11 luglio 1943, n. 843.

Sulla base di quanto rappresentato, devono altresì essere inclusi nella stima catastale, gli altiforni, le pesi, i grandi impianti di produzione di vapore, i binari, le dighe, i canali adduttori e di scarico, le gallerie e le reti di trasmissione e distribuzione di merci e servizi, nonché gli impianti che, ancorché integranti elementi mobili, configurino nel loro complesso parti stabilmente connesse al suolo o alle componenti strutturali dell'unità immobiliare, quali montacarichi, carri ponte, ascensori, scale, rampe e tappeti mobili. Parimenti, sono incluse nella stima anche quelle componenti impiantistiche presenti nell'unità immobiliare che contribuiscono ad assicurare alla stessa una autonomia funzionale e reddituale, stabile nel tempo, ovvero risultino essenziali per caratterizzarne la destinazione (ad esempio i grandi trasformatori).

Negli impianti di risalita (siano essi su fune o su sede fissa) sono da includere nella stima i motori che azionano i sistemi di trazione, se posti in sede fissa, mentre vanno esclusi le funi, i carrelli, le sospensioni, le cabine, al pari dei vagoni e delle locomotrici, che fanno specificamente parte della componente mobile del trasporto.

Di contro, non saranno prese in considerazione, in ogni caso, le apparecchiature mobili, quali *robot*, macchine utensili, vagoni liberamente circolanti su reti aperte all'esterno dell'unità immobiliare e relativi sistemi di automazione e propulsione. Non devono, altresì, essere inclusi nella stima catastale gli impianti che, pur funzionali alle attività dell'opificio (o di altra destinazione catastale), non rappresentano per la stessa destinazione componenti essenziali, come, ad esempio, le apparecchiature per la gestione delle reti informatiche e le apparecchiature elettroniche per la gestione delle trasmissioni telefoniche, radiotelevisive, ecc.

4. L'APPROCCIO REDDITUALE NEL PROCEDIMENTO DIRETTO DI DETERMINAZIONE DELLA RENDITA CATASTALE

L'Istruzione, al paragrafo 50, stabilisce che: *“La determinazione diretta della rendita catastale per le unità immobiliari accertate nelle categorie dei gruppi D ed E si effettua sulla base del fitto ritratto o ritraibile, quando si tratti di unità immobiliari per le quali nella località è in uso il sistema dell'affitto”*.

La rendita catastale, quindi, può essere determinata sulla base del più probabile canone di locazione, individuato attraverso un'indagine del mercato locativo, se esistente, riferito alla tipologia di immobili simili a quello oggetto di accertamento.

Si osserva, tuttavia, che la possibilità di indagare il mercato delle locazioni è, ancora oggi, fortemente limitata dalla circostanza che le informazioni desumibili dai contratti di locazione, riferibili al periodo censuario 1988-89, non contengono i riferimenti catastali, condizione necessaria per impostare una efficace indagine delle locazioni sul territorio. Solo di recente, infatti, con l'art. 19, comma 15, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78⁽⁴⁾, è stato introdotto l'obbligo di indicare gli identificativi catastali negli atti di locazione, circostanza che dovrebbe consentire, in futuro, indagini più agevoli, eventualmente facilitate anche da processi d'interscambio tra le pubbliche Amministrazioni.

Nonostante la pratica quotidiana registri un utilizzo molto

(4) Convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

limitato del procedimento in esame, sia da parte degli Uffici provinciali dell'Agenzia che dei professionisti incaricati della redazione degli atti di aggiornamento, si ritiene comunque utile fornire alcuni chiarimenti ed indicazioni operative al riguardo.

Per la corretta determinazione della rendita catastale, occorre verificare, in via preliminare, l'esistenza di un mercato locativo sufficientemente dinamico, tale da consentire, per l'unità immobiliare oggetto di stima, l'individuazione del più probabile canone di locazione (reddito ordinariamente ritraibile), da cui determinare la rendita catastale detraendo le spese e le eventuali perdite⁽⁵⁾.

La stima del più probabile canone di locazione, attesa la grande eterogeneità che caratterizza gli immobili a destinazione speciale e particolare, è effettuata sulla base dei dati ricavati dall'indagine del mercato delle locazioni, privilegiando procedimenti di confronto multiparametrici.

Considerato che il mercato delle locazioni esprime redditività lorde, una volta calcolato il reddito ordinariamente ritraibile dall'unità immobiliare (RL), se ne determina la rendita catastale (RC) detraendo da quest'ultimo le spese⁽⁶⁾ (S) di *“amministrazione”*, *“manutenzione”* e *“conservazione”* e le perdite eventuali⁽⁷⁾ (P E) relative agli *“sfitti”* e alle *“rate di fitto dovute e non pagate”*⁽⁸⁾:

$$RC = RL - (S + P E)$$

Le eventuali aggiunte e detrazioni al reddito lordo sono da prendere in considerazione esclusivamente se rilevabili ed ordinarie.

Per quanto attiene alla determinazione delle spese e delle perdite eventuali sopra menzionate, si rimanda all'Allegato tecnico I, precisando che le stesse, avendo di norma incidenze differenti per ciascuna fattispecie di immobile, non possono essere oggetto di indicazioni sempre univoche.

5. L'APPROCCIO DI MERCATO NEL PROCEDIMENTO INDIRETTO DI DETERMINAZIONE DELLA RENDITA CATASTALE

L'Istruzione, al paragrafo 51, stabilisce che: *“La determinazione diretta della rendita catastale per le unità immobiliari accertate nelle categorie dei gruppi D ed E si effettua sulla base del loro valore venale, quando si tratti di unità immobiliari per le quali nella località non è in uso il sistema dell'affitto. Dal valore venale si ricava il beneficio fondiario con l'applicazione del saggio d'interesse che compete ad analoghi investimenti di capitali”*.

Il valore venale può essere individuato tramite un'indagine del mercato delle compravendite, e in via subordinata attraverso il costo di ricostruzione (criterio, quest'ultimo, approfondito più avanti).

Con specifico riferimento all'approccio di mercato, occorre indagare, in modo simile al procedimento relativo all'approccio reddituale, il mercato delle compravendite, riferite al biennio economico 1988-89 e relative alla tipologia di immobili simili a quello oggetto di accertamento.

La stima del più probabile valore di mercato, attesa la grande eterogeneità che caratterizza gli immobili a destinazione speciale e particolare, è condotta sulla base dei valori di compravendita ricavati dall'indagine effettuata, privilegiando procedimenti di confronto multiparametrici⁽⁹⁾.

Determinato, quindi, il più probabile valore di mercato (V), la rendita catastale (RC) si individua con la formula inversa della relazione utilizzata per il calcolo della capita-

(5) La ricerca del più probabile canone di locazione risulta necessaria anche per la verifica di ordinarietà del reddito ritratto, qualora l'unità immobiliare in esame risulti locata.

(6) Cfr. articoli da 21 a 23 del Regolamento.

(7) Cfr. articoli 24 e 25 del Regolamento.

(8) Queste ultime altrimenti note come perdite per *“insolvenze/inesigibilità”* (cfr. Manuale Operativo delle Stime Immobiliari - M.O.S.I.).

(9) Per esempi applicativi di procedimenti di confronto multiparametrici si rinvia all'abbondante letteratura di settore (tra cui anche il Manuale Operativo delle Stime Immobiliari - M.O.S.I.).

lizzazione dei redditi:

$$RC = V \cdot r$$

dove r rappresenta il saggio di fruttuosità (oggetto di approfondimento più avanti).

Si ritiene importante rimarcare che i procedimenti relativi all'approccio reddituale e a quello di mercato, appena discussi, trovano valida applicazione solo in presenza di un mercato delle locazioni o delle compravendite ragionevolmente dinamico, che consenta di reperire un numero di dati sufficiente per definire il più probabile canone di locazione, o valore venale, con adeguata affidabilità. In caso contrario, è opportuno preferire l'approccio di costo di cui al successivo paragrafo.

6. L'APPROCCIO DI COSTO NEL PROCEDIMENTO INDIRECTO DI DETERMINAZIONE DELLA RENDITA CATASTALE

Ai sensi dell'art. 28, comma 2, del citato Regolamento, il valore venale dell'immobile oggetto di accertamento, quando non ne risulti possibile la determinazione dall'analisi del mercato delle compravendite, si stabilisce "... con riguardo al costo di ricostruzione, applicando su questo un adeguato coefficiente di riduzione in rapporto allo stato attuale delle unità immobiliari".

Tale approccio, come il precedente, consente di determinare la rendita catastale dell'unità immobiliare con procedimento indiretto, tramite la quantificazione del valore venale con riferimento al costo di ricostruzione deprezzato, vale a dire attraverso il calcolo del costo a nuovo dell'immobile e degli impianti fissi, opportunamente ridotto in relazione alle condizioni di vetustà ed obsolescenza tecnologica e funzionale.

Al fine di assicurare la coerenza con l'approccio di mercato, la stima del costo deve tenere conto di un profitto normale (P) del promotore immobiliare, giacché i valori di mercato (V) e di costo di produzione (K) identificano due distinte entità economiche, per le quali il più significativo fattore di scostamento è costituito proprio dal profitto ($V = K + P$).

Il costo di produzione (K) di un immobile è, in linea generale, costituito dalla somma di:

C1. valore del lotto (costituito dall'area coperta e delle aree scoperte, accessorie e pertinenziali);

C2. costo di realizzazione a nuovo delle strutture;

C3. costo a nuovo degli impianti fissi;

C4. spese tecniche relative alla progettazione, alla direzione lavori ed al collaudo;

C5. oneri concessori e di urbanizzazione;

C6. oneri finanziari.

Per quanto attiene alla determinazione dei costi (C_i) e del profitto normale (P) sopra menzionati, si rimanda all'Allegato tecnico II.

Il costo delle strutture e degli impianti fissi, di cui ai precedenti punti C2 e C3, laddove realizzati in epoca antecedente a quella censuaria di riferimento (biennio 1988-89), deve essere, inoltre, opportunamente deprezzato in relazione alle condizioni di vetustà ed obsolescenza tecnologica e funzionale dell'immobile oggetto di stima, secondo quanto precisato al successivo paragrafo 6.1⁽¹⁰⁾.

La rendita catastale, quindi, come nel caso dell'approccio di mercato, si determina con la formula inversa della relazione utilizzata per il calcolo della capitalizzazione dei redditi:

$$RC = V \cdot r = (K + P) \cdot r$$

dove r , come nel procedimento di cui al paragrafo precedente, rappresenta il saggio di fruttuosità.

Si precisa, infine, che, in tema di determinazione del costo di ricostruzione dei beni immobiliari oggetto di stima catastale, soprattutto nei casi in cui le caratteristiche

tecnologiche degli immobili da accertare siano particolarmente complesse e tali da richiedere specifiche conoscenze tecniche, gli Uffici provinciali dell'Agenzia possono fare riferimento alle disposizioni di cui all'art. 19, comma 13, del decreto-legge n. 78 del 2010.

Tale norma, infatti, estende agli Uffici provinciali dell'Agenzia i poteri istruttori previsti dall'articolo 51 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nonché quelli, in materia di accessi, ispezioni e verifiche, disciplinati dall'articolo 52 del medesimo decreto, con lo scopo di recuperare ogni informazione e documentazione utile per lo svolgimento delle attività istruttorie connesse all'accertamento catastale (con riferimento, ad esempio, ai dati di bilancio utili all'individuazione del costo di costruzione di strutture ed impianti da considerare nella stima della rendita catastale). A tal fine, gli Uffici possono, ad esempio, invitare i soggetti interessati a comparire di persona (o a mezzo di rappresentanti) per esibire documenti e scritture o per fornire dati, notizie e chiarimenti, ovvero richiedere agli Organi e alle Amministrazioni dello Stato dati e notizie relative a soggetti indicati singolarmente o per categorie.

6.1 *Il calcolo del deprezzamento nell'approccio di costo.* Come già accennato, il deprezzamento è introdotto nell'ordinamento catastale dall'art. 28 del Regolamento, il quale, al comma 2, precisa che "Qualora non sia possibile determinare il capitale fondiario sulla base degli elementi previsti nel precedente comma (prezzi correnti per la vendita di unità immobiliari analoghe), il valore venale si stabilisce con riguardo al costo di ricostruzione, applicando su questo un adeguato coefficiente di riduzione in rapporto allo stato attuale delle unità immobiliari".

Occorre preliminarmente evidenziare che la valutazione dello "stato attuale" dell'unità immobiliare consiste nell'individuazione delle condizioni di vetustà ed obsolescenza tecnologica e funzionale, valutate con riferimento all'epoca censuaria stabilita per legge e tenendo conto del principio catastale dell'ordinarietà. Tale modo di procedere nasce dalla necessità di svincolare le operazioni di accertamento catastale da circostanze non ordinarie, assicurando, per la determinazione della rendita, criteri perequativi non condizionati dalla individuale capacità di gestione dell'immobile da parte del proprietario.

In via generale, la vetustà tiene conto del fatto che il valore dei beni decade fisicamente nel tempo in relazione alla loro età, mentre l'obsolescenza tiene conto del fatto che alcune parti di essi, o il loro insieme, si deprezzano per invecchiamento tipologico, tecnologico e funzionale, non risultando più parzialmente o totalmente idonee ad assolvere complessivamente al loro originario impiego in condizioni di mercato.

Il momento della revisione generale degli estimi, che attualmente coincide con il biennio economico 1988-89, è il tempo nel quale occorre "fotografare" lo stato delle cose. Conseguentemente, tutto ciò che è realizzato in epoca successiva deve essere considerato come nuovo.

Per la corretta individuazione del coefficiente di riduzione (deprezzamento), si deve tener conto anche della circostanza che esso non può tendere ad annullare del tutto le capacità produttive, e quindi di reddito, dell'unità immobiliare, giacché esse vengono costantemente garantite dagli interventi manutentivi e dal reinvestimento degli accantonamenti per reintegrazione da parte dell'imprenditore ordinario.

Tra i vari metodi indicati per il calcolo del valore deprezzato delle componenti strutturali ed impiantistiche, riscontrabili anche nella letteratura di settore, si fa riferimento al procedimento conosciuto come "breakdown method", opportunamente adattato per le finalità catastali.

Tale procedimento parte dal considerare il degrado come un elemento complesso, la cui misurazione prende le mosse dalla sua scomposizione in componenti elementari, distinguibili in:

- deterioramento fisico rimediabile;
- obsolescenza funzionale rimediabile;

(10) *Relativamente al costo del lotto, considerata la specifica natura del bene che non è soggetto a fenomeni di degrado per vetustà o per obsolescenza tecnologica e funzionale, non è previsto alcun deprezzamento.*

- deterioramento fisico non rimediabile;
- obsolescenza funzionale non rimediabile;
- obsolescenza esterna⁽¹¹⁾, intesa come l'insieme dei fattori fisici, sociali, finanziari e politici che impattano sui valori immobiliari.

In ambito catastale, si può ritenere che la parte rimediabile del deterioramento fisico e dell'obsolescenza funzionale è, in modo del tutto analogo a quanto previsto per l'approccio reddituale, identificabile nelle spese di manutenzione, vale a dire quelle ordinariamente sostenute dal proprietario per conservare l'unità immobiliare nello stato nel quale normalmente si trovano gli immobili della stessa categoria, nel segmento territoriale di riferimento.

La parte non rimediabile del deterioramento fisico e dell'obsolescenza funzionale coincide con quella che, nell'approccio reddituale, viene calcolata attraverso la determinazione delle quote di reintegrazione, valutate sulla base del costo medio ordinario di ricostruzione per i fabbricati e del costo medio di rimpiazzo per gli impianti, entrambi diminuiti del valore dei materiali residui e tenuto conto del prevedibile periodo di vita utile (economica) dei beni in esame.

Secondo le indicazioni rinvenibili nella letteratura di settore, entrambe queste componenti di deprezzamento possono essere calcolate a partire dal costo di ricostruzione della componente strutturale o impiantistica applicando allo stesso un coefficiente riduttivo (*D*) che risulta, in linea generale, funzione:

- della *vita effettiva* (*VT E*), ossia del periodo trascorso tra l'effettiva realizzazione o ristrutturazione del bene e l'epoca censuaria (successiva) di riferimento (biennio 1988-89);
- della *vita utile* (*VT U*), ossia dell'arco temporale oltre il quale, per effetto della vetustà e dell'obsolescenza, il bene non è più in grado di assolvere la funzione per la quale è stato realizzato;
- dell'eventuale *valore residuo* (*V R*), inteso come possibile valore di realizzo del bene al termine della sua vita utile.

Infine, l'obsolescenza esterna è valutata implicitamente al mutare dell'epoca censuaria di riferimento. Infatti, le modifiche al contesto socio-economico che possono indurre una riduzione dei prezzi (o, analogamente, dei costi e del profitto nel settore immobiliare) sono automaticamente prese in considerazione al variare dei riferimenti di mercato associati all'epoca censuaria.

In tema di deprezzamento, si osserva, inoltre, che gli immobili oggetto di stima hanno, di frequente, componenti edilizie ed impiantistiche caratterizzate da periodi di *vita utile* differenti, a volte anche in maniera significativa, e talvolta perfino paragonabili con quello (decennale) di prevista vigenza degli estimi.

Indipendentemente dal modello di deprezzamento utilizzato (scelta della più appropriata espressione da cui ricavare il coefficiente di deprezzamento *D* in funzione delle citate variabili *VT E*, *VT U* e *V R*, da cui esso dipende), si potrebbe teoricamente pervenire alla determinazione di rendite di uguale importo anche con riferimento ad immobili che, nell'ambito dell'estimo catastale, risultano di fatto non comparabili, come nel caso di componenti (edilizie e impiantistiche) aventi *vite utili* differenti e pesi economici diversi sul totale del costo stimato.

Da tali considerazioni si deduce che applicando il medesimo saggio di fruttuosità (univocamente definito, come precisato più avanti, dall'orientamento ormai consolidato della giurisprudenza) ad unità immobiliari aventi una così diversa natura, ma uguali costi di riproduzione, verrebbe meno l'obiettivo della perequazione tipico dell'ordinamento catastale.

In altri termini, la previsione normativa di costanza della rendita catastale nel periodo infracensuario (lasso di tempo compreso tra una revisione degli estimi e la successiva, pre-

visto in dieci anni dall'art. 37, comma 2, del Testo Unico, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917) deve trovare una adeguata considerazione nel giudizio di stima, atteso il deprezzamento dei beni che si realizza in tale periodo temporale.

Al riguardo, si osserva che per le componenti caratterizzate da un rapido degrado (è il caso di talune tipologie di impianti) tale deprezzamento risulta di entità non trascurabile e pertanto da considerare, ai fini perequativi, attraverso l'assunzione di un costo medio infracensuario (ridotto rispetto al costo a nuovo), da ritenere costante durante il periodo di vigenza ordinaria degli estimi.

Di contro, per quelle componenti caratterizzate da *vita utile* abbastanza lunga (tipicamente le strutture), il deprezzamento che si realizza in un decennio per effetto del degrado risulta talmente modesto da perdere di rilevanza in relazione all'ordinaria alea di incertezza delle stime⁽¹²⁾.

Si consideri, infine, che l'ulteriore correzione al deprezzamento, che il legislatore aveva a suo tempo affidato alla calibrazione dei saggi di fruttuosità (cfr. il paragrafo successivo), che avrebbe permesso di ponderare il rischio dell'investimento immobiliare in funzione anche della sua durata, è oggi impedito dalla "cristallizzazione" degli stessi, secondo il recente orientamento, ormai consolidato, della giurisprudenza.

Con riferimento e a supporto dei concetti sopra esposti, nell'Allegato tecnico III sono riportate le linee metodologiche ed operative per la determinazione del coefficiente di deprezzamento (*D*).

L'Allegato tecnico IV contiene un'esemplificazione del procedimento di calcolo del costo di ricostruzione deprezzato di un immobile, che chiarisce ulteriormente la metodologia di valutazione da adottare.

7. IL SAGGIO DI FRUTTUSITÀ

L'art. 29 del citato Regolamento specifica che "Il saggio di interesse da attribuire al capitale fondiario per determinarne la rendita è il saggio di capitalizzazione che risulta attribuito dal mercato ad investimenti edilizi aventi per oggetto unità immobiliari analoghe. Qualora si tratti di unità immobiliari che, a causa delle loro caratteristiche o destinazione, siano per se stesse non suscettibili di dare un reddito in forma esplicita, si devono, invece, tener presenti i saggi di capitalizzazione che risultano attribuiti dal mercato ad investimenti concorrenti con quello edilizio".

Nel merito, si evidenzia che, come è possibile dedurre da quanto riportato al già citato paragrafo 51 dell'Istruzione, la rendita catastale risulta maggiore del beneficio fondiario, giacché essa si ottiene applicando al valore venale, o al valore di costo, un saggio più alto rispetto a quello d'interesse che compete ad analoghi investimenti di capitale.

Tuttavia, il dettato normativo è stato reinterpretato, sulla base delle più recenti norme, dalla giurisprudenza di legittimità, che, secondo un orientamento ormai consolidato, ha ritenuto che non possa giustificarsi alcuna discrezionalità nella scelta del saggio, essendo questo determinato uniformemente ed autoritativamente per ciascun gruppo di categorie, poiché "Il valore degli immobili è determinato applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto i moltiplicatori previsti dall'art. 52, primo periodo dell'ultimo comma, del D.P.R. n. 131 del 1986, che sono attualmente stabiliti dal D.M. 14 dicembre 1991 nella misura di cento volte per le unità immobiliari classificate nei gruppi catastali A, B, e C, e di cinquanta e trentaquattro volte, rispettivamente, per quelle classificate nei gruppi D ed E" (cfr. sentenza della Corte di Cassazione n. 10037 del 24 giugno 2003).

Pertanto, la rendita catastale dell'immobile, nel caso in

(12) Peraltro, anche prescindendo dalla richiamata alea, il deprezzamento associato a tali cespiti risulta assorbito dalla valorizzazione del saggio di fruttuosità, più avanti menzionato, che, pronto all'uso, è da considerarsi al netto delle previste detrazioni delle componenti reddituali.

(11) Altrimenti nota come obsolescenza economica (cfr. *Manuale Operativo delle Stime Immobiliari - M.O.S.I.*).

cui vengano utilizzati gli approcci di costo o di mercato, è calcolata moltiplicando il valore complessivo per un saggio di fruttuosità r pari al 2% per gli immobili appartenenti alle categorie del Gruppo D, ovvero al 3% per quelli appartenenti alle categorie del Gruppo E, secondo le indicazioni della prevalente giurisprudenza di legittimità. La quantificazione di tali saggi è da utilizzare, in coerenza con gli indirizzi giurisprudenziali, in via immediata, poiché la stessa è ritenuta comprensiva delle detrazioni e delle aggiunte previste dalla norma.

I valori saggi così quantificati, per il periodo di riferimento temporale degli estimi (1988-89), sono talmente contenuti da non poter essere neanche comparati con le redditività dei titoli di Stato a lungo termine e sono tali da coprire, in via ordinaria, ogni tipo di detrazione richiamata, prevista dalla norma catastale per gli investimenti immobiliari.

8. DISPOSIZIONI FINALI

Gli Uffici provinciali dell'Agenzia avranno cura di osservare le indicazioni sopra impartite e, nello spirito della fattiva collaborazione con gli Ordini e i Collegi Professionali interessati, di dare la massima diffusione a livello locale del contenuto della presente Circolare, provvedendo a fornire ogni utile indirizzo operativo ed informativo.

(Omessi gli allegati).

IRPEF – Redditi di lavoro dipendente – Assegnazione di azioni a lavoratori dipendenti in misura eccedente rispetto all'importo del conferimento in denaro – Fattispecie.

(Ris. 4 dicembre 2012, n. 103/E, dell'Agenzia delle entrate)

«*Quesito*. La società interpellante Alfa S.p.a. afferma nell'istanza di interpello di essere "uno dei veicoli societari mediante i quali Beta S.p.a. (...) realizza le proprie politiche di investimento nei settori del *private equity* e delle infrastrutture (...)", detenendo in particolare una partecipazione del 33,5 per cento nel capitale di Gamma S.p.a. ed una del 19,9 per cento nel capitale di Delta.

Fa presente a tale riguardo l'istante che Beta "è una holding di investimento diversificata ed indipendente, operativa in Italia ed in Europa da oltre 30 anni", mentre Gamma S.p.a. "società quotata alla Borsa di Milano, è un operatore nel mercato italiano dei giochi pubblici e agisce nel settore delle scommesse ippiche e sportive (---)" e Delta "controllata da Epsilon, società di partecipazioni turca quotata alla Borsa di Istanbul, gestisce, attraverso tre società operative proprietarie delle concessioni, altrettanti porti in Turchia".

Oltre a ciò, la società istante fa presente di aver effettuato degli investimenti nel settore delle energie rinnovabili.

Il capitale sociale di Alfa, al momento, è complessivamente pari ad euro 151.594.375, ed è suddiviso in tre categorie di azioni, ciascuna del valore nominale di 1 euro:

- n. 86.006.250 azioni di categoria A;
- n. 64.948.125 azioni di categoria B;
- n. 640.000 azioni di categoria C.

La Società, inoltre, a fronte di apporti in denaro pari ad euro 60.555.000, ha emesso strumenti finanziari ex art. 2346 c.c.

Al riguardo, si precisa che i soci di Alfa si sono impegnati ad investire nella società complessivamente circa 513 milioni di euro, tramite sottoscrizione di diverse categorie di azioni e di strumenti finanziari.

Relativamente alle caratteristiche delle azioni delle diverse categorie e dei diritti dalle medesime attribuiti, Alfa fa presente quanto segue: "le azioni A sono azioni ordinarie, mentre le azioni B e C sono azioni speciali. Al riguardo, si precisa che le azioni B e C hanno diritti amministrativi ridotti (azioni B) oppure ne sono sostanzialmente prive (azioni C). Esse, inoltre, sono soggette, pur se in misura diversa, a limiti di trasferibilità; in particolare, per quanto

riguarda le azioni B, tali limiti sono rappresentati dall'esistenza di una clausola di prelazione a favore degli altri soci; relativamente alle azioni C, invece, si osserva che è prevista, con alcune eccezioni, una sostanziale intrasferibilità delle stesse fino al settembre 2015".

In merito ai diritti patrimoniali attribuiti dalle diverse categorie di azioni, si rileva che l'articolo 29 dello statuto di Alfa dispone che gli utili netti risultanti dal bilancio, dedotto un importo non inferiore al 5 per cento da destinare alla riserva legale, siano ripartiti tra i soci titolari di azioni A, azioni B ed azioni C ed i titolari degli strumenti finanziari (...), secondo i seguenti criteri:

(a) innanzitutto, gli utili verranno corrisposti ai beneficiari in misura proporzionale al valore nominale di tutti i conferimenti effettuati dai soci (i quali coincideranno con il valore nominale di sottoscrizione delle azioni sottoscritte) e di tutti gli apporti effettuati dai titolari di strumenti finanziari (i quali coincideranno con il valore nominale di sottoscrizione degli strumenti finanziari sottoscritti) sino a che sia stato complessivamente corrisposto ai beneficiari un importo pari al totale di quanto da questi complessivamente conferito/apportato (la "soglia 1");

(b) l'importo che residua, una volta superata la soglia 1, sarà distribuito ai beneficiari in misura proporzionale a quanto conferito/apportato fino a concorrenza di un rendimento annuo pari al 5 per cento (la "soglia 2"). La soglia 2 sarà calcolata applicando il criterio dell'interesse composto con capitalizzazione annua;

(c) l'importo che residua, una volta superata anche la soglia 2, verrà distribuito pro-quota ai soci titolari di azioni C fino al raggiungimento di una soglia (la "soglia 3") pari al 25 per cento dell'importo complessivamente distribuito in favore dei beneficiari ai sensi del precedente punto (b);

(d) l'importo che residua, una volta superata anche la soglia 3, verrà distribuito per l'80 per cento ai beneficiari in misura proporzionale agli apporti/conferimenti e per il 20 per cento ai soci titolari di azioni C.

Come si nota, i soci titolari di azioni C, a fronte dell'assenza di diritti amministrativi e dell'esistenza di temporanei vincoli alla trasferibilità delle azioni, vantano diritti di partecipazione agli utili "rafforzati" rispetto a quelli degli altri soci di Alfa. Tali maggiori diritti, tuttavia, sono caratterizzati da una prospettiva temporale di medio-lungo periodo e da un indiscutibile grado di aleatorietà, in quanto potranno assumere rilevanza concreta solo se gli investimenti della società daranno complessivamente luogo a risultati economici eccedenti le soglie sopra rappresentate (situazione ad oggi non verificata, ed inoltre di difficile previsione in considerazione del non facile contesto economico/finanziario di riferimento).

Ciò premesso, la società istante afferma che i soci intendono consentire l'ingresso nel capitale sociale, in qualità di azionisti titolari di azioni C, a taluni dei soggetti che si occupano della gestione degli investimenti della società (che vengono definiti nell'istanza "managers").

In tale prospettiva, i soci di Alfa "ritengono che la modalità più appropriata per attuare la suddetta operazione sia rappresentata dall'effettuazione di un conferimento non proporzionale da parte dei *managers* e degli attuali detentori di azioni C (Beta, Zeta S.p.a. ed Eta S.p.a., ...), in quanto, (...), i *managers* apportano utilità e benefici che, pur non potendo essere iscritti nel bilancio della società, sono comunque idonei ad aumentarne il valore, se non altro in via prospettica (...)".

L'operazione prospettata prevede, in conformità alle disposizioni civilistiche di riferimento, l'assegnazione ai nuovi soci "*managers*" di azioni C in misura superiore rispetto ai conferimenti in denaro effettuati, e agli attuali soci C di nuove azioni C in numero inferiore rispetto al valore dei conferimenti in denaro.

A quanto afferma la società istante, al momento viene ipotizzata l'attribuzione ai *managers* di un quantitativo di azioni C tale per cui, ad esito del conferimento, detti sogget-

ti detengano complessivamente al massimo il 20 per cento del totale delle azioni C di Alfa.

Ciò affermato, la società fa altresì presente che essa redige il bilancio secondo i principi contabili nazionali (non utilizzando quindi i principi IAS/IFRS), e che le nuove azioni C verranno emesse senza sovrapprezzo con valore di sottoscrizione pari al loro valore nominale (1 euro per azione).

In occasione del prospettato conferimento:

– verrebbero emesse complessivamente 180.000 nuove azioni C;

– i Soci C effettuerebbero, ciascuno in proporzione all'attuale percentuale di azioni C possedute, un conferimento in denaro complessivamente pari al 70 per cento del valore delle nuove azioni C emesse (126.000 euro);

– i *managers* effettuerebbero un conferimento in denaro pari complessivamente al rimanente 30 per cento del valore delle nuove azioni emesse (54.000 euro).

Al fine di raggiungere il risultato sopra esposto, i soci C libereranno (tramite il denaro da essi versato) circa 110.000 azioni C che saranno in realtà assegnate (in maniera non proporzionale appunto) ai *managers*.

Con riferimento all'operazione descritta, precisa l'istante che tutti i *managers* destinatari delle azioni, anche quelli che allo stato sono dipendenti di altre società del gruppo, al momento dell'assegnazione assumerebbero la carica di amministratori o dipendenti in Alfa.

Inoltre, in considerazione del fatto che le azioni C attribuiscono diritti patrimoniali "rafforzati" rispetto alle altre categorie di azioni, afferma l'interpellante che per esse potrebbe essere individuato un valore teorico di tali azioni maggiore rispetto al loro valore nominale (il quale coincide con il valore di sottoscrizione).

Quanto sopra premesso e argomentato, la società istante, al fine di adempiere correttamente ai propri obblighi di sostituto d'imposta, viene a chiedere all'Agenzia delle entrate se:

– le azioni C assegnate ai *managers* in misura eccedente rispetto all'importo del conferimento in denaro da questi effettuato possano rappresentare, ai fini delle imposte sui redditi, l'attribuzione di un reddito di lavoro dipendente o assimilato a favore dei predetti *managers*;

– gli utili che i *managers* eventualmente riceveranno in futuro in qualità di soci proprietari di azioni C, ai fini delle imposte sui redditi dovranno essere assoggettati a tassazione in capo ai percettori come dividendi (se trattasi di utili distribuiti dalla società), ovvero come *capital gains* (in caso di cessione delle azioni), non costituendo redditi di lavoro dipendente o assimilati.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente. Relativamente alle problematiche sopra esposte, la società istante ritiene che al primo quesito debba essere data risposta negativa e che, quindi, le azioni C di Alfa attribuite ai *managers* in misura eccedente rispetto all'importo del conferimento in denaro dagli stessi effettuato non costituiscono per tali soggetti l'attribuzione di un reddito di lavoro dipendente o assimilato.

Ciò in quanto, l'assegnazione non proporzionale delle azioni a favore dei *managers* si giustifica esclusivamente sulla base del rapporto sociale intercorrente fra gli azionisti conferenti e la società conferitaria e non risulta in alcun modo connessa – neppure indirettamente – con le prestazioni rese dai *managers* ad Alfa in relazione al rapporto di lavoro dipendente o all'ufficio di amministratore (per le quali ovviamente tali soggetti ricevono già una remunerazione in linea con i valori di mercato, che è tassata quale reddito di lavoro dipendente o assimilato).

In merito al secondo quesito, la società ritiene che gli eventuali utili percepiti dai *managers* in qualità di azionisti titolari di azioni C, ai fini delle imposte sui redditi dovranno essere assoggettati a tassazione in capo ai percettori come dividendi o come *capital gain* (in caso di cessione delle azioni), come accadrebbe per i redditi connessi ad ogni tipologia di partecipazione sociale.

Parere dell'Agenzia delle entrate. Preliminarmente, si osserva che l'assegnazione di azioni effettuata nei confronti di soggetti titolari di reddito di lavoro dipendente o assimilato rappresenta, in genere, erogazione di un compenso in natura che, fino al 25 giugno 2008, godeva di un particolare regime fiscale di favore, abrogato dal decreto-legge n. 112 del 2008, convertito dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

Più precisamente, qualora l'assegnazione di azioni era rivolta a determinati lavoratori dipendenti o assimilati, individuati discrezionalmente dalla società promotrice dell'operazione, piuttosto che alla generalità dei dipendenti, si rendeva applicabile l'articolo 51, comma 2, lettera *g-bis*), del TUIR, in materia di *stock options*.

Tale disposizione, al ricorrere di talune condizioni, prevedeva, infatti, una forma di esenzione di una quota parte del reddito di lavoro dipendente in misura corrispondente alla differenza tra il valore delle azioni, al momento dell'assegnazione, e l'ammontare corrisposto dal dipendente.

Abrogata tale disposizione, simili fattispecie devono necessariamente essere ricondotte nell'ambito dei *fringe benefits* e, come tali, considerate imponibili quali reddito di lavoro dipendente, in ragione del principio di omnicomprensività secondo cui tutte le somme e i valori che il dipendente riceve, anche da terzi, in relazione al rapporto di lavoro, sono reddito di lavoro dipendente.

Al riguardo, si fa presente che i compensi in natura sono imponibili anche in capo ai soggetti che percepiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, tra cui i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa – come ad esempio gli amministratori di società.

In relazione, poi, al valore del *fringe benefit* ovvero al *quantum* da assoggettare a tassazione, l'articolo 51, comma 3, del TUIR individua nel cosiddetto valore normale il criterio generale da utilizzare per valutare i compensi in natura, i cui principi sono stabiliti dall'articolo 9 del citato Testo Unico che al comma 4 statuisce che "Il valore normale è determinato:

a) per le azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese;

b) per le azioni non quotate, per le quote di società non azionarie e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, in proporzione al valore del patrimonio netto della società o ente e, per le società e gli enti di nuova costituzione, in proporzione all'ammontare complessivo dei conferimenti;"

Naturalmente, come più volte precisato dall'Amministrazione finanziaria (cfr., tra l'altro, circolare n. 30 del 2000⁽¹⁾ e risoluzione n. 186 del 2002⁽²⁾), costituisce reddito per il lavoratore dipendente il valore del compenso in natura, come sopra specificato, al netto di quanto corrisposto dal dipendente ovvero trattenuto direttamente dal sostituto d'imposta per il godimento del bene ceduto o del servizio prestato.

Tanto premesso, si ritiene di non condividere la soluzione prospettata dall'interpellante in relazione al primo quesito posto.

Invero, prescindendo dalla modifica dello statuto che la società interpellante, in ossequio al disposto dell'art. 2346, co. 4, c.c., si impegna ad operare per consentire l'assegnazione non proporzionale delle azioni C, si rileva che l'articolo 8, comma 2, lett. c), dello Statuto espressamente prevede che "Le Azioni C non possono essere oggetto di trasferimento .. a qualunque titolo, sino al 27 settembre 2015. Fanno eccezione al divieto di trasferimento qui previsto i trasferimenti effettuati tra soggetti titolari di azioni C, effettuati a favore di amministratori e dipendenti della Società, di società controllanti la Società ...".

Pertanto, lo statuto di Alfa consente ai titolari delle azioni C di trasferire le relative azioni prima della data prevista, sempreché queste non vengano cedute a soggetti estranei

(1) Circ. 25 febbraio 2000, n. 30/E, in Boll. Trib., 2000, 365.

(2) Ris. 6 dicembre 2002, n. 186/E, in Boll. Trib. On-line.

alla compagine sociale. Considerato che, come descritto dall'interpellante, l'aumento di capitale comporterà che "... i soci C libereranno (tramite il denaro da essi versato) circa 110.000 azioni C che saranno in realtà assegnate (in maniera non proporzionale appunto) ai *managers*", il trasferimento delle azioni C non può prescindere dallo *status* di lavoratore dipendente dell'assegnatario.

Inoltre, a conferma della natura remunerativa delle azioni C, si fa presente che la stessa società Alfa afferma che il conferimento non proporzionale da parte dei *managers* costituisce la modalità più appropriata per attuare l'aumento di capitale, "... in quanto i *managers* apportano utilità e benefici che, pur non potendo essere iscritti nel bilancio della Società, sono comunque idonei ad aumentare il valore, se non altro in via prospettica (...)".

Dette utilità, a parere della scrivente, possono essere ritenute come espressive dell'impegno profuso dai *managers* nell'attività della società e la loro rilevanza rispetto alla parte "monetaria" del conferimento posto in essere giustifica, nell'ambito degli accordi con Alfa, l'attribuzione di azioni con diritti patrimoniali rafforzati.

Si ravvisa, pertanto, nell'attribuzione delle azioni C un'ipotesi di concorso al reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'articolo 51 del TUIR, nel caso dei *managers* dipendenti della società, ovvero ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ai sensi dell'articolo 50, primo comma, lettera *c-bis*), TUIR, nel caso di *managers*-amministratori.

In considerazione, poi, di quanto rappresentato dalla società istante, secondo la quale l'ingresso nel capitale sociale sarebbe rivolto "... a taluni soggetti che si occupano della gestione degli investimenti della società ..." c.d. *managers*, la scrivente ritiene che, ove tali soggetti possano costituire una categoria di dipendenti, possa trovare applicazione la lettera *g*) del comma 2 dell'articolo 51 del TUIR laddove è statuito che "Non concorrono a formare il reddito ... il valore delle azioni offerte alla generalità dei dipendenti per un importo non superiore complessivamente a euro 2.065,83 a condizione che non siano riacquistate dalla società emittente o dal datore di lavoro o comunque cedute prima che siano trascorsi almeno tre anni dalla percezione; qualora le azioni siano cedute prima del predetto termine, l'importo che non ha concorso a formare il reddito al momento dell'acquisto è assoggettato a tassazione nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione".

Al riguardo, infatti, l'Amministrazione finanziaria ha af-

fermato (cfr., tra l'altro, risoluzione del 17 dicembre 2007, n. 378⁽³⁾) che al fine dell'applicazione del particolare regime da ultimo descritto è necessario che l'offerta sia rivolta alla generalità ovvero a categorie di dipendenti, ricomprendendo in tale ultimo concetto non solo le categorie civilistiche (dirigenti, quadri, operai ecc. ...), ma anche i dipendenti di un certo tipo o che svolgono le medesime mansioni (*turnisti, expatriates* ...).

In relazione al secondo quesito formulato ovvero alla qualificazione degli eventuali utili conseguiti dal dipendente nella sua veste di azionista della società nella quale presta lavoro, si condivide la soluzione prospettata dalla società istante. L'articolo 44, comma 1, lett. *e*), del TUIR, definisce redditi di capitale, tra gli altri, gli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'IRES.

Al riguardo, si rileva che tale disposizione non limita il suo ambito di applicazione in ragione della qualifica soggettiva rivestita dal soggetto percettore degli utili, rilevando esclusivamente la circostanza che il medesimo soggetto partecipi al capitale o al patrimonio sociale. Invero, la partecipazione agli utili non è subordinata all'esistenza del rapporto di lavoro, dal momento che il beneficiario potrebbe continuare a mantenere il possesso delle azioni anche in caso di cessazione del rapporto stesso.

La qualifica di lavoratore dipendente (o assimilato) rileva, infatti, esclusivamente al momento dell'offerta delle azioni, mentre la fase successiva non attiene in alcun modo al rapporto di lavoro subordinato intrattenuto dall'azionista con l'emittente.

In questo contesto possono verificarsi profili impositivi, ma aventi carattere diverso da quello dei redditi di lavoro dipendente: eventuali dividendi costituiranno redditi di capitale ai sensi dell'articolo 44, comma 1, lettera *e*), del TUIR, così come i proventi ottenuti dalla cessione delle partecipazioni potranno rilevare ai fini della determinazione dei redditi diversi di natura finanziaria (*capital gain*) di cui all'articolo 67, comma 1, lettere *c*) e *c-bis*), del TUIR.

Sulla base delle suesposte considerazioni si ritiene, pertanto, che i dividendi percepiti dai *managers*, titolari delle Azioni C, assegnate con le modalità precisate dalla Società istante, costituiscano reddito di capitale così come previsto dall'articolo 44, comma 1, lettera *e*), del TUIR».

(3) Ris. 17 dicembre 2007, n. 378/E, in *Boll. Trib. On-line*.

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Accertamento induttivo – “Tovagliometro” – Unico elemento posto a fondamento dei presunti maggiori ricavi – Insufficienza probatoria – Integrazione con ulteriori indizi – Necessità.

Il c.d. “tovagliometro”, e cioè la determinazione dei ricavi di un albergo-ristorante in base al numero dei tovaglioli utilizzati, di per sé solo non assurge a fonte di prova ma deve essere accompagnato da altri elementi indiziari idonei a dimostrare l'occultamento di maggiori ricavi.

[Commissione trib. regionale del Veneto, sez. XXIV (Pres. Prato, rel. De Troia), 10 luglio 2012, sent. n. 77, ric. Albergo Saturnia internazionale s.p.a. c. Agenzia delle entrate di Venezia]

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO – MOTIVI DELLA DECISIONE – In data 23 ottobre 2007 la guardia di finanza iniziava una verifica *in loco* alla Società “Albergo Saturnia internazionale SpA” titolare oltre dell'omonimo albergo ha anche dei collegato ristorante sotto l'insegna “La Caravella”.

La presenza dei militari proseguiva sia pure non quotidianamente, per cui in data 17 gennaio 2008 veniva autorizzata una proroga per il proseguimento dell'ispezione che si concludeva il 31 gennaio.

A conclusione delle verifiche pur in presenza di contabilità regolare, di magazzini in ordine, di personale regolarmente assunto venivano accertati maggiori ricavi presunti ricostruendo il numero dei pasti erogati partendo dai dati del consumo dei tovaglioli, per quanto riguarda il ristorante, ed i dati rinvenuti in un brogliaccio per quanto riguarda i maggiori ricavi del bar dell'albergo.

Facendo proprie le conclusioni della Guardia di Finanza l'Agenzia delle Entrate di Venezia emetteva i conseguenti avvisi di accertamento per maggiore IVA, IRPEG ed IRAP oltre alle conseguenti sanzioni ed interessi.

Il totale delle somme sottratte a tassazione, secondo i verificatori, sarebbe di Euro 5.455.824,70 per quanto riguarda l'attività di ristorazione ed Euro 1.039.506,66 per quanto riguarda il bar.

Avverso i predetti avvisi, dopo avere inutilmente esperito un tentativo di conciliazione, presentava distinti ricorsi lamentando l'illegittimità degli avvisi perché:

1. L'accesso dei militari si sarebbe protratto oltre i limiti espressamente previsti dallo statuto del contribuente che prevede una durata massima di 30 giorni + 30 e non 100 giorni come avvenuto nel caso in discussione.

2. La proroga concessa all'accertamento sarebbe illegittima in quanto non sufficientemente motivata.

3. L'accertamento dei fatti contestati sarebbe avvenuto oltre il termine massimo di 60 giorni previsti dallo statuto e conseguentemente in modo irregolare.

4. Vi sarebbe violazione dei principi di buon andamento, imparzialità e buona fede come si può facilmente dedurre dall'andamento dell'attività di verifica.

5. Vi sarebbe carenza del presupposto e difetto di motivazione per procedere ai sensi dell'art. 39 comma

1 D.P.R. n. 600/1973 e 54 comma 2 D.P.R. n. 633/1972 (la ripresa si basa su di un unico assunto rapporto tovaglioli pasti).

6. Vi sarebbe carenza di prova ed erroneità della metodologia accertativa. I risultati non sono idonei a supportare l'accertamento ai fini tributari perché sono basati esclusivamente su valutazioni meramente discrezionali dei verbalizzanti.

7. I risultati dell'indagine sarebbero in contraddizione con altre metodologie e criteri di controllo dettati dall'Agenzia delle Entrate.

8. I consumi medi delle materie prime dimostrano l'inattendibilità della ricostruzione.

9. Le dimensioni del ristorante e la sua capacità ricettiva contrastano con le conclusioni dell'accertamento.

10. L'andamento del fatturato, nei tre mesi ed oltre in cui i verificatori sono stati presenti, dimostra l'inverosimiglianza della ricostruzione (non si segnalano scostamenti di fatturato rispetto agli esercizi precedenti).

11. La redditività dell'azienda, il suo fatturato (superiore a quello dettato dagli studi di settore), il tenore di vita e le spese della famiglia Sarandrei sono congrui rispetto all'attività svolta ed al reddito conseguito il che dimostra l'inverosimiglianza degli accertamenti che prevedono un maggior reddito di circa 6,5 milioni di Euro.

12. Violazione del principio di inscindibilità della prova (il brogliaccio serviva a valorizzare il servizio bar per poter calcolare il *bonus* ai dipendenti del servizio e comprendeva il servizio bar vero e proprio ed il servizio bar collegato con il ristorante), i verificatori hanno attribuito per intero l'importo al servizio bar ignorando la parte fatturata nel servizio ristorazione (la parte dimostra, con appositi prospetti che in questo caso la differenza non sarebbe significativa - discordanza massima inferiore ad un 5% in più od in meno a seconda dei mesi presi in esame, mentre su base annua la differenza sarebbe pressoché nulla).

13. Le motivazioni relative alle sanzioni sarebbero insufficienti.

14. La ripresa IVA per il 2002 sarebbe illegittima in quanto avendo la Corte di Giustizia Europea annullato il condono IVA, sarebbe decaduto anche il conseguente allungamento del periodo di accertamento.

Si costituiva l'Ufficio che oltre a replicare sui vari punti in contestazione affermava che la Corte di Cassazione aveva in più occasioni ritenuto sufficiente il ricorso all'accertamento con il solo “tovagliometro”.

Riaffermava che i dati sulla disponibilità teorica dei coperti era priva di errori così come tutte le altre osservazioni per cui concludeva con la richiesta della piena conferma del proprio operato.

La Commissione adita con due sentenze, una per il 2002, 2004 e 2006, ed una per il 2005 accoglieva il ricorso e compensava tra le parti le spese di lite. Mentre altra sezione della medesima commissione accoglieva il ricorso per quanto riguarda i maggiori redditi rilevati con il sistema del “tovagliometro” per gli anni 2001 e 2003 e lo confermava per la parte riguardante i ricavi del bar. Proponeva quindi appello l'Agenzia delle Entrate lamentando, nella sostanza, che i primi

giudici non avrebbero tenuto nella dovuta considerazione le argomentazioni e le prove portate dall'Ufficio ed avrebbero invece valorizzato quanto proposto dal contribuente, a questo proposito si fa anche riferimento all'art. 115 c.p.c.

Riproponere quindi i propri calcoli in merito all'utilizzo dei posti tavola evidenziando una scarsa copertura degli stessi in contraddizione con quanto proposto da controparte.

Per quanto riguarda il brogliaccio riaffermava la perfetta coerenza con quanto accertato e cercava di dimostrare l'inconsistenza delle argomentazioni contrarie fornite.

Ripercorreva quindi tutte le doglianze espresse dal contribuente in primo grado cercando di contrastarle punto per punto ed annualità per annualità.

Si costituiva il contribuente che con proprie controdeduzioni ed appelli incidentali tendeva a contrastare ogni singola affermazione dell'Ufficio.

La Commissione oggi riunita per decidere sui fatti sottoposti alla propria attenzione, dopo avere ascoltato le parti che si rifanno a quanto già dedotto e presente in atti, ed avere preso attentamente visione della copiosa documentazione presente nei fascicoli, decide preliminarmente di riunire i ricorsi posti sotto il n.ro di RGA 1055/11, RGA 1307/11, RGA 1838/11 e porli sotto il n.ro 1055/11 di RGA per evidenti connessioni oggettive e soggettive trattandosi di avvisi di accertamento a carico di un'unica ditta, provenienti dallo stesso PVC e di cui l'unica differenza è l'annualità delle maggiori imposte accertate.

Preliminarmente è necessario osservare che l'attività principale della società è quella alberghiera e la parte riguardante il bar e la ristorazione ne sono un necessario complemento dal quale non necessariamente ne derivano utili, anche se, nel caso specifico, sono stati denunciati proventi anche dalla loro gestione.

Va evidenziato che, da un punto di vista sostanziale, il comportamento dei verificatori nei confronti della società accertata non è stato coerente con quanto stabilito dallo statuto del contribuente, ma da un punto di vista formale nulla si può obiettare. Difatti essi non sono stati fisicamente presenti nello stabilimento tutti i giorni dal 23 ottobre al 31 gennaio, ma solo una cinquantina di giorni per cui la richiesta del contribuente anche se più che mai comprensibile è da respingere. Ci si augura comunque che, nell'immediato futuro, lo statuto del contribuente trovi piena sostanziale, e non solo formale, adesione da parte di chi è comandato allo svolgimento dei controlli.

Per quanto riguarda la così detta prova del "tovagliometro" che secondo l'Ufficio da solo sarebbe sufficiente ad inficiare la contabilità si fa presente che proprio nelle sentenze di Cassazione evidenziate e riportate per stralci si rileva che nei casi indicati il "tovagliometro" era sì l'unico strumento per misurare i maggiori incassi, ma vi erano ben altri indizi che facevano ritenere l'occultamento di maggiori ricavi (reddito negativo, spese per il personale, prestito ai soci, acquisto di materie prime). Nel caso sottoposto alla nostra attenzione non vi è nessun altro rilievo, anzi il contribuente ha inteso documentare la piena compatibilità del proprio tenore di vita con i redditi denunciati e detti documenti erano anche in possesso dei verificatori.

Ed ancora non si dà alcuna giustificazione di come

si sia giunti a calcolare lo sfrido del 30%, se si sia o meno tenuto conto e come dei tovaglioli usati per il servizio alberghiero (prima colazione, servizio in camera ecc.).

Ed ancora se si fosse preso in esame il numero delle presenze dell'albergo e si fosse tenuto conto della consuetudine di offrire agli ospiti, come benvenuto, una bottiglia di prosecco in camera con l'utilizzo conseguente di 2 tovaglioli probabilmente ci si sarebbe resi conto dell'insussistenza delle proprie pretese.

Ed ancora i verificatori, durante il loro lungo periodo di presenza presso lo stabilimento, avrebbero potuto appurare di persona il rapporto tra tovaglioli inviati in lavanderia e pasti somministrati, percentuale di copertura dei tavoli, presenze giornaliere, rapporto delle presenze tra pranzi e cene, sale effettivamente occupate, ecc.

Ed ancora è evidente l'errore in cui è incorso l'Ufficio quando ha ritenuto di poter sommare i posti della sala colazione a quelli del ristorante ignorando il fatto che la predetta sala negli alberghi come il Saturnia si preferisca non utilizzarla per le cene perché sarebbe difficile garantirne la pulizia e la perfetta preparazione per la mattinata successiva.

Ed ancora si sono sommati, per tutto l'anno, i posti all'aperto con quelli in sale chiuse, fatto oggettivamente improponibile per una città come Venezia.

Ed ancora, altro evidente errore, l'Ufficio insiste che non vi sono fatture ricevute in "nero", ma il contribuente dimostra, fatture alla mano, piena corrispondenza tra piatti serviti e materia prima acquistata (rombi, granseole). Per quanto riguarda il brogliaccio il titolare aveva spiegato che esso conteneva le consumazioni del bar ed esse erano registrate sia come scontrini (bar ed albergo) sia come ricevute, alla voce bar, nelle fatture relative al ristorante per cui andava verificata la veridicità di tale affermazione attraverso il confronto della documentazione prima di emettere l'avviso di accertamento e comunque avrebbe dovuto essere superata detta spiegazione attraverso un convincente ragionamento opportunamente supportato.

Ed ancora i verificatori avrebbero potuto, per essere credibili, dimostrare la mancata emissione di scontrini, al bar, durante la loro permanenza e/o almeno il loro lievitare, ma di ciò vi è la prova contraria.

Ed ancora avrebbero potuto raffrontare, almeno per un anno, il totale delle ricevute del bar e quelle del ristorante, afferenti il bar, con il brogliaccio, così come diligentemente ha fatto, e per tutti gli anni in contestazione il contribuente (a questo proposito ha presentato copia di tutta la documentazione messa a disposizione dei verificatori).

Da quanto sopra esposto appare in modo oltremodo chiaro che la Guardia di Finanza, e con essa l'Agenzia delle Entrate, non sono riuscite a motivare le loro pretese in modo convincente.

Le altre contestazioni restano comunque assorbite.

Per quanto riguarda le spese esse sono poste a carico dell'Agenzia delle Entrate, parte soccombente, e liquidate in Euro 5.000,00 per spese ed Euro 5.000,00 per onorari oltre ad IVA e cpa, come da legge.

P.Q.M. – Respinge gli appelli dell'Agenzia delle Entrate, accoglie quello del contribuente e conseguentemente annulla gli avvisi di accertamento originariamente impugnati.

Le spese, poste a carico dell'Agenzia delle Entrate, parte soccombente, sono liquidate in Euro 5.000,00 per spese, Euro 5.000,00 per onorari oltre ad IVA e cpa, come per legge.

Nella fattispecie all'esame dei giudici veneti un noto albergo-ristorante viene sottoposto a verifica fiscale; dai vari elementi riscontrati dalla Guardia di finanza viene spiccato un avviso di accertamento impugnato dalla società contribuente.

L'annotata sentenza osserva che non è lecito accertare induttivamente i ricavi solo in base al numero dei tovaglioli utilizzati nell'attività (desunto dal numero dei tovaglioli inviati in lavanderia); occorrono altri elementi indiziari che corroborino il c.d. "tovagliometro".

Trattandosi di un ristorante con annesso albergo, l'Amministrazione finanziaria – afferma la sentenza in commento – avrebbe dovuto tenere conto non solo dei tovaglioli utilizzati per il ristorante, ma anche di quelli plausibilmente utilizzati per l'attività alberghiera.

Viene poi censurato l'omesso esame del rapporto tra il numero dei tovaglioli utilizzati e i pasti serviti e la mancata verifica di altre circostanze idonee a supportare la presunzione fondata sull'uso delle salviette. La Commissione veneta ritiene infine immotivata la percentuale di sfrido applicata nella misura del 30%.

La Corte di Cassazione si è espressa di recente sul tema, affermando che il "tovagliometro" ha valenza indiziaria sufficiente ma solo se il complessivo metodo accertativo è esente da vizi logici, perché «*se l'esito del metodo adottato confligge con le possibilità teoriche di servizio dell'esercizio commerciale, viene meno la attendibilità nel suo complesso della metodologia di accertamento, e ciò attiene alla prova a carico dell'Ufficio, in quanto solo a seguito della valutazione di sufficienza della medesima l'onere di prova contraria si trasferisce sul contribuente (nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza della Commissione tributaria regionale che, con motivazione non censurata sotto il profilo della correttezza e congruità, aveva annullato l'avviso di accertamento in base alla constatazione che esso portava a presupporre il raddoppio delle possibilità teoriche di somministrazione dei pasti da parte del ristorante, elemento quest'ultimo che rendeva inattendibile il calcolo dell'Ufficio*»: così Cass., sez. trib., 15 giugno 2011, n. 13068, in *Boll. Trib. On-line*).

Insomma, se per la Cassazione il "tovagliometro" può integrare, da solo, una presunzione idonea a determinare i ricavi di un ristorante (cfr. anche Cass., sez. trib., 11 giugno 2008, n. 15397, in *Boll. Trib. On-line*), purché si iscriva nell'ambito di una metodologia esente da vizi logici, per i giudici veneti occorre che l'Ufficio corredi l'accertamento di ulteriori elementi.

Chissà se il più rigoroso orientamento dei Supremi Giudici non induca i ristoratori a lavarsi i tovaglioli nella lavatrice di casa.

I

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Dati e notizie acquisiti irrualmente – Utilizzabilità in Italia delle notizie contenute nella cosiddetta "Lista Falciani" – Sussiste.

Le attività istruttorie comunque svolte dall'Amministrazione finanziaria italiana si ricompongono nell'atto amministrativo finale, nell'adozione del quale si deve

tener conto dei risultati parziali conseguiti nelle fasi precedenti, di talché la struttura del procedimento amministrativo di accertamento tributario esclude che il titolare del potere di decisione debba reiterare l'esercizio dei poteri, d'iniziativa e, soprattutto, istruttorio, che hanno preparato la sua attività e, poiché l'acquisizione materiale della fiche, nota come "Lista Falciani", è pervenuta dalla collaborazione francese e, quindi, da una fonte legittimata a fornire notizie tributarie, il modo in cui è entrata nella conoscenza dell'Ufficio finanziario non rileva ai fini della validità dell'atto impositivo, tanto più che tale lista è stata allegata al processo verbale di constatazione ed è stata notificata alla parte interessata e, pertanto, le ragioni che hanno innescato la verifica sono state portate direttamente a conoscenza del contribuente.

[Commissione trib. provinciale di Genova, sez. IV (Pres. Di Napoli, rel. Mazzarino), 5 giugno 2012, sent. n. 193]

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO – La Guardia di Finanza in corso di verifica fiscale, contestava alla Signora ... la titolarità di un conto presso la HSBC - Private Bank di Ginevra, rilevando i dati da una scheda ("fiche") trasmessa dall'Autorità Finanziaria Francese.

L'interessata, convocata dalla Guardia di Finanza, rispondeva in modo evasivo alle domande e sulla titolarità del conto svizzero ad essa ascrivibile, prima di rispondere richiedeva un rinvio.

Il 8/11/2010, alla contribuente veniva rilasciata, unitamente ad un esemplare del PVC, una copia fotostatica della "fiche".

In data 9 marzo 2011, l'Agenzia delle Entrate notificava alla contribuente avviso di accertamento n. ... con il quale contestava un maggior reddito Euro 101.991,00. Notificava inoltre l'atto di contestazione n. ... con il quale contestava una sanzione amministrativa pecuniaria di Euro 6.170,46.

Con separati ricorsi rispettivamente ... e ... la contribuente ha impugnato le pretese dell'Ufficio, richiedendo la riunione. I ricorsi sono riuniti su concorde richiesta delle parti e unitamente discussi e decisi all'odierna udienza.

La ricorrente sostiene per entrambi gli atti impugnati: In via pregiudiziale

1) Inapplicabilità della presunzione dell'art. 12 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78;

2) Insussistenza dell'obbligo di dichiarazione annuale; Nel merito;

3) Violazione delle modalità relative allo scambio di informazioni previste dalla direttiva n. 77/799 CEE e dell'art. 31-bis D.P.R. n. 600 del 1973. Inutilizzabilità probatoria;

4) Mancata allegazione dell'iter seguito nello scambio di informazioni: conseguente impossibilità di valutare il rispetto dell'obbligo di rendere edotto il contribuente circa le ragioni che hanno innescato la verifica a suo carico (art. 12, comma 2, L. n. 212 del 2000);

5) Difetto di motivazione dell'atto di contestazione, idem per l'avviso di accertamento;

6) Difetto di prova dell'atto di contestazione, idem per l'avviso di accertamento;

7) Erronea ricostruzione dell'attività, Insussistenza degli incrementi recuperati a tassazione. Difetto di presupposti imponibili, Insussistenza obbligo dichiarazione;

Per l'atto di contestazione, inoltre:

8) Omessa adozione del tasso di cambio stabilito con D.Dirett. 7 del 22 febbraio 2007 (violazione dell'art. 4, 6 comma, D.L. n. 167 del 1990);

9) Rideterminazione della sanzione comminata.

Presenta inoltre istanza di riunione del presente ricorso con quello concernente l'impugnazione dell'avviso di accertamento e analogamente per l'atto di contestazione.

Conclude chiedendo:

Per entrambi gli atti: previa riunione dei due ricorsi, annullare l'atto impugnato e condannare l'Ente impositore al pagamento delle spese di giudizio, per onorari, diritti e spese oltre accessori di legge.

Solo ai fini dell'atto di contestazione, formula anche una domanda subordinata con la quale chiede la rideterminazione delle sanzioni e, in ogni caso, la condanna dell'Ente Impositore al pagamento delle spese di lite.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita in entrambe le procedure. Contesta i ricorsi in ogni loro parte sostenendo a correttezza del proprio operato.

Conclude chiedendo:

Per entrambi gli atti: previa riunione dei procedimenti, rigettare le formulate richiesta di annullamento degli atti impugnati; per l'atto di contestazione il rigetto anche dell'ulteriore richiesta subordinata. Con vittoria di spese ed onorari di causa.

Nelle more del giudizio la ricorrente riceveva la cartella esattoriale. La Commissione accoglieva l'istanza di sospensione all'udienza del 24/10/2011.

Il 24/11/2011 la ricorrente depositava memoria illustrativa.

All'odierna udienza sono presenti i rappresentanti delle parti che insistono come in atti.

La Commissione dispone la riunione dei ricorsi.

MOTIVI DELLA DECISIONE – Il primo motivo di ricorso è infondato.

L'atto di contestazione non fa alcun riferimento alla norma richiamata dalla ricorrente, ma assume a fondamento l'art. 4 D.L. n. 167 del 1990 per cui la censura è infondata,

Quanto all'avviso di accertamento, deve rilevarsi che anche la precedente normativa permetteva all'Ufficio di perseguire anche il capitale esistente all'estero e non solo i frutti di esso, con la distinzione, però, che mentre per i frutti l'Ufficio disponeva di una presunzione legale per cui era il contribuente a dover dimostrarne l'inesistenza, per il capitale, invece, era l'Ufficio a dover dimostrare l'esistenza di materiale imponibile. Con l'art. 12 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78 la presunzione è stata estesa a tutto quanto rinvenuto all'estero per cui ricade sul contribuente fornire prova contraria.

Nella fattispecie la ricorrente nulla ha provato per cui la censura deve essere respinta.

Il secondo motivo del ricorso è infondato.

La ricorrente ha sostenuto che non aveva obbligo di dichiarazione in quanto al termine del 2006 il patrimonio detenuto all'estero sarebbe stato pari a zero, inoltre che l'Ufficio non avrebbe dimostrato che i movimenti riguardavano trasferimenti da e per l'estero.

Dalla "fiche" fornita dall'autorità fiscale francese, si apprende che i movimenti avvenuti sul conto bancario che qui interessa, nell'anno 2006 superavano Euro 100.000,00 e quindi ben al di sopra del limite di fran-

chigia ricavabile dall'art. 4 c. 5 del D.L. n. 167 del 1990. La censura non trova quindi accoglimento.

Il terzo motivo dei ricorsi è infondato.

La ricorrente ritiene che la Guardia di Finanza non è soggetto idoneo allo scambio di informazioni con le amministrazioni fiscali estere di cui all'art. 3-bis dei D.P.R. n. 600 del 1973, e individua, quale autorità competente, l'Agenzia delle Entrate.

Il legislatore ha genericamente indicato con il termine "Amministrazione Finanziaria" il soggetto legittimato allo scambio di informazioni con le amministrazioni fiscali estere, e tale dicitura non può certo escludere la Guardia di Finanza, che anzi appare il soggetto più titolato: basti rilevare che in corso di accertamento, con investigazioni mirate all'estero, i militi dovrebbero sospendere l'attività e rimettere gli atti all'Agenzia delle Entrate con la richiesta di svolgere di atti istruttori.

La censura non trova quindi accoglimento.

Il quarto e il quinto motivo appaiono collegati e possono essere discussi unitamente.

La ricorrente censura gli atti notificati per difetto di motivazione, derivante dalla mancata allegazione dell'attività svolta dai verificatori, attraverso i canali di cooperazione informativa comunitaria ed internazionale.

La pretesa conoscenza dell'attività istruttoria reclamata non trova fondamento. Le ragioni che hanno innescato la verifica sono state portate direttamente a conoscenza della ricorrente in quanto la scheda pervenuta dalla collaborazione francese, è stata allegata al PVC e notificato alla ricorrente. La stessa *fiche* è stata motivo di interrogatorio già in corso di verifica alla quale la ricorrente ha risposto in modo incerto come si evince dai "fogli 4, 5 6 del PVC". In ultimo, le attività istruttorie comunque svolte ... "si ricompongono nell'atto amministrativo finale, nell'adozione del quale si deve tener conto dei risultati parziali conseguiti nelle fasi precedenti. Questa struttura del procedimento amministrativo esclude che il titolare del potere di decisione debba reiterare l'esercizio dei poteri, d'iniziativa e, soprattutto, istruttorio, che hanno preparato la sua attività", così si è espressa la Corte di Cassazione con sentenza n. 1236/2006⁽¹⁾.

L'acquisizione materiale della *fiche* non appare censurabile in quanto pervenuta da una fonte legittimata a fornire notizie tributarie per cui, il modo in cui è entrato nella conoscenza dell'Ufficio non rileva ai fini della validità dell'atto impugnato.

Il sesto motivo del ricorso è infondato.

La ricorrente non ha contestato con la dovuta tempestività e determinazione l'attribuzione della "fiche", posta a fondamento dell'accertamento. Già in sede di contraddittorio con i verificatori, la ricorrente non è stata in grado di ipotizzare un motivo a giustificazione della presenza dei suoi dati personali e sensibili su un conto corrente Svizzero che ha mobilitato migliaia di Euro. Inoltre, alla semplice domanda sulla titolarità del conto, ha richiesto termini e rinvii per predisporre una risposta, poi fornita in modo incerto ed incompleto, comportamento che non pone certo a suo favore. Il contenuto della "fiche" risulta pienamente attribuibile alla contribuente e sufficiente per essere posto a fondamento della pretesa dell'Ufficio.

Il settimo motivo di ricorso è infondato.

La ricorrente, a sostegno delle eccezioni, formula

(1) Cass. 23 gennaio 2006, n. 1236, in Boll. Trib. On-line.

delle ipotesi e degli esempi, ma non produce alcun tipo di documentazione. La censura all'operato dell'Ufficio pertanto appaiono generiche supposizioni in quanto non provate e, come tali, incapaci di superare la determinazione dell'Ufficio.

L'ottavo motivo di ricorso è infondato.

La ricorrente lamenta un errato calcolo dell'Ufficio nel determinare il valore di cambio degli importi indicati sulla "fiche". La censura è infondata perché generica e assente di formulazioni da opporre a quanto contestato dall'Ufficio. Inoltre, la ricorrente avrebbe dovuto indicare quale iter l'Ufficio avrebbe dovuto seguire per una corretta applicazione del tasso di cambio.

Il nono motivo di ricorso è infondato.

La ricorrente lamenta l'applicazione di una maggiorazione nel calcolo delle sanzioni. La richiesta non può trovare accoglimento, tenuto conto che l'Ufficio ha motivato l'incremento percentuale applicato facendo riferimento al comportamento della contribuente e alle notevoli somme movimentate su un conto estero.

In conclusione il ricorso è infondato e deve essere respinto.

Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M. – La Commissione, riuniti i ricorsi RGR 1628/11 e RGR 1631/11, li respinge.

Condanna la ricorrente alle spese di giudizio che liquida in complessive Euro 1.350,00 di cui € 700,00 per onorari, € 500,00 per diritti ed € 150,00 per spese.

II

Procedimento – Processo penale – Dati e notizie acquisiti irrualmente – Utilizzabilità in Italia delle notizie contenute nella cosiddetta "Lista Falciani" ai fini dell'accertamento dei reati di cui agli artt. 4 o 5 del D.Lgs. n. 74/2000 – Non sussiste – Archiviazione del procedimento – Conseguenze.

I documenti fiscali costituiti dalla cosiddetta "Lista Falciani", acquisiti nell'ambito di un procedimento penale avviato al fine di accertare se le somme depositate dall'indagato presso una Banca di Ginevra fossero il provento di redditi sottratti alla imposizione fiscale in Italia e tali da integrare gli estremi dei reati di cui agli artt. 4 o 5 del D.Lgs. 27 marzo 2000, n. 74, sono stati formati attraverso la raccolta illegale di informazioni, trattandosi della stampa di files contenuti in un sistema informatico riservato nel quale l'autore della predetta "Lista" si è abusivamente introdotto contro la volontà espressa o tacita di chi aveva diritto ad escluderlo, così integrando il reato di cui all'art. 615-ter c.p. ed è peraltro certamente sussistente anche il reato di appropriazione indebita aggravata di documenti ai sensi degli artt. 646 e 61, n. 11, c.p., di talché, trattandosi di documenti di origine illecita, «il loro contenuto non può essere utilizzato» in processo ex art. 240, secondo comma, c.p.p., e, in assenza di altri elementi di prova e/o possibilità di loro acquisizione, deve per ciò solo disporsi l'archiviazione del procedimento, senza che occorra procedere alla dispendiosa attività processuale della distruzione con le forme dell'incidente probatorio ed il corpo del reato di illecita acquisizione dev'essere distrutto a cura del Pubblico Ministero a tutela delle ragioni di riservatezza dei soggetti coinvolti poiché è ab origine esclusa la giuri-

sdizione dell'Autorità giudiziaria italiana sui fatti relativi all'illecita acquisizione.

[Tribunale di Pinerolo, Ufficio del Giudice per le indagini preliminari, 4 ottobre 2011]

(*Omissis*). per il reato di cui all'art. 4 d.lgs. 74/2000; esaminata la richiesta di archiviazione presentata dal Pubblico Ministero;

osservato che il presente procedimento è nato dalla acquisizione, tramite rogatoria internazionale, di documenti riservati illecitamente acquisiti e sottratti dalla banca dati informatica della HSBC Private Banking di Ginevra dall'ex dipendente Falciani Hervé (in particolare, movimenti di conti correnti bancari accessi da soggetti privati, tra cui l'odierno indagato, cittadino italiano, attestanti il versamento di somme di denaro);

rilevato che, sulla base di detti documenti – acquisiti dall'autorità giudiziaria francese e da questa trasmessi per rogatoria all'a.g. italiana – è stato avviato l'odierno procedimento penale al fine di accertare se le somme depositate dall'indagato presso la HSBC fossero provento di redditi sottratti alla imposizione fiscale in Italia e tali da integrare gli estremi dei reati di cui agli artt. 4 o 5 d.lgs. 74/2000;

considerato che nel corso delle indagini non sono stati acquisiti, a sostegno dell'ipotesi oggetto di indagine, elementi ulteriori e/o diversi rispetto a detta documentazione e che quest'ultima non può in alcun modo essere utilizzata ai sensi dell'art. 240, 2° co., ult. parte, c.p.p.;

ed invero, non v'è dubbio che i documenti in questione siano stati "formati attraverso la raccolta illegale di informazioni", trattandosi della stampa di files contenuti in un sistema informatico riservato nel quale il Falciani si è abusivamente introdotto contro la volontà espressa o tacita di chi aveva diritto ad escluderlo (o, ammesso che fosse autorizzato all'accesso ai dati, quanto meno si è abusivamente trattenuto nel sistema nel momento in cui ha attuato la decisione di copiare i files per fini diversi da quelli relativi allo svolgimento delle sue mansioni), così integrando, secondo il più recente e condivisibile orientamento giurisprudenziale (v. Cass., Sez. V, sent. 18.1.2011 n. 24583) il reato di cui all'art. 615-ter c.p. (è peraltro certamente sussistente anche il reato di appropriazione indebita aggravata di documenti ai sensi degli artt. 646 e 61 n. 11 c.p.);

trattandosi, pertanto, di documenti di origine illecita, «il loro contenuto non può essere utilizzato» in processo (art. 240, 2° co., c.p.p.) e, in assenza di altri elementi di prova e/o possibilità di loro acquisizione, deve per ciò solo disporsi l'archiviazione del procedimento;

ritenuto che i documenti illecitamente acquisiti presenti nel fascicolo del procedimento debbano essere distrutti a tutela delle ragioni di riservatezza del soggetti cui si riferiscono le informazioni illegali, e ciò sulla scorta del principio chiaramente ricavabile dalla disciplina di cui all'art. 240, commi 3 ss., c.p.p., la quale, sul piano procedimentale, non appare tuttavia applicabile nel caso di specie non trattandosi di un procedimento aperto nei confronti del Falciani e non possedendo l'autorità giudiziaria italiana giurisdizione sul caso (trattandosi di reati commessi all'esterno e non ricorrendo le ipotesi di cui agli artt. 7, 8, 9 o 10 c.p.);

ed invero, come esattamente osserva il pubblico mi-

nistero richiedente con prospettazione sostanzialmente condivisa dalla difesa dell'indagato nella memoria depositata, il meccanismo di distruzione "garantito" di cui all'art. 240, commi 3 ss. c.p.p. (che deve oggi seguire le forme dell'incidente probatorio giusta la parziale declaratoria di illegittimità costituzionale delle norma operata con sent. Corte cost. 11.6.2009, n. 173) è chiaramente funzionale alla formazione della prova del fatto dell'illecita acquisizione delle informazioni riservate in modo tale che – ferma restando l'assoluta segretezza sul contenuto di tali informazioni (che, appunto, debbono essere distrutte e la cui detenzione integra gli estremi del reato di cui all'art. 3, d.l. 22.9.2006, n. 259, conv., con modiff., in legge 20.11.2006, n. 281) – si possa poi procedere penalmente nei confronti dell'autore del reato (illuminante, al proposito, è l'utilizzabilità in giudizio del verbale delle operazioni compiute ai fini della prova sulla illecita acquisizione dei dati: cfr. art. 512, comma 2-bis, c.p.p.);

ne deriva, dunque, che, laddove – come nel caso di specie – sia *ab origine* esclusa la giurisdizione dell'autorità giudiziaria italiana sui fatti relativi all'illecita acquisizione appare inutile procedere alla dispendiosa attività processuale della distruzione con le forme dell'incidente probatorio ed il corpo del reato di illecita acquisizione dev'essere distrutto a cura del pubblico ministero a tutela delle ragioni di riservatezza dei soggetti coinvolti;

P.Q.M. – Letto l'art. 409 c.p.p.;

Dispone l'archiviazione del procedimento e ordina la restituzione degli atti al pubblico ministero in sede.

Dispone che il pubblico ministero proceda alla distruzione dei documenti, dei supporti e degli atti concernenti l'illegale raccolta di informazioni in danno dell'indagato.

Autorizza il rilascio di copia degli atti processuali o di certificazioni agli aventi diritto.

La "Lista Falciani" e l'accertamento tributario

1. Introduzione

Con l'annotata sentenza la IV Sezione della Commissione tributaria provinciale di Genova ha affrontato il dibattuto tema degli effetti tributari – *recte*, la sua utilizzabilità ai fini dell'accertamento fiscale – derivanti dalla c.d. "Lista Falciani", contenente un insieme di informazioni su conti correnti e relativi nominativi di investitori all'estero sottratti a un istituto bancario della confederazione elvetica.

La vicenda si riferisce alla ormai nota sottrazione di dati della HSBC Private Bank di Ginevra da parte di un dipendente dell'istituto, tale Hervè Falciani, dati che sono stati successivamente sequestrati dalle Autorità francesi e trasmessi alle Autorità fiscali europee in ottemperanza alla Direttiva 77/799/CEE del Consiglio del 19 dicembre 1977 – come modificata dalle Direttive 2003/93/CE del Consiglio del 7 ottobre 2003, e 2004/56/CE del Consiglio del 21 aprile 2004 – relativa alla reciproca assistenza fra le Autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e di quelle sui premi assicurativi (si ricorda che la Direttiva 77/799/CEE è stata abrogata, con decorrenza dal 1° gennaio 2013, dall'art. 28 della Direttiva 15 febbraio 2011, n. 16). La Direttiva 77/799/CEE prevede espressamente che le modalità acquisitive delle informazioni oggetto di scambio di informazioni, relative

a cittadini residenti in un Paese UE, devono uniformarsi alla legislazione vigente nello Stato di residenza del contribuente, specie per quanto attiene ai diritti soggettivi e agli interessi legittimi, con il conseguente obbligo dello Stato contraente di informare il proprio cittadino qualora vengano richieste informazioni che lo riguardano.

Il contribuente sottoposto ad indagine deve infatti essere messo in condizione di far valere i propri diritti e interessi sia in seno alla procedura di richiesta e acquisizione dei dati da parte di uno dei due Stati, sia anche in quella del successivo utilizzo dei medesimi da parte dell'Autorità richiedente. Il poter disporre di informazioni, per esempio bancarie, dei rapporti intrattenuti da un cittadino, in altro Stato, postula il corretto impiego degli accordi che regolano i rapporti tra i due Paesi.

Il fatto risale al gennaio 2009 allorché, a seguito di una perquisizione disposta dal Procuratore della Repubblica francese nei confronti dell'informatico Hervè Falciani, furono scoperti e sequestrati *file* e documenti con informazioni segrete su centoventisettemila conti correnti e fu autorizzata dall'Autorità fiscale francese la creazione di "Evafisc", strumento informatico in grado di incrociare i dati sui conti detenuti all'estero al fine di individuare i potenziali evasori fiscali.

La Corte d'Appello di Parigi, che si è pronunciata sull'argomento, con sentenza 8 febbraio 2011, n. 104-145.7, ha dichiarato l'inutilizzabilità dei documenti in possesso dell'Amministrazione finanziaria francese, in quanto ottenuti illegalmente. Il predetto organo giudiziario ha così sancito l'illegalità *ab origine* delle informazioni trasmesse dalla Procura di Nizza, in quanto ottenute illegalmente da parte delle Autorità tributarie francesi. La pronuncia della Corte d'Appello di Parigi costituisce la prima presa di posizione della magistratura francese che, ove dovesse continuare ad essere confermata, comporterebbe l'inutilizzabilità della documentazione acquisita non solo da parte delle Autorità fiscali francesi ma anche da parte delle Autorità fiscali europee (tra cui quella italiana) alle quali tali informazioni sono state trasmesse in base alla Direttiva 77/799/CEE.

In senso contrario a questa generalizzata tendenza alla trasparenza e allo scambio di informazioni si muovono gli accordi che la Svizzera ha concluso nell'agosto 2011 con la Germania e con il Regno Unito (il c.d. "sistema Rubik") – accordi comunque non ancora ratificati –, e a cui sono interessati anche altri Paesi della UE (come Austria e Grecia), che prevedono, per le persone residenti nei relativi Stati aderenti che possiedono investimenti di natura finanziaria nella Confederazione, la possibilità di mantenere legalmente l'anonimato nei confronti dell'Amministrazione fiscale del loro Stato di residenza, assoggettandosi al pagamento di una ritenuta alla fonte sui redditi di tali investimenti il cui gettito verrebbe trasferito in forma anonima ai rispettivi Stati di residenza (proprio in virtù della sottoscrizione di tale accordo).

A questo riguardo va sottolineato che tanto le Convenzioni quanto le norme del diritto derivato europeo che disciplinano lo scambio di informazioni non contengono una esplicita disciplina del fenomeno rinviando, tutt'al più, alle norme nazionali e che, in generale, l'Amministrazione finanziaria italiana è orientata a ritenere che l'Ufficio impositore, fatti salvi i casi espressamente previsti dalla legge tributaria, abbia una mera facoltà e non un obbligo di invitare il contribuente a comparire prima di emettere l'avviso di accertamento o di rettifica (1).

Acquisiti i documenti tramite rogatoria internazionale, in Italia, per la prima volta, il 4 ottobre 2011, si è pro-

nunciato sulla questione penale il giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Pinerolo, il quale (2) ha archiviato il procedimento avviato nei confronti di un presunto evasore fiscale della Lista Falciani, al fine di accertare se le somme depositate dall'indagato presso la HSBC fossero proventi di redditi sottratti all'imposizione fiscale e tali da integrare il reato di cui all'art. 4 (dichiarazione infedele) o all'art. 5 (omessa dichiarazione) del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, osservando che «Non sono suscettibili di utilizzazione dati ed elementi rinvenuti nel contesto di documenti illegittimamente sottratti e gli eventuali documenti sottratti devono essere distrutti».

Il giudice adito, constatando che l'investigazione del Pubblico Ministero si basava su un dato processualmente inutilizzabile (art. 240, secondo comma, c.p.p.), frutto non soltanto di un'appropriazione indebita aggravata di documenti di cui agli artt. 646 e 61, primo comma, n. 11), c.p., ma anche e soprattutto formato attraverso la «raccolta illecita di informazioni» ai sensi dell'art. 615-ter c.p. (trattandosi della stampa di file contenuti in un sistema informatico riservato, nel quale il Falciani si era abusivamente introdotto) (3), ha decretato l'immediata archiviazione del procedimento penale nei confronti del contribuente.

Secondo quanto si legge nel decreto di archiviazione del GIP, atteso che il funzionario tecnico si era abusivamente introdotto nel computer della HSBC rendendosi colpevole del reato di «accesso abusivo a sistema informatico» e di «appropriazione indebita», i documenti della Lista illecitamente acquisiti dovevano considerarsi inutilizzabili. La Lista Falciani non sarebbe pertanto utilizzabile in Italia in quanto frutto di autonome fattispecie di reato previste dalla normativa penale, e, ai sensi dell'art. 240, secondo comma, c.p., dovrebbe essere confiscata dalla competente Autorità italiana. Inoltre, aderendo a quanto prospettato dal Pubblico Ministero precedente, il Tribunale di Pinerolo ha ritenuto altresì applicabile il disposto di cui al terzo comma dell'art. 240 c.p.p., ordinando la distruzione della Lista stessa a cura del Pubblico Ministero, anziché seguire le forme dell'incidente probatorio.

Sul punto, gli stessi Pubblici Ministeri convenivano sulla natura illegale dei documenti acquisiti. Si tratterebbe, infatti, di illecita acquisizione del corpo di reato, e, per questo motivo, il documento trafugato, benché lecitamente trasmesso per rogatoria internazionale nel giugno 2010 dalla Procura di Nizza alla Procura di Torino, e a sua volta inoltrato all'Amministrazione finanziaria e alle varie Procure sul territorio italiano, dovrebbe essere distrutto. Irrilevante sarebbe altresì la circostanza che la condotta di Hervé Falciani è oggetto di un procedimento dinanzi la competente magistratura svizzera. La Svizzera ha infatti già annunciato (cfr. avamprogetto LAAF) che non fornirà alcuna informazione tesa a confermare la veridicità di dati illegittimamente trafugati dalle Autorità francesi. Le Autorità svizzere, peraltro, hanno già negato la possibilità di effettuare alcuno scambio di informazioni in relazione a dati illegittimamente acquisiti, per esempio per violazione del segreto bancario svizzero da parte di un dipendente della banca elvetica.

L'utilizzo di documentazione acquisita illecitamente potrebbe peraltro configurare una violazione dell'art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo (CEDU), relativo al diritto ad un giusto processo. Difficilmente potrebbe infatti ritenersi tale un processo che porti ad una condanna fondata soltanto su prove illegittimamente acquisite e rispetto alla cui utilizzazione

la parte si sia tempestivamente opposta.

2. Le pronunce delle Commissioni tributarie di merito

Gli orientamenti giurisprudenziali nazionali sull'utilizzazione degli elementi contenuti nella Lista Falciani per la formazione dei relativi accertamenti tributari non hanno assunto al riguardo un'interpretazione univoca, rilevandosi che il nocciolo della questione, messo a fuoco nelle sentenze in un senso o nell'altro, è influenzata dalle modalità di acquisizione della prova.

In particolare, attestandosi sulle medesime posizioni del Tribunale di Pinerolo e richiamando l'orientamento generale della Suprema Corte su analoghe vicende (4), una parte della giustizia tributaria di merito si è pronunciata per l'assoluta inutilizzabilità nel processo tributario dei dati *de quibus* e l'invalidità derivata dell'atto impositivo emesso sulla base degli stessi.

Infatti, la Commissione tributaria provinciale di Como (5), allineandosi alla pronuncia del giudice di Pinerolo, ha proceduto a «un necessitato e consequenziale» annullamento dell'atto di contestazione emesso dall'Amministrazione finanziaria italiana nei confronti di un contribuente ricompreso nella Lista Falciani in quanto, si legge testualmente nella sentenza, «fondato esclusivamente su documenti dei quali è stata disposta la distruzione, in quanto illecitamente acquisiti all'origine, e poi utilizzati in differenti contesti e procedimenti derivati».

Sulla scorta del disposto dell'art. 191 c.p.p. (secondo cui le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate), i giudici di merito – rilevando che non è possibile utilizzare, in sede di contenzioso tributario, prove irrualmente acquisite – hanno proceduto all'annullamento dell'atto di accertamento per difetto di motivazione, non avendo ritenuto all'uopo necessaria la sussistenza di un'espresa disposizione sanzionatoria.

Altre pronunce hanno criticato l'operato dell'Amministrazione finanziaria tutte le volte che quest'ultima ha basato le proprie pretese su informazioni attinte da elenchi trafugati furtivamente, come la Commissione tributaria provinciale di Milano (6) e la Commissione tributaria provinciale di Mantova (7), che hanno valorizzato l'omessa allegazione (in violazione dell'obbligo di motivazione degli atti impositivi) della Lista Vaduz. La Commissione mantovana, in particolare, ha annullato gli avvisi di accertamento impugnati dal contribuente per violazione della disciplina sullo scambio di informazioni e dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Statuto dei diritti del contribuente*), in quanto «Gli atti ed i documenti raccolti dall'Amministrazione finanziaria per il tramite dello scambio di informazioni e dell'attività di collaborazione con le Autorità straniere devono costituire necessario corredo all'atto impositivo notificato al contribuente nonché elemento integrativo imprescindibile della motivazione, ai sensi dell'art. 42, D.P.R. n. 600/1973 e art. 7, legge n. 212/2000».

La sopracitata Lista Vaduz è nota altresì come «Lista Vaduz/Kieber», dal cognome dell'archivista dipendente di una fiduciaria del Liechtenstein (Banca LGT), Heinrich Kieber, il quale, in possesso di documenti finanziari relativi ai soggetti che avevano usufruito dei servizi di tale Banca, ha formato una Lista (*file*) che ha onerosamente ceduto (ovviamente illegalmente) nel 2008 ai servizi segreti tedeschi, i quali ne hanno poi trasmesso il contenuto ai Paesi aderenti al Forum mondiale sulla cooperazione in materia fiscale dell'OCSE, attraverso i canali comunitari e internazionali, secondo quanto stabilito dalla Direttiva 77/799/CEE.

La lista comprende i nomi di 1.500 presunti evasori

fiscali.

Al contrario della Corte di Appello di Parigi sopra ricordata, la Corte Costituzionale federale tedesca (8) (sentenza 9 novembre 2010, n. 2101/09), ha invece ritenuto legittima una perquisizione domiciliare nei confronti di un contribuente "nominato" nella "lista Vaduz".

In Italia è da ricordare che il GIP di Milano, con ordinanza del 15 dicembre 2011 (9), diversamente dalla decisione del GIP di Pinerolo, ha respinto la richiesta di distruzione di documenti illegittimamente formati, riconducibili all'equivalente "Lista Vaduz", in quanto le informazioni riguardanti dati finanziari e patrimoniali non comportano una vera e propria lesione del diritto alla riservatezza, poiché si trattava di dati «*neutri e non sensibili, se non fosse per l'interesse ad occultare tali cespiti o redditi proprio alle Autorità fiscali italiane*». La posizione del contribuente non è stata ritenuta pertanto meritevole di tutela in riferimento alla fonte da cui era scaturito l'accertamento.

3. Indicazioni della giurisprudenza amministrativa

Anche la giurisdizione amministrativa è stata chiamata in più occasioni a pronunciarsi in materia di diritto all'accesso ai documenti amministrativi nella fase di accertamento delle imposte.

In particolare, il Consiglio di Stato è intervenuto sull'argomento dapprima con sentenza 10 agosto 2011, n. 4769 (10), sottolineando come, in linea generale, non può essere negato l'accesso a documenti che riguardano espressamente la posizione giuridica dell'istante e che possono essere da questi utilizzati a fini di tutela giurisdizionale. A tale regola non si sottrae, in virtù della sua stessa natura, la denuncia presentata da un privato ad una pubblica Amministrazione, ovvero anche da un soggetto pubblico all'Autorità giudiziaria, poiché, per un verso, l'ordinamento giuridico non tutela il diritto all'anonimato del denunciante (11); per altro verso, non può in tal modo comprimersi il diritto costituzionalmente garantito alla tutela giurisdizionale.

Successivamente, il Consiglio di Stato è nuovamente intervenuto sulla specifica questione con sentenza 9 dicembre 2011, n. 6472 (12), con la quale ha fatto registrare un parziale inasprimento delle posizioni giurisprudenziali sulla tematica che occupa, in quanto ha negato l'accesso ai dati contenuti nella Lista Falciani (nella specie, la domanda di accesso agli atti amministrativi era strumentale alla visione di tutti i documenti e di tutte le informazioni acquisite presso l'Amministrazione finanziaria francese a supporto di un avviso di accertamento poi emesso dall'Amministrazione finanziaria italiana).

Incentrando l'esame sul contenuto intrinseco degli atti per i quali si era esercitato il diritto di accesso, il Consiglio di Stato ha riformato la decisione di primo grado concentrando la propria attenzione sulla corretta interpretazione da fornire secondo il disposto di cui al D.M. 29 ottobre 1996, n. 603 (*Regolamento per la disciplina delle categorie di documenti sottratti al diritto di accesso in attuazione dell'art. 24, comma 4, della legge 7 agosto 1990, n. 241*).

Nel merito, il Collegio non ha ravvisato nella fattispecie alcuna lesione ai principi in tema di inviolabilità del diritto alla difesa e del giusto procedimento (art. 111 Cost.), sulla base delle seguenti considerazioni:

– la compartecipazione alla valutazione degli interessi tutelati e giuridicamente rilevanti di esigenze di natura giuspubblicistica (sicurezza, difesa nazionale, esercizio della sovranità nazionale, continuità e correttezza del-

le relazioni internazionali, ordine e sicurezza pubblica, prevenzione e repressione della criminalità) rilevanti e costituzionalmente protette;

– la possibilità sia nel processo penale sia in quello tributario di escludere dal *thema probandum* ogni e qualsiasi documento la cui acquisizione sia viziata da illiceità o illegittimità.

In questo contesto, il Consiglio di Stato ha affermato in particolare che è legittimo il diniego di accesso ai dati contenuti nella "Lista Falciani" acquisita dal Comando generale della Guardia di finanza tramite la cooperazione del Governo francese in quanto tali atti possono essere ricondotti alle "categorie generali" normativamente indicate come ostative all'accesso. Si tratta infatti di documenti attinenti ad operazioni di carattere investigativo nei settori istituzionali sviluppati con l'apporto e la collaborazione degli organismi di polizia, fiscali e doganali esteri, nonché dei servizi della Commissione dell'Unione europea e di altri organismi comunitari e internazionali.

Ciò in quanto l'art. 2, primo comma, lett. a), del D.M. n. 603/1996, sottrae all'accesso i «*documenti relativi all'attività investigativa ed ispettiva la cui diffusione può pregiudicare l'attività di indagine di organismi nazionali ed esteri, incidendo sulla correttezza delle relazioni internazionali*». Il successivo art. 4, primo comma, lett. b), del D.M. n. 603/1996, nel negare il diritto di accesso, si riferisce ad «*atti istruttori, comunicazioni su ipotesi di frodi in materia tributaria e segnalazioni dei servizi della Commissione dell'Unione europea o di altri organismi internazionali o Stati esteri ai fini della prevenzione e repressione delle frodi stesse*».

Pertanto, nel caso in esame, ciò che osta all'accesso è l'appartenenza del documento alla categoria degli atti acquisiti da Autorità di altro Stato, con le conseguenti limitazioni derivanti dalla cooperazione internazionale: il diritto di difesa (comunque in altre sedi garantito), non è, quindi, posto in correlazione con le sole esigenze dell'attività amministrativa di individuazione e repressione degli illeciti tributari, bensì con i valori, altrettanto garantiti, di cooperazione internazionale e di prevenzione e repressione delle frodi e della criminalità.

4. Il quadro RW della dichiarazione dei redditi

È opportuno ancora premettere all'esame dell'annotata sentenza della Commissione tributaria provinciale di Genova che negli accertamenti fiscali basati sui dati della Lista Falciani, i rilievi che vengono contestati al contribuente attendono – in queste vicende – alla omessa e/o irregolare compilazione del modulo RW nonché alla presunzione di imponibilità dei capitali illecitamente detenuti all'estero, senza alcuna rappresentazione (o con rappresentazione infedele) dei cespiti al fisco italiano.

Infatti, ai sensi dell'art. 4 del D.L. 28 giugno 1990, n. 167 (convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227) – come modificato dall'art. 38 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122), e dall'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 (convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44) – sono obbligati alla compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi modello Unico tutti i contribuenti residenti in Italia che al termine del periodo d'imposta per il quale si presenta la dichiarazione detengono all'estero investimenti o attività di natura finanziaria.

Il modulo RW è un quadro della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche, delle società semplici – ed enti equiparati – e degli enti non commerciali, irrile-

vante ai fini del calcolo del reddito imponibile, ma con un'importante funzione informativa per l'Amministrazione finanziaria. Esso consente, infatti, di svolgere controlli sui movimenti e sulle giacenze di capitali esteri, così da evitare possibili evasioni di imposta.

Il modulo RW fa parte integrante del modello Unico e, di conseguenza, dovrà essere presentato secondo le modalità e i termini previsti per la dichiarazione. Nei casi di esonero dalla dichiarazione dei redditi o qualora il contribuente abbia utilizzato il modello 730, il modulo RW deve essere presentato con le modalità e nei termini previsti per la dichiarazione dei redditi unitamente al frontespizio del modello Unico Persone fisiche debitamente compilato (in tal caso il modulo RW costituisce un "quadro aggiuntivo" al modello 730).

La normativa sullo "scudo fiscale", inoltre, ha introdotto importanti disposizioni che incidono in maniera rilevante sull'intera disciplina del monitoraggio (13).

In particolare:

– l'art. 12 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102), ha previsto una presunzione relativa in base alla quale gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, in violazione degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale, si considerano costituiti mediante redditi sottratti a tassazione;

– l'art. 13-bis, settimo comma, del D.L. n. 78/2009, ha fortemente inasprito le sanzioni relative alla violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale.

Fino all'anno 2009, infatti, gli investimenti esteri da dichiarare nel quadro RW erano solo quelli attraverso i quali si potevano conseguire redditi imponibili in Italia; tale interpretazione, oggi, è rivolta anche alle ipotesi in cui la produzione di tali redditi sia solo astratta o potenziale.

A partire dal 2009, pertanto, sono da indicare anche gli investimenti esteri di importo superiore a 10.000 euro, indipendentemente dall'effettiva produzione di redditi imponibili in Italia. Dovranno quindi essere sempre indicate in RW tutte le attività patrimoniali, compresi gli immobili situati all'estero tenuti a disposizione, gli yacht, gli oggetti preziosi e le opere d'arte, a prescindere dal fatto che producano o meno reddito imponibile in Italia.

I trasferimenti da, verso e sull'estero che interessano investimenti e attività di natura finanziaria devono essere indicati anche nel caso in cui, al termine del periodo d'imposta, i contribuenti non detengano alcun investimento o interesse estero, a causa di disinvestimenti o estinzione di rapporti finanziari.

L'obbligo sussiste anche quando il contribuente eserciti all'estero operazioni rilevanti in qualità di imprenditore in contabilità ordinaria. In caso di attività o investimenti detenuti in comunione, ogni contribuente indicherà la propria quota di competenza.

In sintesi, vanno ricompresi nel modulo RW:

- attività finanziarie estere emesse da non residenti;
- titoli pubblici italiani emessi all'estero;
- immobili a qualsiasi titolo detenuti all'estero;
- beni mobili suscettibili di utilizzazione economica (ad esempio opere d'arte e preziosi);
- attività finanziarie italiane svolte da residenti, solo in caso di cessione o rimborso che generino plusvalenze imponibili ex art. 67, primo comma, del TUIR;
- titoli di Enti o organismi internazionali equiparati a titoli di Stato, solo in caso di cessione o rimborso che generino plusvalenze imponibili ai sensi del citato art. 67,

primo comma, del TUIR;

– assicurazioni sulla vita e capitalizzazioni con società assicuratrici non residenti, se il contratto non è concluso con un intermediario italiano.

In base alla normativa sopra riferita, non vanno invece indicati nel modulo RW:

- attività finanziarie affidate in gestione o in amministrazione a banche, società fiduciarie o altri intermediari professionali;
- contratti conclusi con intermediari professionali;
- valori di depositi e conti correnti riscossi tramite intermediari professionali.

In caso di violazione degli adempimenti in materia di monitoraggio fiscale, l'art. 5 del D.L. n. 167/1990 prevede, al quarto e quinto comma, che si applicano le sanzioni dal 10 al 50% degli importi non indicati nelle sezioni II e III del modulo RW; ossia, le sanzioni proporzionali vengono irrogate quando non viene dichiarato:

- se sono stati detenuti al termine del periodo d'imposta, per un ammontare complessivo superiore a 10.000 euro, gli investimenti all'estero ovvero le attività estere di natura finanziaria, attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia (sezione II);
- se i trasferimenti da, verso e sull'estero che, nel corso dell'anno, cumulativamente considerato, abbiano superato 10.000 euro aventi per oggetto gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria di cui al punto precedente (sezione III).

5. La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Genova

La vicenda processuale trattata dalla sentenza n. 193/2012 della Commissione tributaria provinciale di Genova concerne una contribuente che nel corso di una verifica fiscale era stata convocata dalla Guardia di finanza per fornire chiarimenti sulla supposta titolarità di un conto corrente in essere presso una banca HSBC, filiale di Ginevra, sul quale sarebbero transitate, nel corso del 2006, notevoli somme di denaro. I dati contestati erano stati rilevati da una scheda – "fiche" – trasmessa dall'Autorità finanziaria francese per supportare la tesi dei depositi di denaro sui conti correnti accesi dall'interessata in Svizzera.

Le risposte evasive della contribuente sulla titolarità del conto svizzero ad essa ascrivibile, cristallizzate nel relativo processo verbale di constatazione, corroboravano la decisione da parte della competente Agenzia delle entrate di emettere e notificare un avviso di accertamento (oltre un atto di contestazione per le sanzioni pecuniarie), a mezzo del quale imputare un maggior reddito derivante dalle riprese a tassazione delle somme registrate sul conto svizzero nel 2006.

Con separati ricorsi contro i due atti, poi riuniti dal giudice adito, l'interessata ha impugnato le pretese dell'Ufficio con articolati motivi, con i quali ha sostenuto pregiudizialmente l'inapplicabilità della presunzione di cui al richiamato art. 12 del D.L. n. 78/2009, nonché l'insussistenza dell'obbligo di dichiarazione annuale (l'apposito modulo RW).

Al riguardo occorre chiarire che, per effetto dell'art. 12, secondo comma, del D.L. n. 78/2009, in vigore dal 30 dicembre 2009, gli aspetti applicativi della presunzione recata dalla disposizione:

- interessino i soli contribuenti obbligati alla compilazione del quadro RW e, pertanto, le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5 del TUIR, residenti nel territorio na-

zionale;

- abbiano ad oggetto unicamente attività di natura finanziaria e investimenti detenuti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui ai DD.MM. 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001 senza considerare le limitazioni ivi previste;

- richiedano, per entrare in funzione, una violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale ovvero delle disposizioni contenute nell'art. 4 del D.L. n. 167/1990.

Al verificarsi delle descritte condizioni, viene a innescarsi il meccanismo presuntivo voluto dal legislatore in base al quale gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute nei citati Stati o territori si presumono costituite, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione in Italia.

Nel merito la contribuente eccepiva:

a) l'inutilizzabilità probatoria dei dati contenuti nella Lista per violazione delle modalità relative allo scambio di informazioni previste dalla Direttiva n. 77/799 CEE e dall'art 31-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, poiché la Guardia di finanza non sarebbe soggetto idoneo allo scambio di informazioni con le Amministrazioni fiscali estere, al contrario dell'Agenzia delle entrate, titolare di tale potere;

b) l'erronea ricostruzione dell'attività, l'insussistenza degli incrementi recuperati a tassazione, il difetto dei presupposti imponibili.

In particolare, la contribuente eccepiva che non aveva alcun obbligo di dichiarazione in quanto al 31 dicembre 2006 il patrimonio detenuto all'estero sarebbe stato pari a zero e che l'Ufficio non avrebbe dimostrato (ai sensi dell'art. 2697 c.c.) che i movimenti riguardavano trasferimenti da e per l'estero.

Punto centrale delle eccezioni di parte è stato comunque l'asserito difetto di motivazione degli atti notificati derivante dalla mancata allegazione dell'attività svolta dai verificatori, attraverso i canali di cooperazione informativa comunitaria ed internazionale, con conseguente impossibilità di valutare il rispetto dell'obbligo di rendere edotto il contribuente circa le ragioni che hanno innescato la verifica a suo carico, come voluto dall'art. 12, secondo comma, della legge n. 212/2000.

Nella pronuncia in rassegna la Commissione adita ha rigettato il ricorso della contribuente in tutte le sue eccezioni difensive.

In particolare, con riguardo alla questione pregiudiziale di inapplicabilità della presunzione stabilita dall'art. 12 del D.L. n. 78/2009, sollevata dalla ricorrente, la Commissione oppone che anche la precedente normativa permetteva all'Ufficio di perseguire il capitale esistente all'estero e non solo i frutti di esso, con la distinzione, però, che mentre per i frutti l'Ufficio disponeva di una presunzione legale per cui era il contribuente a doverne dimostrare l'inesistenza, per il capitale, invece, era l'Ufficio a dover dimostrare l'esistenza di materia imponibile. Invece agguangono i giudici genovesi, con l'approvazione dell'art. 12 del D.L. n. 78/2009, la presunzione in narrativa è stata estesa a tutto quanto rinvenuto all'estero, per cui ricade sul contribuente l'onere di fornire prova contraria dell'addebito dell'Amministrazione finanziaria. Trattasi di una sorta di inversione legale dell'onere della prova. E al riguardo, la ricorrente non ha provato nulla a propria discolpa, per cui la censura è stata respinta.

Con riferimento all'altro motivo pregiudiziale eccepito dalla ricorrente (insussistenza dell'obbligo di presentazione del quadro RW per mancanza di patrimonio detenuto all'estero), l'Organo giudicante l'ha ritenuto parimenti in-

fondata, poiché proprio dalla "fiche" fornita dall'Autorità fiscale francese a quella italiana si apprende che i movimenti avvenuti sul conto bancario dell'interessata, nell'anno oggetto di accertamento, superavano di gran lunga il limite della franchigia di 10.000 euro stabilito dall'art. 4, quinto comma, del D.L. n. 167/1990.

Neppure è stata ritenuta sussistente la palesata violazione della Direttiva n. 77/799 CEE e dell'art 31-bis del D.P.R. n. 600/1973, in tema di modalità relative allo scambio tra le Autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea delle informazioni necessarie per assicurare il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio, in quanto sostiene il giudice di prime cure, in consonanza con le disposizioni dell'art. 31-bis del D.P.R. n. 600/1973, che con la locuzione "Amministrazione finanziaria" il legislatore ha indicato in modo generico il soggetto legittimato allo scambio di informazioni con le Amministrazioni fiscali estere, di talché è da ricomprendere in tale dicitura anche la Guardia di finanza che "collabora" con gli enti impositori nell'attività di accertamento dell'evasione fiscale. Il sottinteso riferimento è agli artt. 33, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973 e 63 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, i quali prevedono che la Guardia di finanza cooperi con gli Uffici fiscali per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dell'imposta e per la repressione delle violazioni finanziarie.

Rispetto alla censura di asserita illegittimità delle procedure di acquisizione della documentazione di supporto ai fini della ripresa fiscale operata e di difetto di prova degli atti impugnati da parte dell'Ufficio procedente, la Commissione provinciale ha escluso categoricamente ogni accezione di illegittimità in quanto le ragioni che avevano innescato la verifica sono state portate direttamente a conoscenza della contribuente, atteso che la *fiche* acquisita all'istruttoria era stata allegata, per farne parte integrante, al verbale di constatazione, regolarmente notificato alla parte. Né, d'altro canto, l'acquisizione materiale della "fiche" appare censurabile secondo i giudici di prime cure in quanto pervenuta da una fonte legittimata a fornire notizie tributarie, per cui il modo in cui è venuta a conoscenza dell'Ufficio non rileva ai fini della validità dell'atto impugnato.

Peraltro, la scheda di cui trattasi è stata oggetto di interrogatorio da parte della Guardia di finanza già nel corso delle indagini, a cui però la ricorrente ha risposto in modo incerto ed evasivo sulla titolarità del conto corrente bancario svizzero ad essa ascrivibile. D'altronde, la difesa della ricorrente sull'attribuzione della "fiche", posta a fondamento dell'accertamento, non è stata proprio impeccabile, in quanto non sono state contestate con dovizia di argomentazioni e produzione documentale le determinazioni impositive di attribuzione degli elementi di natura patrimoniale emergenti dalla "fiche". Tant'è che già in sede di contraddittorio con i verificatori la ricorrente non è stata in grado di ipotizzare alcun motivo a giustificazione della presenza dei suoi dati personali e sensibili sul conto corrente svizzero che ha mobilitato ingenti somme di denaro. In ultima analisi la ricorrente, con comportamento che non pone certo a suo favore, ha formulato a sostegno delle eccezioni mere ipotesi asseritorie, senza produrre alcun tipo di documentazione, per cui le censure all'operato dell'ente impositore «appaiono generiche supposizioni in quanto non provate e, come tali, incapaci di superare la determinazione dell'ufficio».

Da ciò il giudice ha rafforzato la convinzione – argomentando dal comportamento delle parti ex art. 116,

secondo comma, c.p.c. – che il contenuto della “fiche” risultasse pienamente attribuibile alla contribuente e sufficiente per essere posto a fondamento della pretesa impositiva dell’Ufficio.

Ha concluso quindi la Commissione provinciale, richiamando a supporto la sentenza 23 gennaio 2006, n. 1236, della Corte di Cassazione (14) (ove si afferma che l’atto impositivo tributario è il risultato di un processo cognitivo e determinativo, disciplinato dalla legge, imputabile nel suo insieme alla pubblica Amministrazione; l’Organo che emana l’atto finale può quindi far proprie le valutazioni di coloro che hanno proceduto alle attività cognitive, senza procedere ad ulteriori acquisizioni di dati o provvedere a nuove valutazioni), che le attività istruttorie comunque svolte, ... «*si ricompongono nell’atto amministrativo finale, nell’adozione del quale si deve tener conto dei risultati parziali conseguiti nelle fasi precedenti. Questa struttura del procedimento amministrativo esclude che il titolare del potere di decisione debba reiterare l’esercizio dei poteri, d’iniziativa e, soprattutto, istruttorio, che hanno preparato la sua attività*».

6. Osservazioni conclusive

L’annotata sentenza della Commissione tributaria provinciale di Genova è stata sottoposta a forti critiche da parte della dottrina (15), ma non è isolata.

Tra le tante voci contrarie all’utilizzabilità dei documenti “illegittimamente” formati, riconducibili alle Liste Vaduz e/o Falciani (16), occorre ricordare la posizione assunta dal GIP di Milano, il quale ha argomentato – come sopra evidenziato – che «*le informazioni riguardanti dati finanziari e patrimoniali non comportano una vera e propria lesione del diritto alla riservatezza, poiché si tratta di dati neutri e non sensibili, se non fosse per l’interesse ad occultare tali cespiti o redditi proprio alle Autorità fiscali italiane*» (ordinanza 15 dicembre 2011) (17).

Occorre altresì segnalare che la Commissione tributaria provinciale di Treviso (18) ha assunto una posizione in netto contrasto con l’orientamento che ha sancito l’inutilizzabilità dei dati contenuti nella lista a causa del metodo di acquisizione non conforme alla legge.

La sentenza, considerando pienamente legittima l’acquisizione dei dati, afferma innanzitutto che sul piano procedurale nulla può essere rimproverato agli Uffici finanziari, posto che sono state osservate sia le prescrizioni della direttiva CEE 77/799 sia quelle dettate dalla Convenzione Italia-Francia contro le doppie imposizioni del 5 ottobre 1989, ratificata con legge 7 gennaio 1992, n. 20.

La Commissione ha inoltre affermato che le categorie proprie del processo penale, secondo cui elementi probatori acquisiti in violazione dei divieti stabiliti dalla legge sono inutilizzabili dal punto di vista processuale, non possano essere pedissequamente trasposte nel giudizio tributario. Infatti, da un lato non vi è alcun diritto del contribuente italiano alla segretezza di un conto bancario estero non dichiarato, dall’altro l’acquisizione dei dati non sarebbe avvenuta in violazione di norme italiane, tanto meno ad opera dell’Amministrazione fiscale italiana.

Invero, secondo i giudici trevigiani, «*neppure appare accoglibile l’eccezione che i documenti sarebbero stati acquisiti illegalmente dall’Autorità francese, trattandosi di controversia che esula dalla giurisdizione italiana avendo l’Ufficio ricevuto essi documenti in forza della convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Francia sopra richiamate*».

È pur vero, d’altronde, che in ambito tributario un accertamento può anche essere assistito da elementi proba-

tori più tenui rispetto a quelli valevoli in ambito penale. A questi particolari fini, non si può fare a meno di osservare come, stando all’attuale orientamento prevalente della Corte di Cassazione (19), non tutte le irregolarità nell’acquisizione di elementi rilevanti per l’accertamento fiscale comportano l’inutilizzabilità degli stessi, mancando nell’ordinamento tributario una disposizione analoga a quella contenuta all’art. 191 c.p.p., secondo cui «*le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate*». È stato infatti deciso (20) che «*In tema di accertamento dell’IVA, l’autorizzazione prescritta dall’art. 63 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per la trasmissione agli Uffici finanziari di documenti, dati e notizie acquisiti dalla Guardia di Finanza nell’ambito di un procedimento penale è posta a tutela della riservatezza delle indagini penali, non già dei soggetti coinvolti nel procedimento medesimo o di terzi, con la conseguenza che la sua mancanza, se può avere riflessi anche disciplinari a carico del trasgressore, non tocca l’efficacia probatoria dei dati trasmessi, né implica l’invalidità dell’atto impositivo adottato sulla scorta degli stessi: deve pertanto escludersi “a fortiori” che tale invalidità possa derivare dall’eventuale incompetenza dell’organo inquirente che ha concesso l’autorizzazione, non essendo quest’ultima prevista al fine di filtrare ulteriormente l’acquisizione di elementi significativi a fini fiscali, ma solo per realizzare una maggiore tutela degli interessi protetti dal segreto istruttorio*».

Così ancora, e per concludere, il giudice di legittimità (21) ha affermato che «*non qualsiasi irritualità nell’acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell’accertamento fiscale comporta, di per sé, la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso, ed esclusi, ovviamente, i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale (quali l’inviolabilità della libertà personale, del domicilio, ecc.; non è, invece, invocabile, nella fase amministrativa di accertamento, la tutela del diritto di difesa ex art. 24 Cost.)*».

Dott. Salvatore Servidio

(1) Cfr. circ. 27 giugno 2001, n. 64/E, in *Boll. Trib.*, 2001, 996; circ. 14 agosto 2002, n. 72/E, *ivi*, 2002, 1235; e circ. 24 luglio 2003, n. 42/E, *ivi*, 2003, 1158.

(2) Su conforme richiesta di archiviazione del Pubblico Ministero.

(3) Cfr. Cass., sez. V pen., 20 giugno 2011, n. 24583, in *Società*, 2011, 1236.

(4) Cfr. Cass., sez. un., 21 novembre 2002, n. 16424, in *Boll. Trib.*, 2003, 467; e Cass., sez. trib., 1° ottobre 2004, n. 19689, *ivi*, 2005, 721.

(5) Cfr. Comm. trib. prov. di Como, sez. I, 15 novembre 2011, n. 188, in *Boll. Trib. On-line*.

(6) Cfr. Comm. trib. prov. di Milano, sez. XL, 15 dicembre 2009, n. 367, in *Boll. Trib. On-line*.

(7) Cfr. Comm. trib. prov. di Mantova, sez. I, 27 maggio 2010, n. 137, in *Boll. Trib. On-line*.

(8) Così Corte Cost. federale tedesca 9 novembre 2010, n. 2101/09.

(9) In *Boll. Trib. On-line*.

(10) Cfr. Cons. Stato, sez. IV, 10 agosto 2011, n. 4769, in *Boll. Trib. On-line*.

(11) Cfr. Cons. Stato, sez. VI, 25 giugno 2007, n. 3601, in *Giurisdiz. amm.*, 2007, I, 975.

(12) Cfr. Cons. Stato, sez. IV, 9 dicembre 2011, n. 6472, in *Boll. Trib. On-line*.

(13) Ved. circ. 13 settembre 2010, n. 45/E, in *Boll. Trib.*, 2010, 1384.

(14) In *Boll. Trib. On-line*.

(15) Ved. N. RAGGI, *Contenzioso “Falciani”: istruzioni per l’uso*, in *Riv. giur. trib.*, 2012, 710 ss.: per questo Autore, innanzitutto, «*la Commissione ligure, avrebbe dovuto ritenere gli atti emanati*

in violazione della procedura ivi prevista viziati per "illegittimità derivata" e, quindi, conseguentemente, annullarli»

(16) Cfr. A. MARCHESELLI, "Lista Falciani": le prove illecite sono utilizzabili nell'accertamento tributario?, in *Corr. trib.*, 2011, 3910 ss.; P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, 321 ss.; e D. AVOLIO - B. SANTACROCE, *L'acquisizione e l'utilizzabilità dei dati della "lista falciani"*, in *Corr. trib.*, 2012, 325 ss.

(17) Cfr. nota 9.

(18) Ved., tra le altre, Cass., sez. trib., 12 novembre 2010, n. 22984; e Cass., sez. trib., 13 ottobre 2006, n. 22035; entrambe in *Boll. Trib. On-line*.

(19) Così Cass., sez. trib., 5 febbraio 2007, n. 2450, in *Boll. Trib. On-line*.

(20) Ved. Cass., sez. trib., 25 novembre 2011, n. 24923, in *Boll. Trib. On-line*.

(21) Così Comm. trib. prov. di Treviso, sez. I, 5 giugno 2012, n. 64, inedita.

I

Accertamento imposte sui redditi - Accertamento sintetico - Redditometro - Disponibilità di beni previsti dall'art. 2 del D.P.R. n. 600/1973 - Presunzione legale di capacità contributiva - Potere del giudice di escludere o affievolire il valore probatorio di tali elementi - Non sussiste - Possibilità del giudice di valutare la prova contraria offerta dal contribuente in ordine alla provenienza non reddituale delle somme necessarie al mantenimento dei beni - Sussiste.

Procedimento - Ricorso per cassazione - Motivi di ricorso - Vizio di omessa o insufficiente motivazione della sentenza impugnata - Art. 360, primo comma, n. 5), c.p.c. - Sussiste quando il giudice omette di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento o l'indicazione rende impossibile il controllo del ragionamento seguito.

In tema di accertamento sintetico del reddito, la disponibilità dei beni già previsti dall'art. 2, secondo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, costituisce una presunzione di capacità contributiva da qualificare "legale" ai sensi dell'art. 2728 c.c., perché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto certo di tale disponibilità l'esistenza di una capacità contributiva, di talché il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributiva esposti dall'Ufficio, non ha il potere di togliere a tali elementi la capacità presuntiva contributiva che il legislatore ha connesso alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offre in ordine alla provenienza non reddituale delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma.

Ricorre il vizio di omessa motivazione della sentenza, denunciabile in sede di legittimità ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5), c.p.c., nella duplice manifestazione di difetto assoluto o di motivazione apparente, quando il giudice di merito ometta di indicare, nella sentenza, gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indichi tali elementi senza un'approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento.

[Corte di Cassazione, sez. VI (Pres. Cicala, rel. Di Blasi), 6 agosto 2012, ord. n. 14168]

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE - Nel ricorso iscritto a R.G. n. 27735/2010 è stata depositata in cancelleria la seguente relazione:

1. È chiesta la cassazione della sentenza n. 284, pronunciata dalla CTR di Napoli Sezione n. 07 il 28 settembre 2009 e depositata il 14 ottobre 2009.

Con tale decisione, la C.T.R. ha, parzialmente, accolto l'appello del contribuente, e rettificato l'originario accertamento dell'ufficio.

2. Il ricorso, che attiene ad impugnazione del diniego di condono, relativo ad IRPEF dell'anno 1999, è affidato a due mezzi, con i quali la decisione di appello viene censurata per violazione e falsa applicazione dell'art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 e 15 della Legge n. 289/2002, nonché per illogica e contraddittoria motivazione su punto decisivo della controversia.

3. L'intimato contribuente non ha svolto difese in questa sede.

4. La questione posta dal ricorso sembra potersi definire applicando, per un verso, il principio secondo cui "ricorre il vizio di omessa motivazione della sentenza, denunciabile in sede di legittimità, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., nella duplice manifestazione di difetto assoluto o di motivazione apparente, quando il Giudice di merito ometta di indicare, nella sentenza, gli elementi, da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indichi tali elementi senza una approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento" (Cass. n. 1756/2006, n. 890/2006) e tenendo conto, sotto altro profilo che per consolidato orientamento giurisprudenziale deve ritenersi che, in tema di accertamento dei redditi, la disponibilità dei beni previsti dall'art. 2 del D.P.R. n. 600 del 1973, costituisce "una presunzione di capacità contributiva da qualificare "legale" ai sensi dell'art. 2728 c.c., perché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto certo di tale disponibilità la esistenza di una capacità contributiva", di talché "il Giudice Tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributiva esposti dall'ufficio, non ha il potere di togliere a tali elementi la capacità presuntiva contributiva che il legislatore ha connesso alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offre in ordine alla provenienza non reddituale delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma" (Cass. nn. 19252/2005⁽¹⁾, 14161/2003⁽²⁾, 12731/2002⁽³⁾, 11611/2001⁽⁴⁾).

4-bis. L'impugnata decisione non sembra in linea con i richiamati principi, non avendo, fra l'altro, esplicitato l'iter logico giuridico seguito per giungere a limitare la rilevanza degli elementi indicatori di capacità contributiva valorizzati dall'Ufficio e, neppure, ha indicato i concreti elementi, sulla base dei quali il reddito effettivo prodotto dal contribuente, doveva ritenersi diverso ed inferiore a quello scaturente dalle applicate presunzioni.

(1) Cass. 30 settembre 2005, n. 19252, in *Boll. Trib. On-line*.

(2) Cass. 24 settembre 2003, n. 14161, in *Boll. Trib. On-line*.

(3) Cass. 30 agosto 2002, n. 12731, in *Boll. Trib. On-line*.

(4) Cass. 11 settembre 2001, n. 11611, in *Boll. Trib. On-line*.

5. Si ritiene, dunque, sussistano i presupposti per la trattazione del ricorso in Camera di Consiglio e la definizione, proponendosene l'accoglimento, per manifesta fondatezza, ai sensi degli artt. 375 e 380-*bis* c.p.c.

La Corte,

- vista la relazione, il ricorso e gli altri atti di causa;
- considerato che il Collegio condivide le argomentazioni, in fatto ed in diritto, svolte nella relazione;
- considerato che, in applicazione dei richiamati principi, il ricorso va accolto, per manifesta fondatezza e, quindi, cassata l'impugnata sentenza;
- considerato, poi, che il Giudice del rinvio, che si designa in altra sezione della CTR della Campania, procederà al riesame e, quindi, deciderà nel merito e sulle spese del giudizio di legittimità, offrendo congrua motivazione;
- visti gli artt. 375 e 380-*bis* c.p.c.;

P.Q.M. - Accoglie il ricorso, cassa l'impugnata sentenza e rinvia ad altra sezione della CTR della Campania.

II

Accertamento imposte sui redditi - Accertamento sintetico - Reddito metro - Art. 38, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973 - Circostanze ed elementi certi previsti dalla legge come indicativi di maggior reddito - Obbligo di motivazione in ordine ai criteri adottati per la determinazione sintetica del reddito - Non sussiste.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, il metodo sintetico disciplinato dall'art. 38, quarto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, consente, a fronte di circostanze ed elementi certi, che evidenzino un reddito complessivo superiore a quello dichiarato o ricostruibile su base analitica, la determinazione del maggior imponibile in modo sintetico, in relazione al contenuto induttivo di tali circostanze ed elementi, con la conseguenza che, in presenza di dati certi ed incontestati, non è consentito pretendere una motivazione specifica dei criteri in concreto adottati per pervenire alle poste di reddito fissate in via sintetica nel cosiddetto reddito metro, in quanto esse, proprio per fondarsi su parametri fissati in via generale dalla legge, si sottraggono all'obbligo di motivazione secondo il principio stabilito dall'art. 3, secondo comma, della legge 7 agosto 1990, n. 241.

[Corte di Cassazione, sez. VI (Pres. Cicala, rel. Bognanni), 5 settembre 2012, ord. n. 14896]

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO - 1. S.C. propone ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi, avverso la sentenza della commissione tributaria regionale della Campania n. 19/50/10, depositata l'1 febbraio 2010, con la quale, rigettato l'appello principale della medesima e sostanzialmente accolto l'altro incidentale dell'agenzia delle entrate contro la decisione di quella provinciale, l'opposizione avverso l'avviso di accertamento relativo all'Irpef ed accessori per il 1999, emesso nei confronti di tale contribuente, veniva respinta.

In particolare il giudice di secondo grado osservava che l'acquisto di un grosso immobile costituiva incremento di reddito, mentre la donazione di una consistente somma da parte della madre, peraltro nulla perché non compiuta con atto pubblico, non era nemmeno

documentata; inoltre la cessione di un ramo d'azienda era avvenuta in epoca molto successiva all'acquisto in argomento. L'agenzia delle entrate si è solo costituita.

MOTIVI DELLA DECISIONE - 2. Col primo motivo la ricorrente deduce vizio di motivazione, in quanto la CTR non indicava in modo esauriente le ragioni, per le quali rigettava l'appello principale, senza considerare che le somme occorrenti per l'acquisto dell'immobile derivavano da una provvista conferita dalla madre; da una vendita precedente nonché dall'anticipazione relativa alla successiva cessione di un ramo d'azienda.

Il motivo è inammissibile, in quanto la ricorrente non ha riportato il tratto del ricorso in appello con cui avrebbe sollevato la doglianza; né è possibile in sede di legittimità proporre una differente valutazione degli elementi probatori rispetto al vaglio operato dal giudice di merito.

3. Col secondo motivo la ricorrente denuncia falsa applicazione di norma di legge, giacché il giudice di appello non poteva ritenere privo di prova l'assunto dell'appellante, atteso che ella aveva fornito quella presuntiva, e pertanto il metodo sintetico induttivo era risultato privo di riscontro.

Il motivo è infondato, in quanto, com'è noto, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, il metodo disciplinato dall'art. 38, comma 4, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - come via via modificato - consente, a fronte di circostanze ed elementi certi, che evidenzino un reddito complessivo superiore a quello dichiarato o ricostruibile su base analitica, la determinazione del maggior imponibile in modo sintetico, in relazione al contenuto induttivo di tali circostanze ed elementi. Pertanto, la norma esige dati certi con riguardo alla esistenza del maggiore reddito imponibile e, in presenza di dati siffatti, richiede la individuazione dell'entità del reddito stesso con parametri indiziari, in via di deduzione logica del fatto taciuto dal dichiarante da quello noto, secondo i comuni canoni di regolarità causale. Ne consegue che, in presenza di dati certi ed incontestati, non è consentito pretendere una motivazione specifica dei criteri in concreto adottati per pervenire alle poste di reddito fissate in via sintetica nel cosiddetto reddito metro, in quanto esse, proprio per fondarsi su parametri fissati in via generale, si sottraggono all'obbligo di motivazione, secondo il principio stabilito dall'art. 3, comma 2, L. 7 agosto 1990, n. 241 (Cfr. anche Cass. Sentenze n. 327 del 11/1/2006⁽¹⁾, n. 10350 del 2003⁽²⁾).

4. Col terzo motivo la ricorrente denuncia vizio di motivazione, giacché il giudice del gravame mentre da un lato rigettava l'appello incidentale dell'agenzia, dall'altro riteneva legittimo l'accertamento.

La censura sostanzialmente non va condivisa, posto che si tratta di dispositivo conforme al diritto, sicché occorre correggere solo la motivazione, nel senso che l'appello incidentale era fondato, trattandosi di elementi probatori forniti dall'agenzia, e per i quali la contribuente non aveva assolto l'onere della prova contraria su di lei incombente.

5. Col quarto motivo la ricorrente deduce omessa pronuncia in ordine al trattamento sanzionatorio.

(1) *In Boll. Trib. On-line.*

(2) *Cass. 1° luglio 2003, n. 10350, in Boll. Trib., 2004, 1491.*

Si tratta all'evidenza di motivo inammissibile, perché generico, posto che la ricorrente non ha riportato il tratto di ricorso in appello con cui avrebbe prospettato la censura.

6. Ne deriva che il ricorso va rigettato.

7. Quanto alle spese del giudizio, non si fa luogo ad alcuna statuizione, stante la mancata attività difensiva dell'intimata.

P.Q.M. – La Corte rigetta il ricorso.

Il contribuente vittima della *probatio diabolica* davanti alle presunzioni dell'accertamento sintetico

1. Premessa

Le ordinanze in rassegna offrono l'occasione per trattare dell'accertamento sintetico di cui all'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, tema ampiamente discusso in dottrina (1) e in giurisprudenza (2).

Tale tipologia di accertamento, secondo i principi contenuti nella riforma del 1971, avrebbe dovuto rappresentare una forma alternativa da utilizzarsi dopo aver proceduto a rettificare il reddito con il metodo analitico.

Tuttavia, dopo le modifiche apportate dalla legge 30 dicembre 1991, n. 413, l'accertamento sintetico è stato utilizzato come metodo alternativo, e non più integrativo, per rettificare il reddito del contribuente.

L'accertamento sintetico *ex art.* 38, com'è noto, è stato modificato radicalmente dall'art. 22, primo comma, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 (3), e si basa sulla presenza di specifici "*fatti indice*" (ad esempio, il possesso di un bene o servizio o l'acquisto di un immobile) ritenuti sintomatici di una capacità contributiva non dichiarata (4).

Tale forma di rettifica può essere basata sul c.d. "*reddito metro*" o sulla "*spesa per incrementi patrimoniali*".

Nel primo caso, il reddito viene calcolato mediante l'applicazione dei coefficienti stabiliti, attualmente, dal D.M. 10 settembre 1992 (5), ove, semplificando, il maggior reddito viene presunto sulla base del possesso dei beni o dei servizi ivi indicati (ad esempio, auto, barche, aerei, immobili, collaboratori familiari).

Nell'ipotesi della "*spesa per incremento patrimoniale*", invece, si presume che la maggiore capacità contributiva derivi dalla possibilità economica di effettuare acquisti di beni di ingente valore (6).

In particolare, ci occuperemo del ruolo che i beni indici di reddito hanno ai fini della loro efficacia nella ricostruzione della capacità contributiva, nonché della legittimità costituzionale di tale ricostruzione, riconosciuta tale grazie alla possibilità prevista per il contribuente di fornire, sia in sede pre-contenziosa (autotutela) che in giudizio, la prova contraria tendente ad escludere il possesso di redditi accertati necessari al mantenimento ed all'utilizzo dei predetti beni indice.

La questione che si intende affrontare attiene all'individuazione dei presupposti giuridici sui quali il difensore potrebbe ipoteticamente tentare di confutare un accertamento fondato sul c.d. "*reddito metro*", tenendo conto che si tratta, come ribadito dalla prima ordinanza in commento, di presunzioni legali.

Secondo tale ordinanza, confortata da consolidata giurisprudenza (7), gli indici di redditività sono presunzioni legali e il giudice tributario non ha il potere di togliere a tali elementi la capacità contributiva presunta che il

legislatore ha connesso alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova offerta dal contribuente (8). Questi, infatti, una volta che l'Ufficio ha dimostrato sia lo scostamento necessario per procedere con il metodo sintetico sia la disponibilità dei beni indice, può difendersi soltanto provando che il reddito determinato presuntivamente è generato da redditi esenti, soggetti a imposizione alla fonte o da entrate legalmente escluse dalla formazione della base imponibile.

Tuttavia, può accadere che il reddito presunto sia talvolta fuorviante e molto distante dalla realtà, nel senso che essendo determinato in base al mero possesso di beni indice di capacità contributiva senza, ad esempio, una congrua verifica della consistenza patrimoniale del nucleo familiare, sia esso oggetto di una doppia tassazione. La prima in capo al titolare effettivo del reddito (ad esempio, un genitore), la seconda in capo al soggetto accertato presuntivamente (ad esempio, il figlio), che potrebbe avere non poche difficoltà a fornire la prova contraria di quanto sostenuto dall'Ufficio.

È verosimile infatti che dei genitori benestanti con un figlio convivente gli elargiscano delle somme di denaro in contanti. Il figlio con tali somme in aggiunta al suo reddito, ad esempio di lavoratore dipendente, ha tutto il diritto di acquistare un'autovettura anche di grossa cilindrata. Tale acquisto poiché ha ad oggetto un bene indice di reddito, potrebbe indurre l'Amministrazione finanziaria ad avviare un accertamento sintetico qualora vi sia uno scostamento tra quanto dichiarato e quanto sinteticamente accertato.

Il figlio avrebbe poche possibilità per dimostrare (*probatio diabolica*) che i redditi dallo stesso posseduti siano frutto di un'elargizione da parte dei genitori, non essendo le somme state elargite tramite bonifico bancario (unico mezzo di prova ritenuto valido dall'Amministrazione finanziaria) (9).

E qui si innesta il collegamento con la seconda ordinanza in commento, la quale convalida l'accertamento sintetico ai fini IRPEF, quando l'acquisto da parte del contribuente è stato effettuato mediante una provvista finanziaria donata dal genitore senza che ciò sia formalizzato con atto pubblico, ed egli non è in condizione di fornire altri elementi idonei a comprovare l'atto di liberalità.

La questione, com'è evidente, è molto delicata in quanto comprime le ipotesi di difesa del contribuente, assoggettandole a precauzioni e tecnicismi che tenderanno a tutelare i soggetti più accorti e previdenti, e forse anche gli evasori "*professionisti*", a scapito di quelli ingenui e superficiali ma probabilmente onesti.

È comunque auspicabile che a seguito delle modifiche apportate all'art. 38 dal citato art. 22, primo comma, del D.L. n. 78/2010, per le annualità successive al 2009, tale *probatio diabolica* possa essere superata, anche se sul punto, come vedremo di seguito, sembra comunque sussistere qualche zona d'ombra.

2. La rideterminazione della base imponibile in base alla disponibilità di elementi indice di capacità contributiva

Per una maggiore chiarezza espositiva, occorre preliminarmente accennare alla disciplina civilistica delle presunzioni, atteso che la prima ordinanza in commento si occupa della natura giuridica degli indici redditometrici, ribadendo il loro valore di presunzione legale relativa (10).

Il codice civile distingue tra presunzioni legali e presunzioni giudiziali o semplici (11).

Le prime (presunzioni legali), previste da norme giuri-

diche, hanno l'efficacia della legge e impongono al giudice una determinata decisione per tutti i casi cui in astratto si riferiscono.

Le seconde (presunzioni semplici), invece, vengono di volta in volta elaborate nel giudizio, rappresentano esclusivamente le premesse logiche della decisione e hanno valore soltanto per il caso deciso.

A differenza di quanto accade nel caso delle presunzioni semplici, per le presunzioni legali non si riscontra alcun ragionamento di tipo induttivo dal fatto noto a quello ignoto; piuttosto la legge impone al giudice di considerare determinati fatti come veri in mancanza di prova contraria.

Le presunzioni legali si distinguono, poi, in presunzioni che ammettono prova contraria (cosiddette relative o *iuris tantum*) e presunzioni che non la consentono (cosiddette assolute o *iuris et de iure*): entrambe considerano un fatto come provato e, pertanto, non deve fornirsi la prova del fatto presunto.

Nel caso, più frequente, delle presunzioni relative, la controparte ha la possibilità di provare che non sussiste o non è vero il fatto presunto: si determina, così, un'inversione dell'onere della prova con riferimento al fatto rilevante per la decisione.

A differenza di quelle relative, le presunzioni che non ammettono prova contraria determinano una limitazione assoluta del principio della libera valutazione delle prove. In questo caso, al fatto noto su cui si fonda la presunzione, viene ricollegato un altro fatto, che deve essere necessariamente posto a base della decisione senza alcuna possibilità di prova contraria e, quindi, di valutazione.

La prova contraria è ammessa soltanto eccezionalmente e cioè se la legge, di volta in volta, lo prevede espressamente. Sono presunzioni assolute:

- a) quelle che servono da presupposto per dichiarare nulli alcuni atti;
- b) quelle sul cui fondamento la legge nega l'azione in giudizio.

Conclusa tale breve premessa, possiamo ora ad esaminare il principio contenuto nella prima ordinanza sopra riportata, secondo il quale la disponibilità di un determinato bene previsto dall'art. 2 del D.P.R. n. 600/1973 costituisce una presunzione di capacità contributiva da qualificare come legale ai sensi dell'art. 2728 c.c. L'Amministrazione finanziaria deve provare solo i fatti presuntivi di reddito, mentre tocca al contribuente provare che il reddito presunto sia esente, soggetto a ritenuta d'imposta o sia alimentato da indebitamento o da erogazione di patrimonio.

Tale principio, rafforzato da consolidata giurisprudenza (12), presta tuttavia il fianco a talune perplessità che attengono all'applicazione delle presunzioni alla materia tributaria (13).

In particolare, nell'accertamento sintetico il reddito complessivo è determinato attraverso un procedimento "a ritroso" che parte dall'impiego della ricchezza e non dal fatto economico che l'ha generata (14).

Le tipologie di reddito previste dal TUIR (fondiario, lavoro dipendente e autonomo, capitale, impresa e diversi) non sono infatti assolutamente considerate, rilevano invece i beni acquistati. L'Amministrazione finanziaria, infatti, nella sua ricostruzione muove da alcuni elementi indice di capacità contributiva nella disponibilità del contribuente per sua libera scelta di vita, attribuisce loro un "valore sintetico" che, confrontato con il *quantum* dichiarato, dovrebbe rivelare i corrispondenti flussi reddituali evasi.

E qui sorge il problema. Ai fini dell'accertamento sintetico per l'Amministrazione finanziaria diventa decisivo soprattutto conoscere quali di queste spese per consumi o investimenti sono ascrivibili al contribuente. Potrebbe infatti verificarsi che detti beni siano intestati a soggetti diversi da quelli che li hanno in uso (intestazione fittizia), o che gli stessi siano stati donati da un familiare che ha normalmente assolto il suo obbligo fiscale.

Tralasciamo la prima ipotesi che concerne fattispecie patologiche a volte anche di rilevanza penale e analizziamo la seconda ipotesi, dove il contribuente potrebbe difendersi soltanto provando la non imponibilità dei redditi presuntivamente accertati o la sussistenza di un atto di donazione, rendendo incompatibili i risultati della presunzione.

Ove questo non fosse possibile, si conseguirebbe un risultato costituzionalmente dubbio e sarebbe auspicabile una soluzione diversa che di fatto non esiste. Il fatto di avere la disponibilità di un bene non può automaticamente rappresentare una manifestazione di capacità contributiva (15). Ciò è talmente evidente che la stessa norma (art. 38 del D.P.R. n. 600/1973) ammette la possibilità di provare la natura non reddituale delle somme necessarie al possesso.

In altri termini, il metodo di accertamento in parola esprime una quantificazione forfettaria del reddito ben lungi dal determinare quello effettivo, generando numerose perplessità sulle possibilità di difesa del contribuente ma giovando incontrovertibilmente all'erario.

Forse allora bisognerebbe tornare all'origine e, cioè, in buona sostanza, l'accertamento sintetico dovrebbe essere utilizzato com'era stato predisposto in principio, ossia come forma integrativa dell'accertamento analitico, sul presupposto che le famiglie non sono gestite secondo i rigidi principi della contabilità aziendale e della prova documentale. Ad integrazione dell'accertamento analitico si dovrebbe poter utilizzare quello sintetico. Non possiamo trasformarci tutti *ope legis* in ragionieri esperti di contabilità aziendale (16).

Il fascino mediatico-politico dell'accertamento sintetico è notevole come la sua comodità di gestione operativa, sicuramente molto importante.

Tuttavia, questa tipologia di accertamento non può essere gestita su larga scala, a tappeto, in modo indiscriminato: esso si trasforma in un sistema vessatorio che mette i contribuenti con le spalle al muro confrontando le loro spese con le loro dichiarazioni dei redditi, chiedendo una spiegazione contabile/documentale della differenza spesso impossibile da provare che genera così una "probatio diabolica".

3. La predominanza delle tesi e delle conclusioni sostenute dall'Amministrazione finanziaria rispetto alle argomentazioni del contribuente

La seconda ordinanza in commento conferma la legittimità dell'accertamento sintetico fondato sull'acquisto di un immobile e respinge le obiezioni del contribuente che si fondavano, tra l'altro, sul fatto che l'acquisto sarebbe avvenuto con una somma donata da un genitore del contribuente non con atto pubblico e quindi non documentata.

Il tema è delicato poiché si presta sia alla formulazione di tesi e conclusioni vessatorie da parte dell'Amministrazione finanziaria, sia a comportamenti elusivi da parte del contribuente, sia a interpretazioni di diritto fuorvianti.

I motivi dedotti sono stati ritenuti infondati dalla Suprema Corte in quanto l'accertamento *ex art. 38*, quar-

to comma, del D.P.R. n. 600/1973, consente, a fronte di circostanze ed elementi certi che evidenziano un reddito maggiore di quello dichiarato, la determinazione del maggior imponibile in modo sintetico, in relazione al contenuto induttivo di tali circostanze ed elementi. Ne consegue che in tale circostanza non è consentito pretendere una motivazione specifica dei criteri in concreto adottati per pervenire al reddito determinato in via sintetica mediante redditometro, in quanto esso proprio perché si fonda su parametri fissati in via generale si sottrae all'obbligo di motivazione, secondo il principio stabilito dall'art. 3, secondo comma, della legge n. 241/1990 (17).

Non vi è dubbio infatti che il contribuente ogniqualvolta è oggetto di un accertamento sintetico potrebbe dichiarare di aver ricevuto una donazione con la quale ha acquistato un determinato bene indice di capacità contributiva. In tal modo l'accertamento sintetico sarebbe spesso e volentieri "disinnescato".

Questo pericolo tuttavia non può portare all'affermazione di principi vessatori come quello dell'ordinanza in questione, secondo la quale la donazione sarebbe nulla "perché non compiuta con atto pubblico". In linea di principio in generale, infatti, tale assunto è giuridicamente corretto, ma ai fini fiscali chiaramente irrilevante.

Il giudice tributario non deve stabilire se la donazione sia più o meno civilisticamente valida, ma solo se la provvista finanziaria con la quale è stata effettuata la compravendita rappresenti materia imponibile sfuggita alla tassazione. Ed è ragionevole ritenere che non si concretizzi evasione d'imposta sia se i fondi provengano dal genitore mediante atto pubblico sia che li doni senza effettuare detto atto.

Fermo restando che probabilmente un evasore "professionista" avrebbe l'accortezza di stipulare una finta donazione dal notaio, e conseguentemente creare le condizioni per disinnescare l'accertamento sintetico.

In definitiva, l'accertamento sintetico si rivela sempre più un'arma a favore dell'Amministrazione finanziaria difficilmente opponibile, soprattutto da parte del contribuente in buona fede.

4. Conclusioni

L'accertamento sintetico ancorché oggetto di recenti e importanti modifiche risulta, da un lato, comodo, o meglio, meno faticoso per l'Amministrazione finanziaria rispetto a quello analitico, e dall'altro, vessatorio in quanto impone una *probatio* diabolica.

La determinazione "a ritroso" dell'accertamento sintetico può invece funzionare se concepita come uno strumento per integrare le informazioni insufficienti sull'attività produttiva (18), in contraddizione alle spese personali del titolare.

Prof. Luigi Ferlazzo Natoli – Dott. Paolo Montesano

(1) Cfr. FANTOZZI, *L'accertamento sintetico ed i coefficienti presuntivi di reddito*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, I, 457 ss.; LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, 341 ss.; PERRONE, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo IRPEF*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, I, 18 ss.; TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, Padova, 1993; FUSCONI-ANTICO, *La prova contraria dell'accertamento sintetico è a carico del contribuente*, in *Boll. Trib.*, 2007, 1601 ss.

(2) Vedi LA ROSA, *Il redditometro avanti la Corte Costituzionale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, II, 595; LUPI, *Accertamento sintetico e spesa per investimenti*, in nota a Cass., sez. I, 10 giugno 1987, n. 5052, in *Rass. trib.*, 1987, II, 940 ss.; ID., *Accertamento sintetico: ricchi e dannati*, in nota a Comm. trib. centr.,

sez. VIII, 14 dicembre 1990, n. 8450, in *Boll. Trib.*, 1992, 464 ss.; ID., *Accertamento sintetico e giudizio di legittimità*, in nota a Cass., sez. trib., 3 novembre 2003, n. 16420, in *Riv. giur. trib.*, 2004, 336 ss.; BEGHIN, *L'accertamento sintetico "redditometrico" tra esigenze di accelerazione dell'azione amministrativa e problemi di affidabilità della predeterminazione*, in nota a Comm. trib. reg. di Bologna, sez. IV, 6 ottobre 2009, n. 88, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 145 ss.; ID., *Metodi di accertamento, status sociale e determinazione sintetica del reddito complessivo IRPEF: i "bamboccioni" nella morsa del redditometro*, in nota a Comm. trib. prov. di Benevento, sez. II, 15 marzo 2011, n. 97, *ivi*, 2011, II, 301 ss.; RENDA, *Accertamento sintetico del reddito complessivo e garanzie del contribuente*, in nota a Comm. trib. di II grado di Catanzaro, sez. VII, 4 marzo 1998, in *Boll. Trib.*, 1998, 1421 ss.; INGRAO, *Gli studi di settore: esegesi della normativa, valutazione delle questioni di fatto e prospettive di coordinamento con l'accertamento sintetico*, in nota a Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, sez. I, 22 novembre 2010, n. 217, in *Riv. dir. trib.*, 2011, II, 248 ss.

(3) Per maggiore chiarezza, occorre rammentare che per i periodi d'imposta sino al 2008 ancora accertabili trova applicazione l'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ante modifiche apportate dal citato art. 22, primo comma, del D.L. n. 78/2010.

(4) Cfr. circ. 9 agosto 2007, n. 49/E, in *Boll. Trib.*, 2007, 1294, la quale raccomanda ai propri Uffici nella selezione dei soggetti da sottoporre ad accertamento di porre l'attenzione al nucleo familiare in quanto potrebbe risultare «non proficua l'azione di accertamento sintetico nei confronti della persona indagata» in rapporto alla manifestazione di ricchezza o alla posizione reddituale dei componenti del nucleo familiare. Nella selezione occorre quindi avere riguardo non solo al singolo contribuente ma all'intero nucleo familiare.

(5) In *Boll. Trib.*, 1992, 1512; a breve dovrebbe essere predisposto il nuovo decreto del Ministero dell'economia e delle finanze per l'applicazione del c.d. "redditometro".

(6) Le modifiche apportate all'art. 38 dall'art. 22 del D.L. n. 78/2010 prevedono che l'accertamento sintetico possa basarsi su «spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta». Il nuovo metodo di calcolo del "redditometro" sarà individuato con apposito decreto ministeriale, attribuendo rilievo al nucleo familiare del contribuente (i) nonché all'ambito territoriale di appartenenza (ii), e segnatamente: (i) nel senso che all'interno di una famiglia una spesa formalmente imputabile a un singolo componente non necessariamente è sostenuta dall'intestatario del bene acquistato (ad esempio, l'auto acquistata dal padre per il figlio) (ii) costituendo un elemento importante ai fini della stima, giusto il differenziato costo della vita in relazione al luogo di residenza del contribuente. Ai fini della legittimità, il reddito dichiarato dal contribuente si dovrà discostare, anche solo per un anno, del 20% rispetto a quello accertato tramite il "redditometro" o la "spesa patrimoniale". Il contribuente, per contestare il maggior reddito accertato, potrà dimostrare che questo deriva dal possesso di redditi legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile. L'Ufficio, prima di notificare l'accertamento, avrà l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o a mezzo di rappresentante, anche al fine dell'eventuale stipula dell'accertamento con adesione. È prevista la possibilità di dedurre dal reddito determinato ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973 gli oneri previsti dall'art. 10 del TUIR nonché di beneficiare delle detrazioni d'imposta per oneri previste dalla legge. Il "nuovo" accertamento sintetico è sostanzialmente diverso dal precedente, dove: • ai fini della legittimità dell'accertamento, era necessario uno scostamento del 25% tra accertato e dichiarato e tale scostamento doveva protrarsi per almeno due periodi d'imposta; • ove l'accertamento fosse stato basato sulla spesa patrimoniale, la stessa si presumeva sostenuta con redditi conseguiti nell'anno della sua effettuazione e nei quattro precedenti; • l'accertamento sintetico era possibile anche come "sanzione" per il contribuente che, nell'ambito di una verifica fiscale, non avesse risposto ad eventuali inviti a comparire o a richieste di compilazione di questionari; • era espressamente contemplata l'impossibilità di riconoscere dal reddito complessivo determinato in via sintetica gli oneri deducibili ex art. 10 del TUIR; • nulla era previsto per il contraddittorio preventivo tra Uffici e contribuenti.

(7) Cfr. Cass., sez. trib., 30 settembre 2005, n. 19252; Cass., sez. trib., 24 settembre 2003, n. 14161; Cass., sez. trib., 30

agosto 2002, n. 12731; e Cass., sez. trib., 11 settembre 2001, n. 11611; tutte in *Boll. Trib. On-line*.

(8) Cfr. MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, in *Studi di diritto tributario*, diretto da TABEL-TESAURO, Torino, 2008; ID., *Presunzioni a catena e probabilità: la Corte di Cassazione tra miti e paradossi della prova tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 3. Secondo l'Autore «nell'accertamento sintetico non c'è una disciplina generale che si applichi sia ai casi riconducibili al redditometro che a quelli riconducibili agli studi di settore», ragion per cui non può sussistere un mutamento di giurisprudenza sulla natura giuridica delle presunzioni, che sono necessariamente legali.

(9) Senza considerare che potrebbe addirittura configurarsi, qualora la norma procedimentale (ossia il metodo d'accertamento) ostacolasse la possibilità di prova contraria (o la rendesse diabolica) rischiando di divenire norma sostanziale, la trasformazione del presupposto dell'IRPEF da reddito prodotto in reddito speso o consumato. In tal senso PERRONE, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo IRPEF*, cit., 25; TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, cit., 91; e FANTOZZI, *L'accertamento sintetico*, cit., 459.

(10) Nel senso che l'Amministrazione finanziaria deve provare solo i fatti presuntivi di reddito, mentre spetta al contribuente provare che il reddito presunto sia esente, soggetto a ritenuta d'imposta o sia alimentato da indebitamento o da erogazione di patrimonio.

(11) Cfr. TARUFFO, *Presunzioni, I) diritto processuale civile*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1991; ID., *Presunzioni, inversioni, prova del fatto*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1992, 733 ss.; ANDRIOLI, *Presunzioni*, in *Noviss. Dig. it.*, XIII, Torino, 1966, 766 ss.; SACCO, *Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto, onere della prova*, in *Riv. dir. civ.*, 1957, 399; PATTI, *Prova testimoniale. Presunzioni*, in *Commentario del codice civile* (a cura di SCIALOJA-BRANCA), diretto da GALGANO (art. 2721-2729), Bologna, 2001. Importanti, per la connessione del tema, le considerazioni di PUGLIATTI, *Finzione*, in *Enc. dir.*, Milano, XVII, 1968, 658 ss.

(12) Vedi nota 7.

(13) Cfr. MARCHESELLI, *Verso lo spesometro: come valutare le difese del contribuente*, in nota a *Comm. trib. prov. di Torino*, sez. II, 1° luglio 2011, n. 136, in *Riv. giur. trib.*, 2011, 1079 ss.

(14) Sul punto, si vedano, per tutti, BEGHIN, *Profili sistematici e questioni aperte in tema di accertamento "sintetico" e "sintetico redditometrico"*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 717 ss.; LUPI, *Diritto Tributario. Parte generale*, Milano, 2005, 189, il quale definisce l'accertamento sintetico come un «procedimento logico a ritroso»; e TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, Padova, 1993, 207 ss., secondo il quale il fondamento logico sul quale poggia la ricostruzione sintetica è, dunque, il seguente: il sostenimento di una spesa (per consumi e/o per investimenti) è sintomatico, fino a prova contraria, dell'esistenza di disponibilità di natura reddituale, capaci di assicurare la copertura della spesa medesima.

(15) Cfr. FERLAZZO NATOLI, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979, 1 ss.; ID., *Il fatto rilevante in diritto tributario*, Messina, 1994, 3 ss.; e FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1990, 31 ss.

(16) Cfr. BIANCHI-LUPI, *Accertamento sintetico ad una famiglia romana: epilogo e riflessi teorici*, in *Dial. trib.*, 2010, 367 ss.

(17) Cfr. Cass., sez. trib., 11 gennaio 2006, n. 327, in *Boll. Trib. On-line*; e Cass., sez. trib., 1° luglio 2003, n. 10350, in *Boll. Trib.*, 2004, 1491.

(18) Cfr. LUPI-CAPITANI, *Dall'accertamento sintetico di massa a quello mirato sul "grande evasore"*, in *Dial. trib.*, 2012, 138 ss.

IRES - Redditi di impresa - Interessi passivi - Deducibilità degli interessi passivi pagati alla casa madre dalla stabile organizzazione priva di un fondo di dotazione adeguato - Non compete.

IRES - Redditi di impresa - Stabile organizzazione - Deducibilità degli interessi passivi pagati alla casa madre dalla stabile organizzazione priva di un fondo di dotazione adeguato - Non compete.

Il mancato riconoscimento di gran parte degli interessi passivi pagati dalla stabile organizzazione alla propria casa madre estera può dipendere dall'adeguatezza del fondo di dotazione della stabile organizzazione, di talché la società estera operante in Italia è libera di non avere in Italia un fondo di dotazione adeguato, ma tale decisione ha delle conseguenze a livello fiscale, in quanto tale scelta sottrae materia imponibile allo Stato italiano, e tale considerazione legittima perciò il parziale disconoscimento degli interessi passivi pagati alla casa madre.

[Commissione trib. provinciale di Milano, sez. I (Pres. Donno, rel. Pilello), 1° dicembre 2010, sent. n. 475, RBS c. Agenzia delle entrate - Direzione regionale della Lombardia]

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE - (...) rappresentata e difesa come in atti, chiede l'annullamento dell'avviso di accertamento sopra menzionato con il quale l'Agenzia delle entrate - Direzione Regionale della Lombardia - Ufficio Grandi Contribuenti, in rettifica della dichiarazione dei redditi presentata per l'anno 2004, ha formulato due rilievi:

1) disconoscimento di interessi passivi ritenuti deducibili per Euro 6.608.778,10;

2) recupero a tassazione di costi ritenuti non di competenza per Euro 1.540.000,00.

In relazione al rilievo n. 1, con il quale la Direzione Regionale eccepisce l'indeducibilità, ai sensi dell'art. 110, co. 7 e 152 TUIR, parte ricorrente giudica palesemente illegittimo l'operato dell'Ufficio, sostenendo che l'atto sia stato motivato attraverso una serie concatenate di presunzioni infondate e indimostrate. Ritiene, difatti, tale il ricorso ad un documento consultivo datato 17 luglio 2008 dell'OCSE che nell'anno 2004 non aveva ancora trovato una sua configurazione definitiva, bensì, all'epoca, era da ritenersi come bozza per l'avvio di una discussione in materia.

Una seconda presunzione censurata da parte ricorrente è quella di ritenere che nell'ordinamento italiano sussista la necessità che una stabile organizzazione venga corredata di un fondo di dotazione minimo per poter operare nel territorio nazionale. In sostanza la D.R.E. richiederebbe, ai soli fini fiscali, che una stabile organizzazione operante nel settore bancario abbia un fondo di dotazione pari a quello richiesto dalla Banca d'Italia ad una banca indipendente nella misura definita dalla circolare n. 229/1999. Dal mancato rispetto di questo rapporto discenderebbe che il capitale trasferito temporaneamente a titolo di finanziamento dalla casa madre alla *branch* italiana configurerebbe il capitale di cui avrebbe bisogno la stabile organizzazione per operare in Italia e quindi si assimilerebbe al capitale proprio.

In quest'ottica si giustifica il recupero a tassazione degli interessi passivi pagati dalla stabile organizzazione italiana alla casa madre.

Questo processo logico viene contestato da parte ricorrente, innanzitutto perché fondato su una successione di presunzioni. Cita, a supporto, consolidata giurisprudenza di Cassazione che censura un atto impositivo fondato su una sequenza di presunzioni concatenate.

Il rilievo in esame viene criticato da parte ricorrente con l'ulteriore osservazione che si pretenderebbe di applicare retroattivamente una previsione normativa: il documento OCSE, peraltro documento consultivo, non

vincolante e comunque adottato nel 2006 e quindi in tempo successivo rispetto al periodo d'imposta considerato, ovvero l'anno 2004. Parte ricorrente ricorda, a tal fine, che questa Commissione Tributaria si è già pronunciata per ben tre volte su fattispecie esattamente comparabili alla presente affermando l'assenza, nel diritto tributario italiano, di norme in materia di determinazione del reddito delle stabili organizzazioni di società estere compatibili con la tesi dell'Ufficio.

Il rilievo in esame è criticato da parte ricorrente anche sotto un'ottica diversa: la corretta applicazione dell'unica norma che ritiene regoli la materia, ovvero l'art. 110, co. 7, del D.P.R. 917/86, norma che definisce il valore normale dei beni ceduti e dei servizi prestati nei rapporti tra società controllante e società controllata a dimensione internazionale. Valore normale che nella fattispecie può essere definito prezzo o corrispettivo praticato in media per beni e servizi della stessa specie. Nulla che giustifichi, sostiene parte ricorrente, l'esigenza di un teorico capitale minimo del quale dovrebbe essere dotata la stabile organizzazione dell'impresa bancaria, non prevedendo nulla al riguardo nemmeno le circolari emanate in materia dalla Agenzia e dall'Amministrazione finanziaria. Anzi, l'analisi della circolare n. 32/1980⁽¹⁾ farebbe pervenire a conclusione opposta, consentendo di qualificare le somme erogate dalla casa-madre estera come capitale dato in mutuo e quindi produttivo di interessi. In ogni caso, conclude sul punto parte ricorrente, per applicare il metodo di calcolo esposto nell'avviso di accertamento impugnato da parte dell'Agenzia delle entrate, è necessaria una modifica della norma che recepisca le indicazioni di massima rilasciate a titolo consultivo dall'OCSE, in modo tale che la stabile organizzazione conosca preventivamente le regole a cui sottostare e determini in conseguenza le proprie scelte imprenditoriali. Una diversa lettura delle norme in materia determinerebbe un contrasto con le norme comunitarie perché creerebbe un ostacolo nel funzionamento del mercato interno alla comunità e una palese violazione della libertà di stabilimento, di cui all'art. 43 del trattato comunitario.

Per quanto attiene al secondo rilievo (costi non di competenza), trattasi di mancato riconoscimento della deduzione di commissioni passive corrisposte ad altre banche che hanno agito in qualità di *coarranger* nell'ambito del progetto "Lu.Ro.". Il contratto di finanziamento è stato stipulato il 3 dicembre 2004 per Euro 139 milioni a favore della società Te.Sy. Srl. La commissione complessiva incassata dalla ricorrente, pari ad Euro 3.845.750,00, veniva ripartita con altre banche il cui concorso nel sostegno dell'operazione complessivamente è stato pari ad Euro 104 milioni. La quota parte di commissioni spettanti a queste banche è stata contabilizzata nell'esercizio 2004 a parziale storno delle commissioni attive rilevate per intero tra i componenti positivi di reddito. La DRE contesta la deducibilità nell'esercizio 2004 delle commissioni passive addebitate al conto economico (euro 1.540.000,00), ritenendo che l'esercizio di competenza sia l'anno 2005, anno nel quale è stato sottoscritto il contratto con gli altri istituti di credito nell'ottica del frazionamento del rischio. E ciò perché l'onere relativo sarebbe diventato certo soltanto con la sottoscrizione del contratto di

cofinanziamento, avvenuta il 10.03.2005. La ricorrente eccepisce che, così operando, l'Ufficio non realizza l'essenziale correlazione tra costi e ricavi e non tiene conto che nella fase di chiusura dell'esercizio 2004 i costi contestati erano oggettivamente determinabili, essendo già stati perfezionati gli accordi per la retrocessione del 75% dell'operazione. Parte ricorrente analizza poi l'operazione nell'ottica dei principi contabili per concludere che la rilevazione contabile è stata fatta nel pieno rispetto dell'OIC 11, ma anche della risoluzione n. 5/E del gennaio 2002⁽²⁾ dell'Agenzia delle entrate, e delle precedenti emanate in materia che, tutte, affermano il principio che la competenza è dettata dai ricavi per poi definire i costi ad essi correlati. Operando in modo diverso, osserva ancora parte ricorrente, si travolgerebbe anche il principio della capacità contributiva. In ogni caso, insiste parte ricorrente, prima della chiusura dell'esercizio 2004 erano state individuate le banche che avrebbero partecipato al rischio ed erano stati raggiunti gli accordi sostanziali. Cita a dimostrazione la corrispondenza intercorsa. Il rilievo viene eccepito anche in relazione all'art. 163 del TUIR per dimostrare che, se accolto, determinerebbe una doppia imposizione in quanto l'anno 2004 registrerebbe il ricavo per commissioni per intero senza poter dedurre i relativi costi. Salvo registrare nell'anno successivo costi non correlati a ricavi e quindi un risultato economico complessivo negativo, con conseguente risparmio d'imposta. Ma, considerato che si tratta di società di capitali, e quindi con reddito sottoposto ad aliquota proporzionale fissa, operando come si è operato nella sostanza non si è prodotto alcun danno per l'Erario. Per quanto attiene gli accertamenti ai fini Irap, vengono riproposte le stesse eccezioni di illegittimità. Così come illegittima viene ritenuta l'applicazione delle sanzioni erogate contestualmente all'atto di accertamento impugnato, con l'ulteriore precisazione che nell'atto impugnato non sono esposte le specifiche motivazioni che legittimano l'applicazione delle sanzioni con riferimento all'elemento soggettivo.

Parte ricorrente evidenzia la sussistenza, perlomeno in relazione al primo rilievo, della obiettiva incertezza sull'interpretazione dell'ambito di applicazione delle disposizioni che l'Ufficio assume essere state violate. E ciò a prescindere dal rilievo principale, ovvero che le stesse norme che si presume violate non erano state emanate nell'anno 2004.

Si costituisce in giudizio l'Agenzia delle entrate - Direzione Regionale della Lombardia con atto depositato presso questa Commissione in data 16 giugno 2010 per ribadire la fondatezza dei rilievi formulati con il PVC del 17 aprile 2009 e poi recepiti dall'avviso di accertamento oggetto della presente controversia. L'Ufficio, in merito alle eccezioni formulate da parte ricorrente ai due rilievi che costituiscono l'atto impugnato, contrappone quanto appresso.

In relazione al rilievo n. 1 (interessi passivi deducibili), ripropone il tema della natura delle somme messe a disposizione, direttamente o indirettamente, dalla casa-madre per poi domandarsi se detti finanziamenti siano produttivi, ai fini fiscali, di interessi passivi deducibili dal reddito della stabile organizzazione. Distingue, a tal fine, la struttura amministrativa (per cui la stabile organizzazione è una mera diramazione

(1) *Circ. 22 settembre 1980, n. 32, in Boll. Trib., 1980, 1644.*

(2) *Ris. 10 gennaio 2002, n. 5/E, in Boll. Trib. On-line.*

amministrativa della casa-madre) dalla configurazione fiscale della entità operante sul territorio nazionale, configurazione autonoma e separata dalla casa-madre. Da questa distinzione discende l'interesse del Fisco a valutare il rapporto esistente tra l'indebitamento e i mezzi assegnati alla stabile organizzazione per operare sul territorio nazionale, per concludere che l'insufficienza dei mezzi propri rispetto all'attività esercitata comporta un eccessivo indebitamento della stabile organizzazione da cui consegue il trasferimento del reddito a beneficio della casa-madre. Il risultato pratico è la sottrazione di materia imponibile allo Stato sul cui territorio opera la stabile organizzazione. Analizzata la struttura patrimoniale della stabile organizzazione operante in Italia nell'ottica dell'interesse fiscale e quindi delle disposizioni vigenti sul territorio nazionale, pur nel rispetto della normativa contro la doppia imposizione tra l'Italia e la Gran Bretagna, per la DRE consegue la indeducibilità degli interessi passivi in capo al soggetto verificato. Per l'Ufficio, in sostanza, la stabile organizzazione, pur costituendo civilisticamente un tutt'uno con la casa-madre, essendo obbligata a dichiarare il proprio reddito nello Stato in cui svolge la propria attività, deve sottostare alla normativa fiscale di questo Stato, e quindi al suo potere impositivo. L'Ufficio richiama a tal fine gli artt. 151 e 152 del TUIR, applicabili in materia di determinazione del reddito delle società e degli enti non residenti, nonché l'art. 162 che definisce la nozione di stabile organizzazione. Il richiamo all'evidente scopo di affermare il principio che l'Agenzia ha pieni poteri nel verificare i contenuti del conto economico relativo alla gestione della stabile organizzazione in Italia; poteri che sono sostanzialmente regolati negli stessi termini dei soggetti residenti. E quindi anche per la stabile organizzazione si pone il problema dei prezzi di trasferimento di cui al 7° co. dell'art. 110 del TUIR.

A supporto della propria tesi l'Ufficio richiama l'art. 7 della Convenzione firmata in data 21 ottobre 1988 tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo del Regno Unito di Gran Bretagna e dell'Irlanda del Nord sottoscritto al fine di evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le frodi e l'evasione fiscale. Di tale articolo ripropone per intero, nel proprio scritto difensivo, il 2° comma per rammentare che vanno sottoposti a tassazione gli utili che "si ritiene sarebbero stati da essa conseguiti se si fosse trattato di un'impresa distinta svolgente attività identiche o analoghe e in condizioni identiche o analoghe e in piena indipendenza dall'impresa di cui essa costituisce una stabile organizzazione".

Tanta permessa per dimostrare l'esigenza della definizione di un fondo di dotazione adeguato alla dimensione degli affari che ha conseguito in Italia la stabile organizzazione con la sottoscrizione dei contratti di finanziamento nell'anno 2004, ritenuti particolarmente rilevanti. Anzi l'Ufficio fa un'ulteriore specificazione: non è necessario, sostiene in pratica l'Ufficio, che la S.O. disponga effettivamente di tali fondi, potendoli acquisire di volta in volta dalla casa-madre. Ma, ai fini della determinazione del gravame fiscale, è necessario individuare – anche figurativamente – il fondo di dotazione, ovvero quel capitale proprio proporzionato – secondo le direttive impartite dalla Banca d'Italia per le banche residenti – agli affari conseguiti nel territorio nazionale per poter stabilire se gli eventuali interessi

passivi dedotti siano stati determinati correttamente, come per una qualunque impresa indipendente. Nello sforzo di individuare l'entità di questo capitale, l'Ufficio ha fatto ricorso al documento OCSE emanato nel 2006 ed oggetto di approfondita analisi da parte della ricorrente. Analisi nella quale si cimenta anche la DRE per concludere che la disciplina relativa alla concentrazione dei rischi, pur non trovando civilisticamente applicazione nei confronti del soggetto verificato (perché a vigilanza è sottoposta la casa-madre), consente di individuare, sul piano fiscale, i rischi massimi che un *competitor* avrebbe potuto assumere e, quindi, il reddito che avrebbe potuto conseguire.

Per la conseguente quantificazione, viene richiamata la circolare 229 emanata dalla Banca d'Italia nell'anno 1999 per poi concludere che il patrimonio di vigilanza della stabile organizzazione verificata, avuto riguardo all'attività espletata nell'anno accertato, sarebbe stato pari ad Euro 321.162.808,38 – notevolmente inferiore rispetto a quello riscontrato in sede di verifica, pari ad Euro 18.701.568,29. Da tali dati l'Ufficio desume una sottocapitalizzazione pari ad Euro 302.461.240,09 – da cui conseguono gli interessi passivi che la stabile organizzazione non avrebbe sostenuto se fosse stata adeguatamente capitalizzata. Applicando un tasso medio del 2,185% all'indebitamento ritenuto eccedente quello ammissibile, nella logica sopra esposta, l'Ufficio determina gli interessi passivi fiscalmente indeducibili nella misura di Euro 6.608.778,10 – importo che viene recuperato a tassazione perché ritenuto indebitamento dedotto ai sensi dell'art. 110, co. 7 e 152 del TUIR. Chiarito il presupposto su cui si fonda il primo rilievo esposto nell'accertamento impugnato ed il criterio di quantificazione, l'Ufficio, al fine di contrastare le argomentazioni di parte ricorrente con riferimento alla retroattività nell'applicazione del principio OCSE, osserva che i principi contenuti nel documento emanato nell'anno 2006 valgono indipendentemente dal periodo d'imposta di riferimento. Osserva, più precisamente, che ogni singolo Paese trae spunto da tali indicazioni per orientare la propria azione volta al contrasto dell'evasione. Non rileva, pertanto, che nell'anno 2004 tale principio fosse contenuto in una bozza di discussione piuttosto che in un documento perfettamente concluso e condiviso, non trattandosi di norma giuridica ma di documento di supporto ai singoli Stati. Non può pertanto qualificarsi lo sforzo dell'Ufficio quale presunzione, bensì applicazione di un criterio comunemente condiviso in ambito CEE, ed in ogni caso di argomentazioni logiche per pervenire alla ricostruzione delle modalità operative della S.O. così come i suggerimenti OCSE sono richiamati soltanto per avere ulteriore conforto sulla correttezza della procedura adottata, che applica principi per nulla innovativi. Non quindi, per l'Ufficio accertatore, applicazione retroattiva di una norma, bensì verifica di congruità basata su parametri e principi di provenienza qualificata che, secondo canoni di ragionevolezza, non possono essere trascurati dall'Amministrazione e che risultano indipendenti dal tempo dell'elaborazione.

L'Ufficio contesta poi la lamentata violazione del diritto comunitario, in particolare del principio di libertà di stabilimento osservando che la questione sollevata da parte ricorrente è mal posta, in quanto la questione non è se esista o meno una norma che imponga alle banche estere che hanno una stabile or-

ganizzazione in Italia un fondo di dotazione pari al patrimonio di vigilanza richiesto dalla Banca d'Italia, e se questa norma sia in contrasto con il principio di libertà di stabilimento, ma come devono essere trattati gli interessi passivi dedotti dalla stabile organizzazione, quando risulti accertato che – per la mancanza di adeguato fondo di dotazione e per il conseguente elevato indebitamento – l'attività bancaria svolta in Italia è possibile solo grazie ai capitali erogati dalla casa-madre. Per concludere che RBS è liberissima di non avere in Italia un fondo di dotazione adeguato, ma che tale decisione ha delle conseguenze a livello fiscale in quanto tale scelta sottrae materia imponibile allo Stato italiano. E quest'ultima considerazione legittima il parziale disconoscimento degli interessi passivi pagati alla casa-madre.

(Omissis).

Con ordinanza n. 266/01/10, in data 6 luglio 2010 questa Commissione disponeva la sospensione dell'atto impugnato e fissava la trattazione nel merito, che ha avuto luogo in pubblica udienza su richiesta di parte ricorrente.

Questa Commissione, uditi i procuratori delle parti, si è riservata la decisione, che oggi scioglie nei termini che seguono.

La Commissione ritiene che le eccezioni formulate da parte ricorrente in relazione al primo rilievo non siano meritevoli di accoglimento. Fondate invece risultano le eccezioni a carico del secondo rilievo.

In relazione al primo rilievo, ovvero al mancato riconoscimento di gran parte degli interessi passivi pagati dalla stabile organizzazione alla propria casa-madre, questa Commissione ritiene che gli scritti difensivi siano inficiati da un errore di prospettiva: non è in discussione né la libertà di stabilimento, né la qualificazione dal punto di vista civilistico dell'onere dedotto, bensì il diritto dello Stato italiano di definire correttamente la materia imponibile e del relativo trattamento fiscale a cui debbono soggiacere i soggetti che operano sul territorio nazionale. E non vi è alcun dubbio che le norme fiscali operanti nell'anno 2004, e puntualmente invocate dall'Ufficio accertatore, consentivano la rettifica per cui è controversia.

La disputa intorno al rapporto OCSE risulta, in quest'ottica, ininfluenza ai fini della presente controversia. Semmai corrette appaiono le considerazioni in merito formulate dall'Ufficio: il tema della migliore quantificazione del capitale di dotazione era stato posto già nell'anno 2004 e trovava un definitivo assestamento nell'anno 2006. Ma non si tratta di norma cogente, semmai di supporto scientifico, di opinione condivisa, di criteri da applicare omogeneamente nei vari Stati, ma non certamente di norma fiscale, che non potrebbe trovare applicazione retroattiva. Bene ha fatto l'Ufficio ad invocarla per dimostrare ulteriormente la congruità delle proprie quantificazioni, essendo fuori discussione la legittimità ad operare la rettifica nei termini proposti.

Diversamente si verrebbe a creare un notevole squilibrio nei rapporti concorrenziali tra istituti bancari operanti sul territorio nazionale, generando una situazione di vantaggio per le stabili organizzazioni di istituti stranieri, con danno non soltanto per l'Erario italiano, ma anche per gli altri istituti bancari, che

subirebbero una concorrenza sleale. In più circostanze l'Ufficio accertatore ha posto in evidenza che si tratta di un calcolo del "capitale figurativo" per pervenire correttamente alla quantificazione della entità degli interessi passivi che concorrono a formare il reddito imponibile della S.O. Non risultano, pertanto, convincenti i rilievi di parte ricorrente su questo punto. Semmai vi è da osservare che già nel marzo dell'anno 2006, con la risoluzione n. 44⁽³⁾, l'Agenzia delle entrate, evadendo istanza di interpello per un caso totalmente assimilabile alla presente controversia, si pronunziava in modo assolutamente conforme con l'operato dell'Ufficio oggi in contestazione.

Sicché perdono di efficacia quelle rimostranze di parte ricorrente motivate con la incertezza nella interpretazione della norma od anche con la libertà decisionale dell'imprenditore turbata da modifiche al quadro normativo successive al momento dell'assunzione della decisione imprenditoriale. Nel mentre il modello adottato dalla casa-madre dell'odierna ricorrente nei fatti si traduce in un trasferimento di reddito ad esclusivo beneficio dello Stato di residenza della casa-madre. E ciò in evidente contrasto con le ripetute raccomandazioni OCSE, ma soprattutto con la normativa fiscale italiana (con particolare riferimento al co. 7 dell'art. 110 del TUIR) su cui nessuna censura comunitaria risulta essere stata formulata.

Il rilievo in esame risulta coerente, inoltre, con l'art. 7 della Convenzione vigente tra il Governo italiano e quello del Regno Unito in materia di doppia imposizione, laddove (co. 2) si statuisce che "In ciascuno Stato vanno attribuiti a detta stabile organizzazione gli utili che si ritiene sarebbero stati da essa conseguiti se si fosse trattato di un'impresa distinta svolgente attività identiche o analoghe in condizioni identiche o analoghe ed in piena indipendenza dall'impresa di cui essa costituisce una stabile organizzazione". Quanto esposto dall'Ufficio accertatore appare perfettamente coerente con tale principio, oltre che tecnicamente corretto sul piano della quantificazione. E pertanto si ritiene che debba essere confermato.

(Omissis).

Per quanto attiene la richiesta di parte ricorrente in merito alle sanzioni, questa Commissione ritiene doveroso rilevare la complessità della materia trattata e la evidente incertezza nella interpretazione delle norme in materia. La prova più evidente è il diverso pronunciamento su materia assolutamente analoga di questa stessa Commissione, sebbene in diversa composizione. La Commissione ritiene, pertanto, di dover accogliere la richiesta di non applicazione di sanzioni formulata da parte ricorrente. Così come ritiene, per le stesse ragioni, di dover disporre la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M. – In parziale accoglimento del ricorso, la Commissione accoglie la richiesta di annullamento del rilievo numero 2 (costi ritenuti non di competenza) e conferma la ripresa a tassazione formulata con il rilievo numero 1 (interessi passivi indeducibili); dichiara altresì non dovute le sanzioni. Spese compensate.

(3) *Ris.* 30 marzo 2006, n. 44/E, in *Boll. Trib.*, 2006, 594.

Stabile organizzazione e deducibilità degli interessi passivi: incertezze applicative in attesa di una soluzione concreta

1. *Premessa*

L'annotata sentenza affronta la questione della determinazione del reddito attribuibile alla stabile organizzazione in Italia di società non residente e, in particolare, il regime tributario degli interessi passivi virtuali (*notional interest*) corrisposti dalla stabile organizzazione alla casa madre estera.

Nella controversia decisa dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale in esame, l'Amministrazione finanziaria aveva disconosciuto la deducibilità di quota parte degli interessi passivi virtuali corrisposti dalla stabile organizzazione in considerazione di una presunta sottocapitalizzazione della stessa (1).

Sul punto il Collegio afferma che, ai fini impositivi, una stabile organizzazione di una società non residente dev'essere considerata un'entità autonoma e dev'essere, pertanto, considerata alla stessa stregua di qualunque altra società o ente residente nel territorio dello Stato. I giudici di primo grado, confermando i rilievi formulati dall'Ufficio, affermano che al fine di garantire il principio di diritto testé enunciato è, in primo luogo, necessario definire correttamente la struttura patrimoniale della stabile organizzazione e cioè l'entità del fondo di dotazione attribuito dalla casa madre alla stabile organizzazione e verificarne l'adeguatezza in riferimento alla dimensione delle attività che la stessa stabile organizzazione ha esercitato in Italia.

La Commissione provinciale aderisce alla tesi formulata dall'Amministrazione finanziaria e la ritiene coerente con i principi enunciati dall'OCSE in materia (2) e conforme alla Convenzione contro la doppia imposizione Italia-Regno Unito.

Le argomentazioni formulate dall'Amministrazione finanziaria per giungere alla contestazione della indeducibilità degli interessi passivi da parte della stabile organizzazione in Italia della Banca inglese si potrebbero così riassumere:

- affinché le somme versate dalla stabile organizzazione alla casa madre e risultanti dal bilancio della prima possano qualificarsi interessi passivi fiscalmente deducibili è necessario stabilire la natura delle somme messe a disposizione dalla casa madre;

- è necessario distinguere la struttura amministrativa dalla configurazione fiscale della entità operante sul territorio nazionale, configurazione autonoma e separata da quella della casa madre;

- è legittima la verifica del rapporto sussistente tra l'indebitamento e i mezzi propri assegnati alla stabile organizzazione per svolgere la propria attività sul territorio nazionale, e tale verifica può condurre alla conclusione che l'insufficienza dei mezzi propri rispetto all'attività esercitata ha determinato un eccessivo indebitamento della stabile organizzazione e la conseguente sottrazione di materia imponibile allo Stato;

- ai fini della determinazione delle imposte è necessario individuare il fondo di dotazione che nel caso di una stabile organizzazione di banca estera, tenuto conto delle linee guida del documento dell'OCSE in materia, richiede una valutazione dei rischi massimi che un *competitor* avrebbe potuto assumere e del reddito che avrebbe potuto conseguire per svolgere attività analoga a quella della stabile organizzazione verificata;

- constatato il minor ammontare del fondo di dota-

zione attribuito alla stabile organizzazione rispetto al patrimonio di vigilanza richiesto a una Banca residente incaricata di gestire il medesimo volume di affari, secondo i criteri previsti in una circolare della Banca d'Italia, viene recuperato a tassazione l'ammontare degli interessi passivi corrispondenti alla remunerazione della differenza. Inoltre, l'ammontare di quegli interessi passivi calcolati sull'eccedenza rispetto al capitale di vigilanza, viene rideterminato applicando un tasso di interesse "di mercato" in conformità al disposto dell'art. 110, settimo comma, del TUIR (3).

Dopo aver così brevemente sintetizzato i termini della vicenda e la posizione dell'Amministrazione finanziaria accolta nell'annotata sentenza, scopo del presente contributo è quello di verificare la coerenza delle argomentazioni della Commissione milanese con l'assetto attuale della disciplina nazionale concernente la determinazione del reddito della stabile organizzazione con particolare riferimento alla componente degli interessi virtuali corrisposti dalla stabile organizzazione alla casa madre e, successivamente, accertare la coerenza della *regula iuris* applicata dai giudici di primo grado rispetto ai più recenti orientamenti dell'OCSE *in parte qua*.

2. *La disciplina relativa alla determinazione del fondo di dotazione della stabile organizzazione e il reddito ad essa attribuibile*

Il tema centrale della controversia riguarda l'esistenza o meno di una norma interna idonea a consentire all'Amministrazione finanziaria una contestazione in merito alla deducibilità degli interessi passivi attribuiti alla stabile organizzazione e se tale eventuale norma interna subisca delle limitazioni in sede convenzionale.

La priorità logica di definire l'ammontare e la composizione di un "patrimonio di funzionamento" o fondo di dotazione ai fini della corretta determinazione del reddito della stabile organizzazione era già stata sottolineata in dottrina a partire dalla nozione stessa di reddito fatta propria, nell'ordinamento italiano, dal TUIR: «*poiché il reddito è variazione quantitativa del patrimonio in un arco temporale predefinito, la sua determinazione implica necessariamente il riferimento ad una situazione patrimoniale "iniziale"*»; conseguentemente, «*ai fini della determinazione del reddito della stabile organizzazione occorre preliminarmente individuare un "patrimonio" di riferimento talché le regole per la determinazione di questo patrimonio precedono logicamente quelle relative alla determinazione del reddito*» (4).

Da tale premessa logica occorre muovere se si vogliono correttamente valutare i principi espressi dalla Commissione tributaria di Milano nel caso di specie, che avallano la presunzione fatta valere in giudizio dall'Amministrazione finanziaria circa la necessità di un fondo di dotazione minimo per la stabile organizzazione della Banca non residente.

Per quanto concerne la normativa interna è necessario osservare che, conformemente a quanto sostenuto dal contribuente soccombente in giudizio, nell'ambito del complesso delle disposizioni contenenti la disciplina delle imposte sui redditi, non è possibile rinvenirne alcuna relativa specificamente alla modalità di determinazione di un fondo di dotazione (5) né alla sua consistenza al fine di poter ritenere detto fondo come "adeguato" rispetto all'attività da svolgersi.

È altrettanto pacifica acquisizione in dottrina che dall'analisi di alcune disposizioni del testo unico non sembra potersi dubitare della scelta compiuta dal nostro legisla-

tore a favore dell'adozione del c.d. "metodo diretto", o c.d. *separate entity approach*, alla luce del quale la stabile organizzazione dev'essere trattata ai fini fiscali come un'entità autonoma e distinta rispetto alla casa madre (6) per determinarne il reddito. In particolare, si può fare riferimento (i) all'art. 152, primo comma, del TUIR, che stabilisce che le società non residenti nel territorio dello Stato determinano il loro reddito complessivo «secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II, sulla base di apposito conto economico relativo alla gestione delle stabili organizzazioni»; (ii) all'art. 14, quinto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che impone alle società non residenti che esercitano attività d'impresa in Italia mediante stabili organizzazioni di «rilevare nella contabilità distintamente i fatti di gestione che interessano le stabili organizzazioni, determinando separatamente i fatti di esercizio relativi a ciascuna di esse».

Dalla lettura delle disposizioni citate si comprende, non solo, la scelta del legislatore italiano a favore del metodo analitico (7) per la determinazione del reddito attribuibile alle stabili organizzazioni localizzate in Italia, ma anche l'obbligo di determinare il reddito delle stesse come se fossero entità autonome e distinte rispetto alla casa madre e, quindi, di farle oggetto del medesimo trattamento riservato alle comparabili società residenti.

Di tale finzione giuridica (8) da un punto di vista del trattamento tributario dà atto l'Amministrazione finanziaria negli atti di giudizio. Secondo la tesi dell'Ufficio non è necessario «che la stabile organizzazione disponga effettivamente di tali fondi potendoli acquisire di volta in volta dalla casa madre. Ma, ai fini della determinazione del gravame fiscale, è necessario individuare – anche figurativamente – il fondo di dotazione, ovvero quel capitale proprio proporzionato – secondo le direttive impartite dalla Banca d'Italia per le Banche residenti – agli affari conseguiti nel territorio nazionale per poter stabilire se gli eventuali interessi passivi dedotti siano stati determinati correttamente come per una qualsiasi impresa indipendente» (9) (10). Nel determinare, poi, l'entità del capitale da attribuire alla stabile organizzazione, l'Ufficio richiama il Report OCSE in materia che fissa i criteri idonei a stabilire un valore congruo basato sui rischi che un operatore economico avente caratteristiche analoghe avrebbe potuto assumere e quindi il reddito che avrebbe potuto conseguire. Da tali premesse che sembrano seguire il *quasi-thin capitalization approach* (11) secondo il Report OCSE, scaturisce infine la rettifica circa l'interesse in deducibile.

Come si evince dalla lettura della sentenza, i giudici, su questo punto delicato della controversia, pur rilevando la natura "non cogente" del Report OCSE in materia e il suo valore di «supporto scientifico ed opinione condivisa» ed evidenziando la sua natura «non certamente di norma fiscale», condividono la rettifica operata dall'Ufficio basata essenzialmente sul Report e sulle direttive della Banca d'Italia sul patrimonio di vigilanza per le Banche residenti senza dare particolari delucidazioni in merito alla opportunità di codificare un metodo definito a livello normativo. La pronuncia, a nostro parere, è sul punto lacunosa in considerazione delle diverse soluzioni possibili riguardo al metodo adottato per la determinazione del capitale di rischio e per l'attribuzione del reddito della stabile organizzazione anche in base al Report OCSE richiamato. In particolare, ad esempio, il prefato Report contempla espressamente per le banche il c.d. *economic capital allocation approach* (par. 107 del Report del 2008) quale metodo possibile oltre ai metodi ivi previsti alternativamente anche per soggetti non di estrazione bancaria

(*capital allocation approach, thin capitalization approach e quasi-thin capitalization approach*: si rinvia alla nota 37 per la descrizione di tali metodi) (12). Anche la stessa Amministrazione finanziaria in precedenza, con l'interpretazione data con la già citata risoluzione 30 marzo 2006, n. 44/E (13), per un caso analogo, peraltro, sembra ammettere due diverse soluzioni per la determinazione del fondo di dotazione della stabile organizzazione di società estera non operante nel settore bancario, sia secondo il c.d. *capital allocation approach* e sia secondo il *thin capitalization approach*.

Data la diversità di soluzioni possibili e l'assenza di indicazioni normative esplicite e puntuali in merito al metodo che si assume corretto per la determinazione del capitale di rischio, dell'indebitamento ma soprattutto per la conseguente determinazione degli interessi passivi che concorrono alla formazione del reddito della stabile organizzazione, non si comprende quale sia stato il fondamento giuridico del ragionamento che ha portato i giudici della Commissione di Milano a ritenere l'operato dell'Amministrazione finanziaria come «coerente con la Convenzione Italia-Regno Unito e tecnicamente corretto sul piano della quantificazione».

Invero se manca, come riteniamo, una normativa circa la quantificazione del fondo di dotazione e potendo eventualmente la Convenzione esclusivamente restringere o limitare il campo di applicazione di una siffatta eventuale norma (inesistente *de iure condito*) (14), non sembra condivisibile la conclusione raggiunta sul punto dai giudici di prime cure.

3. Deducibilità degli interessi passivi e stabile organizzazione

Il già citato art. 152 del TUIR dispone che il reddito attribuibile alle stabili organizzazioni di società non residenti nel territorio dello Stato debba essere determinato «secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II» del TUIR. Per effetto di tale rinvio esplicito, pertanto, si dovranno applicare le regole di determinazione del reddito d'impresa ordinariamente applicabili alle società ed enti residenti del territorio dello Stato. Con specifico riguardo alla disciplina della deducibilità fiscale degli interessi passivi, le disposizioni del TUIR sopra richiamate e quelle attualmente vigenti consentono alcune riflessioni che andiamo brevemente ad illustrare.

Una volta che gli interessi passivi siano stati dalla stabile organizzazione correttamente imputati al conto economico in base al valore normale e nell'esercizio nel quale, secondo il principio di competenza economica, sono stati sostenuti, la loro deducibilità poteva essere sindacata solo in applicazione della c.d. *thin capitalization rule*, del c.d. *pro-rata* patrimoniale e *pro-rata* generale per i periodi d'imposta dal 2004 al 2007 secondo la disciplina risultante dagli artt. 96, 97 e 98 del TUIR così come introdotti dalla riforma del 2003 (15) e in vigore al tempo del caso deciso. Per quanto riguarda i periodi d'imposta che hanno avuto inizio a partire dal 2008, operano, invece, le nuove limitazioni di deducibilità parametriche al 30% del c.d. reddito operativo lordo (art. 96 così come modificato dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244) (16). Per le banche si applicano alcune eccezioni che comportano di fatto un regime di deducibilità forfetario degli interessi passivi (17).

Le risultanze del conto economico della stabile organizzazione rappresentano dunque il punto di partenza per la determinazione della quota di interessi deducibile e il nucleo di riferimento per il controllo da parte della Amministrazione finanziaria, la quale, potrà svolgere la

propria attività di accertamento per «*verificare i contenuti del conto economico relativo alla gestione della stabile organizzazione in Italia*» (18).

La dottrina ha sottolineato che, a conferma di siffatto potere di sindacato delle scritture contabili, parrebbe deporre il tenore letterale dell'art. 152 del TUIR. In tal senso pare indicativo il riferimento al conto economico relativo non tanto alla stabile organizzazione in sé considerata quanto alla «*gestione*» della stessa, sì da sottolineare l'adozione di un approccio sostanziale tale per cui gli interessi passivi potrebbero essere in concreto ritenuti deducibili solo ove corrispondenti alle reali esigenze finanziarie della stabile organizzazione; sottolineando quindi la «*cedevolezza*» delle scritture contabili rispetto all'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria (19).

Venendo allo specifico tema della deducibilità degli interessi passivi pagati da una stabile organizzazione alla sua casa madre estera, l'annotata sentenza conferma l'orientamento interpretativo della prassi amministrativa (20).

Tale orientamento, rinvenibile nella risoluzione 30 marzo 2006, n. 44/E, a chiarimento (21) di quanto in precedenza sostenuto nella circolare n. 32/1980 (22), afferma il principio secondo cui la stabile organizzazione, pur essendo giuridicamente una mera diramazione amministrativa della casa madre, dal punto di vista fiscale, alla luce della normativa tributaria interna, dev'essere considerata come se fosse un'«*entità autonoma e distinta*». Di conseguenza, è necessario che la stessa sia munita di un fondo di dotazione che sia congruo rispetto all'attività esercitata e alla sua struttura patrimoniale, analogamente a quanto sarebbe richiesto a una comparabile società residente; ciò anche al fine di evitare fenomeni di arbitraggio connessi a un eccessivo indebitamento contratto con la casa madre realizzato al fine di trasferire reddito a beneficio di quest'ultima con danno per l'interesse erariale dello Stato di localizzazione della suddetta stabile organizzazione.

Sul punto l'Amministrazione richiama il contenuto del Commentario al Modello di Convenzione OCSE (art. 7 par. 18.3, nella versione esistente *ratione temporis*), ove espressamente si escludeva la deducibilità delle spese connesse ai finanziamenti interni. Tuttavia, la stessa Amministrazione conclude nel senso di ammettere, a determinate condizioni, la deducibilità: «*in tale ottica, potranno essere considerati deducibili, in quanto corrispondenti agli interessi passivi che un'impresa indipendente avrebbe sostenuto, solo quelli derivanti da finanziamenti che sarebbero stati accesi se la stabile organizzazione avesse potuto disporre di un fondo di dotazione adeguato*» (23).

La sentenza in commento richiama esplicitamente questo indirizzo interpretativo. Si è già rilevata nel precedente paragrafo la carenza motivazionale con particolare riferimento all'individuazione dei principi per la corretta modalità di quantificazione del fondo di dotazione e conseguentemente della misura degli interessi deducibili così come la mancanza di coerenza tra un approccio seguito nella risoluzione n. 44/E/2006 a metà strada tra *capital allocation approach* e *thin capitalization approach* (24) e il diverso approccio che l'Amministrazione finanziaria sembra seguire in questo caso, il *quasi-thin capitalization approach*, attribuendo alla stabile organizzazione della Banca un fondo di dotazione di ammontare almeno pari al capitale sociale minimo richiesto per una Banca operante nello Stato della fonte.

Al riguardo, vale la pena sottolineare che il *quasi-thin capitalization approach* adottato in questo caso è accolto dall'OCSE nel suo ultimo *Report* in materia di attri-

buzione dei profitti alla stabile organizzazione (del 22 luglio 2010) come un «*alternative safe harbour approach*» (25) e non come metodo autorizzato o OECD *Authorized Approach*, il che, da un punto di vista dell'approccio istituzionale per l'attribuzione del capitale di rischio ad una stabile organizzazione bancaria suggerisce un diverso orientamento da parte dell'Amministrazione finanziaria rispetto a quello utilizzato nel caso in oggetto, da una parte in considerazione dei possibili problemi di concorrenza tra le Banche Italiane e le Banche straniere che un tale metodo potrebbe determinare, e dall'altra per gli eventuali problemi di doppia non-imposizione ove il Paese di residenza della Banca/casa madre adotti il sistema di esenzione per il reddito della stabile organizzazione.

4. Convenzione Italia-Regno Unito, Modello OCSE e Commentario

Un ultimo aspetto meritevole di approfondimento della pronuncia in analisi riguarda il richiamo effettuato dalla sentenza alla Convenzione contro la doppia imposizione tra Italia e Regno Unito, alla coerenza e alla compatibilità della rettifica con la disciplina convenzionale.

In specie, si sostiene che l'ammissibilità della deducibilità fiscale dei soli interessi passivi derivanti da quella parte di finanziamento eccedente il fondo di dotazione correttamente individuato risulta essere coerente con l'art. 7, secondo paragrafo, del citato accordo bilaterale.

Tale disposizione disciplina la potestà impositiva degli Stati contraenti riguardo al reddito d'impresa prodotto da un soggetto non residente per il tramite di una stabile organizzazione, stabilendo che «*in ciascuno Stato contraente vanno attribuiti a detta stabile organizzazione gli utili che si ritiene sarebbero stati da essa conseguiti se si fosse trattato di una impresa distinta e separata svolgente attività identiche o analoghe in condizioni identiche o analoghe e in piena indipendenza dall'impresa di cui essa costituisce una stabile organizzazione*».

Secondo i giudici di prime cure, il richiamo di tale norma convenzionale – che nulla stabilisce in merito alle modalità specifiche di determinazione del reddito – e i principi generali condivisi in sede internazionale sarebbero sufficienti a motivare una rettifica del reddito dichiarato dalla Banca estera in Italia per il tramite della stabile organizzazione. In assenza di criteri guida nella legislazione interna al riguardo, oltre ai principi ricavabili dal combinato disposto degli artt. 152, primo comma, e 110, settimo comma, del TUIR, analizzati in precedenza, dubbi potrebbero sorgere, come detto, su tale orientamento della Commissione tributaria provinciale. In linea generale, i principi condivisi a livello internazionale sulla base del *Report* dell'OCSE nella versione esistente al tempo della decisione del caso in materia sembrano suggerire la sola esigenza di mettere a disposizione della stabile organizzazione un sufficiente capitale di dotazione in relazione alle attività che essa deve svolgere e di utilizzare il valore normale quale criterio di remunerazione per le transazioni interne.

Nessun richiamo, poi, viene effettuato all'art. 25 della Convenzione (conforme all'art. 24 del Modello OCSE) e al principio di «*non-discriminazione*» (26) in esso sancito che è, invece, posto in alcuni punti della sentenza a fondamento del trattamento della stabile organizzazione della Banca non residente alla stessa stregua di una Banca residente (27) (28). In particolare, l'analisi della tesi dell'Ufficio, nel testo della sentenza, fa riferimento a una circolare della Banca d'Italia (29) per concludere che il patrimonio di vigilanza della stabile organizzazione

verificata avrebbe dovuto assumere una data quantificazione, correttamente applicabile alle Banche residenti in Italia, e come se da detta circolare potesse evincersi una regola da applicare in campo fiscale anche ai soggetti non residenti operanti tramite stabili organizzazioni in Italia (30).

Tornando all'art. 7, secondo paragrafo, della Convenzione Italia-Regno Unito, e in genere per le Convenzioni stipulate dall'Italia conformi all'omologo articolo del Modello di Convenzione OCSE, appare opportuno analizzare anche i suggerimenti derivanti dall'interpretazione di esso rinvenibile nel Commentario al modello.

L'art. 7 del modello di Convenzione OCSE e il Commentario allo stesso sono stati oggetto recentemente di sostanziali modifiche, rispettivamente, nel 2010 e nel 2008 il primo (31) e poi sempre nel 2010 il secondo (32). Nella versione del 2008, disponibile alla Commissione tributaria provinciale di Milano per la decisione del caso, il Commentario dedica i paragrafi dal 41 al 49 al tema di interesse.

Così come nella versione antecedente (33), il Commentario del 2008 mantiene la posizione secondo cui il divieto di dedurre le spese connesse ai finanziamenti interni, con l'eccezione delle società esercenti attività finanziaria, dovrebbe continuare ad applicarsi. Il paragrafo 41 afferma, infatti, «*potrebbero esserci pagamenti che, con la denominazione di interessi, sono addebitati dalla casa madre estera alla stabile organizzazione per finanziamenti interni concessi dalla prima alla seconda. Fatta eccezione per le società che svolgono attività finanziaria, è un principio condiviso che tali interessi non siano riconosciuti come deducibili*» (traduzione a cura del redattore del seguente paragrafo del Commentario: «*there might be amounts which, under the name of interest, are charged by an head office to its permanent establishment with respect to internal "loans" by the former to the latter. Except for financial enterprise, it is generally agreed that such internal "interest" need not be recognised*»). L'OCSE giunge a tale conclusione in forza di due considerazioni: la stabile organizzazione è null'altro che un'articolazione amministrativa, territorialmente individuata, di una società estera, ed è pertanto incompatibile con la sua natura giuridica predicare la formale riferibilità alla stessa di un'obbligazione giuridica; da un punto di vista economico, poi, debiti e crediti potrebbero non sussistere, in quanto se un'impresa è sostanzialmente o esclusivamente finanziata con capitale proprio non dovrebbe esserle riconosciuta la possibilità di dedurre interessi passivi (34).

Oltre all'eccezione relativa agli enti finanziari e bancari connessa al tipo di attività svolta, il divieto generale soffre di un'ulteriore eccezione nel caso in cui gli interessi siano pagati a soggetti terzi. In tale circostanza, infatti, la dinamica della determinazione del reddito della stabile organizzazione pone il problema della corretta allocazione degli stessi fra le diverse parti della medesima entità giuridica; vale a dire, in altre parole, alla casa madre o alla/e stabile/i organizzazione/i (35). La soluzione adottata, in proposito, nel Commentario 2008 consiste nel riconoscere la necessità che alla stabile organizzazione sia attribuito un valore normale (*arm's length amount*) di fondo di dotazione (*of free capital*). Si richiede, infatti, che la stabile organizzazione sia dotata di un ammontare di capitale composto, in parte, di capitale proprio (*free capital*) e, per la restante parte, di capitale di finanziamento, produttivo di interessi. Più in particolare, come affermato nel Commentario, «*l'obiettivo è di ... attribuire alla stabile organizzazione un importo a titolo di interessi*

che sia in linea con il principio di libera concorrenza dopo aver attribuito alla stessa un capitale di rischio sufficiente a finanziare le attività, i beni e i rischi propri dell'attività della stabile organizzazione. In base al principio di libera concorrenza una stabile organizzazione dovrebbe avere capitale sufficiente a finanziare le attività che intraprende, i beni di cui ha la disponibilità economica e i rischi che assume nell'attività d'impresa» (traduzione del seguente paragrafo a cura dell'Autore: «*the objective is ... to attribute an arm's length amount of interest to the permanent establishment after attributing an appropriate amount of "free" capital in order to support the functions, assets and risks of the permanent establishment. Under the arm's length principle a permanent establishment should have sufficient capital to support the functions it undertakes, the assets it economically owns and the risks it assumes*») (36). Per quanto riguarda le banche, lo stesso Commentario rinvia al contenuto del Report OCSE «*Attribution of profits to permanent establishments*» per la miglior comprensione delle problematiche dell'applicazione dell'art. 7 del Modello di Convenzione al settore specifico (cfr. par. 49 del Commentario) (37).

Da tale sintetica ricostruzione delle indicazioni fornite nel Commentario del 2008 al Modello OCSE in materia si evince, dunque, l'ammissibilità della deducibilità degli interessi passivi tra stabile organizzazione e casa madre per il settore bancario, sebbene per la sua concreta modalità applicativa si faccia rinvio al Report sull'attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione del 2008. In tal senso, allora, il contenuto del Commentario, peraltro non preso in considerazione alcuna nel testo della sentenza, non sarebbe stato di grande supporto per la soluzione del caso in commento (38).

Le considerazioni circa l'ausilio del Report dell'OCSE per la soluzione del caso deciso sopra effettuate non mutano se si considerano altresì le recenti modifiche apportate al Modello OCSE, al suo Commentario e allo specifico Report sull'attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione.

Ci si riferisce in primo luogo alla modifica dell'art. 7 del Modello di Convenzione e in particolare alla soppressione dei paragrafi da 3 a 6 e sostituendoli con 2 paragrafi più semplici (39) e che seguono l'approccio condiviso tra i Paesi aderenti all'OCSE circa l'attribuzione dei redditi alla stabile organizzazione (40). Inoltre, è stato modificato il Commentario all'art. 7, paragrafo 2, semplificando a due paragrafi i paragrafi di rilievo per la problematica della deduzione degli interessi (41).

Alla luce dei documenti dell'OCSE citati, si potrebbe convenire che la tesi dell'Amministrazione finanziaria, secondo la sua ricostruzione svolta attraverso il contenuto dell'annotata sentenza, è in generale in linea con i principi internazionali. Tuttavia, a parer nostro, questo non è sufficiente per dare certezza ai contribuenti soprattutto negli investimenti transnazionali.

Per la Commissione tributaria provinciale di Milano l'unico documento OCSE rilevante per il caso deciso è il Report vigente all'epoca della decisione al quale il Commentario, come detto, rinvia. Secondo i giudici di primo grado, il Report costituisce «*non una norma cogente*», ma un «*supporto scientifico di opinione condivisa, di criteri da applicare omogeneamente tra nei vari Stati ma non certamente una norma fiscale*», pur tuttavia, secondo i giudici, «*bene ha fatto l'Ufficio ad invocarla per dimostrare ulteriormente la congruità delle proprie quantificazioni essendo fuori discussione la legittimità ad operare la rettifica nei termini proposti*». Tali considerazioni sono indubbiamente contraddittorie ove riconoscendo al Report OCSE

natura di documento consultivo e di supporto scientifico per dimostrare "ulteriormente" la quantificazione del reddito attribuibile alla stabile organizzazione di una Banca omettono di identificare le norme principali in base alle quali l'Ufficio avrebbe operato la rettifica di tale reddito. Date le diverse ipotesi possibili, come detto, in base ai principi della materia dei prezzi di trasferimento e i principi evidenziati nello stesso Report OCSE (cfr. Part II per le banche) occorrerebbe introdurre regole precise a livello di normativa nazionale per disciplinare la materia.

Delle difficoltà concrete a operare nel settore bancario per il tramite di stabili organizzazioni e determinare un reddito ad esse attribuibile che tenga correttamente conto degli interessi deducibili per finanziamenti interni sono, altresì, testimonianza nel panorama fiscale internazionale alcuni casi di giurisprudenza comparata aventi ad oggetto problematiche analoghe a quelle del caso in oggetto (42).

L'analisi di tali casi si rivela utile per dimostrare le difficoltà applicative dei principi espressi a livello internazionale e analizzati in questo contributo (43). In particolare, le diversità di metodi utilizzati dai vari Paesi nel determinare il capitale di rischio o fondo di dotazione attribuibile alla stabile organizzazione può portare a problematiche di doppia tassazione o in alcuni casi non-tassazione e può dipendere da un maggiore o minore affidamento delle autorità fiscali negli Stati considerati sulla contabilità della stabile organizzazione piuttosto che su un'analisi di *transfer pricing* circa la determinazione in base al valore di mercato delle varie componenti reddituali. Gli stessi casi evidenziano, poi, che altre problematiche non affrontate dal caso *de quo* possono sorgere nel pagamento di interessi nozionali tra stabile organizzazione e casa madre, come, ad esempio, l'opportunità o meno di ritenere applicabile una ritenuta in uscita dallo Stato della fonte qualora si stabilisca la deducibilità degli interessi nozionali da parte della stabile organizzazione sui finanziamenti interni (44), o il ricorso a fonti interpretative quali il Commentario al Modello OCSE o la giurisprudenza internazionale per motivare la soluzione di un caso, o anche l'esistenza di clausole espresse nelle Convenzioni che riconoscono la deducibilità nei finanziamenti interni tra casa madre e stabile organizzazione di imprese bancarie (45).

5. Conclusioni

La disciplina tributaria dei rapporti tra la stabile organizzazione e la casa madre per le imprese bancarie è considerata per la prima volta in Italia dall'annotata sentenza che affronta specificamente il tema della deducibilità di interessi passivi per finanziamenti interni.

L'esame della sentenza evidenzia importanti lacune nel nostro ordinamento in merito all'esistenza di disposizioni normative aventi ad oggetto la determinazione del fondo di dotazione di una stabile organizzazione e del reddito ad essa attribuibile.

Il ricorso ai principi condivisi in sede internazionale e contenuti nei documenti OCSE (46), invocato dall'Amministrazione finanziaria e avallato dalla Commissione tributaria provinciale di Milano per la soluzione del caso, sebbene condivisibile da un punto di vista logico, non sembra essere da solo sufficiente a motivare la pretesa dell'erario in rettifica dell'imponibile dichiarato dal contribuente. Tale spunto critico sembra trovare conforto nei precedenti orientamenti interpretativi della stessa Amministrazione finanziaria non sempre coerenti sul tema, nelle diverse modifiche intervenute sui principali documenti

interpretativi in materia da parte dell'OCSE e nei precedenti di giurisprudenza internazionale qui richiamati, che mostrano problematiche simili anche in altri Stati. Gli approcci concreti condivisi a livello internazionale nell'ultimo Report OCSE per la determinazione del capitale di rischio o fondo di dotazione e, conseguentemente, per la misura degli interessi nazionali eventualmente deducibili, possono essere di diverso tipo sia per le Banche che per le imprese operanti in altri settori, di talché il dettato normativo nella legislazione interna andrebbe modificato per tener conto di tali criteri guida e principalmente per dare certezza agli investitori che in un contesto internazionale decidono di operare in Italia.

Sono quindi auspicabili sia un intervento legislativo in materia o, preferibilmente, a chiarimento delle nuove norme eventualmente introdotte in un rapporto di *species ad genus* rispetto a quelle in questo caso utilizzate per la decisione (47), e sia un provvedimento di prassi idoneo a eliminare le incertezze applicative evidenziate.

Avv. Massimiliano Russo
Università di Bergamo

(1) L'argomento è stato in precedenza affrontato relativamente a una fattispecie analoga, sebbene con riferimento a fonti interpretative diverse e risalenti rispetto a quelle qui analizzate, da M. ANTONINI, *Cenni sull'asserita autonomia della stabile organizzazione rispetto alla casa madre nella disciplina del reddito d'impresa con particolare riferimento alla normativa sui prezzi di trasferimento*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 82 ss.; e E. IASCONE - F. AVELLA, *La determinazione della struttura patrimoniale della stabile organizzazione ai fini della deducibilità degli interessi passivi*, *ivi*, 2007, 6 ss. In entrambi i commenti l'analisi è relativa alla ris. 30 marzo 2006, n. 44/E, in *Boll. Trib.*, 2006, 594, nel proseguo brevemente analizzata.

(2) Il Report dell'OCSE citato nella sentenza è quello del 21 dicembre 2006 che faceva seguito al *Discussion Draft* del febbraio 2001 redatto dal *Technical Advisory Group* (TAG) presso il Comitato Affari Fiscali dell'OCSE. Tale Report è stato completato il 17 luglio 2008 prima dell'attuale versione aggiornata al 22 luglio 2010: *The Attribution of Profits to Permanent Establishments - Parts I-IV*, consultabile sul sito internet www.oecd.org.

(3) In verità nella sintetica esposizione dei fatti operata dalla Commissione tributaria provinciale si afferma che il disconoscimento della rilevanza fiscale degli interessi passivi avviene «ai sensi dell'art. 110, co. 7 e 152 del TUIR», trascurando, apparentemente, quelli che sono due aspetti giuridicamente distinti relativamente alla deducibilità degli interessi per una stabile organizzazione: (i) il recupero a tassazione di interessi non deducibili, che può avvenire ai sensi degli artt. 98, 97 e 96, vigenti al tempo del caso deciso, sebbene per le banche operasse una deroga applicabile al caso di specie (cfr. il quinto comma del previgente art. 98 del TUIR) o in base all'attuale art. 96 del TUIR che anche in tal caso prevede un'eccezione per le banche relativamente alle quali la deduzione avviene in modo forfetario sul 96% degli interessi passivi; (ii) la rideterminazione dell'ammontare di un costo (in questo caso interessi passivi) in quanto non conforme al suo valore di mercato (valore normale) ai sensi di entrambe le disposizioni: artt. 152 e 110, settimo comma, del TUIR. Oltre ad avere una distinta base giuridica, i due rilievi fanno riferimento a due aspetti logicamente distinti della disciplina della determinazione del reddito che, a nostro parere, sarebbero dovuti essere analizzati separatamente dall'annotata pronuncia evidenziando le ragioni della priorità logica per la verifica della deducibilità degli interessi passivi della norma dell'art. 110, settimo comma, rispetto agli artt. 98, 97 e 96 del TUIR all'epoca vigenti. Infatti, l'accertamento relativo all'ammontare del fondo di dotazione determina la natura giuridico-tributaria delle somme messe a disposizione dalla casa madre alla stabile organizzazione, quali somme di capitale di rischio o di capitale di debito e conseguentemente in quest'ultimo caso la valutazione della deducibilità degli interessi in base a criteri rigidi ben definiti in base agli artt. 98, 97 e 96 (*thin cap*, *pro-rata* patrimoniale e *pro-rata* generale); sul punto si rinvia a M.

GUSMEROLI - M. RUSSO, *Italian Thin Capitalization Rules, Tax Treaties and EC Law: Much Ado About Something*, in *Intertax*, Vol 32 October 2004, 511. La disciplina del *transfer pricing* ha effetto, invece, sulla corretta determinazione dell'ammontare di un corrispettivo per una determinata prestazione ricevuta (in questo caso la disponibilità di capitale). Per quanto una dettagliata analisi della disciplina del *transfer pricing* sia eccedente le finalità di questo intervento, ci preme ricordare, per completezza, che, stando al dettato letterale dell'art. 110, settimo comma, del TUIR, secondo alcuni Autori esso non sarebbe applicabile ai rapporti tra casa madre e stabile organizzazione. Sul punto si rinvia al capitolo VI della circ. 22 settembre 1980, n. 32, in *Boll. Trib.*, 1980, 1644, e, in dottrina, a A. FANTOZZI - F. MANGANELLI, *Qualificazione e determinazione dei redditi prodotti da imprese estere in Italia: applicabilità della normativa sui prezzi di trasferimento nei rapporti tra stabile organizzazione e casa madre*, in *Studi in onore di V. Uckmar*, Padova, 1997, 426 ss. Secondo altri Autori, invece, il disposto dell'art. 110, settimo comma, del TUIR, sarebbe applicabile anche ai rapporti tra casa madre e stabile organizzazione, cfr. A. BALANCIN - F. ARAMINI - R. LUPI, *Interessi passivi pagati dalla stabile organizzazione alla casa madre e capitalizzazione sottile*, in *Dial. dir. trib.*, 2004, 879. In ultimo, si rileva che per le società con attività di tipo industriale e diversa dall'attività bancaria propria del caso in oggetto, secondo l'Amministrazione finanziaria andrebbe, comunque, valutato il rapporto tra fondo di dotazione della stabile organizzazione e indebitamento per determinare l'interesse deducibile secondo i principi espressi con circ. 17 marzo 2005, n. 11/E, in *Boll. Trib.*, 2005, 459, par. 4.2.2.

(4) G. FRANSONI, *La determinazione del reddito delle stabili organizzazioni*, in *Rass. trib.*, 2005, 73 ss.; si vedano altresì S. MAYR, *Riforma Tremonti: la definizione di stabile organizzazione*, in *Boll. Trib.*, 2003, 1290; e P. MARONGIU, *Il concetto di stabile organizzazione nel nuovo TUIR*, *ivi*, 2006, 13.

(5) Cfr. E. DELLA VALLE, *Contributo allo studio della stabile organizzazione nel sistema di imposizione sul reddito. Profili di diritto interno*, Roma, 2004.

(6) Cfr. in tal senso M. ANTONINI, *op. cit.*, e l'argomento affrontato dai vari Autori ivi richiamati alla nota 15; ma anche R. RUSSO - C. ROMANO, *Italian Tax Consequences of Permanent Establishments*, *Bulletin for International Taxation*, 2010, 456; G. MAISTO, *Il Transfer price nel diritto tributario Italiano e comparato*, Padova, 1985. Si veda anche R. RUSSO - E. PEDRAZZINI, *Permanent Establishments under Italian Tax Law: An Overview*, in *European Taxation*, 2007, Number 8-9, 389.

(7) G. FRANSONI, *op. cit.*, 75, ove l'Autore afferma che «l'art. 152 del TUIR, nel prescrivere la redazione di un conto economico relativo alla gestione delle attività svolte mediante stabile organizzazione, sembra esprimere chiaramente l'opzione per il metodo analitico quale unica modalità di determinazione del reddito della stabile organizzazione». L'opzione alternativa astrattamente applicabile sarebbe quella del metodo forfettario, ossia della attribuzione alla stabile organizzazione di una quota dell'ammontare complessivo del reddito dell'impresa di cui è diramazione. Tale opzione, peraltro, non è più prevista dalle recenti modifiche all'art. 7 del Modello OCSE intervenute il 22 luglio 2010.

(8) Per il principio generale della *fictionis juris* circa l'autonomia della stabile organizzazione cfr. M. ANTONINI, *op. cit.*, 83. Sull'assenza di soggettività passiva della stabile organizzazione si vedano anche L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Padova, 1999, 72 ss.; F. GALLO, *Contributo all'elaborazione del concetto di "stabile organizzazione" secondo il diritto interno*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, 385 ss.; e F. LIZZUL, *La stabile organizzazione nel modello OCSE*, in *Boll. Trib.*, 1988, 1084.

(9) Possiamo rilevare, in proposito, che tale ordine di idee è mutuato, come si vedrà meglio nel proseguo, dall'approccio seguito dall'OCSE nel suo *Report on the attribution of profits to permanent establishments* del 17 luglio del 2008, in base al quale la normativa domestica degli Stati membri tendenzialmente non riconosce la necessità di un'attribuzione formale di capitale alle stabili organizzazioni, essendo i requisiti di capitale minimo riferiti piuttosto alla casa madre, in quanto, ai sensi della disciplina di diritto comune, è questa l'unico soggetto tenuto giuridicamente all'assolvimento dei debiti contratti dalla stabile organizzazione. Tuttavia, nel *Report* si rileva altresì che tale circostanza «should not however affect the attribution of "free" capital for

tax purposes. Consequently, an arm's length attribution of "free" capital to the PE may have to be made to ensure an arm's length attribution of taxable profit to the PE, even though no "free" capital has actually been allotted to the PE for regulatory or other purposes» [Ciò tuttavia non dovrebbe pregiudicare l'attribuzione del fondo di dotazione ai fini fiscali. Pertanto, deve ritenersi necessaria un'attribuzione ad *arm's length* del fondo di dotazione alla stabile organizzazione per garantire un'attribuzione ad *arm's length* del reddito imponibile alla [medesima] stabile organizzazione, anche se non sia stato di fatto assegnato nessun fondo di dotazione alla stabile organizzazione a fini regolamentari o di altro tipo, *N.d.r.*] (par. 89 della II *Part* del Rapporto, dedicata alle specifiche problematiche relative alle stabile organizzazione di enti esercenti attività bancaria).

(10) Giova ribadire, altresì, che nella normativa interna, sia il codice civile (art. 2508 sulle società estere con sede secondaria nel territorio dello Stato), sia la norma fiscale (art. 162 del TUIR) non prevedono alcun importo minimo del fondo di dotazione della stabile organizzazione.

(11) *Quasi-thin capitalization approach* prevede che alla stabile organizzazione sia attribuito un fondo di dotazione di ammontare almeno pari al capitale sociale minimo richiesto ad una società comparabile operante nello Stato della fonte (par. 113-116 *Part II*).

(12) Per le differenze tra i metodi indicati si rinvia anche a E. IASCONI - F. AVELLA, *La determinazione*, *op. cit.*, 12 ss.

(13) Cfr. nota 4. Nella citata risoluzione si legge: «La dotazione patrimoniale della stabile organizzazione può essere determinata, tenuto conto del grado di capitalizzazione della società nel suo complesso, in funzione ad esempio, delle attività esercitate dalla stabile organizzazione, degli asset materiali e immateriali di cui dispone per le proprie funzioni e dei rischi da essa assunti».

(14) Come noto, nel rapporto tra le norme convenzionali e le norme interne in materia tributaria, le disposizioni convenzionali operano nel senso di consentire esclusivamente una restrizione del campo di applicazione delle norme nazionali, al proposito si veda K. VAN RAAD, *Five fundamental rules in applying tax treaties*, in *Liber Amicorum Luc Hinnekens*, Bruxelles, 2002, 588, «Taxation is based on internal tax law while a tax treaty may restrict such taxation. The issue is therefore not whether a tax treaty contains any rule that permits the imposition of tax, but whether anything in the treaty prohibits the unrestricted application of the internal tax law». In genere, per i rapporti tra norme convenzionali e interne si rinvia a AA.VV., *Tax Treaties and Domestic Law*, G. MAISTO (a cura di), *EC and International Tax Law Series*, Vol. II, Amsterdam, 2006.

(15) Per un'esposizione della disciplina citata ci permettiamo di rinviare a M. GUSMEROLI - M. RUSSO, *Italian Thin Capitalization Rules, Tax Treaties and EC Law: much Ado about Something*, in *Intertax*, 2004, 493 ss.; si veda altresì G. D'ABRUZZO, *La stabile organizzazione di società non residente nella disciplina del consolidato fiscale nazionale*, in *Boll. Trib.*, 2005, 581.

(16) Per un commento della disciplina del trattamento tributario del debito in seguito alla legge finanziaria per il 2008, si rimanda ai numerosi scritti di T. DI TANNO, *Il trattamento del debito nell'Ires (alla luce della Finanziaria 2008)*, in G. FRANSONI (a cura di), *Finanziaria 2008*, Milano, 2008, 63 ss.; T. MARINO - M. RUSSO, *Italian Restyling of Interest Deduction Rules the Amendments of the Italian Finance Bill for 2008*, in *Intertax* Vol. 36, Issue 5 2008, 204; L. ROSSI - M. AMPOLILLA, *La deducibilità degli interessi passivi nelle operazioni di leverage buyout*, in *Boll. Trib.*, 2008, 467; P. LIPARDI - G. STANCATI, *La nuova disciplina di deducibilità degli interessi passivi profili applicativi e sindacato di inerenza*, *ibidem*, 1651; S. MAYR, *Il nuovo limite di deducibilità degli interessi passivi nell'ambito del consolidato fiscale (nazionale e mondiale)*, *ibidem*, 298; G. FERRANTI, *La nuova disciplina degli interessi passivi*, in *Corr. trib.*, 2007, 3482; G. ESCALAR, *Dubbi di costituzionalità sul regime degli interessi passivi per banche ed assicurazioni*, *ivi*, 2009, 1283; R. VALACCA, *Individuazione di interessi passivi ed oneri assimilati da sottoporre al test di deducibilità*, *ibidem*, 1611; S. TRETTEL, *Interessi passivi e "holding" di partecipazioni industriali*, *ivi*, 2008, 1106.

(17) Sull'applicabilità dell'art. 96 del TUIR in vigore dal 2008 alle stabili organizzazioni si veda anche l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria con circ. 21 aprile 2009, n. 19/E, in *Boll. Trib.*, 2009, 710, e ris. 14 febbraio 2008, n. 3/DPF, *ivi*, 2008, 496.

(18) In questi termini l'annotata sentenza.

(19) Per questa osservazione si vedano F. AVELLA - E. IASCO-NE, *op. cit. loc. cit.*; D. STEVANATO, *L'impresa multinazionale*, in AA.VV., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, R. CARPENTIERI - R. LUPI - D. STEVANATO (a cura di), Milano, 2003.

(20) In materia di interessi passivi, in precedenza, l'Amministrazione finanziaria si era già espressa con ris. 8 aprile 1980, n. 9/427, in *Boll. Trib.*, 1980, 1088, relativamente alla situazione opposta di una stabile organizzazione di una società italiana e più in generale con circ. n. 32/1980, cit.

(21) In *Boll. Trib.*, 2006, 594. Si veda però l'opinione contraria dell'Assonime nella circ. n. 14/2006, 3 ss., secondo la quale l'intenzione dell'Agenzia delle entrate sarebbe stata, invece, quella di sovvertire la posizione precedentemente fatta propria nella circolare del 1980.

(22) Nel capitolo VI di detta circolare l'Agenzia delle entrate, dopo avere premesso l'applicabilità della disciplina dei prezzi di trasferimento alle transazioni intercorse tra differenti parti della medesima entità giuridica, rilevava che, «consequentemente, le somme erogate dalla casa-madre estera, anziché essere considerate aumento del capitale iniziale di dotazione della stabile organizzazione, potranno essere riconosciute come capitale dato a mutuo e, quindi, produttive di interessi con l'osservanza dei criteri già indicati. Né vale addurre, in contrario, che le transazioni da cui traggono origine gli interessi costituiscono operazioni all'interno della medesima entità giuridica e che, quindi, ad essi deve essere negato ogni rilievo sotto il profilo fiscale in specie ai fini della detraibilità dal reddito imponibile. Sotto il profilo fiscale, infatti, la stabile organizzazione assume una sua autonomia riconosciuta sia dal diritto interno che da quello convenzionale».

(23) L'Amministrazione finanziaria nel sostenere la necessità per la stabile organizzazione di dotarsi di un sufficiente fondo patrimoniale per l'esercizio della sua attività, sembra con tale assunto far proprio il principio del «thin capitalisation approach» individuato dall'OCSE nel «Report on the attribution of profits to permanent establishments». Secondo l'organismo di Parigi, infatti, una volta individuati i rischi attribuiti alla stabile organizzazione per l'esercizio della sua attività è necessario individuare quanto capitale è necessario per sopportare tali rischi. Tale capitale, quindi, potrebbe essere individuato facendo riferimento alla quantità di capitale di cui necessiterebbe un'entità bancaria di similari dimensioni nello svolgimento delle medesime attività della stabile organizzazione (par. 97 della II *Part del Rapporto*, dedicata alle specifiche problematiche relative alle stabili organizzazioni di enti esercenti attività bancaria). Diversamente, il rinvio al capitale della società nel suo complesso altresì previsto nella stessa risoluzione potrebbe, come detto in precedenza, ingenerare l'affidamento del contribuente nella validità dell'adozione del metodo del c.d. *capital allocation approach*.

(24) Cfr. R. RUSSO - C. ROMANO, *Italian Tax Consequences of Permanent Establishments*, BIT 8-9/2010.

(25) Cfr. par. 97 e ss. del *Report Attribution of Profit to Permanent Establishments* del 22 luglio 2010. I paragrafi 113 e 114 evidenziano peraltro le debolezze di tale approccio e anche un possibile risultato derivante dalla sua applicazione inferiore a quello derivante dall'applicazione degli altri c.d. approcci autorizzati quali il *capital at location* o il *thin capitalization approach*: «113. The focus of the "quasi-thin capitalisation/regulatory minimum capital" approach is on providing an administratively simple way of ensuring that the PE cannot have less "free" capital than the regulatory minimum "free capital" for an independent banking enterprise operating in the same jurisdiction. This approach is not an authorised capital attribution approach as it ignores important internal conditions of the authorised OECD approach, e.g. that the PE generally has the same creditworthiness as the enterprise as a whole. However, it may be acceptable as a safe harbour as long as it does not result in the attribution of profits to the PE that are beyond the range of profits that would result if one of the authorised OECD approaches to capital attribution had been applied". As explained in paragraph 115, in many cases the effect of a regulatory minimum capital approach would be that the host country taxes less than it would using a capital allocation or thin capitalisation approach. 114. Where the approach is applied as a safe harbour (for example, the PE would be required to have "free capital" at least equal to a fixed percentage of the assets attributed to it) the taxpayer is given the opportunity to demonstrate that the PE actually requires less "free

capital" than the safe harbour percentage. Such a demonstration would have to be based on the principles set out in this section. For example, if the taxpayer wanted to argue that it should have "free capital" less than a safe harbour figure based on a ratio of "free capital" to assets that did not take into account risks, it would also be required to measure the risks attributed to the PE (including risks arising from off-balance sheet items)».

(26) Sul principio di non discriminazione in ambito convenzionale si rimanda per tutti a K. VAN RAAD, *Non discrimination in International Tax Law*, Deventer, 1986; e F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998.

(27) Nell'annotata sentenza per confermare la correttezza dell'operato dell'Ufficio al riguardo si afferma: «Diversamente si verrebbe a creare un notevole squilibrio nei rapporti concorrenziali tra istituti bancari operanti sul territorio nazionale, generando una situazione di vantaggio per le stabili organizzazioni di istituti stranieri, con danno non soltanto per l'erario italiano, ma anche per gli altri istituti bancari che subirebbero una concorrenza sleale». Tali ragioni indubbiamente condivisibili in punto di logica e buon senso non trovano adeguato sostegno in punto di diritto per l'assenza, come detto, di norme che identifichino criteri definiti per la quantificazione del fondo di dotazione per le stabili organizzazioni.

(28) Pur non essendo oggetto di approfondimento in questo articolo, problematiche legate alla violazione delle libertà fondamentali del Trattato EU possono configurarsi relativamente al diverso trattamento della stabile organizzazione e le società residenti anche su questi aspetti. Per una migliore valutazione si rinvia a PETER J. WATTEL, *Corporate tax jurisdiction in the EU with respect to branches and subsidiaries; dislocation distinguished from discrimination and disparity; a plea for territoriality*, *EC Tax Review* 2003, Vol 12, no. 4, 194-202.

(29) Il riferimento è alla circolare 229 del 1999 della Banca d'Italia.

(30) In merito alle problematiche connesse all'adozione dei criteri guida della Banca d'Italia per l'identificazione del capitale minimo nelle imprese bancarie si rinvia a M. GAZZO, *Attribution of Free Capital to Permanent Establishments*, *Bullettin for International Taxation*, 2009, 5/6, 199.

(31) **Sulle modifiche al Commentario nella versione introdotta nel 2008** P. BAKER - R. COLLIER, *2008 OECD Model: Changes on the Commentary on Article 7 and the attribution of profit to permanent establishments*, in *Bull. for Int. Tax.*, 2009, 200. A commento delle modifiche in esame si vedano anche M. BENNETT, *The Attribution of Profits to Permanent Establishment: The 2008 Commentary on Art. 7 of the OECD Model Convention*, in *European Taxation*, 2008, 467 ss.; B.J. ARNOLD, *The 2008 Update of the OECD Model: an Introduction*, in *Bull. for Int. Fisc. Doc.*, 2009, 178 ss. Nella dottrina di lingua italiana si veda P. VALENTE, *Modello di convenzione ocse 2008 - Modifiche agli articoli e commentario*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2008, 153 ss.

(32) Per comprendere le modifiche apportate nel 2008 e nel 2010 al Commentario *sub art. 7* è necessario rievocare succintamente la discussione svoltasi in seno all'OCSE negli ultimi anni relativamente alla tematica dell'attribuzione del reddito alla stabile organizzazione. Con la pubblicazione nel 1995 del rapporto *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administrations*, l'OCSE affrontò il problema dell'applicazione dell'*arm's length principle* ai rapporti intercorrenti tra imprese associate (*associated enterprise*) nel contesto dell'art. 9. Tale lavoro lasciava, tuttavia, aperta la problematica attinente all'operatività del medesimo principio ai rapporti intercorrenti tra diverse parti della medesima *legal entity*; e, più precisamente, a quei rapporti che ricadono entro l'ambito di applicazione dell'art. 7 del modello di Convenzione tra *Head Office* e *Permanent establishment* o casa madre e stabile organizzazione. A partire dagli anni '90, quindi, l'OCSE intraprese un progetto di studio avente come obiettivo la formulazione di direttive per l'applicazione dei principi enunciati nelle *Guidelines* ai rapporti tra stabile organizzazione e casa madre. Tale progetto condusse alla pubblicazione di quattro *discussion drafts* e, infine, all'approvazione e pubblicazione, nel 2008, di una versione definitiva del *Report on the Attribution of profits to Permanent Establishment*, ulteriormente modificato nel 2010 per renderlo compatibile con le modifiche apportate nel frattempo al testo dell'art. 7 del Modello di Convenzione OCSE (di seguito faremo riferimento allo stesso indicandolo semplicemente come "*Rapporto*"). Come si

legge nel paragrafo 6 del Commentario all'art. 7, tale *Rapporto* fu redatto con l'intenzione di sviluppare un innovativo approccio per la determinazione del reddito attribuibile alla stabile organizzazione, svincolato sia dalle originarie intenzioni dei redattori dell'art. 7, sia dalla pratica interpretativa consolidatasi in relazione all'applicazione dello stesso. Conseguentemente, molte delle direttive in esso formulate risultarono incompatibili col dettato originario dell'articolo (e, di conseguenza, con le singole versioni dello stesso riportate nelle Convenzioni bilaterali modellate su di esso), ovvero, anche potendo risultare compatibili col tenore letterale dello stesso, cionondimeno risultarono incompatibili con l'interpretazione che l'esistente Commentario ne dava. Fu così che si procedette nel 2008 a emendare il Commentario al fine di renderlo compatibile, per quanto possibile, con le direttive espresse nel *Rapporto* (cfr. par. 7 del Commentario).

(33) Si veda il paragrafo 18.3 del Commentario.

(34) Questi due argomenti sono ripresi testualmente dalla precedente versione del Commentario. **In proposito si vedano** le critiche formulate da R. RUSSO, *Tax Treatment of "Dealings" between different Parts of the same Enterprise under Article 7 of the OECD Model: Almost a Century of Uncertainty*, in *Bull. for Int. Fisc. Doc.*, 2004, 479, secondo il quale la regola dell'ineducibilità degli interessi passivi relativi a finanziamenti incrociati tra differenti parti della medesima entità giuridica si configura come affermazione contraddittoria rispetto al tenore letterale dell'art. 7, secondo paragrafo, MC OCSE.

(35) Si vedano i paragrafi 43 ss. del Commentario.

(36) Si veda il paragrafo 45 del Commentario.

(37) Per quanto concerne specificamente i soggetti e gli enti svolgenti attività finanziaria, i paragrafi 41-44 della seconda parte del *Rapporto* riconoscono la significativa importanza che riveste per tali soggetti la corretta determinazione del fondo di dotazione, vale a dire di quell'ammontare di capitale reso disponibile alla stabile organizzazione da parte della sua casa madre a titolo di capitale proprio. Infatti, i profitti generati dall'attività bancaria sono dati, essenzialmente, dalla differenza tra i proventi lordi ricevuti in remunerazione del capitale dato a prestito e gli oneri finanziari sostenuti per la disponibilità di quel medesimo capitale. I metodi previsti dal rapporto per la definizione dell'ammontare dell'*arm's length amount of free capital* da attribuire alla stabile organizzazione di un'impresa bancaria non residente in ragione dei rischi dalla stessa assunti, oltre all'*economic capital allocation approach* (par. 107 Part II del *Report*) sono i medesimi previsti dal *Report* in termini generali per tutte le stabili organizzazioni di imprese non residenti. Pertanto, in estrema sintesi: *Capital allocation approach*: l'ammontare delle disponibilità finanziarie di capitale proprio che deve essere attribuito alla stabile organizzazione si calcola come quota parte del capitale di rischio complessivo dell'impresa corrispondente alla proporzione tra i beni e i rischi (*assets and risks*) attribuiti alla stabile organizzazione e i beni e i rischi complessivi (par. 99-106 Part II). *Thin capitalization approach*: prevede che alla stabile organizzazione sia attribuito un ammontare di capitale di rischio pari a quello rinvenibile presso un soggetto indipendente che sia dotato dei medesimi beni, assuma i medesimi rischi e operi nelle medesime condizioni della stabile organizzazione (par. 108-112 Part II). *Quasi-thin capitalization approach*: prevede che alla stabile organizzazione sia attribuito un fondo di dotazione di ammontare almeno pari al capitale sociale minimo richiesto a una società comparabile operante nello Stato della fonte (par. 113-116 Part II).

(38) La rilevanza del Commentario e del Modello di Convenzione OCSE ai fini dell'applicazione delle Convenzioni internazionali è, come noto, uno degli argomenti più controversi del diritto tributario internazionale e sul quale né la dottrina né la giurisprudenza mostrano di aver raggiunto un accordo. Le tesi sostenute in dottrina oscillano tra l'inclusione del Commentario nella norma di cui all'art. 31, par. 2, della Convenzione di Vienna, sull'interpretazione dei trattati del 1979, quale «strumento stabilito da una o più parti in occasione della conclusione del trattato e accettato da altre parti» (cfr. G. MELIS, *L'interpretazione delle convenzioni internazionali sul reddito e sul patrimonio*, in *Rass. trib.*, 1995, 1992); ovvero sostengono la rilevanza giuridica in ragione del principio di acquiescenza in funzione del legittimo affidamento ingenerato negli altri Stati membri dell'OCSE dal fatto di non aver apposto osservazioni al Commentario quando possibile (cfr., per le varie tesi, AA.VV.,

Legal status of the OECD commentaries – in search of the holy grail of International tax law, *Bull. for Int. Tax.*, 2007, 339 ss.). Più di recente M. CERRATO, *La rilevanza del Commentario Ocse a fini interpretativi: analisi critica dei più recenti indirizzi giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 11 ss.; e anche L. FAVI, *Breve rassegna ragionata della giurisprudenza italiana in materia di interpretazione ed applicazione di convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni*, *ivi*, 2008, 71 ss. In tali ultimi contributi si evidenzia che la giurisprudenza italiana è ondivaga sul punto.

(39) I paragrafi 2 e 3 della nuova versione dell'art. 7 del Commentario prevedono che: «2) *For the purposes of this Article and Article [23 A] [23B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other Parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other Parts of the enterprise.* 3) *Where, in accordance with paragraph 2, a Contracting State adjusts the profits that are attributable to a permanent establishment of an enterprise of one of the Contracting States and taxes accordingly profits of the enterprise that have been charged to tax in the other State, the other State shall, to the extent necessary to eliminate double taxation on these profits, make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged on those profits. In determining such adjustment, the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.*».

(40) Come si evince dalla premessa del *Report* aggiornato, la versione precedente a quella del 2010 di tale documento si applica come guida a supporto del Commentario che interpreta l'art. 7 del modello prima delle modifiche introdotte nel 2010 al modello e al Commentario. **Secondo il paragrafo 7 della premessa** infatti: «*The 2008 Report will serve as background guidance to the 2008 revised Commentary's interpretation of the pre-2010 Article 7 for as long as bilateral tax treaties that are based on the text of that version of Article 7 are in force. However, because the 2008 Report included a number of references to the text of the pre-2010 Article 7, and because the Committee revised the text of Article 7 in the 2010 update to the Model Tax Convention, the Committee believed it would be advisable to prepare a modified version of the 2008 Report which would delete obsolete references to the text of the pre-2010 Article 7 and which would align the Report's wording with the wording of the new Article 7, thus making the modified Report available as a future reference for guidance on the interpretation of future treaties based on the new Article 7. The Committee decided to prepare this modified version of the 2008 Report for publication simultaneously with the 2010 update to the Model Tax Convention.*».

(41) Cfr. par. 28 e 29 del Commentario.

(42) **Cfr. tra tutti** *US Court of Federal Claims, National Westminster Bank, Plc v. United States (IRS) Docket No. 95-7587; US Court of Federal Claims, National Westminster Bank PLC v. United States*, 7 July 1999 ITLR 725; *Court of Amsterdam*, case 02/04601, 25 February 2004.

(43) **Cfr.** P. BAKER, *Review of Recent Treaty Cases Nat West II Nec and SA Andriz*, *Bullettin-Tax treaty monitor*, May 2004, 205 ss.; A.J. BAKKER, *Attribution of Profit to Permanent Establishment of a Bank*, *International Transfer Pricing Journal*, March/April 2005, 56 ss.; M. KOBETSKY, *Intra-Bank Loans: determining the Branch's business profits according to article 7 of the OECD Model*, *Bullettin-Tax treaty monitor*, Feb 2005, 48 ss.

(44) **Cfr.** 2005-TIOL-181-ITAT-KOL-SB, *In the Income Tax Appellate Tribunal KOLKATA BENCH "E", ABN AMRO BANK NV Vs. The ASST Director of Income Tax*, ITA No. 694 e 695/KOL/2002. **La Corte d'Appello indiana decideva il caso per la non deducibilità degli interessi e non applicazione delle ritenute in uscita tra la stabile organizzazione in India e la casa madre in Olanda della ABN AMRO Bank.**

(45) *Idem ut supra*. In particolare, la Convenzione Olanda-India prevedeva tale possibilità per i rapporti tra stabile organizzazione e casa madre per le banche.

(46) Il riferimento è qui al Commentario all'art. 7 del Modello OCSE e al *Report on Attribution of Profits to Permanent Establishments* più volte citati in precedenza.

(47) Cfr. artt. 110, settimo comma, e 152, del TUIR.

Imposta di registro – Edilizia – Agevolazioni per l'acquisto della prima casa – Presupposti per la tassazione agevolata – Inserimento dell'immobile in un piano di recupero e identità dell'acquirente con il soggetto che attua il recupero – Limite temporale per l'ultimazione dei lavori di recupero – Non è previsto dalla norma – Termine triennale per l'accertamento della decadenza dal beneficio e per la liquidazione delle imposte in misura ordinaria – Decorre dalla data di denuncia da parte del contribuente di un fatto che dia luogo al recupero dell'imposta complementare ex art. 19 del D.P.R. n. 131/1986.

Procedimento – Commissioni – Giudizio avanti le Commissioni – Spese di lite – Liquidazione del compenso professionale in sede giurisdizionale – Art. 9 del D.L. n. 1/2012 – Applicabilità solo all'attività professionale svolta successivamente al 24 gennaio 2012 – Parametro di calcolo del compenso professionale – È quello stabilito con D.M. n. 127/2004.

L'art. 5 della legge 27 aprile 1982, n. 168, prevede la tassazione agevolata in materia di imposte di registro, ipotecarie e catastali in sede di trasferimento di immobili in presenza di due soli requisiti, e cioè l'inserimento dell'immobile in un piano di recupero, e la circostanza che l'acquirente sia il soggetto che "attua" il recupero senza prevedere invece alcun limite temporale entro il quale il recupero deve essere effettuato, di talché, atteso che il fisco debba essere messo in grado di procedere al recupero dell'imposta proporzionale quando si verifichi il venir meno in capo all'acquirente della qualifica di "attuatore" del recupero edilizio ovvero quando esso inizi il recupero ma non lo porti a termine, si deve ritenere che il termine triennale di decadenza dell'azione di accertamento dell'Ufficio decorra non dalla data di registrazione dell'atto di compravendita, ma dal momento in cui l'Ufficio riceve la denuncia ex art. 19 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, da parte del contribuente, di un fatto che dà luogo al recupero dell'imposta complementare, secondo quanto espressamente disposto dal successivo art. 76, secondo comma, lett. b), primo periodo, del medesimo decreto.

L'art. 9 del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1 (convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27), che ha abrogato le tariffe delle professioni regolamentate nel sistema ordinistico, dispone al secondo comma che nel caso di liquidazione da parte di un organo giurisdizionale il compenso del professionista è determinato con riferimento a parametri stabiliti con decreto del Ministro vigilante, e tale norma, entrata in vigore il 24 gennaio 2012, non ha natura procedimentale in quanto non provvede a disciplinare il progredire della causa, ma interviene circa il contenuto della domanda di parte volta alla condanna del soccombente alla refusione delle spese di lite, di talché non può essere applicata tout court ai procedimenti giudiziali in corso a quella data, ma va applicata ratione temporis, e pertanto le prestazioni rese nella vigenza della vecchia tariffa vanno disciplinate da essa, mentre le prestazioni effettuate dopo l'entrata in vigore della nuova tariffa sono disciplinate da quest'ultima norma; tuttavia, tenuto conto che gli unici parametri di calcolo del compenso degli avvocati attualmente esistenti e predisposti dal Ministro di controllo per la professione forense sono costituiti dalle stesse previgenti tariffe ap-

provate con D.M. 8 aprile 2004, n. 127, saranno quest'ultime ad essere applicate per calcolare le spettanze del difensore riguardo alle prestazioni rese successivamente alla predetta data del 24 gennaio 2012.

[Commissione trib. provinciale di Macerata, sez. II (Pres. Ciotti, rel. Strinati), 2 febbraio 2012, sent. n. 8, ric. Avvenire s.r.l. c. Agenzia delle entrate - Ufficio di Macerata]

1.1 Con ricorso depositato il 30.11.2010 (n. 828/10 R.G.) la ..., in persona del legale rappresentante ..., difesa da ... di Macerata, ha impugnato l'avviso di liquidazione dell'imposta e irrogazione delle sanzioni ... notificato in data 29.7.2010 dall'Agenzia delle Entrate di Macerata, con il quale è stato chiesto il pagamento di maggiori imposte di registro (€ 25.032,00) ipotecaria (€ 7.032,00) e catastale (3.432,00), oltre interessi per € 5.054,97 e sanzioni per complessivi € 42.595,20, in relazione all'atto pubblico di compravendita Notaio ... registrato a Tolentino (MC) il 15.6.05 al n. ... Serie IT.

1.2 L'atto anzidetto ha ad oggetto l'acquisto da parte della ... s.r.l. di un vecchio fabbricato cielo-terra sito in Tolentino, con l'intenzione di effettuare sullo stesso un intervento di recupero edilizio e la successiva rivendita delle singole unità immobiliari. Essendo l'... s.r.l. la società attuatrice del recupero, la stessa invocava i benefici di cui all'art. 5 L. 168/82, effettuando di conseguenza i versamenti dei relativi tributi in misura fissa.

1.3 Con l'avviso di liquidazione gravato l'Agenzia delle Entrate di Macerata ha disconosciuto l'agevolazione del pagamento delle imposte in misura fissa effettuata dalla contribuente per la compravendita dell'immobile da ristrutturare in ambito di piano di recupero ai sensi dell'art. 5 della L. 168/82, sostenendo che la società ... s.r.l. non avrebbe portato a termine il recupero dell'immobile acquistato nei termini di legge (3 anni), facendo coincidere detto termine di ultimazione del recupero con il termine previsto dalla legge per l'esercizio del potere accertativo dell'Ufficio (ovvero 3 anni dalla registrazione dell'atto).

1.4 Emetteva dunque l'Ufficio l'atto gravato al fine di recuperare la differenza tra le imposte proporzionali che si sarebbero dovute applicare e le "fisse" effettivamente pagate.

2.1 Sostiene la società ricorrente l'illegittimità dell'atto impugnato e la spettanza del beneficio fiscale di cui all'art. 5, comma 1, della L. 168/82, anche in considerazione dell'ultimo permesso a costruire rilasciato dal Comune di Tolentino il 21.11.2008, in base al quale i lavori di recupero sarebbero dovuti terminare entro il 5.1.2012 (lavori iniziati il 5.1.2009), poi prorogati in esito ad approvazione di una variante.

2.2 Sostiene nel merito parte ricorrente di aver legittimamente usufruito dell'agevolazione fiscale che ci occupa in presenza dell'avverarsi di entrambi i requisiti previsti dalla norma per l'ottenimento del beneficio stesso, ossia il requisito oggettivo dell'inserimento dell'immobile in un piano di recupero, ed il requisito soggettivo rappresentato dal fatto che l'acquirente è il soggetto che attua il recupero.

2.3 Eccepisce quindi parte ricorrente l'illegittimità dell'atto gravato allorché basa la revoca del beneficio

fiscale unicamente sulla circostanza del preteso mancato rispetto del termine di 3 anni per il completamento dell'intervento di recupero. Sostiene al riguardo che il termine anzidetto non è affatto previsto dalla norma tributaria.

2.4 Il "ritardo" nell'ultimazione dell'intervento di recupero sull'immobile acquistato sarebbe comunque da addebitare a causa di forza maggiore *ex art.* 1218 c.c. e non certo a volontà della ... s.r.l., essendo stato determinato dalla questione giuridica inerente l'accertamento di proprietà di una porzione dell'edificio ricadente su particella pubblica, controversia definita solamente nel 2011.

2.5 Eccepisce infine, per difetto di presupposto, l'illegittimità dell'avviso gravato nella parte contenente l'irrogazione della sanzione di cui all'art. 69 DPR 131/86, non sussistendo ad oggi a carico della società attuatrice del recupero alcun onere di comunicazione all'Ufficio di avveramento/non avveramento della condizione (recupero) collegata alla fruizione dell'agevolazione.

2.6 Chiede l'annullamento dell'avviso di liquidazione gravato, previa sua sospensione, con vittoria delle spese di giudizio.

3.1 Si costituisce in giudizio l'Ufficio chiedendo la reiezione del ricorso e la vittoria delle spese di lite. Sostiene che l'attuatore del recupero dovrebbe portare a termine il proprio intervento entro 3 anni ai sensi dell'art. 76 DPR 131/86, ossia entro il termine di decadenza stabilito per l'esercizio del potere di accertamento dell'Ufficio, pena la revoca dell'agevolazione fiscale di cui all'art. 5 della L. 168/82. Sostiene inoltre che l'impedimento verificatosi con il Comune di Tolentino per l'accertamento di proprietà di una porzione dell'edificio compravenduto non costituirebbe causa di forza maggiore atta a giustificare il ritardo, ben potendo la circostanza essere conosciuta dalla ... s.r.l. prima dell'acquisto dell'immobile da recuperare.

3.2 Sostiene inoltre l'Ufficio che la ... s.r.l. avrebbe dovuto comunicare il mancato avveramento della condizione (ossia di non aver terminato il recupero nel termine triennale) ai sensi dell'art. 19 T.U. 131/86: la violazione della norma giustificherebbe l'applicazione della sanzione irrogata, per di più legittimata dal fatto che la ... s.r.l. non avrebbe in alcun modo provato l'assenza di colpa. Chiede infine la reiezione dell'istanza di sospensione dell'esecutività dell'atto gravato avanzata da parte ricorrente.

4.1 La Commissione in data 13.1.2011 ha sospeso l'efficacia esecutiva dell'atto impugnato. La controversia è stata infine discussa in pubblica udienza.

MOTIVAZIONE – 5.1 Il ricorso merita accoglimento. L'art. 5 della L. 168/82 prevede la tassazione agevolata in materia di imposte di registro, ipotecarie e catastali in sede di trasferimento di immobili in presenza di due soli requisiti: l'inserimento dell'immobile in un piano di recupero, e la circostanza che l'acquirente sia il soggetto che "attua" il recupero. La norma non prevede alcun limite temporale entro il quale il recupero deve essere effettuato.

5.2 L'Agenzia delle Entrate ha proceduto al recupero delle imposte proporzionali con l'atto gravato sostenendo che l'intervento di recupero deve essere portato a

termine entro tre anni dal rogito, cioè entro la scadenza del termine decadenziale previsto per l'azione di accertamento dell'Ufficio ai sensi dell'art. 76 comma 2 del T.U. n° 131/86. Non avendo terminato in tempo il recupero, pacificamente tuttora in corso almeno per porzione del fabbricato, la ... s.r.l. sarebbe decaduta dal beneficio e dovrebbe pagare le imposte in misura proporzionale. Sostiene invece la parte ricorrente che l'unico termine cui sarebbe assoggettata è quello inserito negli atti autorizzatori dell'intervento di recupero (concessione edilizia, varianti, ecc.).

5.3 Ritiene questa Commissione che il limite temporale indicato dall'Ufficio impositore sia del tutto privo di fondamento giuridico. Da una parte è ovvio ritenere che il Fisco debba essere messo in grado di procedere al recupero dell'imposta proporzionale quando si verifichi il venir meno in capo all'acquirente della qualifica di "attuatore" del recupero edilizio, e cioè quando l'acquirente dell'immobile ceda a terzi il bene anziché procedere al recupero, ovvero quando inizi il recupero ma non lo porti a termine. È altrettanto ovvio che non può applicarsi un limite temporale che decorra dal rogito, poiché questo vorrebbe dire che gli interventi di recupero particolarmente complessi ed estesi, tali da abbisognare di più di tre anni di lavoro, verrebbero automaticamente ed ingiustamente esclusi dal beneficio di legge, la cui *ratio* è invece quella di favorire gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, a maggior ragione se di particolare complessità. Le due esigenze devono essere dunque salvaguardate entrambe.

5.4 Soccorre per l'uopo la disposizione di cui all'art. 19 del T.U. 131/86, peraltro invocata dall'Ufficio nel caso di specie ai (soli) fini dell'irrogazione di sanzione per omessa denuncia a carico della ... s.r.l.: essa prevede che quando si verifica un evento successivo all'atto registrato e dal quale discende l'applicazione di una imposta ulteriore, il contribuente ha l'onere di "denunciare" entro venti giorni l'evento all'Ufficio impositore, che provvederà alla liquidazione della maggiore imposta di natura complementare. Dunque nel caso di specie la ... s.r.l., ove dovesse verificarsi uno dei fatti che da luogo al recupero dell'imposta proporzionale (cessione dell'immobile a terzi prima della fine del recupero, ovvero recupero non portato a termine), ha l'onere di darne avviso entro venti giorni all'Ufficio impositore. Sul punto concorda l'Ufficio, che considera omessa tale denuncia ed irroga sanzione per la presunta omissione.

5.5 La conseguenza in termini di decadenza dell'azione di accertamento dell'Ufficio è che il termine triennale decorre non dalla registrazione dell'atto di compravendita (come sostenuto dal Fisco nella presente controversia), ma dal momento in cui l'Ufficio riceve la denuncia *ex art.* 19 da parte del contribuente: così dispone chiaramente l'art. 76, comma 2, lett. *b*), primo cpv., del T.U. n° 131/86. Tornando al caso di specie, il potere di accertamento dell'Ufficio non si è affatto esaurito alla data del 15 giugno 2008 (tre anni dalla registrazione della compravendita Notaio ... del 15.6.2005), ma esso potere di accertamento è tuttora pienamente vigente e, non essendo stata effettuata dal contribuente alcuna denuncia *ex art.* 19 T.U. 131/86, la decorrenza del termine decadenziale di tre anni non è mai iniziata.

L'unico termine cui la parte che attua il recupero è sottoposta è quindi quello indicato dalle Autorità preposte agli interventi edilizi nei relativi atti autorizzatori dei lavori di recupero: ove tali termini non fossero rispettati, l'acquirente dell'immobile non potrebbe più portare a termine i lavori e non potrebbe quindi più essere considerato a pieno titolo quale soggetto attuatore del recupero, così perdendo il beneficio fiscale di cui all'art. 5 della L. 168/82.

5.6 Accertato quindi che non sussisteva per la ... s.r.l. alcun obbligo di terminare i lavori di recupero edilizio entro il 15.6.2008, va verificato se, alla data in cui l'Ufficio ha proceduto all'accertamento in questa sede gravato, si erano già verificati fatti che comportavano la perdita del beneficio. Tale circostanza invero non ricorre, atteso che è pacifico e non contestato in atti che la ... s.r.l. non ha ceduto a terzi l'immobile per cui è causa, e che essa stava eseguendo i lavori di recupero nel rispetto dei limiti temporali indicati negli atti autorizzatori del Comune di Tolentino (limiti tuttora aperti). Se ne conclude quindi che l'accertamento gravato è del tutto infondato e va integralmente annullato, atteso che non si era verificato all'epoca alcun fatto che potesse dar luogo alla decadenza dal beneficio ed al recupero dell'imposta proporzionale.

5.7 Le spese di lite seguono la soccombenza. La parte ricorrente è assistita dall'..., per cui si pone il problema dell'applicazione della recentissima norma contenuta nell'art. 9, comma 2, del D.L. n°1/2012, al caso di specie. La norma, detta al comma 1 della abrogazione delle tariffe delle professioni ordinistiche, prosegue così: "2. *Ferma restando l'abrogazione di cui al comma 1, nel caso di liquidazione da parte di un organo giurisdizionale, il compenso del professionista è determinato con riferimento a parametri stabiliti con decreto del ministro vigilante.*"

La nuova norma, entrata in vigore il 24.1.2012, non ha all'evidenza natura procedimentale in quanto non provvede a disciplinare il progredire della causa, ma interviene circa il contenuto della domanda di parte volta alla condanna del soccombente alla refusione delle spese di lite. Pertanto non può essere applicata *tout court* ai procedimenti giudiziari in corso a quella data, ma va applicata *ratione temporis*.

Il caso è quindi del tutto analogo a quello (più volte verificatosi nel passato) del succedersi di due diverse tariffe forensi: le prestazioni rese nella vigenza della vecchia tariffa vanno disciplinate da essa, mentre le prestazioni effettuate dopo l'entrata in vigore della nuova tariffa sono disciplinate da quest'ultima.

Nel caso di specie, dunque, le prestazioni rese dal difensore del ricorrente prima del 24.1.2012 vanno quantificate ai sensi della tariffa professionale di cui al D.M. Giustizia 8.4.2004 n° 127.

Le prestazioni rese dal 24.1.12 ad oggi (discussione in pubblica udienza) vanno invece disciplinate ai sensi della nuova disposizione contenuta nell'art. 9 comma 2 del D.L. n° 1/2012: peraltro gli unici parametri di calcolo del compenso degli avvocati attualmente esistenti e predisposti dal ministro di controllo per la professione forense (Ministro della Giustizia) sono costituiti dalle stesse tariffe approvate con D.M. Giustizia 8.4.2004 n° 127. Queste vanno dunque applicate per calcolare le spettanze del difensore del ricorrente riguardo alle prestazioni rese dal 24.1.2012 in poi.

P.Q.M. – La Commissione delibera di accogliere il ricorso e condanna l'Ufficio alla refusione delle spese di lite che si liquidano in complessivi € 8.045.07, di cui € 170,07 per spese vive, € 7.000,00 per diritti ed onorari, € 875,00 per 12,5% spese generali, oltre Cap ed IVA come per legge.

I benefici fiscali per i trasferimenti di immobili nell'ambito dei piani di recupero di iniziativa pubblica o privata e la loro decadenza

La legge 27 aprile 1982, n. 168, ha avuto quella che si dice una vita travagliata sulle disposizioni agevolative per l'acquisto della c.d. prima casa prima di arrivare alla definitiva stesura della Nota *II-bis* all'art. 1 della tariffa, parte prima, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

L'art. 5 – che interessa in questa sede – è invece rimasto sostanzialmente immutato. Esso dispone che «*Nell'ambito dei piani di recupero di iniziativa pubblica o di iniziativa privata purché convenzionati, di cui agli artt. 27 e seguenti della legge 5 agosto 1957 n. 457, ai trasferimenti di immobili nei confronti di soggetti che attuano il recupero, si applicano le imposte di registro, catastali e ipotecarie in misura fissa. Nello stesso ambito le permutate sono esenti dall'imposta sull'incremento di valore sugli immobili e sono soggette alle imposte di registro, catastale e ipotecaria in misura fissa*» (1).

La disposizione fiscale non contiene alcuna condizione per la concessione delle agevolazioni né alcun limite temporale per il completamento del piano di recupero.

L'assenza di termini o condizioni, previsti invece per l'acquisto della prima casa, ha una giustificazione.

Per l'acquisto della prima casa, il beneficio-decadenza, è conseguenza di un rapporto diretto fisco-contribuente: l'Amministrazione finanziaria concede le agevolazioni fiscali purché l'acquirente del fabbricato ad uso abitativo dichiara di esserne nelle condizioni di fruizione (non essere proprietario di immobili nel Comune di ubicazione del fabbricato acquistato), si obblighi alla sua diretta utilizzazione per un certo tempo (cinque anni) e si obblighi altresì (entro diciotto mesi dall'acquisto) al trasferimento di residenza eventualmente diversa nel Comune dell'immobile acquistato.

In altri termini è l'acquirente del bene-casa che si impegna direttamente nei confronti del fisco per ottenere e mantenere i richiesti benefici

Nel caso in questione l'Amministrazione finanziaria non ha invece alcuna competenza nell'ambito dei piani di recupero di edilizia comunale e i benefici fiscali sono concessi per il fatto oggettivo che l'acquirente dei fabbricati inseriti dai Comuni nei piani di recupero attui la finalità di quei piani: nessuna condizione può essere ipotizzata dal legislatore tributario.

Il *dominus* di riferimento della norma fiscale è il Comune perché esso, attraverso la relativa Convenzione, stabilisce modalità e termini di attuazione dei piani (come espressamente previsto con il richiamo alla legge 5 agosto 1957, n. 457) ed è soltanto il Comune il titolare delle sanzioni per il mancato rispetto di quella Convenzione (revoca della concessione e pagamento di possibili penalità).

L'Amministrazione finanziaria non ha titolo proprio: la sua declaratoria di decadenza dei benefici fiscali è una conseguenza della eventuale inosservanza della Convenzione da parte dell'acquirente degli immobili interessati, il controllo della quale è, appunto, di competenza dell'ente territoriale.

Attribuire al fisco la sanzionabilità di eventuali com-

portamenti omissivi sulle finalità dell'acquisto agevolato appare quindi come illegittima pretesa.

L'unica fattispecie in cui l'Agenzia delle entrate può direttamente esercitare il suo diritto di revoca è l'eventuale rivendita dei fabbricati prima dei lavori di intervento.

In questo caso mancando la totale attuazione del recupero da parte del soggetto beneficiario, manca l'oggetto e la sostenibilità dell'agevolazione ed è conseguentemente legittima la declaratoria di decadenza e la richiesta delle normali imposte.

Per questi motivi la pretesa dell'Agenzia delle entrate di considerare l'acquirente decaduto dai benefici concessi perché non sono stati portati a termine i previsti lavori entro i tre anni dalla data dell'atto di compravendita non è sostenibile.

Appare peraltro contraddittorio il riferimento al trascorso del termine triennale e la contestazione della mancata presentazione della dichiarazione di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 131/1986.

Delle due, l'una: o i termini decorrono dal triennio della registrazione dell'atto oppure iniziano dalla data di presentazione della dichiarazione di avveramento della condizione.

La Commissione tributaria rilevata questa contraddizione e accertata la mancanza della dichiarazione (comunque, non dovuta per l'inesistenza di fatti causali) ha annullato l'avviso di liquidazione dell'Ufficio.

La sentenza si presenta pertanto condivisibile.

Occorre tuttavia precisare che il riferimento al secondo comma, lett. b), dell'art. 76 del D.P.R. n. 131/1986 da parte del Collegio giudicante risulta improprio.

L'art. 19 ivi richiamato stabilisce che «*l'avveramento della condizione sospensiva apposta ad un atto, l'esecuzione di tale atto prima dell'avveramento della condizione ed il verificarsi di eventi che, a norma del presente testo unico, diano luogo ad ulteriore liquidazione d'imposta devono essere denunciati entro venti giorni a cura della parti*».

Il contenuto della norma, apparentemente comprensivo di ogni fattispecie, esclude che tra «*gli eventi*» da denunciare possano essere compresi fatti che comportino decadenza da benefici fiscali.

Negli atti preparatori della disposizione non esiste di essi alcun cenno. Sono certamente compresi l'approvazione o l'omologazione, per gli atti che a tali provvedimenti sono sottoposti; gli aumenti di capitali attuati mediante emissione di nuove azioni a pagamento o mediante conversioni di obbligazioni; il maggiore corrispettivo, in tutti quei contratti in cui questo può subire variazioni o deve essere posteriormente determinato; nei contratti a tempo indeterminato, il fatto che la loro esecuzione continui oltre il periodo presuntivamente dichiarato in sede di registrazione; nei contratti di tacita proroga, il verificarsi dell'ulteriore periodo; nei contratti con clausola di recesso anticipato, il mancato esercizio di recesso contrattualmente convenuto (2).

Tutti «*eventi*» intersoggettivi che non possono direttamente constare all'Ufficio e più in generale alla pubblica Amministrazione.

Peraltro, che così debba intendersi, è dimostrato non soltanto dal lungo percorso legislativo sul divieto alle pubbliche Amministrazioni di richiedere al cittadino notizie già in loro possesso e rilevabili – ove occorra – attra-

verso reciproche comunicazioni (3), ma anche dalla considerazione che diversamente l'effetto sarebbe quello di un'Amministrazione finanziaria dai tempi di accertamento illimitati perché subordinati alle comunicazioni di parte.

Non solo.

Presso le Agenzie delle entrate (e fin dalla loro istituzione – da sempre, quindi – presso gli Uffici del registro) esistono particolari registri di memoria, chiamati Campione Unico, in cui vengono annotati tutti gli atti soggetti a tassazione agevolata per i quali l'Ufficio ha l'obbligo del c.d. «*appuramento*», cioè della verifica – nei termini di decadenza previsti – della sussistenza dei benefici concessi (4).

L'omissione della verifica entro quei termini di decadenza provoca per l'Amministrazione finanziaria la decadenza della sua azione accertatrice.

E ove i termini non siano espressamente previsti – come nella fattispecie (imposta complementare per decadenza di benefici fiscali) – soccorre la giurisprudenza della Suprema Corte che, dopo alcune contraddittorie sentenze, ha stabilito il principio (5) secondo cui il termine triennale di decadenza rimane soggetto alle previsioni dell'ordinamento positivo (artt. 2964 e segg. c.c.) «*in forza delle quali il termine di decadenza, inderogabilmente assegnato per porre in essere un determinato atto o un determinato comportamento, è computabile a partire dal momento in cui sussiste il potere di compiere o tenere l'atto o il comportamento stesso*».

L'accertamento da quel momento è a carico esclusivo dell'Ufficio fiscale.

La giusta motivazione dell'annotata sentenza sulla illegittimità dell'avviso di liquidazione dell'Agenzia delle entrate va quindi integrata con le sopra esposte osservazioni.

Gianni Aiello

(1) Gli artt. da 27 a 32 della legge n. 457/1957 riguardano: - l'individuazione delle zone di recupero del patrimonio edilizio esistente; - i piani di recupero del patrimonio edilizio esistente; - l'utilizzazione dei fondi da parte dei Comuni; - la definizione degli interventi; - le disposizioni particolari. Gli artt. 27 e 28 sono stati parzialmente modificati - senza alcuna sostanziale divergenza - dalla legge 17 febbraio 1992, n. 179; nella originaria formulazione e nelle successive modifiche non esiste alcun cenno sull'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di accertare i tempi di quegli interventi.

(2) Cfr. P. PENCO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 1986.

(3) Dalla legge 7 agosto 1990, n. 241, sulle autocertificazioni, alla legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Statuto dei diritti del contribuente*), al recente D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106 (c.d. «*decreto sviluppo*»), sull'esenzione del contribuente a esibire documenti già in possesso degli Uffici finanziari o di altre pubbliche Amministrazioni.

(4) La gestione informatizzata della procedura di controllo è stata oggetto di interventi della Direzione centrale dell'Agenzia delle entrate, l'ultimo dei quali è il provvedimento interdirigenziale 14 marzo 2007, in *Boll. Trib.*, 2007, 627.

(5) Ved. *ex multis* Cass., sez. un., 21 novembre 2000, n. 1196, in *Boll. Trib.*, 2001, 1590, con nota di G. AIELLO, *L'acquisto della prima casa e i termini di decadenza per il recupero delle imposte normali. Intervengono le Sezioni Unite della Corte*, principio poi recepito nella circ. 14 agosto 2002, n. 69/E, *ivi*, 2002, 1175.

IVA – Detrazione dell'imposta – Esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni o servizi – Cessione verso corrispettivo di un contratto di leasing di un bene immobile – Esenzione da imposta – Limiti.

Q. – *Una società subentra in un contratto di leasing immobiliare originariamente stipulato da un'altra società. La società cessionaria, in relazione al corrispettivo pattuito per la cessione di detto contratto, consegna al cedente una dichiarazione d'intento ai sensi dell'art. 8, lett. c), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in quanto ha il requisito di esportatore abituale.*

Si chiede se l'emissione della dichiarazione d'intento, e la conseguente fatturazione da parte del cessionario ai sensi dell'art. 8, lett. c), sia da ritenersi corretta in quanto la cessione del contratto di leasing è da annoverarsi tra le prestazioni di servizio di cui all'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972 oppure se il corrispettivo debba essere assoggettato ad IVA ordinaria in quanto il contratto di leasing ceduto ha per oggetto un bene immobile.

R. – La cessione del contratto di *leasing* rientra tra le prestazioni di servizi di cui all'art. 3, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (cfr. in tal senso circ. 13 marzo 2009, n. 8/E, par. 6.1, in *Boll. Trib.*, 2009, 453).

Anche la giurisprudenza, nel confermare tale soluzione, ha evidenziato l'irrelevanza ai fini IVA dell'oggetto mediato del contratto, escludendo così di poter configurare una cessione di beni laddove il contratto di *leasing*, come in questo caso, abbia per oggetto un bene immobile (Comm. trib. reg. della Lombardia, sez. I, 23 marzo 2001, n. 149).

Ciò premesso, risulta altrettanto pacifico che la cessione del contratto di *leasing* immobiliare, rientrando nell'ambito delle prestazioni di servizi di per sé soggette ad imposta, laddove la prestazione venga effettuata nei confronti di esportatori o di soggetti equiparati, è da ritenersi esente da imposta nei limiti del plafond previsto dall'art. 8, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972 (cfr. Cass., sez. I, 8 febbraio 2000, n. 1362, in *Boll. Trib.*, 2000, 949).

Per quanto sopra, nel caso di specie, si ritiene corretta l'emissione della dichiarazione d'intento e la conseguente fatturazione da parte del cedente ai sensi dell'art. 8, lett. c), posto che la cessione del contratto di *leasing* deve sempre e comunque annoverarsi tra le prestazioni di servizi di cui all'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972.

LIBRI RICEVUTI

FRANCESCO GIULIANI - VALENTINA GUZZANTI - ERNESTO MARIA RUFFINI - ANDREA ALIBERTI - MARIANGELA MASTROGREGORI – *Codice del contenzioso tributario. Annotato con la giurisprudenza* – Terza Edizione – Milano, 2012 – Pagg. 1314 – € 130,00.

La terza edizione del *Codice annotato del Contenzioso tributario* si inserisce nel più ampio percorso evolutivo (o involutivo, a seconda dei punti di vista) del processo che si celebra dinanzi alle Commissioni tributarie, che, tutt'oggi, nonostante le abrogazioni, le modifiche e le integrazioni che ne hanno connotato gli ultimi anni di vita, nel tentativo non sempre riuscito di adeguare “*la procedura ai tempi più moderni*”, continua a essere fortemente conteso tra “*nuovi istituti e vecchi problemi*”.

L'opera, pensata per offrire agli esperti e ai meno esperti del settore uno strumento per migliorare la conoscenza del funzionamento delle regole e degli istituti processuali in materia tributaria, nonché per approfondirne con spirito critico le numerose e connesse problematiche, è il frutto di un attento lavoro di analisi della disciplina del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, le cui norme sono tutte annotate con la prassi e la giurisprudenza, sia di merito sia di legittimità, e sono corredate da un'appendice legislativa che reca tutti i provvedimenti che in qualche misura hanno incidenza sull'argomento.

La nuova edizione del Codice, che si presenta più ampia e più strutturata rispetto alle precedenti per il crescente numero di contenuti e di provvedimenti richiamati, nonché per la maggiore specificità delle questioni selezionate, nasce proprio in conseguenza dalla oramai sempre più pressante esigenza di mettere a disposizione degli operatori del settore strumenti in grado di offrire un'ampia panoramica di un contenzioso, come quello fiscale, complesso, articolato e pieno di insidie.

Il giudizio tributario, infatti, seppure stabile per molti aspetti, è comunque proiettato verso una continua evoluzione, e di ciò ne sono dimostrazione, e al contempo complicazione, a esempio, la progressiva e inarrestabile tensione del legislatore alla modernizzazione del sistema processuale, realizzata con il recente inserimento di nuovi istituti con funzione deflattiva, come la “*mediazione tributaria*” di cui al nuovo art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, come pure, la maggiore attenzione rivolta ai profili e alle interconnessioni con l'esperienza della Comunità europea con particolare

riguardo per la disciplina (sostanziale e) processuale degli aiuti comunitari.

NICOLA FORTUNATO – *Profili tributari delle assegnazioni di beni ai soci* – Torino, 2012 – Pagg. 267 – € 31,00.

Per i tipi dell'Editore Giappichelli, nella Collana «*Studi di diritto tributario*» diretta da G. Tabet e F. Tesauro, è uscito l'interessante lavoro monografico di N. Fortunato, che affronta ed esamina i profili tributari dell'assegnazione dei beni ai soci, tematica complessa e poliedrica già oggetto di particolare attenzione sia da parte del legislatore che da parte della dottrina commercialistica e tributaria.

L'opera, corredata da una ricca bibliografia, costituisce un ampio, rigoroso e documentato studio di approfondimento dei molteplici aspetti tributari inerenti l'assegnazione ai soci dei beni della società.

Nell'ambito di tale studio, in particolare, l'Autore si è soffermato ad analizzare la qualificazione giuridica

dell'operazione distinguendo tra l'assegnazione come distribuzione di utili in natura, l'assegnazione come modalità di riduzione del capitale, l'assegnazione in seguito allo scioglimento della società o al recesso del socio, e l'assegnazione del patrimonio sociale residuo al socio superstite per la continuazione dell'impresa nella forma individuale, per poi esaminare partitamente e in modo approfondito la rilevanza delle plusvalenze relative ai beni assegnati ai soci nel sistema dell'imposta mobiliare, la tassazione delle plusvalenze derivanti dall'assegnazione dei beni ai soci dopo la riforma tributaria, l'assegnazione quale modalità di attribuzione al socio del patrimonio della società, nonché l'assegnazione agevolata dei beni ai soci.

In conclusione, la monografia in rassegna costituisce un dettagliato studio di approfondimento delle assegnazioni dei beni societari ai soci e delle relative problematiche che appare indubbiamente meritevole d'apprezzamento, e sicuramente destinata ad apprestare un valido ausilio per tutti gli studiosi ed operatori del settore.

Ai sensi della legge 22 aprile 1941, n. 733 sul diritto d'autore, si fa espresso divieto, in particolare ai centri elettronici, di utilizzare per fini economici il materiale redatto dalla rivista.

Autor. Trib. Milano 7-9-1948, n. 439 - Dir. Resp. Carlo Salvatore - Pubblicità inf. 50% - Tip.Le.Co. - (PC)

Questo fascicolo è stato chiuso in tipografia il 12-12-2012 - Il precedente fascicolo n. 22/2012 è stato spedito il 30-11-2012



Il Bollettino sta cambiando volto



CONDIZIONI DI ABBONAMENTO PER L'ANNO 2013

Base

(1 prodotto)

329*

A scelta tra pdf (con app), cartaceo, annate, banca dati

IN PROMOZIONE SINO AL 31/01/2013

Argento

(2 prodotti a scelta)

~~658~~

349*

Selezionabili tra pdf(con app), cartaceo, annate, banca dati

Oro

(tutti i prodotti + app in omaggio)

Pdf + cartaceo + annate + banca dati + app

~~1376~~

389*

Attenzione il tempo per aderire alla promozione è limitato!! Scadrà il 31/01/2013

* OLTRE IVA 21%, ESCLUSA LA RIVISTA CARTACEA

Solo per i funzionari dell'Amministrazione finanziaria vi saranno le seguenti agevolazioni di prezzo

Base

(1 prodotto)

209*

A scelta tra pdf (con app)
cartaceo, annate, banca dati

IN PROMOZIONE SINO AL 31/01/2013

Argento

(2 prodotti a scelta)

~~658~~

229*

Selezionabili tra pdf(con app),
cartaceo, annate, banca dati

Oro

(tutti i prodotti + app in omaggio)

Pdf + cartaceo + annate + banca dati + app

~~1376~~

249*

Attenzione il tempo per aderire alla promozione è limitato!! Scadrà il 31/01/2013

* OLTRE IVA 21%, ESCLUSA LA RIVISTA CARTACEA