il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti
Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani
Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli
Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo
Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli
Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci
Professore straordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro
Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle
Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Dario Deotto
Commercialista in Monfalcone (GO)

Flavio Dezzani
Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni
Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani
Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri
Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio
Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo
Avvocato in Roma, Milano e Torino

Gerardo Longobardi
Dottore commercialista in Roma, Presidente del CNDCEC

Luigi Lovecchio
Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes
Dottore commercialista

Rossella Orlandi
Direttore dell'Agenzia delle Entrate

Marco Piazza
Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce
Avvocato in Roma e Milano

Alessandro Sura
Direttore della ricerca dell'OIC - Dottore commercialista

Stefano Trettel
Direttore coordinamento fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente
Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Viale Maresciallo Pilsudski, 124 - 00197 Roma - Tel. 06.20.381.463 - Fax 06.20.381.229

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo: Viale Maresciallo Pilsudski, 124 - 00197 Roma - Tel. 06.20.381.463 - Fax 06.20.381.229 - E-mail: redazione@ilfisco.it

Wolters Kluwer Italia

Viale Maresciallo Pilsudski, 124 - 00197 Roma
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.
Rivista settimanale - Anno XXXVIII

frontespizio_il_fisco.indd 1 24/09/14 11:05

il fisco

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164
(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax 06.20.381.253

Condizioni di abbonamento 2014 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista *"il fisco"* PLATINO, 2014, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2014, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2014, 6 numeri, 6 Pocket 309,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2014 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista *"il fisco"* PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2014, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2014, 6 numeri, 6 Pocket 370,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi solo ai 48 numeri de "*il fisco*", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 179,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2014 al 31.12.2014 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 30 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "*non trasferibile*" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 61844007 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Viale Maresciallo Pilsudski, 124 - 00197 Roma.

Una copia Euro 9,90 Arretrato € 10,50.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: DB consulting S.r.l. Events & Advertising - Sede legale: Via Monte Bianco, 16/1 - 20052 Monza (MI) - Sede Operativa: Via L. Gasparotto, 168 - 21100 Varese - Tel. 0332 282160 (ric. aut.) - Fax 0332 282483 - www.db-consult.it - E-mail: info@db-consult.it

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: ROTOLITO LOMBARDA S.p.A., Via Sondrio, 3, 20096 Seggiano di Pioltello (MI)

Registrazione presso il Tribunale di Roma n. 16620 del 22 dicembre 1976

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l., Viale Maresciallo Pilsudski, 124 - 00197 Roma

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1- Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati.
Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita.
Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e otteneme l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori, Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

SOMMARIO

Approfondimento

Le direttive sui controlli: i grandi contribuenti, le frodi e la fiscalità internazionale
di Eugenio della Valle ***3809***

Società tra professionisti: rinviata la disciplina normativa per la qualificazione del reddito
di Gianfranco Ferranti ***3814***

Credito d'imposta sugli investimenti: dalla contabilizzazione alla revoca, passando per le operazioni straordinarie
di Matteo Balzanelli e Paolo Meneghetti ***3820***

Nuovo OIC 16 e merito creditizio: casi di interruzione del processo di ammortamento
di Piero Pisoni, Donatella Busso e Fabio Rizzato ***3825***

Imponibile Irap e conto economico: le novità del principio OIC 12
di Luca Gaiani ***3832***

Conferimento d'azienda e successiva cessione della partecipazione: considerazioni operative
di Luca Dezzani ***3837***

La responsabilità dell'amministratore nelle violazioni tributarie
di Laura Ambrosi ***3846***

La valorizzazione doganale di *intangibles* e *knowledge assets* e il loro trattamento ai fini Iva
di Benedetto Santacroce ed Ettore Sbandi ***3853***

Raccomandazioni OCSE su economia digitale, abuso dei trattati e *transfer pricing*
di Piergiorgio Valente ***3859***

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Reati tributari - Competenza per territorio - Pluralità di illeciti tributari connessi - Giudice competente per il reato più grave

Reati tributari - Confisca per equivalente - Sequestro preventivo finalizzato alla confisca - Pluralità di indagati - Sequestro dell'intero importo da sottoporre a confisca presso ciascuno degli indagati - Ammissibilità - Confisca differenziata per ciascuno degli indagati - Necessità

Reati tributari - Confisca per equivalente - Sequestro preventivo finalizzato alla confisca - Determinazione dell'importo da sottoporre a vincolo - Competenza del giudice che adotta il sequestro - Individuazione dei beni da sequestrare - Competenza del pubblico ministero

(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Squassoni, Est. Di Nicola - Sent. n. 37858, del 4 giugno 2014, dep. il 16 settembre 2014*) con commento di Ciro Santoriello* ***3868***

Riscossione - Riscossione coattiva - Espropriazione immobiliare - Iscrizione di ipoteca - Comunicazione preventiva - Necessità - Regime antecedente l'entrata in vigore dell'obbligo - Obbligo di comunicazione preventiva - Sussistenza - Mancata comunicazione - Assenza di contraddittorio endoprocedimentale - Nullità dell'ipoteca - Configurabilità

(CASSAZIONE, Sez. Unite civ., Pres. Rovelli, Est. Botta - Sent. n. 19667, del 17 giugno 2014, dep. il 18 settembre 2014*) con commento di Enrico Fronticelli Baldelli* ***3875***

Accertamento - Accertamenti bancari - Presunzione di ricavi desunti dai movimenti bancari - Prova contraria a carico del contribuente - Perdita incolpevole dei documenti ed impossibilità di acquisirne copia - Inversione dell'onere della prova - Esclusione - Prova testimoniale o per presunzioni - Ammissibilità

(CASSAZIONE, Sez. VI civ., Pres. Iacobellis, Est. Caracciolo - Ord. n. 19956, del 19 giugno 2014, dep. il 22 settembre 2014*) con commento di Antonino Russo* ***3884***

Iva - Fatturazione - Registro degli acquisti - Omessa annotazione delle fatture passive - Detrazione dell'imposta - Esclusione

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bielli, Est. Valitutti - Sent. n. 20698, del 9 giugno 2014, dep. il 1° ottobre 2014*) con commento di Marco Peirolo* ***3887***

Commissioni tributarie

Accertamento - *Transfer pricing* - Analisi comparativa dei prezzi - Soggetti comparabili - Società in perdita - Esclusione - Illegittimità - Banche dati - Aggiornamento al periodo d'imposta accertato - Necessità

(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Milano, Sez. XL, Pres. Lapertosa, Est. Chiametti - Sent. n. 7996, del 30 giugno 2014, dep. il 29 settembre 2014*) con commento di Alessandro Borgoglio* ***3890***

Rassegna della settimana

a cura di Alessandro Borgoglio ***3895***

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Cassazione
n. 37858, del 4.06.2014-16.09.2014 (Sez. III pen.) ***3868***
n. 19667, del 17.06.2014-18.09.2014 (Sez. UU. civ.) ***3875***
n. 19956, del 19.06.2014-22.09.2014 (Ord.) (Sez. VI civ.) ***3884***
n. 20698, del 9.06.2014-1.10.2014 (Sez. trib.) ***3887***

Commissioni tributarie
Milano, n. 7996, del 30.06.2014-29.09.2014 (Sez. XL) ***3890***

Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla banca dati fisconline

il fisco

Iva
Tuir
Codice Civile, Società e Bilancio
Accertamento e Riscossione
Imposte Indirette
Tributi Locali

I Pocket de il fisco

I TEMI DI INTERESSE A PORTATA DI MANO.

I pocket de "il fisco" uniscono all'aggiornamento
di valore la praticità del formato.
6 pocket maneggevoli, pratici e completi
sulla normativa fiscale in continua evoluzione.
Uno degli strumenti di aggiornamento e approfondimento
più apprezzati dai professionisti.

- **IVA 2014**
- **TUIR 2014**
- **CODICE CIVILE, SOCIETÀ E BILANCIO 2014**
- **ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE 2014**
- **IMPOSTE INDIRETTE 2014**
- **TRIBUTI LOCALI 2014**

Y24EH FI

TUTTA L'INFORMAZIONE IN FORMATO COMPATTO.

ABBONATI SUBITO:
www.shopwki.it/pocket2014 - www.sistemailfisco.it - 02 82476794 - Nelle migliori librerie della tua città

il fisco
Gruppo Wolters Kluwer

APPROFONDIMENTO

Le direttive sui controlli: i grandi contribuenti, le frodi e la fiscalità internazionale

di Eugenio della Valle (*)

La Circolare n. 25/E del 2014 dell'Agenzia delle Entrate, di indirizzo generale sui controlli, va valutata positivamente. Per taluni aspetti le direttive in essa contenute sono di fatto già prassi (si pensi ad esempio all'attenzione riservata nei controlli alle pratiche frodatorie nel settore dell'Iva ovvero al profilo della residenza fiscale), mentre per altri, è il caso dell'allentamento della presa sulla cd. evasione interpretativa, il segnale è incoraggiante. Su quest'ultimo aspetto si ritiene che il terreno su cui dovrebbe giocarsi la partita è la cd. *cooperative compliance*, su cui la Circolare pure si sofferma pur senza poter offrire alcuna indicazione operativa, considerato lo stadio embrionale della regolamentazione di riferimento. Gli sviluppi futuri dipendono dagli incentivi che, in sede di attuazione della legge delega n. 23/2014, verranno in concreto individuati dal legislatore delegato.

1. Premessa

Di notevole interesse la Circolare di agosto di indirizzo generale sui controlli, la prima a firma del nuovo Direttore dell'Agenzia delle Entrate [1] (di seguito, per brevità, la "Circolare"). Sulla falsariga degli analoghi documenti di prassi varati negli anni passati, con un contenuto che appare in sintonia con i principi ed i criteri direttivi della legge delega n. 23/2014 e che denota una certa convergenza tra le direttive dell'Agenzia, gli indirizzi politici del legislatore e la giurisprudenza della Corte di cassazione e della Corte costituzionale, la Circolare fa seguire all'individuazione delle linee strategiche per il contrasto dell'evasione [2] la messa a fuoco di alcune attività a spettro specifico (attività che si rivolgono specificamente ad alcune macro-categorie di contribuenti) e di altre a rilievo trasversale (attività che, invece, riguardano in modo più o meno marcato tutte le categorie di contribuenti).
Ad alcune di queste attività sono dedicate le seguenti brevi considerazioni.

2. I grandi contribuenti

L'illustrazione delle cd. attività specifiche si apre nella Circolare con l'esposizione degli indirizzi operativi aventi ad oggetto le verifiche da svolgersi nei confronti dei "grandi contribuenti".
Almeno tre i punti qualificanti.
Il primo, tema relativamente al quale la conflit-

(*) Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma.

[1] Il riferimento è alla Circolare 6 agosto 2014, n. 25/E.

[2] Per un commento ai profili di carattere generale, v. M. Basilavecchia, *L'evoluzione dei controlli: verso un accertamento "sostenibile"?*, in "Corr. Trib." n. 36/2014, pag. 2761.

tualità contribuente-Amministrazione finanziaria è aspra e che richiede una veloce inversione di rotta, è quello concernente la cd. **evasione interpretativa**. L'Agenzia, in modo forse inaspettato, sembra tirare il freno sul contrasto al predetto fenomeno, tipico, appunto, dei grandi gruppi laddove il "nero" è eventualità piuttosto rara: ed invero, con puntuale riguardo all'attività di verifica ed accertamento, pur con l'invito a mantenere alta la guardia sulle questioni aventi ad oggetto la corretta interpretazione delle norme, si esortano le strutture preposte al controllo dei grandi contribuenti a "concentrare la propria capacità d'indagine verso quelle fattispecie che possono rappresentare una reale evasione o elusione tributaria" [3].
Ora - a parte il pleonastico invito alla corretta interpretazione delle norme - il contenuto della Circolare in *parte qua* sembra doversi leggere nell'ottica di un più generale riassestamento delle strategie di contrasto all'evasione con il superamento (assolutamente auspicabile) del clima da "caccia alle streghe" respiratosi negli ultimi anni.
Occorre, tuttavia, intendersi sulla latitudine del fenomeno in parola pena, evidentemente, il rischio di far rientrare dalla finestra ciò che, a fatica, si cerca di far uscire dalla porta e, sotto questo profilo, sembrano corrette le coordinate individuate da attenta dottrina secondo cui per evasione interpretativa deve intendersi "la cosiddetta riqualificazione che, tuttavia, non ha nulla a che vedere con i criteri di interpretazione contrattuale e mira a ricostruire le medesime vicende materiali secondo un percorso diverso da quello formalmente invocato dai contraenti ritenendosi quest'ultimo viziato da una volontà abusiva" [4]. Coordinate che, sia detto per inciso, non esauriscono il perimetro del fenomeno in oggetto, il quale delimita anche ulteriori aree, quali ad esempio quella della competenza dei componenti reddituali, quella della mera esegesi delle norme sulla determinazione del reddito, ecc., ovverosia le aree in cui l'evasione difficilmente si atteggia come dolosa o intenzionale ed è, all'opposto, per così dire, meramente colposa.
Il secondo punto è rappresentato dalle considerazioni svolte dall'Agenzia sul rapporto tra il "sempre **delicato stato dell'economia**" [5] e lo sviluppo delle attività di controllo sui grandi contribuenti. Si invitano, in particolare, le strutture preposte ai controlli ad "accordare priorità alla lavorazione degli elementi che riguardano pretese che possono comportare significative ricadute sulle aziende interessate dai controlli, instaurando, ove possibile e qualora tale modalità non sia incompatibile con la decadenza dell'azione accertatrice, un proficuo **contraddittorio**, **preventivo** rispetto all'emissione degli avvisi di accertamento, che consenta agli Uffici di porre in essere una completa ed esaustiva istruttoria prima dell'eventuale emanazione dei provvedimenti".
Ebbene, fermo restando l'apprezzabile e sempre utile richiamo al contesto nel quale viene calata l'attività di accertamento, appaiono quantomeno singolari le ricadute individuate dall'Agenzia sul piano degli indirizzi operativi.
Si può certamente comprendere un invito alla cautela laddove ci si rapporti a soggetti investiti da una **crisi economica senza precedenti**, ma non si capisce per quale ragione la cautela dovrebbe essere riservata ai **soggetti di grandi dimensioni** e non anche alle **piccole e medie imprese** che, com'è noto, costituiscono l'asse portante del nostro sistema produttivo.
Ancora sotto questo profilo, sorprende l'invito alla necessità di "porre in essere una completa ed esaustiva istruttoria prima dell'eventuale emanazione dei provvedimenti": il rischio di fraintendimenti su questo fronte è elevato ed occorre perciò prudenza massima, ma non si può certamente pensare che sia la difficile congiuntura a richiedere un'**istruttoria completa ed esaustiva**. Così come, del resto, è da escludere in modo assoluto che sia la perdurante fase recessiva a rendere necessario "un **proficuo contraddittorio**" tra le parti [6]. Tanto la prima (l'istruttoria completa ed esausti-

[3] A titolo esemplificativo viene richiamato il caso della delocalizzazione dei redditi verso paesi a fiscalità più favorevole.

[4] Così, testualmente, M. Di Siena, *Le prospettive sistematiche del diritto penale-tributario: cronaca di una morte annunziata*, in "Dialoghi Tributari" n. 2/2011, pag. 218.

[5] Sulla rilevanza della crisi economica in atto nelle annualità oggetto di accertamento, v. M. Basilavecchia, *L'evoluzione dei controlli: verso un accertamento "sostenibile"?*, cit., *loc. cit.*, pag. 2765, a giudizio del quale "il richiamo nulla ha a che vedere con la discrezionalità, e sembra non esprimere altro che l'esigenza di dare rilevanza al dato macroeconomico nella valutazione degli imponibili conseguiti (soprattutto dalle imprese). Tuttavia, l'accenno ripetuto alla crisi e ai fattori di difficoltà congiunturali lasciano pensare anche ad una considerazione meno tecnica, e più 'politica' in senso ampio, della necessità che il prelievo si mantenga entro limiti sostenibili e compatibili con la sopravvivenza del contribuente".

[6] Sui ripetuti richiami operati dalla Circolare in commento alla centralità del contraddittorio, v. ancora M. Basilavecchia, *L'evoluzione dei controlli: verso un accertamento "sostenibile"?*, cit., *loc. cit*., pag. 2761.

va) quanto il secondo (il contraddittorio proficuo) prescindono dalla contingenza e dovrebbero caratterizzare in ogni tempo un rapporto, quello tributario, che ambisce ad essere considerato civile.
Ed egualmente improprio si appalesa essere il richiamo operato dall'Agenzia alla compatibilità tra il diritto del contribuente al contraddittorio ed i termini di decadenza: un'adeguata pianificazione dell'attività di controllo dovrebbe impedire la compressione di un diritto, quello al contraddittorio, che è tutt'altro che una gentile concessione del Principe [7].
Sullo sfondo resta una delle tante contraddizioni indotte dal carattere emergenziale, acuitosi sensibilmente negli ultimi anni, della legislazione in materia tributaria: da una parte, il comma 1 dell'art. 24 del D.L. n. 74/2010 stabilisce che "la programmazione dei controlli fiscali [....] deve assicurare una vigilanza sistematica, basata su specifiche analisi di rischio, sulle imprese che presentano dichiarazioni in perdita fiscale"; dall'altra parte, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare in commento, pone l'accento sulla necessità di pianificare l'attività di controllo tenendo nella giusta considerazione il "sempre delicato stato dell'economia". Paradossalmente, è l'Agenzia a vestire, in questo caso, i panni del pompiere al cospetto di un piromane, il legislatore, all'apparenza ignaro del fatto che il principale frutto della crisi economica è proprio la sofferenza reiterata di perdite di periodo.
Il terzo punto è rappresentato dal riferimento operato nella Circolare allo sforzo in atto per portare avanti il progetto pilota denominato "**Regime di adempimento collaborativo**" che, com'è noto, si propone di analizzare e valutare l'affidabilità dei sistemi di controllo interno orientati alla gestione del rischio fiscale (cd. *Tax Control Framework*). In questo particolare ambito, l'Agenzia non offre, e del resto non potrebbe atteso lo stadio embrionale della regolamentazione di riferimento, alcuna indicazione operativa: si limita semplicemente a ricordare che le analisi in corso con la collaborazione del mondo delle imprese dovrebbero dare la possibilità di "fornire un eventuale contributo tecnico al legislatore" nella stesura dei decreti cui fa riferimento l'art. 6, comma 1, della legge delega n. 23/2014, delega che, sulla scia della cd. *enhanced relationship* raccomandata dall'OCSE, prefigura l'implementazione, per i soggetti di maggiori dimensioni, "di sistemi aziendali strutturati di **gestione** e di **controllo** del **rischio fiscale**" [8]. Non possono dunque che attendersi gli esiti delle analisi in corso e, soprattutto, i contenuti dei decreti delegati: ed invero, solo alla luce di questi documenti sarà possibile comprendere quale sia la reale portata, nel nostro Paese, dei cd. *Cooperative Compliance Programmes*.

3. Le misure antifrode

Venendo ai chiarimenti forniti in ordine alle cd. attività trasversali, occorre innanzi tutto soffermarsi sulle c.d. misure antifrode.
A ben vedere, sullo specifico punto, la Circolare è piuttosto avara di spunti di interesse limitandosi a richiamare l'attenzione sulla necessità di non abbassare la guardia al cospetto di schemi evasivi ampiamente noti e rodati quali, ad esempio, le frodi intracomunitarie, le false dichiarazioni d'intento e le compensazioni di crediti erariali inesistenti.
Degno di nota è il riferimento operato dalla Circolare ai **comportamenti frodatori reiterati**: un'attenta attività di monitoraggio, ricorda l'Agenzia, deve consentire l'**immediata esclusione dall'archivio Vies** e, laddove sia dimostrata la mancanza dei presupposti oggettivi e soggettivi, deve anche portare alla "**immediata chiusura d'ufficio della partita Iva**".
Di qui, peraltro, lo spunto per una considerazione

[7] Nei giorni scorsi, a distanza di poche settimane dalla diffusione della Circolare, le Sezioni Unite hanno avuto modo di chiarire che, dall'analisi del complesso normativo, "emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una 'decisione partecipata' mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella 'fase precontenziosa' o 'endo-doprocedimentale', al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost." (così, testualmente, Cass., SS.UU., 18 settembre 2014, n. 19667).

[8] Nel *Dossier del Servizio Studi sull'A.S. n. 1058* ("Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita") si legge che "le imprese di maggiori dimensioni dovranno costituire sistemi di gestione e controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel sistema dei controlli interni. A fronte di ciò saranno previsti minori adempimenti per i contribuenti, con la riduzione di eventuali sanzioni, nonché forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata".

de iure condendo. Sono forse maturi i tempi per cominciare a ripensare un sistema, quello attuale, che prevede il rilascio automatico della partita Iva: le istanze di semplificazione e di snellimento dell'*iter* burocratico, per quanto meritevoli di considerazione, sembrano dover cedere il passo al cospetto di pratiche frodatorie che sovente vedono coinvolti, anche sotto mentite spoglie, soggetti già noti all'Amministrazione finanziaria. In quest'ottica, uno *screening* preliminare o, se si preferisce, un'istruttoria preventiva potrebbe essere la chiave di volta per portare al diniego di attribuzione del numero di partita Iva nei confronti di tutti quei soggetti che, dimostrando una certa propensione alla frode, non meritano "fiducia fiscale".

4. Il contrasto all'evasione internazionale e le attività a proiezione internazionale

Sempre tra le attività a rilevanza cd. trasversale, spicca l'attenzione riservata dall'Agenzia ai profili di fiscalità internazionale. Molti gli aspetti passati in rassegna e, tra i tanti, sembra interessante fare il punto su di un paio di temi che costituiscono dei veri e propri *evergreen*.

Cominciamo con i **trasferimenti fittizi di residenza**. L'Agenzia, nel richiamare l'attenzione degli Uffici periferici all'utilizzo degli applicativi di più recente implementazione, invita a mettere sotto la lente di ingrandimento quelle persone fisiche che, pur se formalmente non residenti in Italia, percepiscono redditi correnti in Italia, dispongono di immobili e conti correnti e ricevono afflussi di capitale; in maniera speculare, l'Agenzia invita a passare al setaccio la posizione di quei soggetti stranieri che, pur non avendo chiesto l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, vivono e lavorano stabilmente in Italia.

Nihil sub sole novi, si potrebbe dire. Il problema è, ovviamente, quello di implementare strumenti efficaci e capaci di individuare il luogo in cui è fissato il centro principale degli affari e degli interessi della persona fisica ovvero la sua dimora abituale e, su questo fronte, il nodo da sciogliere resta sempre quello dell'integrazione e della gestione razionale delle molte banche dati a disposizione dei verificatori.

Sul diverso fronte dei **prezzi di trasferimento** la Circolare, in modo del tutto condivisibile, opera un riferimento alla necessità di considerare, in sede di verifica, la "effettiva realtà economica sottesa alle transazioni infragruppo" e ciò sia nell'ottica di un corretto dialogo fra Amministrazione finanziaria e contribuente che in quella, affatto diversa, di un futuro confronto con le Amministrazioni fiscali estere in sede di procedura amichevole. Non sfugge infatti, sotto questo secondo profilo, che il vero problema delle verifiche volte al controllo dei prezzi di trasferimento infragruppo *cross-border* è proprio quello di analisi, per così dire, economico-funzionali approssimative che conducono a riprese palesemente sproporzionate ed impossibili da accettare, nelle loro dimensioni quantitative, dalle Amministrazioni fiscali estere in sede di MAP.

Ancora in materia di prezzi di trasferimento, meritano un cenno le ricadute sul piano della pianificazione delle attività di controllo dell'adesione al regime degli **oneri documentali** nell'ambito dei prezzi di riferimento. Giova al riguardo ricordare che, con l'introduzione, ad opera dell'art. 26 del D.L. n. 78/2010 e del provvedimento direttoriale attuativo del 29 settembre 2010, di un'apposita esimente relativa alle rettifiche del valore normale ai sensi dell'art. 110, comma 7, del Tuir, esimente fondata sulla consegna nel corso dell'attività istruttoria di una idonea documentazione di supporto la tenuta della quale sia stata comunicata all'Amministrazione finanziaria, il nostro ordinamento si è allineato alle giurisdizioni fiscali più evolute in materia di *transfer price*.

Ebbene, sul punto, la Circolare chiarisce, in modo forse pleonastico, che la semplice comunicazione non è sufficiente ad escludere "la possibilità di sottoporre il soggetto a controllo"; e chiarisce altresì, in linea con la *ratio* ricavabile anche dalla lettura della relazione di accompagnamento al D.L. n. 78/2010 [9], che, in presenza di adesione al regime *de quo*, gli Uffici potranno procedere al controllo solo e soltanto se "sussistono ulteriori motivazioni che orientano per tale scelta".

Trattasi di precisazione in linea con quanto già

[9] La *ratio* della previsione in oggetto consiste in ciò che la tenuta di una documentazione in materia di prezzi di trasferimento infragruppo standardizzata consente di incrementare l'efficienza dell'azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria sulle operazioni infragruppo cui si riferisce l'art. 110, comma 7, del Tuir, controllo assai difficile, "in mancanza di un'adeguata collaborazione da parte del contribuente, essendo caratterizzato da elementi di rilevante complessità, anche tecnica". La previsione medesima, si legge ancora nella relazione illustrativa, "costituisce una efficace leva motivazionale nei confronti di tutte le imprese residenti appartenenti a gruppi multinazionali per adeguarsi all'onere imposto per legge, senza attendere il momento del controllo o della verifica".

emergeva dalla sopra citata relazione illustrativa giacché, quanto all'obbligo di comunicare all'Amministrazione finanziaria la tenuta della documentazione relativa ai prezzi di trasferimento, ivi la si giustificava nel senso di "consentire all'Amministrazione fiscale, di procedere ad una più efficace analisi preliminare dello specifico rischio fiscale, soprattutto con riferimento a quei soggetti privi della stessa". In altri termini, non tenere la documentazione in oggetto, secondo la relazione in questione, potrebbe innescare il controllo, controllo che la Circolare, dunque, non esclude giustamente a priori neanche quanto ai soggetti che la documentazione invece possiedono.

5. Considerazioni conclusive

Sui punti sopra esaminati, l'impressione che si ricava dalla lettura della Circolare è complessivamente positiva. Per taluni aspetti le direttive in essa contenute sono di fatto già prassi (si pensi ad esempio all'attenzione riservata nei controlli alle pratiche frodatorie nel settore dell'Iva ovvero al profilo della residenza fiscale), mentre per altri, è il caso dell'allentamento della presa sulla cd. evasione interpretativa, il segnale è incoraggiante. A tale ultimo proposito devesi ricordare che la *cooperative compliance* ha un senso in strutture imprenditoriali, come quelle di grandi dimensioni, laddove non è ipotizzabile il cd. *management overriding*, declinato anche in *property overriding*, cioè la mancata registrazione di ricavi, la registrazione di costi fittizi o la rappresentazione alterata di altri eventi materiali. Le imprese multinazionali ed i grandi gruppi difficilmente possono evadere e comunque spesso manca l'interesse a farlo; diversamente, mirano a minimizzare l'onere fiscale complessivo sugli utili registrati ed a massimizzare il profitto per i propri azionisti, ciò che in linea di principio è assolutamente legittimo. Nel far ciò il momento dell'interpretazione della norma tributaria diventa centrale ed un'interpretazione che si rivela *ex post* errata non può essere trattata alla stessa stregua della intenzionale mancata registrazione della ricchezza prodotta.

Tanto più che i contribuenti (in ispecie quelli di maggiori dimensioni) sono spesso esposti al rischio che condotte passate, basate magari su leggi chiare e senza qualificate interpretazioni contrarie, siano messe in discussione alla luce di nuovi (e non di rado inaspettati) orientamenti giurisprudenziali o amministrativi.

L'esperienza mostra come si tratti di un rischio non indifferente in termini, non solo di imposte (che con il raddoppio dei termini di accertamento conseguente alla rilevanza penale delle condotte medesime possono riferirsi ad un numero consistente di annualità), ma anche di sanzioni amministrative (draconiane), di provvedimenti cautelari ed indagini della Procura. Ciò considerando altresì l'alea che caratterizza l'esito del contenzioso tributario [10].

Allora è proprio la *cooperative compliance* il terreno su cui dovrebbe giocarsi la partita della evasione interpretativa. Ma la fortuna dello strumento dipende ovviamente dagli incentivi che in sede di attuazione dell'art. 6 della legge delega n. 23/2014 verranno in concreto individuati dal legislatore delegato.

[10] Sul punto v. A. Santoro, RL, A. Manzitti, *Ricchezza non registrata e pianificazioni fiscali aggressive: in che consiste la "cooperative compliance" della delega fiscale?*, in "Dialoghi Tributari" n. 1/2014, pag. 127.

APPROFONDIMENTO

Società tra professionisti: rinviata la disciplina normativa per la qualificazione del reddito

di Gianfranco Ferranti (*)

Le Commissioni della Camera dei deputati e del Senato hanno chiesto al Governo, in sede di parere in merito allo schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali, di sopprimere la disposizione relativa al regime fiscale delle società tra professionisti, perché l'applicazione della disciplina delle associazioni tra professionisti renderebbe "estremamente difficile" la possibilità di adottare tali società. L'intervento proposto dal Governo poneva, in effetti, alcune problematiche, riguardanti, in particolare, il "doppio binario" civilistico e contabile, la disciplina dell'attribuzione delle ritenute d'acconto e il regime da applicare alle società già costituite. La questione relativa agli obblighi contributivi è stata, invece, risolta dalla presa di posizione delle casse di previdenza delle categorie professionali, approvata dai Ministeri vigilanti. La regolamentazione normativa, che appare comunque necessaria per dare certezza agli operatori, potrebbe essere introdotta in sede di attuazione della delega in materia di reddito d'impresa.

1. Premessa

Il Governo ha esaminato per la seconda volta, nel Consiglio dei ministri del 19 settembre 2014, lo schema di decreto legislativo contenente disposizioni in materia di semplificazioni fiscali, in merito al quale è in corso di acquisizione il parere delle competenti Commissioni parlamentari [1]. Tra le novità introdotte figura l'eliminazione dell'art. 11, nel quale era stabilito che alle società (STP) costituite ai sensi dell'art. 10 della L. 12 novembre 2011, n. 183, si applica, indipendentemente dalla forma giuridica, il **regime fiscale** previsto, ai fini dell'Irpef e dell'Irap, per le **associazioni senza personalità giuridica** costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni di cui all'art. 5, comma 3, lettera c), del Tuir [2].

Le motivazioni dello stralcio della disposizione in esame sembrano connesse all'avvenuto superamento dell'esigenza di **salvaguardare** l'obbligo di versamento dei contributi alle **casse di previdenza delle categorie professionali** di appartenenza e alle contrastanti posizioni emerse nel mondo professionale in merito alla soluzione da adottare.

(*) Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione.

[1] Al momento di andare in stampa il parere non è stato ancora reso.

[2] Tale previsione aveva riprodotto la disposizione contenuta nel precedente disegno di legge governativo recante "misure di semplificazione degli adempimenti per i cittadini e le imprese e di riordino normativo" (A.S. n. 958, presentato il 23 luglio 2013).

Appare, tuttavia, opportuno che la problematica venga affrontata, come richiesto dalla VI Commissione del Senato, in sede di attuazione della delega fiscale in materia di revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e di lavoro autonomo, attese le numerose questioni che restano aperte e che rendono problematica la scelta da parte dei professionisti di utilizzare una delle società in discorso per lo svolgimento della loro attività.

L'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito alla **natura del reddito prodotto** dalle STP in sede di risposta ad un interpello [3] - che non è stata, però, ancora pubblicata -, nella quale è stato correttamente affermato che le stesse producono reddito d'impresa.

L'inquadramento nell'ambito di tale categoria reddituale ovvero di quella del lavoro autonomo comporta **rilevanti effetti** ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap nonché sulle **valutazioni di convenienza** in merito alla scelta di adottare una determinata forma societaria per lo svolgimento dell'arte o professione.

Innanzitutto nell'ambito del reddito d'impresa si applica, quale criterio di imputazione temporale, il principio di competenza anziché quello di cassa tipico del reddito di lavoro autonomo, con la conseguenza di dover versare le imposte anche con riferimento ai compensi non ancora percepiti.

È, inoltre, diversa la disciplina dei rapporti tra la fiscalità dei soci e quella della società a seconda che venga costituita una società di persone o una società di capitali che eserciti l'opzione di cui agli artt. 115 e 116 del Tuir (con l'applicazione del principio di trasparenza) ovvero una società di capitali "non trasparente", che dovrebbe assoggettare il proprio reddito all'Ires mentre per i soci c'è un parziale assoggettamento all'Irpef dei dividendi.

Infine i clienti che rivestono la qualifica di sostituti d'imposta devono assoggettare a ritenuta i compensi corrisposti ai titolari di reddito di lavoro autonomo ma non quelli destinati a confluire nell'ambito del reddito d'impresa.

2. Il parere dell'Agenzia

L'Agenzia delle Entrate aveva affermato, nella risoluzione del 4 maggio 2006, n. 56/E, riguardante le **società di ingegneria** [4] costituite sotto la forma giuridica di società di capitali di cui all'art. 17, comma 6, lettera b), della L. 11 febbraio 1994, n. 109 [5], che gli artt. 6 e 81 del Tuir sanciscono il principio di carattere generale in base al quale il reddito complessivo delle società commerciali di persone e delle società di capitali, da qualsiasi attività provenga, è considerato reddito d'impresa. Era giunta, pertanto, alla conclusione che non assume "alcuna rilevanza, ai fini della qualificazione del reddito dalle stesse prodotto, il presupposto oggettivo, essendo a tal fine **determinante** l'esistenza del semplice **presupposto soggettivo**" e che "non possano sorgere dubbi circa la natura del reddito prodotto da dette società che, sulla base del richiamato art. 81 del Tuir, rientra nella categoria del **reddito d'impresa** per il solo fatto di essere realizzato da un soggetto costituito in una **veste giuridica societaria**". Di conseguenza, i compensi conseguiti da tali società non sono assoggettabili alla ritenuta d'acconto di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973, applicabile soltanto ai compensi per lavoro autonomo professionale e occasionale.

Nella risoluzione del 28 maggio 2003, n. 118/E, concernente le **società tra avvocati**, l'Agenzia aveva, invece, sostenuto che l'esercizio in forma associata dell'attività di avvocato, realizzato utilizzando il modello societario di cui al D.Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96, deve essere ricondotto nell'ambito del **lavoro autonomo. Ciò in quanto** tale modello non è riconducibile a quelli delle società commerciali di persone e delle società di capitali disciplinati nel codice civile ed allo stesso non è, di conseguenza, applicabile la presunzione assoluta di cui agli artt. 6 e 81 del Tuir. I relativi compensi sono, di conseguenza, soggetti alla detta **ritenuta d'acconto**.

Al riguardo era stato ritenuto [6] che tale orientamento interpretativo fosse senz'altro da condivi-

---

[3] Si veda, al riguardo, G. Gavelli e M. Sirri, *La Stp produce reddito d'impresa*, in "Il Sole - 24 Ore" del 24 maggio 2014, pag. 19; A. Dili, *Società tra professionisti, un caos normativo*, in "Italia Oggi" del 5 giugno 2014, pag. 33; G. Valcarenghi e D. Ponchio, *Società tra professionisti ancora in stallo*, in "*il fisco*" n. 23/2014, pag. 2255.

[4] Che non configurano "società tra professionisti" di cui all'art. 17, comma 6, lett. a), della L. 11 febbraio 1994, n. 109.

[5] Così come modificato dall'art. 24 della L. 18 aprile 2005, n. 62. Tale norma stabilisce che per "società di ingegneria" si intendono le società di capitali che eseguono studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzioni dei lavori, valutazioni di congruità tecnico-economica o studi di impatto ambientale.

[6] Si veda G. Ferranti, *Società tra professionisti: per la qualificazione del reddito si attende la soluzione normativa*, in "Corr. Trib." n. 46/2013, pag. 3603.

dere e che, pertanto, la produzione del reddito di lavoro autonomo fosse configurabile, in caso di esercizio in forma associata dell'arte o professione, soltanto se non si fosse fatto ricorso ad una delle forme societarie previste dal codice civile per le società commerciali di persone e per le società di capitali, comprese le cooperative. Di conseguenza, la disciplina del reddito di lavoro autonomo avrebbe trovato applicazione soltanto se l'esercizio dell'attività fosse avvenuto sotto forma di società semplice, di associazione tra artisti e professionisti o di società tra avvocati di cui al D.Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96.

Tale conclusione è stata ribadita dall'Agenzia in sede di risposta ad un interpello [7], nella quale è stato correttamente precisato che le società tra professionisti non costituiscono un genere autonomo con causa propria ma appartengono alle società tipiche disciplinate dal codice civile e soggette integralmente alla disciplina legale del **modello societario prescelto**. Alle stesse si applicano, pertanto, le disposizioni degli artt. 6, ultimo comma, e 81 del Tuir, senza che possa assumere alcuna rilevanza l'esercizio dell'attività professionale, essendo determinante la veste societaria adottata. Non è, quindi, in tal caso applicabile il chiarimento fornito con la risoluzione n. 118/E del 2003, che riguarda le società per avvocati soggette ad una particolare normativa, che ne ammette la costituzione esclusivamente tra avvocati iscritti all'albo e ne esclude la assoggettabilità al fallimento.

L'Istituto di ricerca dei dottori commercialisti e degli esperti contabili aveva osservato, nella circolare n. 34/IR del 2013, che la discrasia tra natura commerciale del tipo societario eventualmente adottato e quella eminentemente professionale dell'attività svolta "determina una situazione antinomica difficilmente risolvibile in via interpretativa" ed aveva, quindi, auspicato l'introduzione di un chiarimento in via normativa.

3. Lo schema di decreto delegato

L'art. 11 dello schema di decreto delegato era intervenuto a stabilire che alle società tra professionisti, "indipendentemente dalla forma giuridica", si applica, anche ai fini dell'Irap, il **regime fiscale delle associazioni senza personalità giuridica** costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni [8].

L'introduzione di tale norma avrebbe confermato la correttezza dell'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate, secondo la quale in assenza della stessa non si sarebbe potuta affermare la natura di reddito di lavoro autonomo per le attività svolte dalle società in esame.

Non essendo stata prevista una disciplina transitoria, avrebbe dovuto essere gestito il passaggio dal regime di competenza a quello di cassa, evitando la duplicazione impositiva in relazione ai componenti positivi e la doppia deduzione dei componenti negativi [9].

Al riguardo si poneva, altresì, il problema, per le società di capitali, di gestire il "**doppio binario**" rispetto alla disciplina civilistica degli utili, che possono essere attribuiti sulla base di criteri diversi da quelli fiscali. Il detto **reddito** avrebbe dovuto essere, infatti, **attribuito** a ciascun socio "**per trasparenza**", indipendentemente dall'effettiva percezione. Si sarebbe trattato, peraltro, di problematiche analoghe a quelle che si sono già poste per le società di capitali che optano per il regime di trasparenza.

Le società tra professionisti costituite sotto forma di **società commerciali** di persone e di società di capitali sarebbero restate, inoltre, obbligate, ai fini civilistici, a redigere il **bilancio** e alla tenuta delle **scritture contabili** previste per le imprese, applicando il criterio di competenza e non quello di cassa.

Ai fini contabili il chiarimento sulla natura del reddito prodotto dalle società in esame avrebbe provocato, quindi, una complicazione, costringendo, di fatto, le stesse alla tenuta di una "**doppia**" **contabilità**. Si ricorda che l'art. 5, lett. m), della L. n. 247/2012, ha, invece, stabilito che l'esercizio della professione forense in forma societaria non costituisce, ai fini civilistici, attività d'impresa.

Sarebbe potuto risultare conveniente in tali casi optare, ai fini fiscali, per la tenuta della contabilità "ordinaria" degli esercenti arti e professioni, che diverge, comunque, da quella prevista ai fini civilistici, soprattutto in relazione al criterio di

[7] Che non è ancora confluita in una risoluzione. Si veda la nota 3.

[8] Si veda, al riguardo, G. Ferranti, *Le società tra professionisti equiparate ai fini fiscali alle associazioni professionali*, in "Corr. Trib." n. 29/2014, pag. 2215.

[9] Si veda, in merito alle problematiche che hanno dovuto affrontare i soggetti che avevano già costituito una STP, C. Della Monica, *Noi, pionieri delle STP "traditi" dall'incertezza*, in "Il Sole - 24 Ore" del 22 luglio 2014, pag. 33.

imputazione temporale. Nell'ambito della contabilità ordinaria delle imprese sono, comunque, rilevati anche i movimenti finanziari.
L'assimilazione alle associazioni professionali avrebbe comportato anche l'attribuzione del reddito a norma dall'art. 5, commi 2 e 3, lett. c), del Tuir, cioè proporzionalmente alle quote di partecipazione agli utili, che si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi. Nella stessa proporzione avrebbero potuto essere ripartite tra i soci anche le ritenute d'acconto subite dall'associazione.
L'IRDCEC aveva osservato che il detto principio di trasparenza avrebbe imposto di classificare quale reddito di lavoro autonomo anche l'utile spettante ai soci non professionisti, con l'unica eccezione dei soggetti che "avendo assunto - per altro verso - la qualifica di imprenditori, ritengano di considerare la partecipazione detenuta nella STP tra i beni relativi all'impresa esercitata": in tal caso il provento "resterebbe irrimediabilmente attratto alla formazione del reddito d'impresa".
Ai fini dell'**Irap** l'applicazione del regime delle **associazioni tra artisti e professionisti** avrebbe consentito di determinare il **valore della produzione** applicando le regole stabilite dall'art. 8 del D.Lgs. n. 446/1997 e non quello previsto negli artt. 5 e 5-*bis* per le società di capitali e di persone.
Le società in esame avrebbero potuto, inoltre, avvalersi, in presenza dei relativi presupposti, dell'esclusione dal tributo regionale per **assenza** del requisito dell'**autonoma organizzazione**. Infatti, in base al consolidato orientamento della Corte di Cassazione, per le associazioni tra artisti e professionisti è configurabile una presunzione relativa secondo la quale il valore della produzione non deriva esclusivamente e direttamente dai professionisti nella loro individualità bensì dalla dimensione associativa (avvalendosi reciprocamente della collaborazione e delle competenze professionali nonché della sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze), ma i contribuenti possono dimostrare che il detto valore è essenzialmente frutto del lavoro professionale degli associati e che l'organizzazione riveste, invece, un ruolo marginale.
La L. 31 dicembre 2012, n. 247, di riforma dell'ordinamento della professione forense, aveva, peraltro, già anticipato, limitatamente alle società tra avvocati, i principi contenuti nello schema di decreto in esame, avendo stabilito, nelle lettere l), m) e n) dell'art. 5, che i redditi prodotti dalla società tra avvocati avrebbero dovuto essere qualificati "quali redditi di lavoro autonomo anche ai fini previdenziali" e che l'esercizio della professione forense in forma societaria "non costituisce attività d'impresa e che, conseguentemente, la società tra avvocati non è soggetta al fallimento e alle procedure concorsuali diverse da quelle di composizione delle crisi da sovra indebitamento".
Il Consiglio nazionale forense ha, al riguardo, ritenuto, nella circolare del 12 settembre 2013, n. 18, che il legislatore ha configurato per gli esercenti la professione forense un "tipo societario speciale" e che, sebbene il termine per l'esercizio della delega sia ormai scaduto senza che sia stato approvato il decreto, "non è, comunque, applicabile agli avvocati la disciplina prevista per le società appartenenti ad altre categorie professionali contenuta nella legge n. 183 del 2011" [10].
L'Autorità antitrust ha, peraltro, segnalato al Governo, il 4 luglio 2014, il contrasto tra la disciplina generale delle STP e quella delle società tra avvocati [11].

4. Il parere del Parlamento

La Commissione finanze della Camera ha evidenziato, nel parere reso il 7 agosto 2014 in merito al detto schema di decreto, il "doppio binario" che si viene a creare, in particolare per le **società di capitali**, rispetto alla normativa civilistica e contabile, sottolineando che la norma proposta "rischia ... di non costituire una semplificazione per le STP in forma di società di capitale e società cooperative, le quali dovranno tenere una duplice contabilità e redigere un **doppio bilancio**: uno civilistico, basato sul principio di **competenza economica**, e uno fiscale, ispirato al **criterio di cassa**".
È stato, pertanto, espresso parere favorevole allo

[10] Si veda, in tal senso, anche G. Bertolotti, *Le società tra professionisti tra ordinamenti professionali e disciplina dell'impresa*, in "Corr. Trib." n. 23/2014, pag. 1803, secondo il quale sarebbe nulla una società tra avvocati costituita ai sensi e per gli effetti della L. n. 183/2011.

[11] Cfr., al riguardo, G. Saporito, *Avvocati, aggregazioni in stallo in attesa di norme chiare*, in "Il Sole - 24 Ore" del 23 luglio 2014, pag. 13.

schema di decreto ma a condizione, tra l'altro, che "sia soppresso l'articolo 11 ... relativo al regime fiscale delle società tra professionisti, in quanto l'applicazione, a prescindere dalla forma giuridica, della disciplina fiscale delle associazioni senza personalità giuridica costituite per l'esercizio associato di arti o professioni, di cui all'art. 5 del Tuir, renderebbe estremamente difficile la possibilità di adottare la società tra professionisti, soprattutto nella versione di società di capitali e cooperativa, considerato che applicare allo stesso soggetto regole fiscali (principio di cassa) difformi e antitetiche rispetto a quelle contabili (principio di competenza), disciplinate peraltro da direttive europee, provocherebbe la **proliferazione di adempimenti** tra loro scarsamente conciliabili, e determinerebbe oneri e complicazioni tali da rendere non economicamente conveniente, né concretamente attuabile, l'impiego di tali forme societarie per lo svolgimento delle attività".

Anche la Commissione finanze e tesoro del Senato ha affermato, nel proprio parere, che la norma avrebbe creato una "contraddizione" tra le regole di imputazione temporale applicabili ai fini fiscali e quelle civilistiche, proponendo, inoltre, di esaminare più approfonditamente la questione in sede di riforma dei criteri di imposizione del reddito d'impresa. A quest'ultimo riguardo ha proposto "una separazione fra tassazione, come reddito d'impresa, del reddito della STP (da tassare secondo le regole proprie delle società di persone e di quelle di capitali a seconda della loro natura), considerando le prestazioni dei soci come componenti negative di tale reddito e considerando invece i redditi percepiti dai soci professionisti delle STP come redditi di lavoro autonomo (da assoggettarsi a ritenuta da parte della società stessa)".

Tale proposta fa, evidentemente, riferimento alla disposizione contenuta nell'art. 11, comma 1, lett. a), della legge delega fiscale [12], che prevede l'assimilazione al regime dell'Ires dell'imposizione sui redditi d'impresa, compresi quelli prodotti in forma associata dai soggetti passivi dell'Irpef, assoggettandoli ad un'**imposta sul reddito imprenditoriale** (**Iri**), con aliquota proporzionale allineata a quella dell'Ires, e prevedendo che siano deducibili dalla base imponibile di tale imposta le somme prelevate dall'imprenditore e dai soci e che le stesse concorrano alla formazione del reddito complessivo imponibile ai fini dell'Irpef dell'imprenditore e dei soci.

Tale previsione è finalizzata ad equiparare l'**imposizione dei redditi d'impresa a prescindere dalla forma organizzativa** adottata, introducendo "una innovazione di tipo strutturale, con effetti di ampio respiro sul sistema di tassazione, sulla progressività e sulla sua percezione da parte dei contribuenti" [13]. Nella relazione illustrativa del disegno di legge delega era stato precisato che il nuovo regime impositivo considera l'azienda "separata" dall'imprenditore e dai soci e mira ad **evidenziare il contributo lavorativo apportato** dagli stessi, alleggerendo la tassazione sul reddito mantenuto nell'impresa. Per coloro che prelevano sistematicamente l'utile appare, peraltro, più conveniente e meno complesso avvalersi del sistema vigente.

Nell'originario disegno di legge l'**applicazione dell'Iri** era stata estesa agli esercenti arti e professioni [14] ma in sede di definitiva approvazione del testo normativo sono stati eliminati i riferimenti a tali soggetti. La nuova imposta dovrebbe, quindi, interessare, pur in assenza di una chiara previsione normativa nelle legge delega [15]:

- le **imprese individuali**;
- le **società commerciali di persone**;
- le **società a responsabilità limitata**, alle quali è attualmente consentita l'opzione per il regime di trasparenza fiscale, regime che è stato ormai superato dall'introduzione della nuova imposta, in quanto il reddito sarà assoggettato ad imposizione proporzionale in capo all'impresa e l'Irpef si applicherà sulle somme prelevate dall'imprenditore e dai soci - che saranno contemporaneamente dedotte dal reddito dell'impresa -.

La Commissione del Senato appare auspicare l'introduzione di una "variante" di tale disciplina per le **STP**, estendendone l'ambito di applicazione alle società di capitali e considerando i **redditi** percepiti dai **soci professionisti** quali redditi **di la-**

[12] L. 11 marzo 2014, n. 23.

[13] Così A. Bernardini e L. Miele, *Con l'introduzione dell'IRI tassazione dell'imprenditore separata da quella dell'impresa*, in "Corr. Trib." n. 15/2014, pag. 1155.

[14] Si veda G. Ferranti, *La nuova imposta unica sui redditi delle imprese e dei lavoratori autonomi*, in "Corr. Trib." n. 32/2012, pag. 2433.

[15] Altre questioni che dovrebbero essere risolte in sede di attuazione della delega sono quelle concernenti l'Ace - che dovrebbe essere calcolata con le regole previste ai fini dell'Ires - e le perdite, che dovrebbero essere gestite con modalità analoghe a quelle stabilite per le società di capitali. Dovrà essere, inoltre, disciplinato il trattamento degli utili prodotti anteriormente all'applicazione del nuovo regime.

voro autonomo - anziché d'impresa o di capitale -, da assoggettare a ritenuta da parte della stessa società (che li deduce nel periodo d'imposta in cui sono attribuiti). Per i soci non esercenti una professione regolamentata il reddito di partecipazione dovrebbe essere, invece, attribuito in base alle regole ordinarie. Dovrebbe essere, peraltro, affrontato, in sede di attuazione di questo nuovo regime impositivo, il problema della **disciplina transitoria** per le STP già costituite.
La proposta risolverebbe il problema del "doppio binario", dovendo la STP tenere la contabilità e determinare il proprio reddito nonché la base imponibile dell'Irap – senza poter invocare l'assenza di un'autonoma organizzazione - secondo le modalità stabilite per le imprese. Dovrebbe essere, in tal modo, risolto anche il contrasto insorto al riguardo tra le diverse categorie professionali, soprattutto perché quelle degli ingegneri e degli architetti, che da tempo sono state ammesse a svolgere l'attività professionale in forma societaria, avevano criticato la soluzione proposta nello schema di decreto delegato [16].

5. Gli obblighi contributivi

La problematica relativa all'esigenza di salvaguardare l'obbligo di **versamento dei contributi alle casse di previdenza delle categorie professionali**, che aveva originariamente ispirato l'intervento normativo in merito alla qualificazione del reddito delle STP, risulta, peraltro, già risolta perché i Ministeri vigilanti hanno approvato, alla fine dello scorso mese di luglio, le delibere assunte dalle Casse dei Dottori Commercialisti, dei Ragionieri e dei Consulenti del Lavoro finalizzate a chiarire gli obblighi contributivi dei soci professionisti delle STP.
Tali Casse hanno, di comune accordo, stabilito che ciascun socio è assoggettato alle regole previdenziali della propria Cassa di riferimento in virtù dell'iscrizione all'Ordine professionale e deve versare la **contribuzione soggettiva** sul reddito attribuitogli **in ragione della quota di partecipazione agli utili**. La contribuzione integrativa va, invece, versata sulla quota di volume di affari a lui spettante, riproporzionando quella eventualmente riferita ai soci non professionisti.
Nel comunicato congiunto emanato il 31 luglio 2014 dalle dette Casse è stato chiarito anche il comportamento da adottare in presenza delle c.d. "**società multidisciplinari**". Nel caso in cui, ad esempio, una società sia composta da un dottore commercialista (30%), da un ragioniere (30%), da un consulente del lavoro (30%), da un socio tecnico (5%) e da un socio di puro capitale (5%) e produca un reddito di 100.000 euro, nonché un volume di affari di 180.000 euro, i soci professionisti dovranno versare alla Cassa di appartenenza:

- una **contribuzione soggettiva** calcolata su un reddito professionale di 30.000 euro ciascuno (ancorché non distribuito);
- una **contribuzione integrativa** calcolata su un volume di affari di 60.000 euro ciascuno. La quota di contributo integrativo corrispondente alla quota di società posseduta dal socio di capitale deve essere, infatti, ripartita in capo ai soci professionisti.

[16] Si veda, al riguardo, S. Fossati, *Stp, il regime tributario "divide" i professionisti*, in "Il Sole - 24 Ore" del 9 luglio 2014, pag. 33.

APPROFONDIMENTO

Credito d'imposta sugli investimenti: dalla contabilizzazione alla revoca, passando per le operazioni straordinarie

di Matteo Balzanelli e Paolo Meneghetti (*)

Le forti similitudini con le precedenti versioni dell'agevolazione (cd. Tremonti) consentono di analizzare il nuovo incentivo agli investimenti alla luce dei precedenti interventi di prassi. Alcuni approfondimenti meritano di essere effettuati in relazione alle modalità di calcolo del *bonus*, concesso sotto forma di credito d'imposta spendibile in compensazione, anche in presenza di operazioni straordinarie, e alle cause che innescano la revoca dello stesso. In particolare, l'effettuazione di operazioni straordinarie può comportare, in alcune situazioni, una maggiore "efficacia" della misura agevolativa.

1. Premessa

Il calcolo del credito d'imposta concesso sugli investimenti effettuati dal 25 giugno 2014 al 30 giugno 2015 presenta un meccanismo che, al verificarsi di particolari situazioni, può apparire non scontato. Si pensi, oltre all'individuazione dei beni agevolabili, all'identificazione dei beni che concorrono alla formazione della media delle cinque annualità precedenti o alla presenza di beni che sono stati oggetto di rivalutazione. Per non parlare del caso di operazioni straordinarie intervenute nei periodi di "osservazione" per la determinazione della media: vanno considerate diverse variabili, quali l'eventuale retrodatazione (o postdatazione in caso di fusione per incorporazione) degli effetti fiscali e lo sdoppiamento dei periodi d'imposta. In alcuni casi i beni possono essere trasferiti in occasione di operazioni finanziariamente neutre, come la donazione o la successione.
Non appare scontata nemmeno la modalità di contabilizzazione del credito. In dottrina si sono infatti sviluppate differenti tesi, anche se a parere di chi scrive pare di poter dare una soluzione ampiamente condivisa.
Dulcis in fundo meritano di essere ricordate le situazioni che comportano la decadenza dall'agevolazione e, quindi, la revoca del credito, anche in ipotesi di operazioni straordinarie. In questi casi si dovrebbe quindi procedere alla "restituzione" del credito, ed alle conseguenti annotazioni in contabilità generale.

2. Calcolo del credito

L'agevolazione consiste in un credito d'imposta pari al **15% dell'eccedenza dei beni strumenta-**

(*) Dottori commercialisti e Revisori legali dei conti in Mantova - Studio Associato Cavour.

li acquisiti nel periodo agevolato rispetto alla media dei medesimi acquisti eseguiti nel quinquennio precedente. Nella **determinazione della media** è possibile escludere un'annualità. È pertanto evidente che si tenderà ad escludere l'annualità che presenta il valore più elevato di investimenti.
Per calcolare il credito d'imposta spettante sul 2014 bisogna pertanto:
1) individuare gli investimenti (agevolabili) effettuati dal 25 giugno al 31 dicembre;
2) individuare gli investimenti effettuati nei cinque periodi precedenti (dal 2009 al 2013);
3) scartare l'annualità di cui al punto precedente con investimenti più elevati;
4) determinare così la media degli investimenti pregressi (quindi su un totale di quattro annualità);
5) calcolare la differenza tra il risultato di cui al punto 1 e al punto 4;
6) il credito d'imposta è pari al 15% del risultato di cui al punto 5.

Questo calcolo, tuttavia, necessita alcuni fondamentali chiarimenti.
Gli **investimenti eseguiti** nel periodo 1º gennaio 2014-24 giugno 2014 non rilevano nel calcolo del credito d'imposta perché eseguiti **prima dell'inizio del periodo agevolabile**, ma non rilevano nemmeno nel calcolo della media per gli investimenti 2014, poiché tale calcolo comprende solo quelli eseguiti nei precedenti periodi d'imposta, cioè fino al 2013.
Per contro, questi investimenti rileveranno nella media per il calcolo del credito d'imposta generato dagli acquisti del 2015.
La media comprende gli investimenti eseguiti dal 2009 al 2013, ma ciò vale solo per il calcolo del credito d'imposta del 2014. Si parla infatti di **media mobile**: il quinquennio della media è mobile ed è compreso tra il quinto e il primo anno antecedente quello in cui l'investimento è stato eseguito. Pertanto, nel 2015 si farà riferimento alla media investimenti eseguiti dal 2010 al 2014, il che conferma che un bene può essere, nello stesso tempo, inserito tra quelli che generano il credito d'imposta e l'anno dopo diventare un bene da inserire nella media.
Il secondo comma dell'art. 18 prevede espressamente che il calcolo della media tiene conto dei **periodi pregressi** anche se inferiori a cinque. In tali casi la media è calcolata sempre scartando un periodo d'imposta, quindi, ad esempio, se una impresa si è costituita nel 2010, assumerà come primo periodo il 2010 e come ultimo il 2013, scarterà un periodo e quindi dividerà per tre il totale ottenuto. Va comunque rilevato che, nell'esempio prospettato, il valore degli investimenti del 2010 da prendere in considerazione nel calcolo della media deve essere considerato "tale e quale", non essendo quindi dovuto alcun ragguaglio ad anno.
Questa regola, portata all'estremo, diventa particolarmente vantaggiosa. Si pensi all'impresa costituita nel 2014 [1]: sia per gli investimenti del 2014 sia per quelli del 2015 non vi è mai media precedente e quindi gli investimenti rilevano per intero. Per il 2014 in funzione del fatto che non vi sono periodi precedenti, per il 2015 poiché vi un periodo precedente ma potendolo scartare, si torna all'assenza di periodi nel computo della media.
Altro punto significativo è la **necessaria omogeneità delle procedure di calcolo** sia quando si determina l'investimento eseguito, sia quando si determina la media.
Questo passaggio è stato segnalato in passato dalla circolare n. 90/E del 2001, che affermava: "i criteri adottati per l'individuazione e il computo degli investimenti agevolati, indicati nei successivi paragrafi, valgono anche per gli investimenti degli esercizi precedenti da assumere ai fini della media di confronto.".
La applicazione concreta di questo principio dovrebbe portare alla conclusione che ciò che non rileva quale investimento non rileva nemmeno del calcolo della media.
Quindi non devono essere computati nella media [2] (e non rilevano nemmeno come investimenti agevolabili):
- i beni strumentali diversi da quelli appartenenti alla Divisione 28;
- i beni di valore unitario inferiore a 10.000 euro, che non costituiscono, *ex lege*, investimento agevolabile.

Questo ultimo passaggio non è esplicito nella norma del D.L. n. 91/2014, ma si dovrebbe pervenire agevolmente a tale conclusione proprio citando i criteri applicati sostenuti nel passato dall'Agenzia delle Entrate.
Si ricorda, infine che eventuali beni rivalutati *ex* L. n. 147/2013 che entrano nel computo della me-

[1] Anche in questo caso l'agevolazione è certamente fruibile (art. 18, comma 2, ultimo periodo, D.L. n. 91/2014).

[2] Come del resto è esplicitamente scritto nell'art. 18, comma 1, del D.L. n. 91/2014.

dia devono essere considerati al valore ante rivalutazione [3].

3. Determinazione del credito in presenza di particolari operazioni

3.1. Successione ereditaria o donazione

Nel caso di trasferimento dell'azienda in forma fiscalmente neutrale, gli investimenti del soggetto dante causa vanno considerati nel calcolo della media da parte del soggetto avente causa.
Si pensi, ad esempio ad un trasferimento avvenuto in data compresa tra il 25 giugno 2014 ed il 31 dicembre 2014. Gli investimenti di entrambi i soggetti vanno considerati unitariamente assegnando poi il credito d'imposta in modo proporzionale [4].

Esempio
Investimenti donante = 100.000
Investimenti donatario = 50.000
Media investimenti precedenti = 30.000
Il credito d'imposta ammonta quindi a 18.000, dato da (150.000 – 30.000) x 15%.
Esso dovrà essere assegnato proporzionalmente a donante e donatario:
- al donante 12.000, ossia i 2/3 del credito, dati investimenti propri per 100.000 su un totale di 150.000
- al donante 6.000, ossia 1/3 del credito, dati investimenti propri per 50.000 su un totale di 150.000

3.2. Conferimento di azienda

Ai fini del calcolo della media, il conferitario non deve tener conto degli investimenti effettuati nel quinquennio precedente dal conferente. Secondo l'Agenzia delle Entrate il conferimento, operazione contraddistinta dalla neutralità fiscale, è un'operazione che coinvolge due distinti soggetti giuridici che rimangono tali anche in seguito alla stessa operazione.
Tale situazione potrebbe portare ad ipotizzare di valutare la convenienza all'esecuzione di conferimenti d'azienda quando la media investimenti è molto elevata.

3.3. Fusione

La società risultante dalla fusione deve ovviamente considerare nella media investimenti anche quelli eseguiti dalle società fuse, però considerando che gli investimenti rilevano per periodo d'imposta, e l'operazione di fusione, di norma spezza in due periodo d'imposta l'esercizio nel quale è eseguita.

Esempio
Incorporazione di Alfa in Beta avvenuta il 20.03.13. Entrambe le società hanno periodo d'imposta coincidente con l'anno solare. La media da confrontare con gli investimenti effettuati nel 2014 è così determinata:
- In assenza di retrodatazione al 01.01.13 → nel 2013 si vengono a formare due distinti periodi d'imposta e, così, la media terrà conto dei seguenti periodi: 20.03.13 – 31.12.13, 01.01.13 – 19.03.13, 2012, 2011 e 2010; tra questi si potrà escludere il periodo con investimenti più elevati;
- in presenza di retrodatazione al 01.01.13 → il 2013 rappresenta un unico periodo d'imposta e, pertanto, la media terrà conto dei seguenti periodi: 2013, 2012, 2011, 2010 e 2009; tra questi si potrà escludere il periodo con investimenti più elevati.

3.4. Scissione

Per la scissione occorre considerare gli investimenti eseguiti dalla società scissa, sulla base di rapporto proporzionale che viene individuato quantificando quanta parte di patrimonio netto sia stato trasferito alla società beneficiaria.
Ciò a prescindere dal fatto che detti beni siano stati o meno effettivamente trasferiti.

Esempio
In data 25.06.13 aveva avuto effetto una scissione per effetto della quale al Alfa ha ricevuto il 50% del patrimonio di Beta.
La società beneficiaria dovrà quindi considerare anche gli investimenti realizzati dalla scissa nei periodi di riferimento, nella misura del 50%, ossia proporzionalmente alla quota di patrimonio trasferita.

4. Contabilizzazione del credito d'imposta

Riflettendo sulla natura dell'agevolazione non si può non notare che presenta degli aspetti che, sotto certi versi, richiamano alcuni concetti sia della precedente Tremonti-*ter* sia della detrazione concessa per investimenti destinati a favorire il risparmio energetico. Non mancano tuttavia aspetti che non ricalcano nessuna delle citate norme agevolative. In particolare, diversa è la modalità

[3] Anche in questo caso può essere di aiuto quanto affermato nella circolare n. 90/E del 2001, par. 2.1, la quale testualmente affermò: "Si precisa che, ai fini del calcolo della media, non si tiene conto delle rivalutazioni effettuate ai sensi della legge 21 novembre 2000, n. 342."

[4] Chiarimenti forniti nella circolare n. 4/E del 2002, par. 5.

di attribuzione del *bonus* connessa agli investimenti: il *bonus* recato dall'art. 18 del D.L. n. 91/2014 consiste in un **credito d'imposta da utilizzare in compensazione**.
Nella Tremonti-*ter* il *bonus* consisteva invece in una detassazione sotto forma di componente negativo della base imponibile, mentre per il risparmio energetico si ha una detrazione d'imposta. In quest'ultimo caso non vi è dubbio che la detrazione riduce direttamente il costo per imposte allocato nella voce E 22 del Conto economico.
In merito alla contabilizzazione del credito scaturente dalla nuova agevolazione gli operatori potrebbero porsi il dubbio se ritorni applicabile il criterio valido per gli investimenti destinati al risparmio energetico. A parere di chi scrive non si dovrebbe applicare tale tecnica contabile, almeno per due distinti motivi:
1) si tratta di una concessione di un credito d'imposta e non di una detrazione;
2) il credito d'imposta è direttamente connesso all'investimento in beni strumentali.

Per tali motivi esso dovrebbe essere contabilizzato alla stregua dei **contributi in conto impianti**. Il credito d'imposta costituisce quindi un provento da classificare nella classe A del Conto economico.
In senso conforme anche il Documento dell'Istituto di Ricerca Dottori Commercialisti n. 15 del 2003, secondo il quale i crediti d'imposta condizionati alla esecuzione di investimenti vanno contabilizzati come contributi in conto impianti, quindi interessano la voce A5 del Conto economico, previa imputazione della quota annuale di contributo nel rispetto del principio di competenza.
Il concorso del provento alla formazione del valore della produzione permette di concludere che questi importi siano rilevanti sia ai fini del Rol che ai fini del Mol.
Nel primo caso il credito d'imposta contabilizzato della voce A5 incrementerà il valore della produzione che, una volta sottratti i costi della produzione (nettizzati di ammortamenti e canoni *leasing*) determina il Rol, cioè la grandezza che moltiplicata per 30% costituisce il limite di deduzione degli interessi passivi delle società di capitali.
Nel secondo caso l'incremento del valore della produzione può contribuire a generare un Mol positivo (cioè differenza tra valore della produzione e costi della produzione nettizzati di ammortamenti, accantonamenti e canoni *leasing*), elemento essenziale per essere esclusi dalla normativa delle società di comodo in quanto società in perdita sistemica. Va poi ricordato che il credito d'imposta da investimenti in beni della Divisione 28 è un provento che non genera alcuna tassazione né ai fini Ires, né ai fini Irap. Pertanto sarà necessario sterilizzarlo in dichiarazione mediante apposita variazione. Il provento non rileva nemmeno ai fini del quoziente per determinare l'importo deducibile di interessi passivi per soggetti Irpef (art. 61 del Tuir), né ai fini della deduzione di spese generali in presenza di proventi esenti *ex* art. 109, comma 5, del Tuir.

5. Revoca dell'agevolazione

Al pari di quanto era previsto in ordine alla Tremonti-*ter*, il D.L. n. 91/2014 [5] ripropone la disposizione secondo cui la dismissione del bene agevolato prima del secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato eseguito l'investimento determina la revoca dell'agevolazione. Tale disposizione ha evidente carattere antielusivo.
Si conferma che il periodo di necessaria detenzione del bene (come nella Tremonti-*ter*) è più breve rispetto ai precedenti della Tremonti-*bis* e Tremonti-uno: infatti nella normativa precedente il bene doveva essere mantenuto fino al compiuto decorso del secondo periodo d'imposta successivo all' acquisto, mentre la norma attuale, come del resto la Tremonti-*ter*, afferma che la **detenzione minima è di un anno in meno**. Il bene va mantenuto fino al compimento del primo periodo successivo all'acquisto.
In ipotesi di operazioni straordinarie, restando valide le considerazioni effettuate circa il conteggio dei periodi d'imposta, potrebbe addirittura trattarsi di qualche mese.
In caso di cessione o destinazione del bene a finalità estranea all'esercizio di impresa, il credito d'imposta deve essere ricalcolato, o meglio esso è **revocato**, quindi con obbligo di versare l'importo del medesimo entro il periodo d'imposta in cui si manifesta l'evento che genera la revoca.
Al riguardo bisogna però sottolineare una peculiarità della Tremonti-*quater*, e cioè che il suo effettivo utilizzo in compensazione avviene a partire dal 2016 (per gli investimenti del 2014), ma il 2016 è anche l'anno a partire dal quale il bene potrebbe essere ceduto. Quindi se il bene acquistato nel 2014 viene ceduto entro il 2015 il credito è re-

[5] Art. 18, comma 6.

vocato, ma senza conseguenze reali, poiché ancora non sarebbe iniziato il suo concreto utilizzo.
Certo, la revoca non è del tutto ininfluente poiché l'elemento dell'attivo patrimoniale va stornato creando una sopravvenienza passiva non deducibile, ma in ogni caso non vi è necessità di restituzione del credito stesso.

5.1. Operazioni straordinarie

Si è già avuto modo di ricordare che la revoca del credito d'imposta avviene qualora il **bene** sia **ceduto a terzi** prima del secondo periodo successivo all'acquisto.
È comunque dato per scontato che la disposizione antielusiva che comporta la **revoca del credito d'imposta non si debba applicare** ai trasferimenti di beni effettuati tramite **operazioni straordinarie neutrali** quali fusioni, scissioni o (a maggior ragione) trasformazioni. Le varie pronunce in tal senso dell'Amministrazione finanziaria sono infatti in tal senso, e sono state ulteriormente confermate con la più recente circolare n. 44/E del 2009.
Tuttavia, bisogna notare che va comunque prestata attenzione nei casi in cui siano state effettuate operazioni straordinarie. Infatti, il subentro nelle posizioni fiscali del soggetto dante causa comporta il trasferimento in capo all'avente causa dell'obbligo di detenzione del bene nel periodo di sorveglianza.
Da notare, comunque, che era meno scontata la conferma della disapplicazione a fronte di cessione d'azienda. Infatti, in altre pronunce dell'Agenzia quest'ultima operazione veniva intesa come realizzativa ad ogni fine. Si pensi alla circolare n. 57/E del 2008 sulla detenzione minima dei beni a seguito di riallineamento *ex* art. 176, comma 3-*ter*, del Tuir: quest'ultima operazione, tipicamente realizzativa, era stata giudicata quale evento che provoca la revoca dell'agevolazione.
Diversa la posizione in materia di credito d'imposta [6], poiché a certe condizioni la cessione d'azienda, come del resto il conferimento d'azienda, non provoca la revoca della agevolazione. Le condizioni sono sostanzialmente due:

- il cedente deve dichiarare esplicitamente che nella cessione d'azienda sono compresi beni agevolati, indicandone tipologia, momento di acquisizione e valore dell'investimento; e che
- l'acquirente si impegni a rispettare il periodo minimo di detenzione.

È importante segnalare che anche una sola inosservanza dei due precedenti precetti comporta la revoca del credito in capo a colui che si è reso protagonista dell'inadempienza. Conseguenza? Che anche chi non ha fruito delle detassazione (ad esempio il cessionario) potrebbe subire la tassazione della sopravvenienza, nel caso, ad esempio, che quest'ultimo ceda il bene detassato dal cedente e trasferito con la cessione d'azienda, prima dello scadere del periodo di sorveglianza. Questo, ovviamente, solo se nel contratto di cessione o conferimento, l'avente causa ha assunto un impegno di detenzione minima del bene. Al contrario, se tale impegno non è assunto, qualora il bene venisse ceduto dall'acquirente/conferitaria, il credito dovrebbe essere riversato o più semplicemente stornato dall'attivo patrimoniale se non fosse stato già utilizzato.

5.2. Destinazione del bene al di fuori dello Stato

La revoca del credito d'imposta scatta anche quando il bene agevolato è ceduto, o semplicemente trasferito, al di fuori del territorio dello Stato [7].
La revoca scatta solo se il trasferimento a strutture ubicate al di fuori del territorio dello Stato [8] si realizza entro lo scadere del termine per l'accertamento. Quindi se il bene esce dal territorio dello Stato entro il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è stato eseguito l'investimento il credito d'imposta viene revocato.
Questa ipotesi può far scattare un **effettivo obbligo di restituzione** poiché il credito potrebbe già essere stato utilizzato in tutto o in parte.
Vale la pena notare che mentre la fattispecie esaminata pone semplicemente l'obbligo di restituire il credito entro il periodo d'imposta in cui si manifesta l'evento, senza prevedere alcun versamento di sanzioni, diversa è l'ipotesi di utilizzo del credito che fin dall'origine era inesistente per carenza dei presupposti che lo legittimano. In questa seconda ipotesi è necessario, oltre a restituire il credito indebitamente utilizzato, versare anche sanzioni e interessi.

[6] Sul punto si attende comunque la conferma delle tesi interpretative recate dalla circolare n. 44/E del 2009.

[7] Art. 18, comma 6, del D.L. n. 91/2014.

[8] Quindi, eventualmente, anche a stabili organizzazioni all'estero di soggetti italiani.

APPROFONDIMENTO

Nuovo OIC 16 e merito creditizio: casi di interruzione del processo di ammortamento

di Piero Pisoni, Donatella Busso e Fabio Rizzato (*)

L'Organismo Italiano di Contabilità ha pubblicato nel mese di agosto la nuova versione definitiva del Principio contabile nazionale OIC 16 – Immobilizzazioni materiali. Si tratta di un principio che contiene importanti chiarimenti e alcune novità in merito alla valutazione delle immobilizzazioni materiali. Un lavoro importante riguarda la rivisitazione (e in alcuni casi la ridefinizione) delle casistiche in cui un'impresa può interrompere il processo di ammortamento. Tale argomento è di particolare importanza sia per gli amministratori impegnati nella redazione del bilancio d'esercizio, sia per gli analisti esterni impegnati nella valutazione delle *performance* per la quantificazione del merito creditizio. Nel presente contributo vengono pertanto affrontate le casistiche in cui, così come previsto dal nuovo OIC 16, un'impresa può interrompere il processo di ammortamento. Tale analisi è preceduta da un quadro generale sintetico sulle principali novità introdotte dal nuovo OIC 16.

1. Premessa

Il nuovo OIC 16, applicabile dalle società di capitali a partire dai bilanci chiusi al 31 dicembre 2014, contiene alcuni chiarimenti in merito alla rilevazione iniziale e alla valutazione delle immobilizzazioni materiali.

Per ciò che concerne l'**iscrizione iniziale** delle **immobilizzazioni materiali**, la prima importante novità introdotta dal nuovo OIC 16 riguarda la collocazione nello schema di stato patrimoniale del terreno su cui insiste il fabbricato.

In proposito, il nuovo OIC 16, al paragrafo 14, prevede che nella voce di stato patrimoniale attivo B.II.1 – Terreni e fabbricati, tra i terreni siano ricompresi, oltre a pertinenze fondiarie degli stabilimenti, terreni agricoli, cave, terreni estrattivi, ecc., anche i **terreni su cui insistono i fabbricati**. Il successivo paragrafo 52 precisa che se il valore dei fabbricati incorpora anche quello dei terreni sui quali insistono, il valore del fabbricato deve essere **sempre scorporato per essere ammortizzato**, e questo rappresenta una novità rispetto alla precedente versione del Principio OIC 16. Non è pertanto più possibile contabilizzare questi terreni unitamente ai fabbricati.

Tale orientamento contabile è anche coerente con quanto previsto dalla normativa fiscale. Il comma 7 dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006 stabilisce che, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo complessivo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza.

Nel caso in cui un'impresa non avesse ancora pro-

(*) Università di Torino.

ceduto alla separazione in bilancio tra il terreno e il connesso fabbricato, nel corso dell'esercizio 2014 dovrà effettuare la seguente scrittura contabile:

Terreni	a	Fabbricati	.....

La determinazione del valore del terreno, in assenza di un costo, si effettua in base alla stima del valore del fabbricato (OIC 16, par. 52) [1].
Un altro importante chiarimento fornito dal nuovo OIC 16 in merito all'iscrizione iniziale delle immobilizzazioni materiali riguarda la determinazione del **costo storico**, con particolare riferimento alla capitalizzazione degli oneri finanziari sostenuti durante il periodo di fabbricazione dell'immobilizzazione. Al riguardo, la nuova versione dell'OIC 16 precisa che la capitalizzazione degli oneri finanziari sostenuti per l'acquisizione (acquisto o produzione) delle immobilizzazioni materiali può avvenire purché siano rispettate le seguenti condizioni:
- deve trattarsi di oneri finanziari effettivamente corrisposti, determinati in maniera oggettiva;
- gli oneri finanziari devono essere considerati al netto di eventuali proventi finanziari percepiti dall'impresa a fronte di un ipotetico investimento temporaneo dei medesimi fondi;
- gli oneri finanziari capitalizzati, unitamente al costo del bene, non devono superare il valore recuperabile;
- il periodo di maturazione degli interessi passivi è esclusivamente quello di produzione, ossia il lasso temporale intercorrente dal momento di esborso finanziario ai fornitori fino al momento in cui l'immobilizzazione è pronta all'uso, senza considerare eventuali prolungamenti causati da scioperi, inefficienza e altre cause estranee all'attività. Tale periodo di tempo, affinché sia considerabile, deve essere significativo.

Anche la valutazione delle immobilizzazioni materiali nel corso degli esercizi successivi a quello di acquisizione ha subito alcune modifiche da parte del nuovo OIC 16, con particolare riferimento al processo di ammortamento e alla collocazione in bilancio delle immobilizzazioni materiali destinate alla vendita.
Queste ultime precisazioni riguardanti il processo di ammortamento e la collocazione in bilancio dei cespiti destinati alla vendita, oltre a consentire la redazione di un bilancio d'esercizio in ottemperanza ai principi generali previsti dagli artt. 2423 e seguenti del codice civile, sono particolarmente importanti anche per gli effetti che possono avere sulla **lettura** e l'**interpretazione dei dati di bilancio** effettuata da parte di soggetti esterni quali, per esempio, i **soggetti finanziatori**.
Di seguito vengono pertanto affrontati i seguenti argomenti:
1) ammortamento delle immobilizzazioni materiali: le cause di interruzione previste dal nuovo OIC 16;
2) interruzione del processo di ammortamento e merito creditizio.

2. Ammortamento delle immobilizzazioni materiali: le cause di interruzione previste dal nuovo OIC 16

Il punto 2 dell'art. 2426 del codice civile richiede che il costo delle immobilizzazioni materiali la cui utilità è limitata nel tempo sia sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la residua possibilità di utilizzazione.
Si sottolinea quindi come debbano essere ammortizzati tutti i cespiti con una vita utile limitata nel tempo.
Al riguardo, il nuovo OIC 16, coerentemente con quanto previsto dalla precedente versione, enfatizza come tutte le immobilizzazioni materiali debbano essere assoggettate ad ammortamento in quanto attraverso l'ammortamento l'impresa ripartisce il costo dell'investimento nel periodo della sua vita utile stimata, indipendentemente dai risultati conseguiti nell'esercizio. L'ammortamento non rappresenta dunque un procedimento di valutazione dei cespiti né tanto meno lo stanziamento di fondi per la sostituzione dell'immobilizzazione.
Maggiore chiarezza viene fatta sui **cespiti da non assoggettare ad ammortamento**.
Secondo il paragrafo 52 del nuovo OIC 16, non devono essere assoggettate ad ammortamento le seguenti tipologie di beni strumentali:
- **fabbricati civili**, salva diversa opzione;
- **terreni e opere d'arte** la cui utilità non si esaurisce.

La voce fabbricati civili incorpora immobilizza-

[1] Per ulteriori dettagli in merito allo scorporo del terreno dal fabbricato si rimanda al successivo paragrafo.

zioni materiali che rappresentano un investimento con una natura assimilabile a quella degli investimenti finanziari, ancorato a politiche aziendali di gestione finanziaria, e che pertanto non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'attività d'impresa. Possono altresì rientrare in tale categoria gli immobili aventi un carattere accessorio rispetto agli investimenti strumentali.
Non essendo investimenti strumentali nell'attività produttiva, l'OIC 16 prevede la possibilità di non sottoporre tali beni materiali ad ammortamento. Si tratta però di una facoltà, infatti il paragrafo 52 del nuovo OIC 16 indica che nel caso si opti per l'ammortamento, il **piano di ammortamento** deve corrispondere alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali. Esso deve quindi essere **sistematico ed effettuato in ogni esercizio**, indipendentemente dai risultati economici conseguiti dalla società.
Anche i terreni, secondo il nuovo OIC 16 e coerentemente con la vecchia versione, non devono essere assoggettati ad ammortamento, salvo i casi in cui essi abbiano un'utilità economica limitata nel corso degli anni come nel caso, ad esempio, di cave industriali e di terreni destinati a discarica.
Soffermandosi sui terreni, il nuovo OIC 16 elimina la previsione contenuta nella precedente versione del Principio contabile OIC 16 che prevedeva la possibilità, in alcuni casi, di ammortizzare il terreno unitamente al fabbricato. Si trattava in particolar modo del caso in cui il terreno avesse un valore in quanto vi insiste un fabbricato. Ora, con il nuovo OIC 16, **il terreno su cui insiste il fabbricato deve sempre essere scorporato** e non deve **mai essere assoggettato ad ammortamento**.
Da ciò deriva che nel caso in cui la società avesse nel proprio bilancio un fondo relativo all'ammortamento del terreno effettuato negli esercizi passati, deve provvedere allo storno di tale fondo ammortamento con l'eventuale riduzione della fiscalità anticipata contabilizzata a partire dall'esercizio 2006, primo anno in cui non è più stato consentito dedurre fiscalmente l'ammortamento del terreno. Non si tratta più, come nel passato, di un'operazione di disinquinamento fiscale o di una correzione di errore contabile ma di una rettifica contabile dovuta alla corretta applicazione dei principi contabili nazionali a seguito del cambiamento intervenuto.
Tale modifica introdotta dall'OIC 16 in merito all'ammortamento del terreno su cui insiste un fabbricato è la diretta conseguenza della separazione obbligatoria in contabilità tra il valore del terreno e del fabbricato, così come analizzato nel precedente paragrafo.
L'OIC 16 fornisce anche importanti chiarimenti in merito ai casi in cui è possibile **interrompere il processo di ammortamento**.
Secondo il nuovo Principio contabile, vi possono essere principalmente tre casistiche in cui è possibile interrompere il processo di ammortamento, che sono le seguenti:
1) beni destinati alla vendita;
2) cespiti obsoleti o inutilizzabili;
3) beni il cui valore contabile risulti essere inferiore rispetto al corrispettivo valore residuo stimato.

Il primo caso di interruzione del processo di ammortamento riguarda i **beni destinati alla vendita**.
Il nuovo OIC 16 (paragrafo 19), coerentemente con quanto previsto dalla precedente versione, prevede che nel caso in cui un'immobilizzazione materiale sia destinata alla vendita, essa debba essere riclassificata nell'attivo circolante e non debba più essere assoggettata ad ammortamento [2].
Rispetto alla versione precedente, il nuovo OIC 16 ha specificato quali debbano essere le condizioni affinché un'immobilizzazione materiale possa essere riclassificata come "destinata alla vendita".
Nella **Tavola 1** vengono messi a confronto tali requisiti.

[2] Si segnala che la riclassificazione nell'attivo circolante delle immobilizzazioni materiali destinate alla vendita, coerente con la precedente versione dell'OIC 16, è differente rispetto alla versione del principio posta in consultazione nel 2011, la quale prevedeva una classificazione distinta di tale voce all'interno dell'attivo immobilizzato.

Tavola 1 – Requisiti per la riclassificazione di un bene strumentale come destinato alla vendita.

OIC 16, versione 2005	OIC 16, versione attuale
Delibera del Consiglio di Amministrazione	
	Il bene deve essere vendibile alle condizioni in cui si trova al momento della data di riferimento del bilancio
	Il bene non richiede sostanziali modifiche prima che si possa procedere all'alienazione
	La vendita è altamente probabile, considerando anche il prezzo di vendita e le condizioni del mercato
La vendita dovrebbe avvenire nel breve periodo	La vendita dovrebbe avvenire nel breve periodo

Come si può osservare dalla tavola precedente, il nuovo OIC 16, rispetto al passato, richiede **specifici requisiti** affinché l'impresa possa procedere alla riclassificazione del bene ed alla conseguente interruzione del processo di ammortamento, aspetto non analizzato nel dettaglio dalla precedente versione. Il paragrafo 19 stabilisce che "la società decide" l'eventuale **riclassificazione del cespite**; ciò significa che, anche se non espressamente indicato, dal punto di vista formale l'organo amministrativo dovrà assumersi la responsabilità della riclassificazione.

Nel caso in cui un'immobilizzazione materiale venga destinata alla vendita, e quindi riclassificata nell'attivo circolante, deve essere valutata (paragrafo 72) al minore tra il valore netto contabile (differenza tra costo storico e fondo ammortamento) ed il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato (art. 2426, n. 9), inteso come il prezzo di vendita del bene nel corso della normale gestione, al netto dei costi diretti di vendita e di dismissione.

Di tale circostanza dovrà essere data informazione nella nota integrativa, indicando il criterio di valutazione utilizzato per tali cespiti.

Analogo trattamento contabile deve essere riservato ai **cespiti obsoleti** (punto *sub* 2) e, in generale, ai cespiti che non saranno più utilizzati (o inutilizzabili) nel ciclo produttivo. Anche in questo caso l'impresa non procederà più all'effettuazione dell'ammortamento, ma dovrà iscrivere il cespite al minore tra il valore contabile e il valore recuperabile (paragrafo 73). Di conseguenza, in questi casi sarà da valutare l'eventuale presenza (probabile) di perdite durevoli di valore, da determinare ai sensi del nuovo OIC 9 – Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni immateriali e materiali.

L'ultimo caso in cui è possibile interrompere il processo di ammortamento è quello in cui il **valore contabile** dell'immobilizzazione risulti **inferiore** rispetto al relativo **valore residuo stimato** (punto *sub* 3). Tale valore è definito dal nuovo OIC 16 come "il valore realizzabile dal bene al termine del periodi di vita utile residua". Si tratta dunque del valore che l'impresa stima di ottenere al termine della vita utile dall'alienazione del bene e non, invece, del valore corrente stimato dall'impresa nel corso dei diversi esercizi di utilizzo del bene. Tale valore deve essere determinato nel momento in cui l'impresa acquista il bene ed inizia il processo di ammortamento e deve essere successivamente sistematicamente aggiornato (paragrafo 56).

La **stima di un valore residuo** non è riconosciuta da un punto di vista fiscale. A tal proposito, l'art. 102, punto 2, del Tuir prevede che l'ammortamento fiscale sia effettuato in misura non superiore al valore derivante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio.

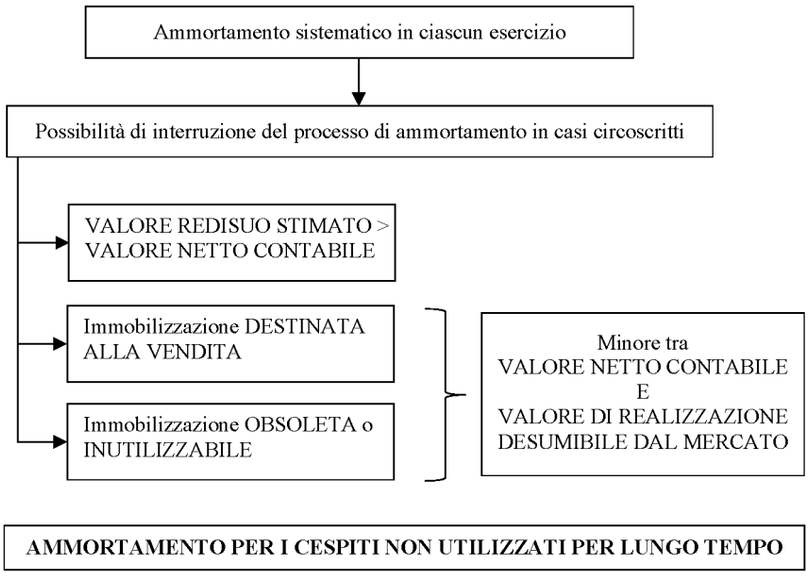
Come si può notare, la **base di calcolo è il costo di acquisto** (o di produzione) indipendentemente dalla determinazione di un valore residuo da parte della società.

Ciò nonostante, la differenza tra il costo storico al netto del valore residuo stimato (base di partenza per il calcolo delle quote di ammortamento civilistiche) e il costo storico al lordo del valore netto stimato (base di riferimento per il calcolo della quota di ammortamento deducibile fiscalmente) può causare un **allungamento del periodo di deducibilità fiscale** del costo del bene determinato dall'imputazione di un minor ammortamento nel conto economico di ciascun esercizio a causa della ridotta base di calcolo. L'applicazione del principio di derivazione fa sì che l'ammortamento deducibile ai fini fiscali sia minore di quel-

lo teoricamente ammesso derivante dall'applicazione dell'aliquota ordinaria. Il valore fiscale del bene materiale non ammortizzato nel corso degli esercizi sarà recuperato nel momento in cui avverrà l'alienazione, attraverso l'assoggettamento a tassazione di una minore plusvalenza.
La determinazione del valore residuo stimato, così come definito in precedenza, richiede agli amministratori l'effettuazione di un **processo di stima**, finalizzato all'individuazione di quale potrebbe essere il valore dell'immobilizzazione materiale al termine della vita utile del bene.
Se tale valore è esiguo, come nel caso di specifici beni strumentali soggetti a deperimento in senso fisico, si può non tenere conto di tale valore e quindi effettuare il processo di ammortamento fino al momento in cui il fondo ammortamento coinciderà con il costo storico dell'immobilizzazione.
Allo stesso modo, si può non tenere conto del valore residuo stimato anche nel caso in cui l'impresa non sia in grado di stimare tale valore in modo veritiero e corretto, a causa dell'incerto andamento del mercato di scambio del bene.
Si consideri al riguardo il seguente esempio.

L'impresa Alfa acquista un impianto del valore di 800.000 Euro.
La società stima una vita utile residua dell'impianto pari a 20 anni. Al momento della stima della vita utile, l'impresa non procede alla determinazione di un valore residuo in quanto prevede l'utilizzo del cespite fino ad esaurimento della sua utilità. Inoltre, mancano elementi oggettivi per determinare quale sarà il valore di realizzo del bene decorsi 20 anni. Ne deriva che il valore da ammortizzare sarà di 800.000 Euro, pari al costo storico del cespite.
Al momento della redazione del bilancio relativo al diciannovesimo esercizio da quanto è stato avviato il processo di ammortamento, e ipotizzando l'assenza di rivalutazioni monetarie, il bene materiale avrà un valore contabile pari a 80.000 (dato dalla differenza tra il costo storico di 800.000 euro e il fondo ammortamento riferito al diciottesimo anno pari a 720.000 euro).
Al termine del diciannovesimo anno, anche alla luce dell'aggiornamento sulle previsioni di utilizzo del bene e dell'evoluzione tecnologica che si è avuta nel settore nel corso degli anni, gli amministratori sono in grado di stimare un valore residuo dell'impianto pari a 90.000 Euro. Nonostante l'impresa abbia determinato il valore residuo stimato soltanto durante la vita utile del bene e non al momento della rilevazione iniziale, esso può essere utilizzato come valore di riferimento per il confronto con il valore contabile. Infatti il paragrafo 56 del nuovo OIC 16 richiede che il valore residuo dell'immobilizzazione, al termine del periodo di vita utile, venga periodicamente aggiornato.
Essendo quest'ultimo pari a 80.000 euro ed inferiore rispetto al relativo valore residuo stimato (90.000), la società deve interrompere il processo di ammortamento.
L'OIC 16, infatti, richiede che la società provveda all'aggiornamento periodico di tale valore in base ai **prezzi realizzabili sul mercato** attraverso la **cessione di immobilizzazioni similari** sia per caratteristiche tecniche che per processo di utilizzazione cui sono sottoposte (OIC 16, paragrafo 56).
Il mancato ammortamento civilistico ha anche una ripercussione fiscale per via del principio di dipendenza, così come previsto dall'art. 83 del Tuir. Non sarà infatti possibile portare in deduzione in dichiarazione dei redditi la quota di ammortamento dell'immobilizzazione non transitata preventivamente in conto economico. Il mancato ammortamento fiscale si tradurrà in una minore plusvalenza all'atto dell'alienazione dell'immobilizzazione.
Occorre infine ricordare che, contrariamente a quanto previsto nella vecchia versione dell'OIC 16, non è più consentito sospendere il processo di ammortamento per i cespiti non utilizzati per lungo tempo. Anche in questo caso l'ammortamento deve essere effettuato, a motivo del fatto che in tale lasso temporale il bene è pur sempre soggetto ad obsolescenza tecnica ed economica.
In sintesi, le diverse casistiche di interruzione dell'ammortamento sono riportate nella **Tavola 2** seguente.

Tavola 2 – Possibili casi di interruzione del processo di ammortamento



3. Interruzione del processo di ammortamento e merito creditizio

Le possibilità concesse dal nuovo OIC 16 in specifiche e ben definite circostanze di interruzione dell'ammortamento annuo fanno sì che tale processo, già per definizione soggetto a valutazioni soggettive da parte degli amministratori per via della stima della durata della vita utile, possa rendere i **risultati economici non comparabili nello spazio** (tra aziende diverse) **e nel tempo**. È infatti sufficiente interrompere il processo di ammortamento nel caso di stima di un valore residuo dell'immobilizzazione, oppure ridurre la quota di ammortamento annuo a seguito di una rivisitazione della stima della vita utile residua per azzerare o ridurre l'impatto in conto economico della quota di costo connesso all'ammortamento e, conseguentemente, incrementare il risultato d'esercizio.

Per tale motivo, le imprese che operano nell'ambito della **concessione del credito**, al fine di analizzare il merito creditizio del soggetto prenditore da un punto di vista economico e finanziario, utilizzano risultati intermedi ottenibili attraverso una riclassificazione del conto economico civilistico, oltre alla lettura del risultato d'esercizio.

La grandezza principalmente usata dagli analisti esterni al fine di evitare che il **cambiamento di stima** nell'iscrizione del valore degli ammortamenti influenzi la valutazione delle performance economiche e finanziarie è il Margine operativo lordo (MOL) oppure Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization (EBITDA) [3].

Il **MOL** è dato dalla differenza tra i ricavi di vendita derivanti dall'attività operativa dell'impresa, i costi derivanti dall'acquisto di fattori produttivi sul mercato esterno ed il costo del personale, così come riportato di seguito:

	Ricavi netti di vendita e prestazione di servizi
–	Consumi di materie prime
–	Acquisti di servizi
–	Costi per godimento beni di terzi
–	Costi per il personale
=	Margine operativo Lordo (MOL o EBITDA)

[3] EBITDA e MOL sono considerati sinonimi anche se, nella Dottrina, possono essere messe in evidenza configurazioni differenti.

Tale indicatore è particolarmente utilizzato nelle analisi di bilancio in quanto consente di **stimare la capacità dell'impresa di creare ricchezza** attraverso la propria attività caratteristica e, inoltre, non è influenzato dalle principali politiche di bilancio legate agli ammortamenti, alle svalutazioni e agli accantonamenti.

L'impresa, tenuto conto di quanto disciplinato dall'OIC 16, può decidere di allungare la vita utile dei beni, tenuto conto del mutato utilizzo, di riclassificare un'immobilizzazione materiale come destinata alla vendita e, conseguentemente, interrompere il processo di ammortamento in conformità con i principi contabili, oppure ancora di modificare la stima del valore residuo con contestuale riduzione o eliminazione dell'ammortamento.

In tutti questi casi, il risultato dell'esercizio corrente non è confrontabile con quello dell'esercizio precedente in quanto vi è stato un cambiamento nelle stime, pur in presenza di una rappresentazione veritiera e corretta delle performance d'impresa.

L'analista esterno, quindi, per poter confrontare grandezze omogenee può utilizzare il suddetto margine operativo lordo che, essendo calcolato al lordo degli ammortamenti, non è influenzato da tale cambiamento di stima.

Dal punto di vista economico il margine operativo lordo mette in evidenza la capacità dei ricavi di remunerare adeguatamente i costi esterni ed il personale. In altri termine il MOL è il valore che residua per la copertura degli altri costi del conto economico (es. ammortamenti, oneri finanziari, imposte, ecc.).

Dal punto di vista finanziario, invece, il MOL misura le **risorse finanziarie** che l'impresa è stata in grado di creare attraverso la propria attività operativa o core business (generalmente denominato cash flow operativo) in quanto non è influenzato dai costi non monetari. Pertanto il MOL, dal punto di vista finanziario, è estremamente importante in quanto fornisce un'informazione sulla capacità del *business* di creare risorse finanziarie: infatti, l'impresa deve innanzitutto creare risorse finanziarie con la propria attività. MOL negativi sono sintomo di un'impresa che non riesce neanche a coprire i costi del personale con i ricavi che ha conseguito, sintomo che potrebbe portare a gravi situazioni di squilibrio finanziario.

APPROFONDIMENTO

Imponibile Irap e conto economico: le novità del principio OIC 12

di Luca Gaiani (*)

La nuova versione del principio contabile OIC 12 aggiorna le regole da utilizzare per la collocazione dei componenti reddituali del conto economico. Il documento ha rilevanti ricadute fiscali, costituendo una sorta di *vademecum* per determinare correttamente la base imponibile Irap delle società di capitali ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997. Viene meglio precisata la natura straordinaria degli oneri e dei proventi, che costituiscono componenti estranei al tributo regionale. Ulteriori indicazioni derivano dalle modalità di contabilizzazione degli sconti finanziari e degli accantonamenti.

1. Premessa

La revisione dei principi contabili attuata dall'OIC nel corso del 2014 produce importanti ricadute sulla fiscalità delle imprese. Da un lato, infatti, vi sono diverse norme in materia di reddito di impresa e di Irap che fanno diretto rinvio ai principi contabili; dall'altro, per l'interpretazione delle regole fiscali (si pensi, ad esempio, a quelle sulla imputazione a periodo, sulla valutazione delle rimanenze e degli ammortamenti), il supporto degli standard contabili risulta sempre estremamente importante.
Nell'esame di queste possibili ricadute, si prendono le mosse dal documento OIC 12 che illustra la classificazione delle voci del conto economico, la cui conoscenza è assolutamente indispensabile per la determinazione dell'imponibile Irap delle società di capitali.
Alcune definizioni, vecchie e nuove, vanno in particolare analizzate: definizione di oneri e proventi straordinari, contabilizzazione degli sconti commerciali o finanziari e classificazione degli accantonamenti.

2. OIC 12 e Irap

La versione 2014 del principio contabile OIC 12 raggruppa in un unico documento le regole di **formazione del bilancio d'esercizio** (stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa). Con riguardo alla collocazione dei componenti reddituali nel conto economico, il documento riprende il contenuto del precedente standard interpretativo, aggiornandone talune regole e chiarendo alcuni aspetti controversi.
Le modalità di classificazione delle diverse voci di costo e di ricavo secondo corrette regole contabili sono alla base della tassazione Irap delle società di capitali.
L'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997 stabilisce infatti che l'imponibile Irap si determina assumendo la differenza tra valore e costi della produzione, con l'eccezione di talune voci espressamente richiamate, nell'importo risultante dal conto economico (e dunque senza le variazioni fiscali pre-

(*) Dottore commercialista in Modena.

viste ai fini del reddito di impresa)[1], chiarendo che i componenti di reddito sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili.
Nelle premesse del principio contabile, l'OIC precisa che, a differenza del precedente principio interpretativo n. 1 del 1998 (il cui testo veniva all'epoca riportato nelle istruzioni ministeriali ai modelli di dichiarazione), l'attuale documento OIC non è automaticamente utilizzabile per la determinazione dell'Irap. Ciononostante, le regole ivi previste sono ancora fondamentali per stabilire se un determinato costo o provento deve, o meno, rientrare nell'area del **conto economico rilevante** per l'**Irap**.

3. Proventi ed oneri straordinari

L'OIC 12 fornisce una nuova e più dettagliata definizione di attività straordinaria dell'impresa, i cui proventi ed oneri devono essere collocati nell'area "E" del conto economico, sfuggendo in tal modo, almeno in prima battuta, alla tassazione e alla deducibilità ai fini del tributo regionale.
Il par. 38 del documento stabilisce, in generale, che l'attività straordinaria include i proventi e gli oneri la cui fonte è estranea all'attività ordinaria della società. In particolare, si tratta di proventi ed oneri che derivano da **eventi accidentali ed infrequenti**, nonché **operazioni infrequenti** che sono **estranee all'attività ordinaria** della società[2]. Sia gli eventi che le operazioni sono da collocare, quanto ai loro riflessi numerici, nell'area straordinaria solo qualora siano estranei alla ordinaria attività della società. Ad esempio, un evento accidentale ed infrequente (come la distruzione di un cespite a seguito di un incendio) genera componenti straordinari per un impresa commerciale, ma non invece per una impresa assicurativa che lo abbia incluso nelle coperture di una polizza di assicurazione. In virtù di questo criterio di classificazione, non generano oneri straordinari gli scioperi anche se di rilevante entità, le perdite su crediti derivanti dall'insolvenza del debitore (anche se per importi rilevanti), la definizione di controversie se ricorrenti o comunque pertinenti all'ordinaria gestione della società.
I parr. 103 e segg. del documento 12 indicano numerosi esempi di proventi ed oneri che rientrano nell'area straordinaria, di cui è opportuno analizzare il corretto trattamento fiscale ai fini della determinazione dell'imponibile Irap.
Innanzitutto si considerano le plusvalenze (e le minusvalenze) derivanti da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda e quelle derivanti dalla **alienazione di immobili civili** ed **altri beni non strumentali**.
Si comprendono poi le sopravvenienze derivanti da fatti naturali o estranei alla gestione d'impresa come **perdite o danneggiamenti** da alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni, nonché furti, liberalità ricevute (diverse dai contributi) e multe e ammende imprevedibili.
Devono infine essere inclusi nelle voci "E" del conto economico gli oneri e i proventi relativi a **esercizi precedenti**, come le rettifiche di costi e di ricavi pregressi derivanti da correzione di errori contabili e quelle derivanti da sconti, premi e abbuoni relativi ad acquisti o vendite contabilizzati in esercizi precedenti.
L'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997 stabilisce l'irrilevanza ai fini Irap delle voci incluse nella classe straordinaria del conto economico, con alcune eccezioni: plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili non strumentali e non beni merce (che concorrono in ogni caso a formare l'imponibile regionale)[3], contributi erogati in forza di legge e sopravvenienze attive e passive correlate con componenti rilevanti ai fini Irap di esercizi precedenti o successivi.
Un primo aspetto da considerare, alla luce delle indicazioni del doc. 12, riguarda il trattamento Irap dei componenti (minusvalenze da distruzione e danneggiamento, da un lato, indennizzi e risarcimenti, dall'altro) rilevati a seguito di **fatti o calamità naturali**.

[1] A partire dall'esercizio 2008, a seguito della riforma operata dalla L. n. 244/2007, le regole del testo unico in materia di determinazione del reddito di impresa non assumono più rilevanza per l'imponibile regionale stante l'abrogazione dell'art. 11-*bis* del D.Lgs. n. 446/1997.

[2] Per evento deve a nostro avviso intendersi un accadimento esterno, che non è stato direttamente prodotto dall'impresa. Per operazione, al contrario, deve intendersi un atto o un fatto che deriva da un comportamento dell'impresa e dunque dalla sua decisione.

[3] Con la circolare 26 maggio 2009, n. 27/E, il regime riservato alle plusvalenze e alle minusvalenze degli immobili non strumentali è stato esteso in via interpretativa ai corrispondenti componenti realizzativi dei beni strumentali (mobili e immobili) tranne le aziende. Pertanto, anche se classificate nell'area straordinaria, tutte le plusvalenze e le minusvalenze concorrono a formare l'imponibile regionale.

Contabilmente, le immobilizzazioni materiali perdute (distrutte o danneggiate) per incendi o altri eventi indipendenti dalla volontà dall'impresa, come terremoti, alluvioni, ecc., vanno considerate come alienate e la sopravvenienza passiva relativa (pari al valore contabile del cespite al netto degli ammortamenti già stanziati) va iscritta tra gli oneri straordinari. L'eventuale risarcimento da terzi o **indennizzo assicurativo** sarà invece iscritto tra i proventi straordinari [4].

Applicando letteralmente le norme sopra richiamate, sia la perdita dei beni che il corrispondente indennizzo dovrebbero essere totalmente irrilevanti ai fini Irap in quanto classificati nell'area straordinaria del conto economico e non correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta successivi o precedenti. A diverse conclusioni si giunge invece in base alla interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate [5] secondo la quale le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali, anche se straordinarie, sono comunque rilevanti ai fini del tributo in quanto correlate a componenti di costo – ammortamenti – dedotti nei precedenti esercizi.

Questa interpretazione va estesa anche alle minusvalenze (o plusvalenze in caso di indennizzi che superano il costo non ammortizzato) derivanti dalla perdita o dal danneggiamento dei beni per eventi naturali o calamitosi, le quali, anche se classificate tra i componenti straordinari di reddito, concorrono dunque alla formazione della base imponibile Irap [6].

4. Accantonamenti

Il doc. 12 [7] chiarisce in modo ancor più netto la classificazione della contropartita economica dei **fondi rischi ed oneri** iscritti nel passivo dello stato patrimoniale.

In primo luogo viene stabilito che vanno rilevate nelle specifiche voci di costo (B.6, B.7, B.8) e non nella classe degli accantonamenti (B.12 e B.13), non solo le poste di importo certo, risultanti ad esempio da fatture dei fornitori, ma anche quelle di importo stimato non ancora documentato, per le quali sono stati eseguiti degli appositi "accertamenti".

In secondo luogo, si precisa che gli accantonamenti per oneri (B.13) non accolgono poste relative ai **fondi di quiescenza ed assimilati**.

Il documento conferma infine che vanni scritti nella voce B.7 (prestazioni di servizi), e non invece nella B.9.d), gli accantonamenti ai fondi di indennità per la **cessazione di rapporti di agenzia**, quelli ai fondi **indennità suppletiva di clientela** e quelli per la cessazione dei rapporti di **collaborazione coordinata e continuativa** [8].

Questo più completo inquadramento contabile degli accantonamenti, ed in particolare di quelli ai fondi degli agenti di commercio, potrebbe offrire lo spunto per un ripensamento della posizione assunta in passato dall'Agenzia delle Entrate sul relativo trattamento ai fini Irap di tali poste.

L'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997 considera irrilevanti ai fini Irap, tra i componenti negativi, gli accantonamenti per rischi ed oneri di cui alle voci B.12 e B.13 del conto economico. La collocazione degli accantonamenti per le indennità di clientela [9] nella voce B.7, alla stregua delle ordinarie provvigioni maturate, farebbe propendere, come già sostenuto da più parti in passato, per la ordinaria deducibilità dalla base imponibile regionale in forza dei criteri di rilevanza esclusiva di classificazione previsti dai principi contabili [10]. In passato, l'Agenzia delle Entrate non aveva condiviso questa

---

[4] In questo senso si esprime, concordemente con il citato doc. OIC 12, il principio contabile 16 revisionato nel 2014, al par. 78.

[5] Si veda la nota 3.

[6] Si veda la circolare dell'Agenzia delle Entrate 14 maggio 2014, n. 10/E. Di contrario avviso era l'opinione di Assonime, espressa nell'Approfondimento n. 5/2013, secondo cui le minusvalenze in esame non sarebbero equiparabili a quelle realizzate attraverso la cessione dei beni in quanto queste ultime fanno parte del valore della produzione ancorché iscritte nell'area straordinaria. La tesi delle Entrate è, invece, che le minusvalenze su beni ammortizzabili altro non sono che un "recupero accelerato" di ammortamenti che, laddove il bene avesse continuato ad essere presente in azienda, sarebbero stati deducibili ai fini Irap.

[7] Unitamente al nuovo doc. OIC 31 che illustra il trattamento dei fondi rischi ed oneri (argomento in precedenza accorpato nel principio contabile 19 sui debiti).

[8] Il doc. 31 chiarisce ulteriormente, al par. 44, che si rilevano alla voce B.7 gli altri accantonamenti relativi a trattamenti di fine rapporto, diversi da quelli di lavoro subordinato, e ciò in coerenza con la voce nella quale sono rilevate le competenze ordinarie, in costanza di rapporto.

[9] Che a seguito della circolare n. 33/E del 2013 si ritengono deducibili ai fini Ires ai sensi dell'art. 105 del Tuir.

[10] Analogamente dovrebbero rilevare gli accertamenti di oneri stimati, diversi da quelli riferiti al personale, classificati nelle ordinarie voci di costo (ad esempio B.7) anche se iscritti in contropartita dei fondi oneri e non invece dei debiti. E ciò ancorché detti importi non siano deducibili dal reddito di impresa mancando il requisito di certezza previsto dall'art. 109 del Tuir (non applicabile a far tempo dall'esercizio

impostazione [11], sostenendo che ciò che costituisce economicamente un "accantonamento", cioè un onere stimato e non certo, non sarebbe in ogni caso deducibile dall'imponibile Irap. La tesi ministeriale, che pare basarsi su una prolungata influenza delle vecchie regole fiscali in campo Irap, potrebbe essere rivista alla luce di quanto ribadito dai recenti principi contabili. L'obbligo di iscrizione delle indennità di clientela, come in genere di altri importi a titolo di accertamento di costi, nelle ordinarie voci del conto economico fa infatti assumere a dette poste la natura di costi di esercizio, ancorché si tratti di elementi non ancora definitivamente certi [12].

5. Sconti commerciali e finanziari

Il documento 12 stabilisce che i ricavi e i costi vanno iscritti nella apposita voce del conto economico (A.1, ovvero B.6, B.7, B.8) al netto degli sconti commerciali (che, se riferiti a proventi e oneri di competenza, rilevano anche se sono determinati in base a stime) che sono generalmente concordati al momento della vendita del bene o della prestazione del servizio. Viene altresì precisato che devono invece collocarsi nell'**area finanziaria del conto economico** (C.16.d) per i proventi e C.17 per gli oneri), gli sconti finanziari che sono rilevati solo **al momento dell'incasso**, non vengono esposti in fattura e non possono costituire rettifiche dei ricavi o dei costi rappresentando un fenomeno di natura finanziaria.

Queste chiare indicazioni, che peraltro ribadiscono quanto affermato in passato da precedenti documenti contabili, dovrebbero consentire di inquadrare con sufficiente precisione il trattamento degli sconti ai fini Irap.

In presenza, infatti, di sconti da collocare come rettifiche di ricavi (o di costi), il relativo importo assume rilevanza per la determinazione dell'imponibile regionale, mentre in caso di sconti finanziari iscritti nell'area "C" del conto economico, sia gli oneri che i proventi saranno automaticamente esclusi dal calcolo.

È frequente che le imprese accordino ai clienti primari, che hanno termini di pagamento più accelerati, **sconti sul prezzo di listino** (che spesso vengono denominati "sconto cassa" per esigenze di politiche di vendita, onde evitare che si ingenerino aspettative di riduzione generalizzata dei prezzi) che vengono concordati e definiti già al momento della conclusione dell'ordine e conseguentemente esposti in fattura. Questi sconti, che non sono ordinariamente il frutto di un calcolo finanziario [13], in quanto tengono conto di diverse variabili (anche commerciali come la dimensione del fatturato del cliente e la costanza del rapporto), comportano, in quanto già rilevati in fattura, la contabilizzazione del ricavo per l'importo netto direttamente nella specifica voce A.1, senza interessare l'area finanziaria. La definizione di sconto cassa e la separata evidenza nella fattura ha talvolta indotto l'Agenzia delle Entrate, in sede di verifica, a riqualificare le rettifiche in esame come sconti finanziari, rendendole indeducibili ai fini Irap in quanto da iscrivere nella classe "C" del conto economico [14].

È invece da ritenere, in conformità a quanto stabilito dal documento contabile n. 12, che siano da iscrivere quali componenti finanziarie, e dunque irrilevanti per l'Irap, solo gli sconti che vengono riconosciuti (mediante apposita documentazione) successivamente alla emissione della fattura di vendita. Se lo sconto, a seguito della negoziazione delle diverse condizioni della vendita (compresi i termini di pagamento), viene invece concesso già alla data di conclusione della operazione (essendo dunque esposto in fattura a diminuzione del prezzo di listino), esso dovrà essere rilevato a diminuzione del ricavo assumendo piena rilevanza anche ai fini Irap.

2008, a seguito della abrogazione dell'art. 11-*bis* del D.Lgs. n. 446/1997).

[11] Si veda la circolare 19 febbraio 2008, n. 12/E, paragrafo 9.2.

[12] Come detto, le specifiche condizioni di deduzione fiscale previste dall'art. 109 del Tuir, in aggiunta o in deroga al criterio di competenza civilistico-contabile, non trovano più applicazione in ambito Irap. Quindi, un costo di competenza (ad esempio onere derivante da una prestazione ultimata al 31.12.) sarà deducibile anche se, alla data di chiusura dell'esercizio, il corrispettivo non sia ancora stato determinato in modo certo ed oggettivo. Ancora, in presenza di una prestazione di servizi (lavorazione, consulenza, ecc.) eseguita in parte al termine dell'esercizio, l'impresa committente che quantificasse ed iscrivesse nel conto economico la parte di corrispettivo corrispondente alla attività svolta dal prestatore al 31.12. ben potrà dedurre l'importo ai fini Irap, ancorché nella determinazione del reddito di impresa detto costo non sia ancora di competenza in quanto derivante da un servizio non ultimato.

[13] E dunque dell'interesse di sconto calcolato in base ai giorni di anticipato incasso rispetto ai termini medi previsti per la clientela.

[14] Si veda ad esempio il caso che ha formato oggetto della sentenza della Commissione tributaria regionale di Torino, 11 gennaio 2011, n. 2.

Un ulteriore aspetto rilevante in materia di trattamento Irap delle rettifiche ai ricavi riguarda la rilevanza degli importi che, in base ai principi contabili, si iscrivono in bilancio ancorché **non ancora definiti alla data di chiusura dell'esercizio**. Come già ricordato, il doc. 12 impone alle imprese di contabilizzare a rettifica dei ricavi (e dei costi) anche importi stimati e dunque che vengono quantificati in base all'andamento storico aziendale o alle rilevazioni di fatti accaduti dopo la chiusura dell'esercizio [15]. Questi componenti reddituali (in particolare minori ricavi o minori costi) non sono deducibili nella determinazione del reddito di impresa in quanto, alla data di chiusura dell'esercizio, non avevano assunto i requisiti di certezza e/o di determinabilità oggettiva. La loro iscrizione, secondo corrette regole contabili, nel conto economico dell'esercizio in cui sono stati rilevati i ricavi o i costi cui si riferiscono, consente peraltro di attribuire piena rilevanza a tali rettifiche ai fini dell'Irap [16].

[15] Si pensi alla iscrizione di rettifiche ai ricavi di un dato esercizio a seguito di resi, le quali vengono quantificate tenendo conto dei beni restituiti dai clienti fino alla data di formazione del bilancio.

[16] Questa regola non interferisce con quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate in relazione alle poste aventi natura di "accantonamento", le quali, come ricordato, resterebbero estranee all'imponibile Irap anche se inserite in voci ordinarie del conto economico. Non si tratta infatti, neppure in termini "economici", di accantonamenti, ma di rettifiche ai costi e ai ricavi eseguite in forza del più generale criterio di competenza civilistico-contabile.

APPROFONDIMENTO

Conferimento d'azienda e successiva cessione della partecipazione: considerazioni operative

di Luca Dezzani (*)

La riforma tributaria del 2003 eliminò dal novero delle operazioni elusive il conferimento d'azienda seguito dalla successiva cessione della partecipazione. La recente giurisprudenza della Cassazione, sulla base di un'interpretazione extratestuale fondata sull'art. 20 del Testo Unico Imposta di Registro, ha sancito la duplice natura di tale operazione, considerandola lecita ai fini delle imposte sul reddito ed elusiva ai fini delle imposte indirette. Pur non condivisibile, si tratta di un filone giurisprudenziale di cui gli operatori di settore dovranno tener conto nella pianificazione *ex ante* dell'operazione. Resta, però, aperta la questione connessa all'individuazione delle condizioni in presenza delle quali i due contratti non si possono considerare collegati e non è, quindi, ravvisabile l'intento elusivo.

1. Premessa

Con la cd. "riforma Tremonti" del 2003 [1], venne introdotta nel corpo del Testo Unico delle Imposte Dirette la previsione di cui all'art. 176, comma 3, che **eliminava dal novero delle operazioni elusive** *ex* art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 **il conferimento d'azienda** secondo i regimi di continuità dei valori fiscali riconosciuti o di imposizione sostitutiva e la successiva cessione della partecipazione ricevuta per usufruire dell'esenzione sulle plusvalenze.

In dottrina e tra gli operatori di mercato, si pensò che l'intento del legislatore tributario fosse quello di razionalizzare la disciplina delle operazioni straordinarie e consentire la circolazione delle aziende sotto forma di partecipazioni, eliminandole *tout court* dal novero delle operazioni elusive (ai fini delle imposte dirette e indirette).

L'Agenzia delle Entrate non prese mai una posizione ufficiale su questa tipologia di operazioni, ma nel corso degli anni gli Uffici del registro iniziarono a riqualificare il conferimento d'azienda e la successiva cessione della partecipazione come un'operazione unitaria di cessione d'azienda, assoggettabile ad imposta di registro proporzionale (anziché fissa).

Nel contenzioso che ne è sorto, la recente giurisprudenza della Cassazione si è espressa a favore degli Uffici del registro, di fatto sancendo la **duplice natura di tale operazione**, considerandola lecita ai fini delle imposte sul reddito ed elusiva ai fini delle imposte indirette.

Pur trattandosi di un orientamento non condivisibile, le sentenze della Suprema Corte hanno dato vita ad un filone giurisprudenziale di cui gli operatori di mercato dovranno tenere conto nella pianificazione *ex ante* delle operazioni di trasferimento d'azienda. Il presente articolo, dopo una disamina della materia, si pone l'obiettivo di indi-

(*) Avvocato e Dottore commercialista in Milano.

[1] Si tratta del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344.

viduare i casi in cui le operazioni in esame, anche alla luce della stessa giurisprudenza di legittimità, non sono considerate elusive.

2. La tassazione delle singole operazioni autonomamente considerate

Il **conferimento d'azienda** (o di singoli rami aziendali) è soggetto ad imposta di registro in misura fissa [2] (euro 200 [3]), *ex* art. 4, lettera a), n. 3, della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986. Se nel complesso aziendale conferito sono compresi beni immobili (o diritti reali immobiliari) di proprietà del conferente, oltre all'imposta di registro in misura fissa, sull'atto di conferimento sono dovute le **imposte ipotecaria e catastale** per la trascrizione del trasferimento sui registri immobiliari e per la volturazione degli immobili in favore del conferitario, applicabili nella misura fissa di Euro 200.

La successiva **cessione di azioni o di quote** di partecipazione in società non quotate sconta la cd. "*tobin tax*" *ex* art. 1, commi da 491 a 500, legge 24 dicembre 2012, n. 228, nella misura dello 0,20% del prezzo di vendita delle partecipazioni. Inoltre, la cessione di partecipazioni non è soggetta ad imposta di registro [4], né ad imposta di bollo [5], né alla tassa sui contratti di borsa (tassa abrogata dall'art. 37 del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248) [6].

Per contro, la **cessione d'azienda** è soggetta ad imposta di registro con **aliquota proporzionale**, ai sensi dell'art. 23, comma 4, del D.P.R. n. 131/1986. Nonostante l'azienda sia sotto il profilo civilistico considerata unitariamente, come un complesso organizzato di beni, la cessione d'azienda comporta l'applicazione dell'imposta di registro secondo le aliquote proprie delle diverse tipologie di beni e diritti compresi nell'azienda, incluso l'avviamento. A titolo esemplificativo, le principali aliquote applicate nel contesto della cessione d'azienda sono: 0,50% per i crediti; 3% per i beni mobili e l'avviamento; 9% per gli immobili (dal 1° gennaio 2014), oltre alle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro ciascuna [7].

Tavola di sintesi

	Tassazione come operazioni autonome di conferimento d'azienda e cessione della partecipazione	Tassazione come operazione unitaria di cessione d'azienda
Imposta di registro	Euro 200	Imposta proporzionale 0,5% - 9%
Tobin Tax	Imposta proporzionale 0,20%	N/A
Imposte ipotecarie e catastali	Euro 200	Euro 50

[2] L'imposta di registro in misura fissa si applica anche in caso di conferimento di azienda agricola.

[3] Il precedente importo di euro 168 è stato così elevato dall'art. 26, comma 2, D.L. 12 settembre 2013, n. 104, convertito dalla L. 8 novembre 2013, n. 128. Ai sensi dell'art. 26, comma 3, D.L. n. 104/2013, la disposizione ha effetto dal 1° gennaio 2014 e, in particolare, "per gli atti giudiziari pubblicati o emanati, per gli atti pubblici formati, per le donazioni fatte e per le scritture private autenticate a partire da tale data, per le scritture private non autenticate e per le denunce presentate per la registrazione dalla medesima data, nonché per le formalità di trascrizione, di iscrizione, di rinnovazione eseguite e per le domande di annotazione presentate a decorrere dalla stessa data".

[4] Ai sensi dell'art. 8, della Tabella allegata al D.P.R. n. 131/1986, non comportano l'obbligo di richiedere la registrazione, ai fini dell'imposta di registro, le azioni, le obbligazioni, gli altri titoli di serie o di massa e le relative girate, oltre agli atti, documenti e registri relativi al movimento, a qualunque titolo, ed alla compravendita degli stessi titoli. Inoltre, *ex* art. 11 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, sono soggetti ad imposta di registro in misura fissa (Euro 200) gli atti pubblici e le scritture private autenticate, aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società. Nel caso in cui il contratto per la negoziazione di quote di partecipazione in società sia stipulato con scrittura privata non autenticata, l'imposta di registro in misura fissa si applica solamente in caso d'uso (art. 2 della Tariffa, Parte Seconda, allegata al D.P.R. n. 131/1986).

[5] L'art. 7 della Tabella, Allegato B, di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, come modificato dal D.L. n. 248/2007, a partire dal 31 dicembre 2007, elenca tra gli atti esenti in modo assoluto dall'imposta di bollo: le "azioni, titoli di quote sociali, obbligazioni ed altri titoli negoziabili emessi in serie, nonché certificati di tali titoli, qualunque sia il loro emittente compresi gli atti necessari per la creazione, l'emissione, l'ammissione in borsa, la messa in circolazione, la negoziazione o la compravendita di detti titoli".

[6] L'art. 37 del D.L. n. 248/2007 ha espressamente abrogato la tassa sui contratti di borsa, a partire dal 31 dicembre 2007. Il D.L. n. 248/2007 è entrato in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, in data 31 dicembre 2007 ed è stato convertito con la L. n. 31 del 28 febbraio 2008, con efficacia dal 1° marzo 2008.

[7] In caso di cessione d'azienda o di ramo d'azienda, le passività si imputano ai diversi beni, sia mobili che immobili, in proporzione del loro rispettivo valore. Nel caso in cui nel compendio aziendale siano presenti beni immobili, l'imputazione delle passività a decurtazione del valore dei medesimi, ai fini dell'applicazione dell'aliquota prevista per i trasferimenti immobiliari, vale unicamente ai fini dell'imposta di registro e non agli effetti delle imposte ipotecarie e catastali.

3. La riforma del 2003 e l'introduzione dell'art. 176, comma 3, del Tuir

Ai fini delle imposte dirette, l'art. 176, comma 3, del Tuir [8] esclude che abbia carattere elusivo il conferimento d'azienda, secondo i regimi di continuità dei valori fiscali riconosciuti o di imposizione sostitutiva, e la successiva cessione in esenzione d'imposta della partecipazione ricevuta. La *ratio* di tale norma è esplicata nella relazione allo schema del decreto legislativo recante riforma dell'imposizione sul reddito delle società: qualora il conferente alieni la partecipazione ricevuta in cambio dell'azienda conferita in condizioni di esenzione totale o parziale, "le plusvalenze sul trasferimento d'azienda vengono tramutate in plusvalenze da cessione di partecipazione con relativa monetizzazione in esenzione fiscale dei plusvalori sospesi sull'azienda conferita. In sostanza, conformemente al nuovo criterio della *participation exemption*, la cessione delle partecipazioni non è imponibile per il cedente, ma non attribuisce costi recuperabili al cessionario" [9].

L'introduzione di questa norma aveva indotto gran parte degli operatori del settore a ritenere superata la norma antielusiva in tema di imposta di registro di cui all'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 [10], confermando – anche ai fini dell'imposta di registro - che il conferimento di azienda seguito dalla **cessione della partecipazione ricevuta** costituisce un'operazione fiscalmente **non elusiva** ed equivalente alla compravendita di azienda, nonostante la prima opzione sia soggetta a minori imposte indirette. Diversamente, si verificherebbe un aperto contrasto se, nell'ambito del medesimo sistema tributario, pur se in relazione ad imposte appartenenti ad ambiti differenti, un'operazione fosse considerata lecita ai fini delle imposte sul reddito ed elusiva ai fini delle imposte indirette.

Militavano a favore di questa tesi anche altre considerazioni. In particolare, la Suprema Corte, interrogata sulla rilevanza, ai fini delle imposte sul reddito, del valore ritenuto congruo ai fini dell'imposta di registro per l'accertamento, di plusvalenze conseguenti alla cessione di azienda e riferite all'avviamento, ha ritenuto che i principi costituzionali impongano un vincolo giuridico ad un valore divenuto definitivo ai fini dell'applicazione di un altro tributo [11]. Infatti, la Corte Costituzionale [12], pronunciandosi sulla compatibilità con i principi costituzionali di uguaglianza e di capacità contributiva della possibilità che un bene subisca una diversa valutazione ai fini dell'imposta di registro e dell'Invim, ha affermato che "il principio di eguaglianza impone ... che, se il valore dello stesso immobile viene riconosciuto per ragioni obiettive nei confronti di un debitore d'imposta, esso non può essere diverso ove si tratti di un contribuente di un'altra imposta connessa e nello stesso contesto, che pur si riferisce al trasferimento dello stesso bene. Il principio della capacità contributiva esige che la medesima situazione di fatto non può che essere rivelatrice della stessa capacità contributiva e quindi dell'analogo prelievo fiscale".

In senso conforme, la Corte di Cassazione ha statuito che l'art. 97 della Costituzione impone all'Amministrazione finanziaria, in osservanza del dovere di imparzialità, una **uniforme valutazione del bene** il cui trasferimento è colpito da diversi tributi "apparendo stridente a chiunque col più elementare senso di giustizia che il medesimo bene, in un medesimo momento e contesto ... possa avere agli effetti fiscali due valori diversi, a seconda del contribuente dal quale ciascuna imposta è dovuta".

Infine, la **trasmissibilità dei principi** stabiliti in materia di imposte indirette anche alle imposte

[8] L'art. 176, comma 3, del Tuir dispone che "non rileva ai fini dell'art. 37-*bis* del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il conferimento dell'azienda secondo i regimi di continuità dei valori fiscali riconosciuti o di imposizione sostitutiva di cui al presente articolo e la successiva cessione della partecipazione ricevuta per usufruire dell'esenzione di cui all'art. 87, o di quella di cui agli articoli 58 e 68, comma 3".

[9] Nella relazione allo schema di decreto legislativo recante riforma dell'imposizione sul reddito delle società si precisa che "nel caso di esenzione totale il beneficio persiste solo laddove la plusvalenza permane in capo alla società. In definitiva, a fronte delle modifiche intervenute in materia di cessioni e conferimenti d'azienda, la rinuncia alla tassazione delle operazioni di trasferimento del reddito è attuata quando le stesse non comportino una modifica dei valori fiscalmente riconosciuti tale da influire successivamente nella determinazione dell'imponibile del reddito prodotto, restando dunque sempre consentita al contribuente una scelta diversa".

[10] L'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, dispone che l'imposta di registro "è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente".

[11] Cass. Civ., 5 dicembre 1988 (dep. il 29 marzo 1990), n. 2575; Cass. Civ., sez. trib., 27 settembre 2001 (dep. il 22 marzo 2002), n. 4117, con commento di R. Lupi, *Vincolanti i valori definiti per l'imposta di registro ai fini delle imposte sui redditi*, in "Corr. trib.", 2002, 2364.

[12] Corte Cost., 19 ottobre 1995 (dep. il 31 ottobre 1995), n. 473.

dirette e viceversa, era stata confermata anche dalla circ. n. 12/E del 19 febbraio 2008, punto 2.1., con cui l'Agenzia delle entrate ha precisato - in tema di estromissione di beni strumentali dell'impresa individuale - che il valore determinato ai fini dell'imposta di registro (ricavato utilizzando le rendite catastali rivalutate) è assunto anche per la determinazione del valore normale dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale, ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva dell'Irpef, dell'Irap e dell'Iva, nella **misura del 10%** [13].

Quanto sopra portò a ritenere una sostanziale non elusività del conferimento d'azienda e successiva cessione della partecipazione ai fini sia delle imposte dirette sia dell'imposta di registro.

4. L'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 e la recente giurisprudenza della Cassazione

L'imposta di registro è la più importante imposta d'atto del nostro ordinamento, cioè si tratta di un'imposta che, in principio, dovrebbe essere dovuta, determinata e liquidata in funzione del contenuto dell'atto.

Tuttavia, l'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, norma cardine del tributo, che riproduce il testo del corrispondente art. 19 del D.P.R. n. 634/1972, stabilisce che l'imposta di registro "è applicata secondo la **intrinseca natura** e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente".

Si rammenta che il precursore di tali disposizioni, ossia l'art. 8 del R.D. n. 3269/1923, era più generico, prevedendo che "le tasse sono applicate secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti o dei trasferimenti anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente". Questa formulazione aveva aperto discussioni in dottrina sulla natura degli effetti, se economici o giuridici, risolte dal testo della nuova norma che ha precisato trattarsi di "effetti giuridici".

Pertanto, a stretto tenore letterale, l'interprete, pur non dovendo accogliere acriticamente la mera intitolazione formale dell'atto, dovrebbe limitarsi a ricostruire la reale natura giuridica dell'atto, senza andare al di là della qualificazione civilistica mediante la ricerca di una causa reale, eventualmente portatrice di una sostanza economica diversa [14].

Ciò detto, considerato il recente orientamento della giurisprudenza in tema di funzione dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, diretto ad attribuirgli valenza di norma antielusiva nel contesto dell'impianto normativo del registro, occorre valutare se la duplice operazione di conferimento d'azienda seguita da cessione della partecipazione, pur essendo espressamente qualificata come operazione non elusiva ai fini delle imposte dirette *ex* art. 176, comma 3, del Tuir, possa:

i) essere considerata elusiva delle norme in tema di imposta di registro;
ii) essere riqualificata come operazione unitaria di cessione d'azienda, con conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale.

Infatti, la Corte di Cassazione in alcune pronunce [15], anche recenti, ha ritenuto che il conferimen-

[13] Ai sensi dell'art. 1, comma 37, della L. n. 244/2007, l'imprenditore individuale, che alla data del 30 novembre 2007 utilizza beni immobili strumentali può, entro il 30 aprile 2008, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef, dell'Irap e dell'Iva, nella misura del 10% della differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto. A tal fine, l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 12/E del 19 febbraio 2008, punto 2.1, ha puntualizzato che, ai fini della determinazione del valore normale del bene immobile strumentale, le rendite catastali devono essere rivalutate ai sensi della legge n. 662 del 1996 e maggiorate delle percentuali (rispettivamente 40% per gli immobili di categoria B e del 20% per gli altri immobili) previste, ai soli fini dell'imposta di registro, dall'art. 2, comma 45, del D.L. n. 262/2006 e dal D.L. n. 168/2004.

[14] Come è stato efficacemente sintetizzato, "se l'ufficio può e deve ricostruire, attraverso un'indagine complessiva dell'atto e delle relative clausole, la reale natura giuridica del medesimo – senza fermarsi all'intitolazione dello stesso e alla mera interpretazione letterale e senza essere vincolato da un'inesatta qualificazione operata dalle parti, e quindi dal *nomen juris* da esse attribuito all'atto – non può, invece, andare al di là della qualificazione civilistica e degli effetti giuridici desumibili da un'interpretazione complessiva dell'atto". Così, G. Marongiu, *L'elusione nell'imposta di registro tra l'abuso del "diritto" e l'abuso del potere*, in "Diritto e Pratica Tributaria", 2008, I, 1067, spec. 1079.

[15] Cass. Civ., ordinanza n. 5877 del 13 marzo 2014; Cass. Civ., ordinanza n. 6835 del 19 marzo 2013; Cass. Civ., 28 giugno 2013, n. 16345; Cass. Civ., sez. trib.; 16 aprile 2010, n. 9162; Cass. Civ., sez. trib., 23 giugno 2010 n. 15192; Cass. Civ., sez. trib., 17 aprile 2007 (dep. l'11 giugno 2007), n. 13580; in senso conforme: Cass. Civ., sez. trib., 11 ottobre 2007 (dep. il 26 novembre 2007), n. 24552; Cass. Civ., sez. trib., 14 marzo 2007 (dep. il 4 maggio 2007), n. 10273; Cass. Civ., sez. trib., 2 marzo 2005 (dep. il 30 maggio 2005), n. 11457; Cass. Civ., sez. trib., 16 aprile 2003 (dep. il 7 luglio 2003), n. 10660; Cass. Civ., 25 febbraio 2002 n. 2713; Cass. Civ., sez. trib., 4 dicembre 2001 (dep. il 25 febbraio 2002), n. 2713; Cass. Civ., sez. trib., 23 novembre 2001, n. 14900; Cass. Civ., sez. I, 5 maggio 1998 (dep. il 12 novembre 1998), n. 11424; Cass.

to d'azienda seguito dalla cessione della partecipazione ricevuta possa essere **tassato come cessione d'azienda**, con **imposta proporzionale di registro**. Ciò discenderebbe dal fatto che il conferimento d'azienda e la successiva cessione della partecipazione ricevuta sarebbero atti collegati fra loro, aventi ad oggetto, quale effetto giuridico finale, una cessione d'azienda.

In particolare, secondo la Suprema Corte [16], il criterio fissato dall'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 impone di privilegiare l'intrinseca natura e gli effetti giuridici, rispetto al titolo e alla forma apparente degli stessi, con la conseguenza che i concetti privatistici relativi all'autonomia negoziale "regrediscono di fronte alle esigenze antielusive poste dalla norma, a semplici elementi della fattispecie tributaria, per ricostruire la quale dovrà, dunque, darsi preminenza alla causa reale e complessiva dell'operazione economica, rispetto alle forme dei singoli negozi giuridici". Infatti, "il divieto di abuso del diritto [17] si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali mediante l'uso distorto di strumenti giuridici, pur se non contrastante direttamente con alcuna specifica norma" (principio affermato dalla Corte di Cassazione con riguardo ad un'effettiva cessione di masseria con fabbricato rurale, attuata mediante iniziale conferimento di azienda agricola a società, previa acquisizione delle azioni e contestuale cessione di esse alla cessionaria ed agli stessi soci in pari data e con atto separato).

Secondo questa interpretazione, l'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 è una norma **procedimentale antielusiva** [18], ai sensi della quale deve essere tassato l'effetto giuridico sostanziale dell'atto, così come desunto dall'intero procedimento negoziale, anche attraverso i negozi collegati o indiretti [19], accertando quindi se dal collegamento negoziale derivi un effetto ulteriore, che superi gli effetti dei negozi strumentali utilizzati, considerata "la sostanziale unitarietà del fenomeno negoziale - trattandosi di un contratto a formazione progressiva o, quantomeno, di un oggettivo collegamento strutturale e funzionale tra gli atti stipulati dalle parti" [20].

Tale orientamento postula la controversa applicabilità in ambito tributario dell'istituto civilistico dei contratti collegati [21]: l'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 "fa sì che nel caso di collegamento nego-

Civ., 2 maggio 1990 (dep. l'8 maggio 1991), n. 4994, in "*Foro it.*", 1991, I, 3380; Cass. Civ., sez. I, 13 marzo 1990 (dep. l'8 marzo 1991), n. 2466, in "*Riv. dir. trib.*", II, 1991, 497. Per un analogo orientamento più risalente, si veda: Cass. Civ., 9 maggio 1979, n. 2658, in "*Riv. dir. fin. sc. fin.*", 1982, II, 79; Cass. Civ., 3 maggio 1969, n. 1472, in "*Boll. trib.*", 1969, 1828 e Cass. Civ., 6 maggio 1969, n. 1530, in "*Giust. civ.*", 1969, I, 1670.

[16] Cass. Civ., ordinanze n. 6835 del 19 marzo 2013 e n. 5877 del 13 marzo 2014. Secondo l'ordinanza n. 5877 del 2014, "in materia tributaria, costituisce condotta abusiva l'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo elusivo del fisco, sicché il divieto di siffatte operazioni non opera ove esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta (V. pure Cass. Sentenze n. 19234 del 2012, n. 21782 del 2011). Peraltro il principio secondo cui, in forza del diritto comunitario, non sono opponibili alla Amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano "abuso del diritto", cioè che si traducano in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale, deve estendersi a tutti i settori dell'ordinamento tributario, e dunque anche all'ambito delle imposte indirette, prescindendosi dalla natura fittizia o fraudolenta della operazione stessa, essendo all'uopo sufficiente anche la mera prova presuntiva, come nella specie. Pertanto incombe sul contribuente la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti con carattere non meramente marginale o teorico, come nel caso in esame (Cfr. anche Cass. Sentenze n. 8772 del 04/04/2008, n. 25537 del 30/11/2011)". A commento di questa ordinanza, si veda: F. Dezzani-L. Dezzani, Cass., ord. n. 5877 del 3 marzo 2014 - *Riqualificazione ai fini dell'imposta di registro del conferimento di azienda, con successiva cessione della partecipazione*, in "*il fisco*", 2014, 1409. In relazione all'ordinanza n. 6835 del 2013, si veda: F. Dezzani-L. Dezzani, *Conferimento di azienda e successiva cessione della partecipazione: operazione elusiva ai fini dell'imposta di registro*, in "*il fisco*", 2013, 2521 e F. Gallio, *Riqualificazione del conferimento di azienda e della successiva cessione di partecipazioni come contratto di cessione di azienda*, in "*il fisco*", 2013, 2311.

[17] La Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con le sentenze n. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008, ha ritenuto applicabile nel nostro ordinamento il principio di origine comunitaria noto come "divieto di abuso del diritto", che secondo la Suprema Corte sarebbe applicabile in diretta derivazione dall'art. 53 della Costituzione.

[18] Cass. Civ., sez. trib., 2 marzo 2005 (dep. il 30 maggio 2005), n. 11457; Cass. Civ., sez. trib., 16 aprile 2003 (dep. il 7 luglio 2003), n. 10660 e Cass. Civ., sez. trib., 4 dicembre 2001 (dep. il 25 febbraio 2002), n. 2713. L'art. 20 del Decreto 131 comporta che "nell'imposizione del negozio, deve attribuirsi rilievo preminente alla sua causa reale ed alla effettiva natura regolamentare degli interessi realmente perseguita dai contraenti".

[19] Cass. Civ., sez. trib.; 16 aprile 2010, n. 9162; Cass. Civ., sez. trib., 4 dicembre 2001 (dep. il 25 febbraio 2002), n. 2713. Oggetto dell'imposta di registro, genericamente e formalmente individuata dall'art. 1 del Decreto 131 negli atti soggetti a registrazione o volontariamente presentati per la registrazione, "sono sostanzialmente gli effetti giuridici di tali atti".

[20] Cass. Civ., sez. trib., 23 giugno 2010, n. 15192.

[21] Cass. Civ., sez. trib., 16 aprile 2003 (dep. il 7 luglio 2003), n.

ziale l'intrinseca natura e gli effetti giuridici siano accertati, considerata l'unitarietà della causa, tenendo conto di tutti gli atti collegati"[22]. Quindi, in caso di incorporazione in documenti diversi di dichiarazioni negoziali miranti a realizzare, attraverso effetti giuridici parziali, un unico effetto giuridico finale traslativo, costitutivo o dichiarativo, l'atto o gli atti dovrebbero essere tassati "**in base alla natura dell'effetto giuridico finale**"[23]. Ne consegue che, sulla base di quest'interpretazione, i contratti collegati dovrebbero essere considerati unitariamente, come **unica fattispecie complessa**, posta in essere in vista del raggiungimento del medesimo scopo, diverso da quello apparentemente perseguito attraverso i singoli contratti. Si tratta, tuttavia, come meglio precisato nei successivi paragrafi, di un principio di dubbia applicazione nell'ambito dell'imposta di registro, in quanto l'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, laddove dà rilievo, ai fini dell'interpretazione, agli "effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione" esclude implicitamente che debba aversi riguardo ad elementi extratestuali.

Nel contesto così delineato va però segnalato anche un opposto orientamento giurisprudenziale della Suprema Corte[24], secondo il quale il conferimento d'azienda deve essere tassato con **imposta di registro in misura fissa**, anche qualora sia **seguito dalla cessione della partecipazione ricevuta**.

La motivazione discenderebbe dal fatto che l'imposta di registro si applica sulla base dell'intrinseca natura dell'atto e dei suoi effetti giuridici, con esclusione degli elementi estrinseci desumibili da altri atti e con irrilevanza degli eventuali scopi indirettamente perseguiti dalle parti[25]. Più precisamente, nell'interpretare l'atto[26] occorre "attenersi esclusivamente alle clausole della conven-

10660. Nessun valore può essere attribuito alla diversità dell'oggetto e di causa "per negare la ricollegabilità di due contratti ad un unico procedimento negoziale frazionato sostanzialmente elusivo di una fattispecie tributaria e per disconoscere l'efficacia degli elementi desumibili dal collegamento soggettivo, temporale e funzionale delle varie disposizioni ad evidenziare il nesso intercorrente fra le diverse prestazioni e l'unicità dell'intento negoziale".

[22] Cass. Civ., sez. trib., 23 novembre 2001, n. 14900. Secondo la Suprema Corte, l'autonomia negoziale può esplicarsi in modo da determinare atti collegati "sorretti da cause autonomamente individuabili anche se funzionalmente collegate dalla complessiva finalità dell'operazione, ed atti complessi, contrassegnati dall'esistenza di una causa unica, la quale si riflette sul nesso intercorrente fra le varie prestazioni, con intensità tale da precludere che ciascuna di esse possa essere rapportata ad una distinta causa tipica e faccia sì che tutte le prestazioni si presentino tra loro organicamente interdipendenti e tendenti al raggiungimento di un intento negoziale oggettivamente unico".

[23] Cass. Civ., sez. trib., 4 dicembre 2001 (dep. il 25 febbraio 2002), n. 2713. Secondo la Suprema Corte, per quel che riguarda l'ipotesi di frazionamento negoziale, "la pluralità degli atti che vengano compiuti per realizzare uno di quegli effetti che la legge sull'imposta di registro considera rilevante ... non priva di rilevanza il risultato di quell'*unitas multiplex*, che è data dall'insieme dei negozi collegati strutturalmente, per identità dei soggetti e dell'oggetto, e funzionalmente per il contributo parziale e strumentale che ciascuno dei negozi, che pure di succedono nel tempo, dà alla formazione progressiva di un'unica fattispecie identificabile attraverso un determinato effetto giuridico finale".

[24] Cass. Civ., sez. trib., 12 maggio 2008, n. 11769; Cass. Civ., sez. trib., 24 aprile 2001 (dep. il 22 novembre 2001), n. 14779; Cass. Civ., sez. trib., 16 febbraio 2000 (dep. il 12 maggio 2000), n. 6082; Cass. Civ., sez. I, 10 maggio 1996 (dep. il 6 settembre 1996), n. 8142; Cass. Civ., sez. I, 30 ottobre 1992 (dep. il 26 luglio 1993), n. 8364; Cass. Civ., sez. I, 2 maggio 1990 (dep. l'8 maggio 1991), n. 4994, in "Riv. dir. trib.", 1991, II, 497; Cass. Civ., 7 aprile 1988 (dep. il 17 dicembre 1988), n. 6902; Cass. Civ., sez. I, 9 gennaio 1987, n. 75; Cass. Civ., 14 marzo 1984 (dep. il 12 luglio 1984), n. 4097; Cass. Civ., 29 marzo 1983, n. 2239; Cass. Civ., sez. I, 4 maggio 1983 (dep. il 16 maggio 1983), n. 778; Cass. Civ., 9 maggio 1979, n. 2658; Cass. Civ., sez. I, 24 giugno 1975, n. 2512; Cass. Civ., 29 maggio 1971, n. 16129. In senso conforme, parte della giurisprudenza di merito: Comm. trib. prov. di Milano, Sez. III, 29 maggio 2012 n. 168; Comm. Trib. prov di Torino, 10 maggio 2012, n. 67; Comm. trib. reg. Bolzano, Sez II, 5 agosto 2011 n. 59; Comm. Trib. reg. della Lombardia, n. 137 del 2011; Comm. trib. prov. di Prato, Sez. I, 29 giugno 2011, n. 65; Comm. trib. prov. di Treviso, Sez. I, 25 gennaio 2010, n. 9; Comm. trib. prov. Treviso, sez. VII, 22 aprile 2009, n. 41; Comm. trib. prov. Roma, 8 maggio 1991 (dep. il 3 giugno 1991), in "Riv. dir. trib.", 1992, II, 171; App. Roma, 21 gennaio 1989 (dep. il 13 febbraio 1989), n. 334; Comm. trib. reg. Bolzano, 31 luglio 1988, n. 93; Comm. trib. centr., 12 novembre 1984 (dep. il 13 novembre 1984), n. 9747 e Comm. trib. centr., sez. XIX, 18 novembre 1983, n. 3578. In particolare, secondo la Comm. trib. prov. di Roma (sentenza 8 maggio 1991, dep. il 3 giugno 1991), "gli artt. 1362-1371 cod. civ. mirano ad una esatta comprensione dell'assetto di interessi che le parti hanno inteso porre in essere, ma non consentono di attribuire al contratto una causa tipica diversa da quella fatta palese dalle proposizioni formulate nell'atto".

[25] Cass. Civ., 29 marzo 1983, n. 2239.

[26] Cass. Civ., 14 marzo 1984 (dep. il 12 luglio 1984), n. 4097. Secondo l'insegnamento della Corte di Cassazione, "quando al titolo o alla forma apparente non corrispondano la intrinseca natura e gli effetti dell'atto ... non è precluso al giudice interpretare e qualificare l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto, quali si possono desumere dalla oggettività del suo contenuto e dalla ricognizione positiva e del suo significato e, quindi, accertare la simulazione che pregiudichi il diritto dell'Amministrazione alla percezione dell'esatto tributo".

zione, non essendo consentito modificarne le risultanze attraverso la considerazione di elementi intenzionali non emergenti dal documento e di fatti o atti desunti aliunde". In sede interpretativa, pertanto, il contenuto intrinseco del negozio, ossia l'intento effettivo delle parti, deve essere determinato facendo unicamente riferimento alla **dichiarazione negoziale delle parti medesime**, come esplicitata dalle clausole negoziali, anche poste in relazione fra loro [27].

Ciò comporta il principio dell'**autonoma tassazione dei contratti**, anche se collegati fra loro. In particolare, "le disposizioni che danno vita ad un collegamento negoziale, in quanto rette da cause distinte, sono soggette ciascuna ad autonoma tassazione, in quanto la pluralità delle cause dei singoli negozi, ancorché funzionalmente collegate dalla causa complessiva dell'operazione, essendo autonomamente identificabili, porta ad escludere che le disposizioni rette da cause diverse possano ritenersi derivanti, per loro intrinseca natura, le une dalle altre" [28].

Questa interpretazione è stata accolta anche dall'Agenzia delle Entrate [29], la quale ha chiarito che "in base all'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, l'imposta di registro è imposta d'atto, nel senso che il contenuto e la natura del documento da registrarsi debbono ricavarsi esclusivamente dalle clausole di esso, senza possibilità di modifiche od integrazioni in base ad elementi desunti aliunde (Cass., sez. I, n. 8364/1993; Cass., Sez. I, n. 5563/1980; Cass., sez. I, 4994/1991; Commissione tributaria centrale, sez. XX, dec. 9747/1984)".

In senso analogo si sono pronunciati l'Assonime, con le circolari n. 51 del 12 settembre 2008 (nota 28) e n. 48 del 12 marzo 1973 [30] ed il Consiglio Nazionale del Notariato, con lo studio n. 25 del 26 marzo 2004, in cui si nega che l'ufficio possa far valere il collegamento tra più atti, in quanto "la qualificazione dell'imposta di registro come imposta d'atto preclude all'ufficio l'utilizzo di elementi extratestuali nell'attività di interpretazione dell'atto assoggettato a registrazione" [31].

Ad analoga conclusione perviene l'Associazione Italiana dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili con la norma di comportamento n. 186 del 23 novembre 2012 [32].

Questa tesi è condivisa anche da una parte della dottrina [33]: essendo l'imposta di registro un'impo-

[27] Cass. Civ., 7 aprile 1988 (dep. il 17 dicembre 1988), n. 6902 e Cass. Civ., sez. I, 9 gennaio 1987, n. 75. Secondo la Corte di Cassazione "l'unico limite è costituito dalla circostanza che tale interpretazione deve essere effettuata con esclusivo riferimento all'atto da registrare e senza riferimento ad elementi estrinseci. Non è precluso pertanto nemmeno il ricorso al dato letterale, ove esso non risulti in contrasto con la sostanza del negozio. Infatti le clausole dell'atto da registrare devono essere valutate nella loro effettività potenziale, al fine di ricercare il concreto intento perseguito ed attuato dalle parti indipendentemente dal *nomen iuris* prescelto".

[28] Cass. Civ., sez. trib., 16 febbraio 2000 (dep. il 12 maggio 2000), n. 6082; Cass. Civ., sez. I, 10 maggio 1996 (dep. il 6 settembre 1996), n. 8142.

[29] Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 34/E del 30 marzo 2001.

[30] Secondo Assonime, ai fini della determinazione del contenuto dell'atto, "si ha riguardo agli effetti del medesimo prescindendo dal titolo o dalla sua forma apparente, si precisa quindi, per troncare qualsiasi incertezza, ... che gli effetti che caratterizzano l'atto ai fini dell'imposta di registro sono quelli giuridici e non quelli economici".

[31] Secondo il Consiglio Nazionale del Notariato si parla di imposta d'atto per sottolineare il fatto che "l'imposta colpisce l'atto e non il trasferimento; essendo tra l'altro pacificamente riconosciuto che, ai fini dell'applicazione dell'imposta, non rilevano le vicende (modificative, novative, revocatorie, ecc.) che gli effetti giuridici scaturenti dall'atto possono subire successivamente al suo perfezionamento, e addirittura non rileva la stessa nullità dell'atto (art. 38 T.U.)". In senso conforme nell'ambito del Consiglio Nazionale del Notariato, cfr. anche lo Studio n. 95/2003/T, Imposta di registro – Elusione fiscale, interpretazione e riqualificazione degli atti e lo Studio n. 170/2011/T, Sulla riqualificabilità come cessione di azienda della cessione dell'intero capitale di una s.r.l.

[32] M. Gabelli-D. Rossetti, *Norma di comportamento AIDC n. 186 del 23 novembre 2012. Conferimento d'azienda e successiva cessione delle partecipazioni: rilevano autonomamente ai fini dell'imposta di registro*, in "*il fisco*" 2013, 107; F. Gallio, *Conferimento di azienda e successiva cessione di partecipazioni ai fini delle imposte indirette*, in "*il fisco*", 2013, 808.

[33] E. Rossi, *Conferimento d'azienda e cessione della partecipazione: operazione non elusiva ai fini dell'imposta di registro*, in "*il fisco*", 2011, 6797; E. Zanetti, *Conferimento d'azienda e cessione della partecipazione tra artt. 20 e 53-bis del D.P.R. n. 131/1986 e abuso del diritto*, in "*il fisco*", 2010, 5457; P. Muccari, *Comm. trib. prov. Rimini, n. 184/02/11 dell'11 maggio 2011 - Imposta di registro applicata a operazioni di conferimento di azienda e successiva cessione delle partecipazioni*, in "*il fisco*", 2011, 4395; G. Corasaniti, *L'art. 20 del T.U. registro e gli strumenti di contrasto all'elusione: brevi spunti ricostruttivi a margine di due contrastanti pronunce della giurisprudenza di merito*, in "Diritto e Pratica Tributaria", 2010, II, 572; Parere n. 18 del 6 settembre 2011 Fondazione studi consulenti del lavoro: R. Dolce, *Conferimento di azienda e successiva cessione della partecipazione; Compravendita di azienda vs. conferimento e successiva cessione della partecipazione alla luce della recente giurisprudenza*, in "*il fisco*", 2010, 4426; A. Borgoglio, *Cessione indiretta di azienda ed elusione delle imposte d'atto*, in "*il fisco*", 2009, 2550; E. della Valle, *L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale*, in "Rass. Trib.", 2009, 375; L. Rastello, *Il tributo di registro*, Roma, 1955, 283-284; A. Uckmar, *La legge di registro*, Padova, 1958, 188; A. Berliri, *La legge di registro*, Milano, 1960, 137; A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1984,

sta d'atto [34], **non è esperibile un accertamento basato sulla riqualificazione di più atti tra loro correlati**, in ragione del risultato economico complessivo.

5. Conclusioni: come procedere sul piano operativo

Volendo trarre dalla rassegna giurisprudenziale sopra esposta delle indicazioni di utilità pratica per gli operatori, occorre prendere atto che, alla luce della più recente giurisprudenza della Suprema Corte (peraltro in contrasto con la dottrina e con l'orientamento maggioritario della giurisprudenza di merito), sussiste il rischio che il conferimento neutrale d'azienda, seguito dalla cessione della partecipazione ricevuta, sia riqualificato dall'Ufficio del registro quale cessione d'azienda, con conseguente **tassazione proporzionale ai fini dell'imposta di registro**.
Appare infatti evidente che l'imposta di registro, nell'interpretazione della Suprema Corte, stia in parte perdendo la storica natura di imposta d'atto, lasciando maggiormente spazio a interpretazioni sulla base di "**causa reale e complessiva degli atti**" e di "**interessi realmente conseguiti**".
Come descritto in precedenza, il nuovo orientamento della Cassazione non è condivisibile, ma gli operatori di settore si devono muovere in un contesto dove Ufficio del registro (l'ente impositore) e Corte di Cassazione (giudice di ultima istanza) sembrano concordi nel ritenere che l'operazione descritta possa – **a certe condizioni** - essere riqualificata come cessione diretta dell'azienda. A ciò si aggiunga che la riqualificazione operata dall'Ufficio produce un aggravio di costi per il contribuente, in quanto comporta non solo il recupero delle imposte ritenute dovute, ma anche l'irrogazione e addebito di sanzioni, interessi e costi legali.
Ciò detto e assunto, dall'analisi di tale orientamento giurisprudenziale sembra possibile desumere alcune indicazioni operative, che si espongono di seguito.

5.1. Casistica di operazioni tassabili unitariamente

Il conferimento d'azienda seguito dalla cessione della partecipazione potrebbe essere tassato unitariamente come cessione d'azienda qualora il conferimento d'azienda fosse concretamente preordinato alla successiva cessione.
Tale fattispecie si potrebbe verificare laddove, ad esempio, nell'atto di conferimento o nei documenti e/o contratti collegati emergesse che l'intenzione delle parti fosse quella di trasferire un complesso aziendale sotto forma di partecipazioni.
È importante sottolineare che gli "**interessi realmente conseguiti**" (vale a dire, la cessione diretta dell'azienda) potrebbero emergere non solo dall'atto di conferimento o dalle delibere di conferimento o di cessione, ma anche da corrispondenza tra cedente e cessionario che si accordano per realizzare la cessione dell'azienda sotto forma di cessione di partecipazione. In altre parole, anche laddove le delibere assembleari non facessero menzione all'unitarietà dell'operazione, il collega-

76; D. Stevanato, *Cessione frazionata dell'azienda ed imposta di registro: simulazione o riqualificazione del contratto?*, in "GT Riv. giur. trib.", 1999, 758; R. Lupi, *Trasferimenti immobiliari presunti e "conferimenti occulti" nell'imposta di registro*, in "Riv. dir. trib.", 1991, II, 505; G. Zizzo, *In tema di qualificazione dei contratti ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in "Riv. dir. trib.", II, 1992, 171. In senso conforme: E. Zanetti, *Finanziaria 2008: conferimento d'azienda e cessione della partecipazione ricevuta in cambio*, in "*il fisco*", 2008, 941; *Id*. *Conferimento di azienda e successiva cessione delle partecipazioni: vantaggi fiscali conseguibili e liceità dei medesimi*, in "*il fisco*", 2007, 5427; R. Dolce, *Compravendita di azienda vs. conferimento e successiva cessione della partecipazione: analisi costi/benefici in ottica fiscale anche alla luce delle istanze antielusive emergenti in giurisprudenza*, in "*il fisco*", 2007, 5849; P. Stellacci, *Il ruolo dell'art. 20 del testo unico approvato con D.P.R. n. 131/1986 in materia di imposta di registro. Riflessioni per una ricostruzione organica della materia. Elusione ai fini dell'imposta di registro: alcuni casi esaminati e risolti in occasione dell'attività di controllo*, *cit*., 2156; C. Dominici, *Il principio tributario della tassazione in base agli effetti giuridici dei contratti*, in "GT Riv. giur. trib.", 2002, 416; F. Pedrotti, *Conferimento di ramo di azienda e successiva cessione di quote attribuite al soggetto conferente: regime tributario indiretto*, in "Boll. trib.", 2003, 1314; R. Marchetti, *La riqualificazione dell'atto soggetto a tassazione ad opera dell'ufficio del registro: l'interpretazione dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986*, in "Boll. trib.", 2002, 738; S. Donatelli-R. Lupi, *La rilevanza degli elementi extratestuali ai fini dell'interpretazione dei contratti nell'imposta di registro, commento a Cass. Civ., 23 novembre 2001, n. 14900*, in "*il fisco*", 2001; S. Fiorentino, *Riflessioni sui rapporti tra qualificazione delle attività private e accertamento tributario*, in "Rass. trib.", 1999, 1055; A. Uricchio, *Commento all'art. 20*, in "La nuova disciplina dell'imposta di registro", Torino, 1989, 179.

[34] R. Lupi, *Trasferimenti immobiliari presunti e "conferimenti occulti" nell'imposta di registro*, *cit*., critica l'affermazione, contenuta nella sentenza della Corte di Cassazione n. 2466 del 1990, secondo cui "il fondamento dell'imposta di registro sta più nel fatto che nell'atto", essendo l'imposta di registro, per sua natura, un'imposta d'atto.

mento sostanziale tra le due operazioni potrebbe essere desunto da:

- documentazione contrattuale, quale ad esempio un contratto quadro di compravendita, con la quale vengono stabilite anche le modalità tecniche della cessione;
- documentazione extra-contrattuale, quali ad esempio lettere o email tra cedente e cessionario, presentazioni di consulenti e advisors, ecc.

In tali circostanze, e al fine di prevenire un probabile contenzioso fiscale, il soggetto cessionario potrebbe valutare la cessione diretta dell'azienda (senza il previo conferimento in una società). La cessione diretta dell'azienda sarebbe addirittura più conveniente qualora la cessione non desse luogo a plusvalenze o comportasse il realizzo di minusvalenze (come spesso succede nell'attuale contesto economico deteriorato).

5.2. Casistica di operazioni tassabili come fattispecie autonome

Alla luce della recente giurisprudenza, il conferimento d'azienda e la successiva cessione della partecipazione potrebbero essere **tassati come due fattispecie autonome** (conferimento d'azienda e cessione di partecipazioni) nel caso in cui l'operazione di conferimento nascesse antecedentemente e indipendentemente alla cessione delle partecipazioni. Tale tassazione potrebbe verificarsi ad esempio nella seguente ipotesi:

- il conferimento dell'azienda viene deliberato e realizzato per motivazioni proprie aziendali (ad esempio la gestione separata di un business, efficienze gestionali, ecc.), in un periodo temporale in cui la cessione non è ancora stata né pianificata, né deliberata; considerando che la giurisprudenza in tempi recenti si è rivelata più sensibile alla valutazione delle ragioni economiche del contribuente [35], la documentazione relativa all'operazione dovrebbe dare risalto a leciti motivi di riorganizzazione aziendale e razionalizzazione delle strutture produttive coinvolte nell'operazione di conferimento e cessione;
- successivamente al conferimento d'azienda, la società conferente inizia la valutazione della possibile cessione della partecipazione, dando mandato ai consulenti per la valutazione della partecipazione e per la ricerca di potenziali acquirenti, incaricando lo studio legale per la negoziazione e stesura dei contratti, etc.
- l'*iter* esplorativo si conclude con la vendita della partecipazione (oppure con un nulla di fatto).

In tale ipotesi, non si potrebbe formare la "volontà sostanziale" delle parti di perfezionare una cessione diretta d'azienda (tassata unitariamente), in quanto al momento del conferimento mancherebbe una delle parti (l'acquirente).

[35] Cass. Civ., sez. trib., 21 gennaio 2011.

APPROFONDIMENTO

La responsabilità dell'amministratore nelle violazioni tributarie

di Laura Ambrosi

L'amministratore al ricorrere di determinate condizioni può rispondere delle violazioni della società, così come il liquidatore potrebbe rispondere con il proprio patrimonio dei debiti tributari rimasti insoddisfatti. Il decreto legislativo attuativo della Legge delega ha, tra l'altro, modificato la responsabilità dei liquidatori invertendo l'onere probatorio in capo a quest'ultimo.

1. Premessa

L'amministratore di una società, sia essa di capitali o di persone, potrebbe rispondere delle violazioni commesse dall'ente.
La iniziale stesura delle disposizioni in materia, sulla falsariga di quanto avviene nel sistema punitivo penale, prevedeva il principio della personalità e pertanto doveva essere "punito" chi aveva materialmente commesso l'illecito.
In seguito alle modifiche intervenute è stata mitigata l'applicazione di tale principio e pertanto, limitatamente agli enti con personalità giuridica, è divenuto rilevante il soggetto che concretamente ha tratto vantaggio dalla violazione commessa.
Tuttavia l'Amministrazione finanziaria interpreta restrittivamente tale disposizione così, in molti casi, secondo gli Uffici, rimane valido il principio della personalità.
Nell'ipotesi, poi, di cancellazione della società, la norma tributaria elenca tassativamente i casi in cui il liquidatore potrebbe rispondere con il proprio patrimonio dei debiti tributari rimasti inevasi. Solo al ricorrere di specifiche circostanze, quindi, l'Amministrazione può avanzare la pretesa nei confronti di quest'ultimo.
Il decreto legislativo sulle semplificazioni fiscali attuativo della legge delega n. 23/2014 [1] ha poi introdotto rilevanti novità in tema di onere probatorio sulla responsabilità dei liquidatori, le quali dovrebbero verosimilmente valere solo per gli atti "futuri".
In precedenza, infatti, l'Agenzia delle Entrate era tenuta al rispetto di precisi obblighi di motivazione in assenza dei quali il provvedimento emesso poteva essere illegittimo.
In fase difensiva quindi, occorre verificare innanzitutto il riscontro della norma rispetto alla contestazione operata dall'Agenzia e, successivamente, il corretto assolvimento dell'obbligo motivazionale.

2. Le norme

Il sistema sanzionatorio in materia tributaria è disciplinato, salvo alcune rare eccezioni, dal D.Lgs. n. 472/1997.

[1] Al momento di andare in stampa lo schema di decreto legislativo, esaminato per la seconda volta nel Consiglio dei ministri del 19 settembre 2014, è all'esame delle competenti Commissioni parlamentari per i prescritti pareri.

Le sanzioni possono essere pecuniarie, che comportano cioè il pagamento di una somma di denaro, ed accessorie, ossia consistenti in una ammenda ovvero interdizione da pubblici uffici, albi, registri, ecc.
La quantificazione della sanzione può dipendere da molteplici fattori che devono essere congiuntamente valutati.
Preliminarmente, però, è necessario identificare il responsabile, ossia il soggetto al quale va irrogata la sanzione.
La norma prevede espressamente che è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere l'illecito ed è precisato che, nelle violazioni punite con **sanzioni amministrative**, ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa.
Il D.Lgs. n. 472/1997 ha così, di fatto mutuato, dal codice penale, il cosiddetto **principio della personalità** che consiste nella riferibilità alla persona fisica delle conseguenze giuridiche della trasgressione compiuta.
La riforma del sistema sanzionatorio in campo tributario conteneva così, nella sua versione iniziale, il criterio di personalizzazione della sanzione e, conseguentemente, l'istituto del concorso nelle violazioni.
Si verificava, pertanto, che l'Amministrazione finanziaria, in applicazione di tali "nuovi" criteri ed in presenza di violazioni commesse sia da società sia da ditte individuali, ricercava l'eventuale **responsabile materiale della violazione** per irrogare a lui la sanzione.
Tuttavia, se per le imprese di piccole dimensioni la ricerca era, nella maggioranza delle ipotesi, abbastanza agevole, identificandosi nella figura dell'imprenditore ovvero del legale rappresentante l'autore materiale dell'illecito, in quelle di più rilevanti dimensioni, non di rado, nascevano dubbi in tal senso.
Nella prassi, infatti, è noto che nelle grandi realtà, molti degli obblighi previsti non sono materialmente a carico del legale rappresentante, quanto piuttosto a delle figure intermedie all'interno dell'azienda.
Si pensi a direttori amministrativi, impiegati, consulenti terzi, responsabili legali, ecc.
Ne conseguiva, quindi, che, in caso di violazioni, questi soggetti erano da sanzionare unitamente alla società o all'impresa, verificandosi certamente l'ipotesi del concorso.
Nel 2003, la L. del 7 aprile n. 80, delegando il Governo a riformare l'allora vigente sistema tributario, ha disposto il criterio direttivo secondo cui la sanzione fiscale amministrativa doveva colpire il **soggetto beneficiario della violazione commessa**.
Così, il D.L. n. 269/2003, con l'art. 7, ha introdotto la **sanzionabilità** anche delle **persone giuridiche**.
In particolare ha disposto che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.
In conseguenza di tale modifica, l'onere sanzionatorio è stato trasferito in capo ad un soggetto diverso rispetto a quello che ha effettivamente operato l'illecito, creando così una "deroga" all'originario principio della personalizzazione.
La ricerca pertanto non doveva più indirizzarsi all'esecutore materiale bensì su chi avesse realmente conseguito il beneficio.
Si pensi al caso di una violazione tributaria commessa da una srl, ad esempio per indebite deduzioni.
Il fatto, materialmente, può essere stato compiuto dall'amministratore o comunque da una persona fisica, che ha potuto decidere le opportune scritture nel bilancio e nella relativa dichiarazione presentata ai fini fiscali, per ridurre la base imponibile.
La norma, così come formulata prima della modifica del 2003, avrebbe sanzionato la persona fisica che materialmente aveva commesso la violazione.
La nuova disposizione, invece, traslando la sanzione sul soggetto che ne ha tratto l'effettivo vantaggio (società), prevede l'irrogazione direttamente a carico della società, a prescindere dunque dall'eventuale esecutore materiale.
Il beneficio fiscale, infatti, inteso come le minori imposte conseguenti al minor imponibile dichiarato, nell'esempio richiamato, sono esclusivamente a vantaggio dell'ente.
Il Legislatore, dunque, ha inteso sanzionare il soggetto che ha effettivamente tratto il beneficio dalla violazione commessa e non chi ha adottato il comportamento illecito [2].
In proposito, va segnalato che l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 28/E del 2004, ha interpretato restrittivamente l'art. 7 del D.L. n. 269/2003.

[2] Per un approfondimento si segnala S. Capolupo, *Sanzioni amministrative tributarie: l'abolizione (parziale) del principio della personalità*, in "*il fisco*" n. 28/2004, pag. 4275.

In buona sostanza, l'Agenzia esclude la sanzionabilità dell'esecutore materiale dell'illecito solo ove questo sia amministratore, dipendente ovvero il legale rappresentante.
Per l'Amministrazione finanziaria, infatti, la norma del 2003 non si estende alle **persone fisiche esterne** alla società, ma soltanto a quelle interne (*manager*, dipendenti, ecc.), poiché l'istituto del concorso, di fatto, non è stato abrogato.
Ne consegue, secondo questa tesi, che i soggetti diversi da amministratori, *manager*, dipendenti, ecc., possono concorrere nell'illecito e quindi essere **sanzionati personalmente** [3].
Infine, va evidenziato che dal tenore letterale della norma, la deroga del principio di personalizzazione non si applica verosimilmente alle società di persone, per almeno due ordini di ragioni.
Innanzitutto, l'art. 7 del D.L. n. 269/2003 fa espresso riferimento ai soggetti con personalità giuridica e quindi alle **società di capitali** o enti similari [4].
In secondo luogo, la citata norma è la risposta al criterio direttivo contenuto nella legge delega (n. 80/2003), secondo la quale va sanzionato chi ne ha tratto l'effettivo beneficio.
Nelle società di persone, vige naturalmente il regime di tassazione per trasparenza e pertanto l'eventuale risparmio di imposta rimane in ogni caso a vantaggio delle persone fisiche, autrici della violazione.
In conclusione, dunque, l'amministratore della società potrebbe rispondere della sanzione, eventualmente anche in **concorso**, solo ove abbia tratto un effettivo vantaggio dall'illecito commesso.
Va da sé, che l'atto di irrogazione deve (o dovrebbe) adeguatamente motivare in tal senso.
Occorre peraltro evidenziare che anche nell'eventuale ipotesi di concorso, non è prevista alcuna responsabilità solidale dell'amministratore con l'ente.
Ciascun "**coautore**" **della violazione**, infatti, è soggetto ad una sanzione che può anche essere diversa, atteso che nella sua determinazione va tenuto conto dell'eventuale **differente grado di responsabilità** [5].
Non esiste dunque un obbligo solidale tra tutti i soggetti coinvolti, ma l'assoggettabilità di ciascuno a specifiche sanzioni [6].

3. La questione delle società estinte

Con le modifiche intervenute nel codice civile dal 2004, il nuovo art. 2495 dà la stessa valenza all'estinzione di qualunque altra vicenda societaria (la costituzione, la trasformazione, l'organizzazione dell'impresa) per la quale solo la pubblicità mediante l'iscrizione al registro, la rende opponibili a terzi.
La cancellazione produce così la **perdita della soggettività giuridica** ed esclude, da quel momento, diritti e doveri in capo alla società, a prescindere dall'eventuale esistenza di rapporti non definiti.
La tutela dei terzi creditori è rimandata così nei

[3] La rigida interpretazione dell'Amministrazione riguardo ad una possibile ricaduta delle sanzioni in capo alla persona fisica che ha agito in concorso con l'ente, potrebbe avere pesanti conseguenze su terzi soggetti "esterni" alla società.
Primo tra tutti il professionista, cui potrebbe imputarsi il concorso, anche con dolo o colpa grave, per le violazioni contestate alla società sua assistita.
Tuttavia, l'interpretazione dell'Amministrazione conduce ad una sorta di discriminazione rispetto al rapporto di lavoro instaurato tra società/ente e persona fisica, poiché si penalizzerebbe, in modo del tutto ingiustificato ed irrazionale, il rapporto di lavoro autonomo.
Occorre peraltro rilevare che così facendo si sanzionerebbe un soggetto (il professionista) che, verosimilmente, è più estraneo ai fatti illeciti compiuti dalla società, rispetto ad un soggetto interno all'ente.
Ad ogni buon fine, perché scatti il concorso, va verificato il reale ruolo attivo e quindi se il consulente sia stato l'ispiratore dell'operazione, cioè se l'abbia ideata, programmata e confezionata per il proprio cliente ovvero se ne abbia studiata l'ipotesi - suggerita da altri - e, quindi, espresso un parere positivo sulla fattibilità.
L'analisi del concorso del professionista, poi, non può (e non deve) prescindere dall'esistenza del vantaggio fiscale.
Un approfondimento sul tema è stato affrontato da S. Mecca e S. Sereni, *Escluso il concorso del consulente per violazione commessa a vantaggio esclusivo della persona giuridica*, in "*il fisco*" n. 17/2012, pag. 2715.

[4] Si veda anche M. Meoli, *Riferibilità delle sanzioni amministrative tributarie agli enti con personalità giuridica*, in "Pratica Fiscale e Professionale" n. 28/2004, pag. 27.

[5] Quando, infatti, più persone concorrono in una violazione, a ciascuna di esse può essere irrogata una sanzione. Per la sussistenza del concorso in ambito tributario è necessario che contemporaneamente vi sia:
a) una pluralità di soggetti agenti;
b) la realizzazione di una fattispecie illecita;
c) il contributo di ciascun soggetto alla realizzazione dell'illecito;
d) la consapevolezza di ciascuno di partecipare o concorrere all'illecito.

[6] La circostanza non va infatti confusa con le violazioni legate ad adempimenti cui sono obbligati in solido più soggetti, per i quali è irrogata una sola sanzione ed il pagamento da parte di uno libera tutti gli altri solidalmente coinvolti.

confronti dei soci fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse e nei confronti dei liquidatori se il mancato pagamento è dipeso da loro colpa.
Da ciò deriva che una qualunque **pretesa** relativa ad un debito della **società cancellata** può essere rivolta solo ed **esclusivamente al liquidatore** ovvero ai soci, con specifico atto motivato, non potendo questi soggetti agire in nome e per conto dell'ente, data appunto la sua inesistenza.
Tuttavia, ai fini tributari, anche secondo i principi affermati dalle Sezioni Unite [7], operano, in parallelo, le prescrizioni dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 [8], secondo il quale il liquidatore risponde in proprio quando non provvede al versamento delle imposte dovute ai fini Ires, per pagare crediti di ordine inferiore a quelli tributari o per assegnare beni ai soci senza aver soddisfatto tali crediti.
La **responsabilità del liquidatore**, quindi, sussiste quando egli destina le disponibilità della liquidazione ad altre finalità, trascurando i debiti tributari.
Le Sezioni Unite rinviano, per la comprensione della portata normativa, ai principi affermati in altra decisione [9], nella quale è spiegato che dal tenore letterale della norma la responsabilità del liquidatore c'è quando destini le disponibilità della liquidazione ad altre finalità trascurando i debiti tributari.
È però necessario che le imposte dovute siano iscritte in ruoli che possono essere posti in riscossione e, soprattutto, che ci sia la certezza che le stesse non siano state soddisfatte.
Ne deriva che solo con la contestuale esistenza di entrambe le circostanze è possibile rilevare l'inosservanza del liquidatore ai propri obblighi normativi.
Analoga considerazione vale per chi sia stato ex amministratore.
In entrambe le situazioni, comunque, si tratta di un credito dell'amministrazione non di carattere tributario, ma civilistico, fondato cioè solo sul presupposto della responsabilità gravante in capo a tali figure.
Sono responsabilità riconducibili agli artt. 1176 e 1218 c.c.
In particolare l'art. 1176 dispone che nell'adempiere l'obbligazione il debitore deve usare la **diligenza del buon padre di famiglia**. Nell'adempimento delle obbligazioni inerenti all'esercizio di un'attività professionale, la diligenza deve valutarsi con riguardo alla natura dell'attività esercitata.
L'art. 1218 dispone che il debitore che non esegue esattamente la prestazione dovuta è tenuto al **risarcimento del danno** se non prova che l'inadempimento o il ritardo è stato determinato da impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile.
Proprio per la diversa natura del credito (non tributario ma civile) non è possibile sostenere che vi sia una successione automatica e diretta del liquidatore/amministratore nei debiti della società estinta.
Non si tratta, infatti, dello stesso debito erariale della società, ma di un nuovo debito che l'Amministrazione può farsi riconoscere solo riscontrando la responsabilità in capo a questi ultimi.
La **responsabilità** è, in ogni caso, **limitata** all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza, qualora la liquidazione fosse stata eseguita in misura corretta.
In proposito va in ogni caso evidenziato che il decreto legislativo attuativo della delega sulle semplificazioni fiscali introduce la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di accertare le **società** anche **successivamente** alla **cancellazione** dal Registro delle imprese, per un periodo di **cinque anni**.
Benchè si dovranno vedere gli eventuali chiarimenti operativi della riforma, non può sottacersi che la nuova previsione non pare portare concreti benefici, quanto più ulteriori complicazioni ad amministratori, soci e liquidatori.
Innanzitutto, con la cancellazione dal registro imprese la società perde la propria personalità giuri-

[7] La Corte di Cassazione, con la decisione n. 6070 del 2013, assunta a Sezioni Unite ha affermato, in estrema sintesi, che la cancellazione dal registro imprese comporta la perdita della personalità giuridica e conseguentemente l'inesistenza dell'ente. Relativamente ai debiti, è chiarito che i soci subentrano nei rapporti debitori e creditori della società, solo in determinate circostanze ed, in ogni caso, sono loro (e soltanto loro) "la giusta parte" cui notificare gli atti. Con riguardo invece ai debiti tributari, nella sentenza pare si faccia un'espressa deroga, richiamando proprio il parallelismo dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 sottolineando quindi che in ambito tributario vigono regole differenti in aggiunta a quelle previste dall'art. 2495. Si segnala, in proposito C. Glendi, *L'estinzione delle società di capitali cancellate dal Registro Imprese al vaglio dei giudici tributari*, in "GT - Riv. giur. trib." n. 3/2014, pag. 222.

[8] Si segnala l'approfondimento A. Cissello, *Estinzione della società: responsabilità dei liquidatori ex art. 36 D.P.R. 602/1973*, in *"il fisco"* n. 31/2012, pag. 4941.

[9] Si tratta della sentenza 13 luglio 2012, n. 11968.

dica e quindi la capacità di agire o essere convenuta in giudizio.
Da ciò consegue che sebbene potrà essere **destinataria di pretese erariali**, non avrà alcun titolo per difendersi, se non attraverso il proprio rappresentante legale che, però, civilisticamente non ha alcun potere.
Superando questo aspetto forse più formale, vi è una riflessione legata al **patrimonio della società**.
Le società di capitali rispondono con il proprio patrimonio ai debiti e la norma, così come anche interpretata dalla giurisprudenza di legittimità, ha precisato che solo in caso di riscossione di un residuo attivo da parte dei soci ovvero di irregolarità operate dal liquidatore, il creditore può rivalersi su questi ultimi soggetti.
Va da sé, però, che a prescindere da quando "formalmente" si possa considerare estinta una società, in una situazione di regolarità, se il debito non è stato pagato per assenza di fondi, di certo la situazione non potrà essere diversa decorso più tempo. In altre parole, se un ente non ha versato un'imposta perché priva di liquidità o di attivo, di certo dopo cinque anni dalla cancellazione la situazione non potrà essere migliore.
Ne consegue che la norma, in termini concreti, non consentirà verosimilmente un maggior gettito, proprio perché già ora i creditori, siano essi Erario o Inps, sono già tutelati in caso di irregolarità.
Questa esagerata estensione pare piuttosto nascere dall'esigenza di sopperire all'assenza di tempestività che talvolta ha caratterizzato l'operato degli uffici.

4. La prassi adottata dall'Agenzia e l'abuso del diritto

Non di rado, l'Amministrazione finanziaria si è sempre limitata a notificare al liquidatore/ex amministratore un **atto intestato alla società**, anche se ormai estinta.
Il provvedimento riporta cioè gli estremi della società ed i dati del liquidatore quasi come fosse ancora il rappresentante legale dell'ente.
Tuttavia, un atto con tali caratteristiche non rispondeva alle previsioni normative che potevano far scattare la responsabilità sussidiaria, oltre che essere, di fatto, inoppugnabile dal liquidatore stesso.
Infatti, data l'inesistenza della società (quale conseguenza della cancellazione dal registro imprese), non esiste alcun soggetto che possa legittimamente rappresentare in un giudizio l'ente e pertanto il ricorso, eventualmente proposto dal liquidatore, è passibile di inammissibilità.
La Cassazione, in proposito [10], ha affermato che è inammissibile il ricorso proposto dall'ex liquidatore della società cancellata e, in ogni caso, può essere ammissibile unicamente per la rilevabilità d'ufficio della **nullità dell'atto**.
In altre parole, secondo i giudici di legittimità, l'atto non poteva essere emesso a nome di una società inesistente (perché cancellata dal registro imprese) e, quindi, anche ove non fosse impugnato dall'ex liquidatore non avrebbe prodotto alcuna conseguenza, atteso che alcuna esecuzione forzata sarebbe stata possibile nei confronti di una **società** "**inesistente**".
Tuttavia, non potendosi negare il diritto di difesa al soggetto che riceve un provvedimento dal quale, benchè in astratto, potrebbe conseguirgli un pregiudizio, il ricorso deve essere considerato ammissibile solo ed esclusivamente per la dichiarazione di nullità dello stesso [11].
Circostanza, questa, tra l'altro, che il Collegio ha precisato possa essere rilevabile d'ufficio, non essendo necessario che sia sollevata dal ricorrente.
In altra pronuncia [12] era stato chiarito che quando l'Amministrazione fiscale vuole agire nei confronti del socio o liquidatore, è tenuta a provare la sussistenza dei requisiti previsti dalla legge per la responsabilità di cui al citato art. 36.
E ancora è stato precisato anche recentemente [13] che è nullo l'accertamento notificato all'ex liquidatore della società cancellata, perché quest'ultimo è persona inidonea a ricevere l'atto.
A seguito della cancellazione, il liquidatore, infatti, non può più avere la rappresentanza della società e risponde solo dei debiti rimasti insoddisfatti per sua colpa.
Vi è infine da segnalare che l'Amministrazione potrebbe disconoscere gli effetti della liquidazione laddove ravvisasse l'**abuso del diritto**.

[10] Cass., Ord. n. 28187 del 2013.

[11] Si segnala l'approfondimento F. Marrucci, *È nulla la cartella di pagamento notificata ad una società cancellata e, in ogni caso, l'ex liquidatore è legittimato a proporre ricorso*, in *"il fisco"* n. 4/2014, pag. 391.

[12] Cass. n. 11968 del 2012.

[13] Cass. n. 4156 del 2014.

Si tratta, infatti, di uno strumento immediatamente utilizzabile per incidere e aggredire il patrimonio degli amministratori, dei liquidatori e dei soci delle società di capitali che abbiano posto in essere operazioni sostanzialmente - ed elusivamente - volte a sottrarre in tutto o in parte il patrimonio aziendale della persona giuridica.
Si pensi ad esempio al trasferimento della sede di una società dall'Italia all'estero: ove l'Amministrazione ravvisasse una condotta elusiva, sarebbe autorizzata a procedere direttamente nei confronti dell'amministratore o dei soci.
Così come se fossero state adottate operazioni liquidatorie "elusive", volte cioè a sottrarre garanzie all'Erario, l'Agenzia potrebbe procedere direttamente sul liquidatore.
In altre parole, laddove gli Uffici rilevassero un "abuso del diritto" nelle operazioni compiute dalla società, potrebbero agire direttamente nei confronti del liquidatore, dell'amministratore ovvero dei soci.
Bypassando dunque la questione della notifica all'ente estinto, per la quale sarebbero necessari sforzi di indagine e di motivazione, gli Uffici possono porvi rimedio aggredendo direttamente le persone fisiche, in luogo dell'ente, attraverso l'abuso.
Va detto poi che di sovente i liquidatori delle società sono professionisti che non hanno alcuna intenzione di favorire (tantomeno commettere) eventuali condotte illecite, dalle quali peraltro non otterrebbero alcun beneficio.

5. La responsabilità del liquidatore con il decreto semplificazioni

Con il decreto semplificazioni, attuativo della legge delega, è prevista la modifica del comma 1 dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973.
In particolare viene introdotto un esplicito **onere probatorio a carico del liquidatore**.
La nuova norma, infatti, prevede che i liquidatori che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari.
Il Legislatore ha così voluto sgravare dell'onere probatorio l'Amministrazione, evidentemente favorendo il recupero di imposte erariali rimaste inevase.
Va evidenziato che il decreto prevede che dall'entrata in vigore delle disposizioni non discendono obblighi di dichiarazione nuovi o diversi rispetto a quelli vigenti.
È verosimile dunque che si tratti di un vero e proprio spartiacque tra passato e futuro, con conseguemte applicazione delle nuove disposizioni solo per gli atti notificati successivamente all'entrata in vigore della norma.
In proposito va segnalato che nella relazione tecnica del decreto è espressamente indicato che attualmente (e quindi prima dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni) "l'Agenzia delle Entrate è tenuta, sulla base dell'interpretazione fornita dalla giurisprudenza di legittimità delle previsioni dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, a dimostrare il presupposto della responsabilità di detti soggetti". Tale affermazione può certamente agevolare l'eventuale difesa per gli atti ante modifica.

6. La possibile difesa [14] degli atti *ante* riforma

Nell'ipotesi in cui l'amministratore/liquidatore ha ricevuto un provvedimento dall'Agenzia delle Entrate, è necessario verificare la **validità dell'atto** alla luce della normativa e dell'interpretazione che ne è stata data.
Occorre innanzitutto riscontrare, l'**assolvimento dell'obbligo motivazionale** dell'Ufficio nell'atto impositivo, ove previsto.
Laddove fosse notificato un atto di irrogazione sanzione in forza del principio di personalità, è innanzitutto fondamentale verificare se ed in che misura l'amministratore è stato identificato quale **autore materiale della violazione** commessa.
Dinanzi poi ad una società di capitali, l'art. 7 del D.L. n. 269/2003 prevede espressamente che la sanzione sia a carico dell'ente che ha conseguito il beneficio dall'illecito.
Va da sé quindi che in tale ipotesi, nell'atto notificato, dovrebbe emergere il perché l'Ufficio ha ritenuto di derogare tale prescrizione ed eventual-

[14] Per gli atti notificati prima dell'entrata in vigore del decreto semplificazione è verosimile che le nuove disposizioni non si applichino. In particolare il nuovo decreto ha introdotto un esplicito onere probatorio in capo al contribuente e conseguentemente una presunzione in favore dell'Amministrazione.

mente in che misura l'amministratore ne ha tratto beneficio.
Medesime considerazioni sono necessarie qualora l'atto è notificato per irrogare la sanzione nell'ipotesi di concorso.
Infatti, è verosimile che dal provvedimento debbano evincersi i termini del **concorso della persona fisica** rispetto all'**ente con personalità giuridica**.
L'atto all'ex liquidatore di una società estinta, invece, se notificato *ante* riforma, deve contenere l'indicazione delle circostanze dalle quali emerge la **consapevolezza del liquidatore** stesso dell'esistenza del debito tributario.
È necessario, così, che l'Ufficio indichi gli elementi che la dimostrerebbero, oltre che le ragioni secondo cui le operazioni liquidatorie compiute avrebbero privilegiato altri creditori. L'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, ante modifica dispone, in ogni caso, che la responsabilità è limitata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza, qualora la liquidazione fosse stata eseguita in misura corretta.
Inoltre, qualora sia ventilata un'**ipotesi di abuso** del diritto, questa va dettagliatamente **circostanziata**, dovendo così risultare in che misura le operazioni compiute fossero, in realtà, finalizzate alla distrazione del patrimonio sociale.
È opportuno che il liquidatore ed il contribuente in genere, rilevi la sconvenienza delle possibili alternative rispetto al comportamento adottato ovvero la convenienza (non fiscale) delle operazioni eseguite.
È verosimile che in assenza di queste motivazioni, ovvero qualora siano genericamente indicate senza alcuna specifica che consenta di comprendere la fondatezza della pretesa, l'**atto** possa ritenersi **viziato per carenza ovvero assenza di motivazione**, in violazione dell'art. 7 dello Statuto ovvero art. 3 della L. n. 241/1990.

APPROFONDIMENTO

La valorizzazione doganale di *intangibles* e *knowledge assets* e il loro trattamento ai fini Iva

di Benedetto Santacroce (*) ed Ettore Sbandi (**)

La valorizzazione doganale delle merci si pone come un elemento di carattere componibile, costruito su una base fissa, il valore di fattura, incrementato di volta in volta di una serie di costi sostenuti dall'importatore. Tra questi, rivestono un ruolo particolare i c.d. *intangibles*, elementi immateriali che, a determinate condizioni, ove incorporati nelle merci importate o necessari per la produzione delle stesse, debbono essere aggiunti al valore di fattura, innalzando la base imponibile per l'applicazione dei diritti di confine. Il tema, stante la sua difficoltà interpretativa ed applicativa, ha trovato nel tempo una relativamente modesta attuazione, ma attualmente si presenta come un elemento di sicuro interesse - oltre che di rischio - per tutti gli operatori comunitari.

1. Gli elementi da addizionare al valore di transazione e la disciplina di *intangibles* e *knowledge assets*

L'esatta determinazione del valore doganale delle merci costituisce un principio di straordinaria importanza nell'ambito del corretto svolgimento degli scambi internazionali, ponendosi come base primaria per il **calcolo dei diritti doganali** che le autorità di controllo sono tenute a riscuotere, nonché come uno degli elementi fondamentali dell'accertamento tributario per quanto attiene alla fiscalità di confine.

La valorizzazione delle merci in dogana, peraltro, si configura come un **complesso processo di costruzione** dove gli importatori comunitari sono tenuti ad analisi sempre più puntuali e rigorose.

L'art. 29 Reg. Ce n. 2913 del 1992, recante il Codice doganale comunitario (CDC), sancisce infatti il principio cardine del valore in dogana, per cui "il valore in dogana delle merci importate è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità, previa eventuale rettifica effettuata conformemente agli artt. 32 [elementi che concorrono alla formazione del valore [1], *N.d.A.*] *e* 33 [elementi che non concorrono alla formazione del valore, *n.d.A.*]".

Con l'adozione di questo principio, la Comunità si pone in linea con l'orientamento già assunto in se-

(*) Professore presso l'Università Niccolò Cusano e Avvocato in Roma e Milano.

(**) Avvocato in Roma.

[1] Debbono essere aggiunti al valore di transazione, ossia il prezzo pagato o da pagare per le merci importate: a) i seguenti elementi, nella misura in cui sono a carico del compratore ma non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci: i) commissioni e spese di mediazione, escluse le commissioni di acquisto (come tali sono intese le somme versate da un importatore al suo agente per il servizio da questi fornito nel rappresentarlo al mo-

de internazionale, confermando in pieno gli Accordi WTO e WCO [2] a mezzo dei quali, almeno ad oggi, si è definitivamente scelta la strada dell'identificazione del valore in dogana, previo aggiustamento, con il **valore di fattura** (meglio, di transazione), ossia con il **prezzo pagato o da pagare** per la merce [3]. È questo il principio cardine in tema di valore, il fulcro dai cui parte, si basa e, per così dire, si costruisce ogni dichiarazione doganale ed ogni eventuale attività di accertamento e contestazione da parte dell'autorità competente ai controlli.
Si è detto, però, che esistono molti elementi che debbono essere addizionati al valore di transazione - alcuni di agevole interpretazione (si pensi alle spese di trasporto sostenute dall'importatore), altri meno (si pensi alle commissioni ed alle spese di mediazione, addizionabili solo in alcuni casi [4]) - e, tra questi, si annoverano una serie di elementi qualificabili con l'ormai comune espressione di ***intangibles*** o ***knowledge assets***, elementi immateriali o comunque derivanti da attività intellettuale che costituiscono un **valore aziendale** (il cd. **capitale intellettuale**) spesso decisivo.

mento dell'acquisto delle merci da valutare); ii) costo dei contenitori considerati, ai fini doganali, come formanti un tutto unico con la merce; iii) costo dell'imballaggio, comprendente sia la manodopera che i materiali; b) il valore, attribuito in misura adeguata, dei prodotti e servizi qui di seguito elencati, qualora questi siano forniti direttamente o indirettamente dal compratore, senza spese o a costo ridotto e siano utilizzati nel corso della produzione e della vendita per l'esportazione delle merci importate, nella misura in cui detto valore non sia stato incluso nel prezzo effettivamente pagato o da pagare: i) materie, componenti, parti e elementi similari incorporati nelle merci importate; ii) utensili, matrici, stampi ed oggetti similari utilizzati per la produzione delle merci importate; iii) materie consumate durante la produzione delle merci importate; iv) lavori d'ingegneria, di studio, d'arte e di design, piani e schizzi, eseguiti in un Paese non membro della Comunità e necessari per produrre le merci importate; c) i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare. In proposito, si specifica che sono però escluse dal valore in dogana le spese sostenute dall'acquirente per il diritto di riproduzione delle merci importate e i pagamenti effettuati dal compratore come contropartita del diritto di distribuzione o di rivendita delle merci importate non sono aggiunti al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importare se tali pagamenti non costituiscono una condizione della vendita, per l'esportazione, a destinazione della Comunità, delle merci qui importate; d) il valore di ogni parte del prodotto di qualsiasi ulteriore rivendita, cessione o utilizzazione delle merci importate spettante direttamente o indirettamente al venditore; e) in ultimo: i) le spese di trasporto e di assicurazione delle merci importate e ii) le spese di carico e movimentazione connesse col trasporto delle merci importate, fino al luogo d'introduzione delle merci nel territorio doganale della Comunità.

Questi elementi sono spesso acquistati dagli importatori in via parallela alle merci oggetto della compravendita internazionale (ma sempre a queste collegati e riferiti) e/o sono necessari per produrre le merci oggetto di una o più operazioni doganali di importazione, spesso configurando addirittura un valore che va ben oltre il prezzo del semplice materiale importato.
Il valore doganale, dunque, intende in molti casi apprezzare l'esistenza di questi apporti, in molti casi - spesso con effetti dirompenti per gli importatori - ponendoli in concorrenza con il **valore di transazione**, aumentando la base imponibile in relazione alla quale applicare la fiscalità di confine, ossia i dazi e la connessa Iva all'importazione.

2. Le condizioni di valorizzazione degli apporti nella disciplina UE

L'art. 32 del CDC impone l'inclusione nel valore in dogana delle spese, sostenute dall'importatore, per lavori d'ingegneria, di studio, d'arte e di

[2] Cfr. Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade – GATT.

[3] L'art. 144 del Reg. CE n. 2454 del 1993, recante le Disposizioni di Attuazione del Codice doganale (DAC) dispone che "1. Nel determinare, a norma delle disposizioni dell'articolo 29 del codice, il valore in dogana di merci il cui prezzo non sia stato effettivamente pagato al momento da prendere in considerazione per la determinazione del valore in dogana, detto valore viene, in generale, basato sul prezzo da pagare a titolo di saldo in tale momento. 2. La Commissione e gli Stati membri si consultano in seno al comitato in merito all'applicazione del paragrafo 1". L'art. 146 delle DAC, poi, stabilisce che "quando il prezzo effettivamente pagato o da pagare ai fini dell'articolo 29, paragrafo 1 del codice comprende un elemento corrispondente ad un'imposta nazionale applicabile nel Paese di origine o di esportazione alle merci in questione, tale importo non viene incorporato nel valore in dogana a condizione che si possa dimostrare in modo soddisfacente all'autorità doganale interessata che le merci in questione sono state o saranno esentate dal pagamento dell'imposta a beneficio dell'acquirente. L'Allegato 23 delle DAC, invece, dispone che "per prezzo effettivamente pagato o da pagare si intende il prezzo delle merci importate. Non rientrano pertanto nel valore in dogana i trasferimenti di dividendi e gli altri pagamenti fatti dal compratore al venditore e che non si riferiscono alle merci importate".

[4] Cfr. B. Santacroce ed E. Sbandi, *Le spese per commissioni e mediazioni: ipotesi di inclusione nel valore delle merci in dogana*, in "L'IVA" n. 11/2011, pag. 39 e S. Armella e G. Persico, *Commissioni all'acquisto e alla vendita e valore doganale della merce*, in "L'IVA" n. 1/2013, pag. 53.

design, piani e schizzi, eseguiti in un Paese non membro della Comunità [5] e necessari per produrre le merci importate [6].

Come spesso accade nella disciplina sul valore doganale [7], si tratta anche qui di una disposizione di ampia portata che però, contrariamente a quanto potenzialmente derivante da una sua piena applicazione, ha trovato nel tempo una relativamente modesta attuazione [8], stanti anche le difficoltà per l'importatore di individuare con esattezza tali spese e, di contro, per la dogana di accertarle con precisione.

Tuttavia, la norma ha un raggio di azione oggettivamente assai vasto e rischioso per l'importatore, ben potendo l'amministrazione doganale, ad esempio, richiedere a quest'ultimo per finalità di tassazione la **prova** (es. contratti o altri accordi documentali) **delle spese** da questi sostenute per lavori di progettazione e *design* sui beni oggetto di importazione (è il caso, ad esempio, dell'importatore di mobili dagli USA che, per una determinata linea di prodotti di alta fascia di mercato, ha commissionato i relativi disegni ad uno studio di *design* americano, diverso dal produttore delle merci) o le spese per la progettazione di matrici e stampi per linee produttive speciali, ovvero, ancora, per le formule o ricette necessarie per la produzione delle merci presentate per l'importazione nell'UE.

Le difficoltà sopra cennate in ordine alla determinazione di queste spese sono state comunque recepite dal legislatore comunitario che ha innanzitutto richiesto che "i valori da aggiungere per gli elementi specificati all'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto iv), devono basarsi su **dati oggettivi e quantificabili**" [9]. A dire il vero, però, è questa un'espressione per molti versi tautologica: l'intero impianto normativo in materia di valore, infatti, è basato sui principi di **precisione e determinatezza nel calcolo** da presentare in dogana, anche se non può non evidenziarsi la cura del Codice su una materia di per sé estremamente sfuggente [10].

Prosegue poi l'Allegato 23 delle Disposizioni di attuazione rendendo più chiaro il proposito della norma comunitaria che, nella sua interpretazione, deve essere fondata sul massimo criterio di efficacia ed efficienza: "al fine di ridurre al minimo, per il dichiarante e per l'autorità doganale, il lavoro connesso con la determinazione dei valori da aggiungere, sarebbe opportuno utilizzare, nella misura del possibile, i dati immediatamente disponibili nel sistema di scritture commerciali del compratore". Si tratta di una disposizione rivolta alla fase operativa, da considerarsi però sia nella fase patologica dell'accertamento, sia (con maggior attenzione) nella fase fisiologica dell'analisi dei flussi e dei processi aziendali, in un'ottica di prevenzione che abbia carattere totale e assorbente sfumature in materia di valorizzazione delle merci in dogana quali quelle in commento.

---

[5] Cfr. Conclusione n. 3 del Doc. Taxud 800/2002.

[6] Sono tuttavia escluse, a norma dell'art. 155 delle Disposizioni di Attuazione, le spese di ricerca e il costo degli schizzi preliminari di design.

[7] Il vigente Codice Doganale Comunitario - CDC (Regolamento CE n. 2913 del 12 ottobre 1992) disciplina la materia del valore in dogana agli articoli da 28 a 36, fornendo gli elementi essenziali di tassazione e riprendendo pressoché pedissequamente il dettato delle regole in ambito WTO – GATT in materia di valore. La posizione del Codice Doganale, poi, è integrata da una serie di disposizioni attuative di dettaglio, anch'esse di rango primario, previste dal Reg. CE n. 2454 del 2 luglio 1993 (Disposizioni di Attuazione del Codice - DAC) e dai relativi Allegati. Preme ora precisare che, con il Regolamento UE n. 952 del 10 ottobre 2013, l'Unione Europea ha finalmente varato il Nuovo Codice Doganale dell'Unione (CDU) che disciplina il valore in dogana agli artt. da 69 a 76, in sostanziale replica delle disposizioni già vigenti nel Codice Doganale Comunitario e di diretta conferma dei sistemi WTO/WCO. Il valore, nel nuovo CDU, è però definito con una formula rinnovata nella forma che stabilisce che "la base primaria per il valore in dogana delle merci è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato. Il prezzo effettivamente pagato o da pagare è il pagamento totale che è stato o deve essere effettuato dal compratore nei confronti del venditore, o dal compratore a una terza parte, a beneficio del venditore, per le merci importate, e comprende tutti i pagamenti che sono stati o devono essere effettuati, come condizione della vendita delle merci importate". A questo principio fanno poi seguito le norme sugli elementi da addizionare al valore di transazione, le ipotesi in cui questo può non essere accettabile, nonché gli elementi che invece non debbono essere aggiunti. Tuttavia, il nuovo Codice Doganale dell'Unione non è ad oggi applicabile in quanto si è in attesa delle relative Disposizioni di Attuazione (DAC).

[8] In giurisprudenza, almeno a livello nazionale, sono ancora relativamente pochi i casi in cui sono stati sanciti principi utili o innovativi per la definizione dei contorni della materia, contrariamente a quanto accaduto in tema di corrispettivi e diritti di licenza, inclusi nel valore doganale nei casi in cui il loro pagamento condiziona la compravendita internazionale delle merci ed oggetto, ad oggi, di un aspro dibattito in giurisprudenza e dottrina, non risolto dalle pochissime e per molti versi non risolutive note e circolari dell'Amministrazione.

[9] Allegato 23 DAC.

[10] Ad esempio, si accenna solo in questa sede al tema del criterio di calcolo degli elementi da addizionare al valore, allorquando un pagamento una tantum deve essere applicato ad un numero imprecisato di operazioni effettuate lungo un periodo di tempo molto lungo.

E ancora, è lo stesso Allegato esplicativo del valore n. 23 delle DAC che fornisce all'interprete l'esatto contenuto delle affermazioni di principio sopra riportate, fornendo in particolare esempi e casi pratici. Secondo la previsione del legislatore comunitario, "per gli elementi forniti dal compratore e da questi acquistati o noleggiati, il valore da aggiungere è il costo dell'acquisto o del nolo. Gli elementi che sono di dominio pubblico non daranno luogo a nessuna altra aggiunta salvo quella relativa al costo delle copie. I valori da aggiungere potranno essere calcolati con maggiore o minore facilità a seconda della struttura delle procedure di gestione e dei metodi contabili dell'impresa considerata. Ad esempio, può verificarsi che un'impresa, che importa diversi prodotti provenienti da più Paesi, tenga la contabilità del suo centro di progettazione situato fuori del Paese d'importazione in modo da far risultare con esattezza i costi attribuibili a un determinato prodotto. In siffatto caso, una rettifica diretta potrà essere operata, in misura appropriata, a norma dell'art. 32. D'altra parte, si può avere il caso di un'impresa che trasferisca i costi del suo centro di progettazione, situato fuori del Paese d'importazione, nelle sue spese generali senza attribuirle a prodotti determinati. In siffatti casi sarebbe possibile operare, a norma dell'art. 32, un'adeguata rettifica per quanto riguarda le merci importate, attribuendo il totale dei costi del centro di progettazione all'intera produzione che beneficia dei servizi del centro stesso e aggiungendo i costi così attribuiti al prezzo delle merci importate in funzione del numero di unità. Le variazioni delle circostanze succitate richiederanno naturalmente la valutazione di fattori diversi per la determinazione del metodo appropriato di attribuzione. Nei casi in cui la produzione dell'elemento in questione richieda l'intervento di un certo numero di paesi e sia scaglionata in un determinato lasso di tempo, la rettifica dovrà essere limitata al valore effettivamente aggiunto a tale elemento al fuori della Comunità".

La norma in trattazione, appare in ogni caso estremamente complessa e foriera di una serie di elementi che richiedono agli importatori particolari cure, specialmente nei casi in cui appaiano **maggiormente chiari e lineari i rapporti commerciali** intrapresi tra quest'ultimo ed eventuali fornitori extra UE per la prestazione di servizi di disegno, progettazione, studio o ideazione, che si aggiungono e affiancano le merci da valutare.

Quanto sopra, anche perché, come cennato, la disciplina comunitaria impone comunque che, per confluire nella base imponibile, i costi debbono essere relativi a prestazioni eseguite in un Paese non membro della Comunità e necessari per produrre le merci importate. Sono dunque esclusi gli analoghi costi sostenuti nell'Ue, esenti dall'applicazione del dazio e soggetti ai trattamenti fiscali interni.

È evidente come l'unica forma di reale tutela per gli operatori sia l'**analisi preventiva** degli elementi in questione, anche da apprezzare, sia in senso sostanziale, sia in senso operativo, **di concerto con l'autorità doganale**; solo ad esempio, la forma dell'***agreement***, sempre più in uso e, in tema di valore, sempre più estendibile, appare una efficiente forma di collaborazione tra operatori ed autorità doganale, ormai ineludibile.

In ultimo, si specifica come la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, già nella Causa C-135/77 [11], su una particolare ipotesi di *patent* connessi alla produzione, abbia parzialmente affrontato l'argomento (sentenza pressoché unica, però, nel panorama che ci occupa) sancendo in linea di principio che "il prezzo normale di una merce comprende il valore del brevetto sul procedimento qualora il procedimento tutelato vi sia incorporato inseparabilmente. Ciò avviene quando l'applicazione del procedimento costituisce il solo uso economicamente utile della merce e quando il procedimento può essere usato unicamente utilizzando detta merce".

3. Il trattamento doganale dei costi per gli *intangibles* ai fini Iva

Dopo la recente sentenza della Corte di Giustizia che ha definito il contenzioso "Equoland" (causa C-272/13), un interessante sviluppo del tema in trattazione sta nell'analisi del trattamento Iva riservato alle prestazioni di **servizi** configurabili come **da addizionare al valore di transazione**, con il tema che si estende facilmente - oltre al tema dei depositi Iva, per cui nasce - anche alla controversa questione delle ***royalties***, pure in certi casi da valorizzare ai fini doganali [12].

[11] Sentenza della Corte (Prima Sezione) del 16 marzo 1978. Robert Bosch GmbH contro Hauptzollamt Hildesheim. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Finanzgericht Hamburg - Germania. Causa 135/77.

[12] Come cennato, a mente delle disposizioni del Codice Doganale e delle relative Disposizioni Attuative, infatti, sono inclusi nella base imponibile doganale i corrispettivi e i diritti di licenza che un importatore paga ad un licenziante, anche

La sentenza della Corte di Giustizia che ha deciso il contenzioso "Equoland" ha infatti stabilito che la disciplina comunitaria in materia di Iva non consente ad uno Stato membro di chiedere il pagamento dell'imposta all'importazione qualora la medesima sia già stata **regolarizzata** nell'ambito del meccanismo dell'**inversione contabile**, mediante un'**autofatturazione** e una registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite del soggetto passivo: pertanto l'assolvimento mediante *reverse charge*" effettuato dal contribuente, pur in presenza di una irregolarità, è opponibile all'Amministrazione doganale che agisce per il recupero del tributo. In sostanza, se l'autofattura emessa a fronte di una prestazione di un servizio è stata regolarmente emessa, la stessa imposta **non può essere pretesa dalla dogana** in sede di accertamento.

Si ritiene che questo principio, ampiamente condivisibile, avrà effetti nell'ambito di un'ampia serie di temi e contenziosi che, nel tempo, hanno occupato gli operatori del diritto doganale e, tra questi, oltre al tema delle *royalties*, rientrano anche i temi generali relativi agli elementi di cui all'art. 32 CDC qui in esame.

La maggiorazione della base imponibile doganale comporta infatti l'applicazione anche dell'**Iva in dogana proprio sulle prestazioni di sevizi** che però, in quanto tali, possono essere già oggetto di apposita autofattura. Ebbene, per effetto della sentenza "*Equoland*", in ossequio al principio di neutralità dell'Iva, il non aver incluso nella base imponibile all'importazione, ad esempio, le *royalties* pagate ad un licenziante per lo sfruttamento di marchi apposti su merci fabbricate in Paesi terzi, ovvero le somme pagate per la prestazione di un servizio di progettazione, comporta l'impossibilità per l'Amministrazione di procedere al recupero dell'Iva doganale sull'incremento di valore dato dall'ammontare di tali *royalties*, se il licenziatario le avrà regolarmente autofatturate. In sostanza, l'Amministrazione è ora tenuta a verificare, prima di procedere al recupero dell'imposta, se questa è stata **autofatturata** dall'operatore, astenendosi dal recupero in caso di riscontro positivo.

Il tema, tuttavia, non può certo dirsi definito con la sola sentenza in argomento e, sempre di più, appare assolutamente necessaria una nuova presa di posizione da parte della dogana, in maniera tale che il principio della **neutralità dell'imposta** possa essere garantito non solo a posteriori, ma anche all'atto dell'espletamento delle quotidiane formalità doganali.

Solo ad esempio, necessitano ora di essere ripensati o comunque chiariti i temi dell'applicazione dell'Iva in dogana a fronte di operazioni non solo soggette ad autofattura, ma anche ad Iva interna [13]. Nel dettaglio, a livello operativo, appare davvero importante definire ora l'ipotesi in cui il diritto di licenza non è autofatturato, ma semplicemente assoggettato ad imposta dal licenziante nazionale: per un'Iva così corrisposta, e non potrebbe essere altrimenti, è necessario che la dogana illustri le **modalità operative da seguire** per non corrispondere nuovamente l'imposta in dogana, all'arrivo delle merci, in analogia peraltro con quanto già disposto per le ipotesi di lavorazioni effettuate all'estero, con l'autofattura esibita in dogana che funge da lasciapassare per non pagare due volte l'Iva [14].

Ancora, appare necessario, a questo punto, un ragionamento più esteso in tema di sanzioni, in effetti non più applicabili nel senso sin ora adottato dall'amministrazione doganale che, per un'imposta già pagata, ha sempre richiesto non solo il pagamento dell'ulteriore Iva in dogana, ma anche l'applicazione delle pesanti sanzioni previste dall'art. 303 del Testo Unico delle Leggi Doganali (TULD), di cui al D.P.R. n. 43 del 1973. Anche in materia, infatti, si è espressa la sentenza resa nella causa C-272/13 dalla CGUE, che ha innanzitutto correttamente riconosciuto la **potestà sanzionatoria degli Stati membri** in relazione ad ipotesi di irregolarità formali e sostanziali (come nei casi in cui un'imposta che avrebbe dovuto essere corrisposta all'importazione sia stata solo successivamente corrisposta, ma a tutti gli effetti, con autofattura). Per i Giudici, è legittimo per uno Stato membro, al fine di garantire l'esatta riscossione dell'Iva all'importazione e di evitare l'evasione,

laddove questo fosse estraneo al rapporto di compravendita delle merci, laddove detto pagamento si configuri come una "condizione della vendita". Sull'espressione "condizione della vendita" si è, nel tempo, accumulato un enorme contenzioso che non ha trovato una definizione né negli interventi, per la verità poco definitivi, dell'amministrazione, né nella giurisprudenza di legittimità, che non ha ancora preso posizione sul tema.

[13] Nel caso delle *royalties*, si pensi al caso del licenziante nazionale, che non può che procedere alla fatturazione applicando l'Iva.

[14] Cfr. nota dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 2011/49194 del 6 aprile 2011, nonché la circolare n. 37/E del 29 luglio 2011.

prevedere nella propria normativa nazionale sanzioni appropriate, ma tali "sanzioni non devono tuttavia eccedere quanto necessario per conseguire tali obiettivi"; di più, "al fine di valutare se una simile sanzione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tener conto, in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a penalizzare, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa" [15].

[15] Cfr. punti 33 e ss. della Sentenza resa in causa C-272/13 dalla Corte di Giustizia UE.

APPROFONDIMENTO

Raccomandazioni OCSE su economia digitale, abuso dei trattati e *transfer pricing*

di Piergiorgio Valente (*)

L'erosione della base imponibile rappresenta un rilevante rischio per l'esercizio della potestà impositiva da parte degli Stati e per l'equità dei sistemi fiscali mondiali. L'azione dell'OCSE in materia costituisce una risposta coordinata e condivisa a livello internazionale alle strategie di pianificazione fiscale aggressiva poste in essere dalle imprese multinazionali, al fine di "spostare artificialmente" i profitti in giurisdizioni caratterizzate da una fiscalità vantaggiosa. Molti sono i settori coinvolti, tra cui l'economia digitale, l'applicazione dei trattati fiscali internazionali e il *transfer pricing*.

1. Premessa

In data 16 settembre 2014, a seguito della pubblicazione di diversi *Discussion Drafts* e delle numerose consultazioni tenute nel corso degli ultimi due anni, l'OCSE ha presentato un primo "pacchetto di misure" per la prevenzione e il contrasto dell'erosione della base imponibile mediante lo spostamento dei profitti (cd. BEPS).

Nel documento "*OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Explanatory Statement – Deliverables 2014*", si illustra il primo *set* di *reports* e raccomandazioni presentati con riferimento a sette delle quindici azioni (*Actions*) previste dal *BEPS Action Plan*, approvato dall'OCSE nel luglio 2013 [1]:

- **economia digitale** (*Action 1*), con riferimento alla quale si evidenzia la necessità di un coordinamento con gli ulteriori lavori BEPS [2];
- **strumenti ibridi** (*Action 2*), i quali richiedono modifiche sia nelle legislazioni nazionali sia nel Modello OCSE, per contrastarne l'uso non appropriato [3];
- **regimi fiscali dannosi** (*Action 5*), con riferimento ai quali è necessaria una revisione dell'attuale *framework* e il rafforzamento dei requisiti di "*sostanza economica*" e "*trasparenza*" [4];
- **abuso dei trattati** (*Action 6*), con riguardo al quale è opportuno assicurare che gli Stati includano, nelle proprie convenzioni contro le doppie imposizioni, clausole che prevedano un "livello minimo di protezione" [5];

(*) *Chairman* del Comitato Fiscale della *Confédération Fiscale Européenne* (CFE).

[1] Cfr. P. Valente, *Base Erosion e Profit shifting. L'Action plan dell'OCSE*, in "*il fisco*" n. 37/2013, pag. 5744.

[2] Cfr. OCSE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 16 settembre 2014*.

[3] Cfr. OCSE, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, 16 settembre 2014.

[4] Cfr. OCSE, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, 16 settembre 2014.

[5] Cfr. OCSE, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, 16 settembre 2014.

- ***transfer pricing***, nel cui contesto sollevano criticità il trattamento dei beni immateriali (*Action 8*) [6] e i requisiti documentali (*Action 13*) [7];
- **strumenti multilaterali** (*Action 15*), per l'implementazione delle misure di contrasto al fenomeno dell'erosione della base imponibile [8].

Si riportano di seguito alcune considerazioni critiche con riferimento ad economia digitale, abuso dei trattati e *transfer pricing*, alla luce delle raccomandazioni OCSE del 16 settembre 2014.

2. Economia digitale: questioni aperte e prospettive future

Le questioni connesse alla tassazione dell'economia digitale si presentano alquanto complesse e una loro compiuta definizione richiede studi e approfondimenti da effettuarsi in un arco temporale significativo [9].
È quanto emerge dal documento "*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*", pubblicato dall'OCSE il 16 settembre 2014, il quale fornisce alcune raccomandazioni preliminari per la disciplina delle transazioni digitali, detta le linee per lo svolgimento dell'attività di studio a livello internazionale sul tema, precisando che questa sarà condotta durante tutto l'anno 2015.
Il lavoro svolto dalla *Task Force ad hoc* costituita consente di fissare alcuni principi sui quali dovrebbe essere imperniata l'attività futura.
Sul versante dell'imposizione indiretta, l'**Iva nelle transazioni cd. *business-to-consumer*** (B2C) [10] è ritenuta una "*pressing issue*" la quale richiede un intervento immediato al fine di proteggere le entrate erariali ed assicurare un *level playing field* tra fornitori esteri e fornitori nazionali.
Gli studi effettuati nel contesto dell'*Action* 7 del *BEPS Action Plan* ("*preventing the artificial avoidance of PE Status*") dovranno tenere in considerazione l'eventualità che le attività, già ritenute a carattere preparatorio o ausiliario, potrebbero non beneficiare delle eccezioni alla regola generale sulla definizione di stabile organizzazione, in quanto componenti *core* dell'attività d'impresa [11].
Non meno importante appare la caratterizzazione, secondo le vigenti disposizioni convenzionali, di determinati pagamenti effettuati nel contesto dei nuovi modelli di *business* tipici dell'economia digitale [12], in particolare i cd. ***cloud computing payments*** (inclusi i "*payments for infrastructure-as-a-service, software-as-a-service, and platforma-as-a-service transactions*") [13].

---

[6] Cfr. OCSE, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, 16 settembre 2014.

[7] Cfr. OCSE, *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, 16 settembre 2014.

[8] Cfr. OCSE, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, 16 settembre 2014.

[9] Cfr. P. Valente, *Tax planning aggressivo. Il Rapporto OCSE "Addressing Base Erosion and Profit Shifting"*, in "*il fisco*" n. 12/2013, pag. 1802; Id., *BEPS e transazioni finanziarie: erosione ed elusione internazionale delle basi imponibili*, *ivi* n. 6/2014, pag. 560; Id., *Base Erosion e Profit shifting. L'Action plan dell'OCSE"*, cit., *op. loc. cit.*; Id., *Digital economy: no ad un regime fiscale ad hoc*, in "Il Quotidiano Ipsoa" del 4 giugno 2014.

[10] "*Business-to-consumer (B2C) models were among the earliest forms of e-commerce. A business following a B2C business model sells goods or services to individuals acting outside the scope of their profession. B2C models fall into several categories, including, for example, so-called «pureplay» online vendors with no physical stores or offline presence, «click-and-mortar» businesses that supplemented existing consumer-facing business with online sales, and manufacturers that use online business to allow customers to order and customise directly.*
The goods or services sold by a B2C business can be tangible (such as a CD of music) or intangible (i.e. received by consumers in an electronic format). Through digitisation of information, including text, sound, and visual images, an increasing number of goods and services can be delivered digitally to customers increasingly remote from the location of the seller. B2C e-commerce can in many cases dramatically shorten supply chains by eliminating the need for many of the wholesalers, distributors, retailers, and other intermediaries that were traditionally used in businesses involving tangible goods" (Cfr. OCSE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, 16 settembre 2014, pag. 74).

[11] In siffatta eventualità, è da valutare se una *reasonable, administrable rule* dovrà essere all'uopo introdotta.

[12] "*The digital economy has given rise to a number of new business models. Although many of these models have parallels in traditional business, modern advances in ICT have made it possible to conduct many types of business at substantially greater scale and over longer distances than was previously possible. (...) Some of these business models may complement each other and in some cases overlap with each other (for example, payment services could be described under e-commerce or under cloud computing)*" (Cfr. OCSE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, 16 settembre 2014, pag. 73).

[13] "*Cloud computing is the provision of standardised, configurable, on-demand, online computer services, which can include computing, storage, software, and data management, using shared physical and virtual resources (including networks, servers, and applications). Because the service is provided online using the provider's hardware, users can typically access the service using various types of devices wherever they are located, provided they have a suitable Internet connection. The resources to which cloud computing customers are granted*

A livello OCSE, vi è la consapevolezza che la tempistica definita nel luglio 2013 nel *BEPS Action Plan*, così come le necessarie interazioni tra i diversi contesti di studio del progetto BEPS, potrebbero rendere poco agevole una previsione in ordine alla effettività delle soluzioni che il progetto medesimo potrà fornire alle criticità dell'economia digitale [14].

Ciò nonostante, in considerazione della rilevanza delle questioni da questa poste, la ***Task Force***, nel corso del 2015, dovrebbe:

- continuare ad analizzare le sfide di carattere fiscale della *digital economy*, procedendo eventualmente a una **ri-definizione dei dettagli tecnici relativi** alle possibili opzioni a disposizione (con particolare attenzione ai *multi-sided business models* e alla partecipazione di *users* e *consumers* nella creazione del valore);
- operare quale "**centro di competenze**" della *digital economy* per tutta la durata del progetto BEPS, con l'obiettivo di assicurare che il lavoro svolto in tutte le altre aree possa essere in grado di risolvere, altresì, le criticità poste dal settore in commento;
- verificare in che modo i risultati raggiunti negli **altri settori di studio del progetto BEPS** possano essere utilizzati per far fronte alle questioni sollevate dall'economia digitale;
- valutare l'"**incidenza economica**" **dell'Iva** e della tassazione diretta, così come il loro impatto sulle questioni poste dalla *digital economy*.

Qualora ulteriori interventi dovessero rendersi necessari nell'area dell'**imposizione diretta**, potrà risultare opportuno restringere l'ambito di applicazione delle misure eventualmente già adottate (nel contesto delle disposizioni convenzionali o della normativa nazionale) a situazioni quali quelle che coinvolgono la doppia non-imposizione del reddito derivante dalla vendita di prodotti digitali e servizi.

Ciò richiederà approfondimenti relativi al *nexus*, ai dati, ai *multi-sided business models*, alla caratterizzazione delle transazioni, alle potenziali soluzioni alle criticità poste dalla *digital economy*, con l'obiettivo di garantire che queste ultime siano "*viable and fair*", in grado di **evitare i fenomeni di doppia imposizione** e che vengano implementate senza eccessivi **costi amministrativi e di *compliance***.

L'attività svolta nelle altre aree interessate dal progetto BEPS dovrà necessariamente prendere in considerazione ed affrontare le *key features* dell'economia digitale che sollevano le maggiori preoccupazioni sul versante dell'erosione della base imponibile. Pertanto, si renderà opportuno un attento e costante monitoraggio.

3. Criticità e soluzioni in tema di abuso dei trattati

La necessità di contrastare i fenomeni di *treaty shopping e di treaty abuse* è stata ribadita dall'OCSE nel documento "*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*", pubblicato il 16 settembre 2014, con il quale la medesima organizzazione fornisce agli Stati precise raccomandazioni in materia.

Diversi sono gli approcci i quali possono essere adottati al fine di combattere i fenomeni di *treaty shopping* [15].

Un primo approccio prevede l'inclusione, nel titolo e nel preambolo di ciascuna convenzione contro le doppie imposizioni, di una **chiara statuizione** secondo cui gli Stati contraenti, nella stipula dell'accordo, hanno intenzione di evitare la creazione di "opportunità di non-imposizione o

access are not stored on a single computer. Instead, they are on many networked computers that are available to everyone who has access to that «cloud» of computing resources (which, depending on the cloud, could be a single organisation, a community of organisations, the general public, or some combination thereof)" (Cfr. OCSE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, 16 settembre 2014, pag. 80).

[14] Dato, tuttavia, l'impatto delle suindicate criticità, l'OCSE reputa fondamentale procedere nella discussione e nell'approfondimento del tema, anche in coordinamento con gli altri settori di studio, con particolare *focus* su quelle che sono state definite le "*broader tax challenges and potential options related to nexus, data, and characterisation*" dell'economia digitale, al fine di valutare in che modo l'*outcome* dell'intero progetto BEPS potrà influire sulla loro "*relevance, urgency, and scope*".

[15] Cfr. P. Valente, Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, Ipsoa, 2012, pag. 80 ss.; P. Valente, L. Davidson, L. Oster, *Usa-Paesi Bassi: una convenzione contro il "treaty shopping"*, in "Commercio Internazionale" n. 8/1994, pag. 458; P. Valente, *L'elusione nelle operazioni di riorganizzazione societaria: problemi esegetici dell'art. 10, legge 408/1990 e confronto con esperienze straniere*, in "Rivista diritto finanziario e sc. fin." n. 1/1997, I, pag. 115-147; P. Valente, *Connessione motivazionale e concatenazione esecutiva nella disciplina anti-elusione*, in "*il fisco*" n. 42/1997, pag. 12252.

di ridotta tassazione" attraverso i cd. *treaty shopping arrangements*.
Un secondo approccio suggerisce di inserire nelle convenzioni contro le doppie imposizioni una **disposizione antiabuso specifica** sul modello delle *LOB clauses* contemplate nei trattati sottoscritti dagli Stati Uniti. Tale disposizione avrebbe l'obiettivo di contrastare un numero molto elevato di situazioni di *treaty shopping*, fondate sulla natura giuridica, la proprietà e, in generale, sulle attività svolte dai soggetti residenti di uno Stato contraente.
In terzo luogo, con l'obiettivo di combattere ogni altra forma di abuso, incluse quelle forme le quali non rientrano nell'ambito di applicazione delle *LOB clauses*, dovrebbe essere prevista, in ciascuna convenzione contro le doppie imposizioni, una **norma anti-abuso generale** basata sul *principal purposes of transactions or arrangements* (cd. *principal purposes test*).
Ciascuna soluzione presenta vantaggi e svantaggi, mentre le singole disposizioni di attuazione dovrebbero essere differentemente adattate al fine di tenere conto di eventuali limiti posti dal diritto comunitario o dal diritto costituzionale interno degli Stati interessati [16].
In generale, quale requisito minimo, gli Stati dovrebbero raggiungere un accordo diretto ad includere nei trattati bilaterali una dichiarazione espressa secondo la quale è loro comune intenzione eliminare la doppia imposizione senza creare opportunità *"for non-taxation or reduced taxation (...) including through treaty shopping arrangements"* [17]. Essi inoltre dovrebbero espressamente dichiarare che intendono attuare la suindicata proposizione attraverso un **approccio "combinato"** o mediante l'adozione di una disposizione che preveda il cd. *principal purposes test* o di una *LOB clause*, eventualmente supportata da una misura in grado di contrastare i cd. *"conduit arrangements"*, non altrimenti previsti nella convenzione medesima.
La *LOB clause* suggerita dall'OCSE restringe l'ambito di applicazione delle disposizioni convenzionali, le quali generalmente interessano i soggetti residenti di uno Stato contraente. In particolare, il par. 1 della *LOB clause* prevede che un residente di uno Stato contraente *"shall not be entitled to the benefits of the Convention unless it constitutes a «qualified person»"* (secondo la definizione fornita nel paragrafo 2), a meno che i benefici convenzionali non siano applicati in virtù dei restanti paragrafi della *LOB clause* medesima.
La definizione di ***qualified person*** viene fornita facendo riferimento alla natura o alle caratteristiche delle diverse categorie di persone. In tal modo, beneficeranno delle disposizioni convenzionali tutti i soggetti i quali ricadranno nell'ambito di applicazione del suindicato paragrafo 2.
Una persona può godere dei benefici convenzionali - con riferimento ad una data categoria di reddito - nonostante non si caratterizzi quale *qualified person* nei limiti in cui il suindicato reddito sia connesso con una effettiva attività economica svolta nello Stato di residenza.
Rilevante è altresì la cd. ***derivative benefits provision***, la quale consente a determinate entità possedute da residenti di altri Stati di godere dei medesimi benefici convenzionali che questi ultimi avrebbero potuto ricevere se avessero investito direttamente nei Paesi interessati.
Rimane ferma la possibilità, per ciascuno Stato contraente, di concedere comunque i benefici convenzionali qualora l'applicazione delle disposizioni della *LOB clause* portasse ad un loro diniego.
La disposizione sul cd. ***principal purposes test*** si ispira ai principi già delineati nel Commentario all'art. 1 del Modello OCSE. Essa individua *"a more general way"* di contrastare i casi di abuso dei trattati, incluse quelle situazioni di *treaty shop-*

[16] Nei limiti in cui vengano adottate, da parte di ciascun Paese, efficaci misure antiabuso, una certa flessibilità può essere senz'altro riconosciuta nella fase di implementazione delle suindicate raccomandazioni OCSE.

[17] *"9. The terms «arrangement or transaction» should be interpreted broadly and include any agreement, understanding, scheme, transaction or series of transactions, whether or not they are legally enforceable. In particular they include the creation, assignment, acquisition or transfer of the income itself, or of the property or right in respect of which the income accrues. These terms also encompass arrangements concerning the establishment, acquisition or maintenance of a person who derives the income, including the qualification of that person as a resident of one of the Contracting States, and include steps that persons may take themselves in order to establish residence. An example of an "arrangement" would be where steps are taken to ensure that meetings of the board of directors of a company are held in a different country in order to claim that the company has changed its residence. One transaction alone may result in a benefit, or it may operate in conjunction with a more elaborate series of transactions that together result in the benefit. In both cases the provisions of paragraph 7 may apply"* (cfr. OCSE, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, 16 settembre 2014, pag. 69).

ping che non rientrano nell'ambito di applicazione della *LOB clause* (tra le quali rientrano i cd. "*conduit financing arrangements*") [18] [19].

L'OCSE raccomanda di prevedere, nelle convenzioni bilaterali, una disposizione che statuisca che "*tax treaties are not intended to be used to generate double non-taxation*". Tale statuizione implica una riformulazione del titolo e del preambolo del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni dell'OCSE, diretta a dichiarare che l'**intento comune delle parti contraenti** è quello di eliminare i fenomeni di doppia imposizione senza tuttavia creare le condizioni per agevolare situazioni di evasione ed elusione fiscale.

In considerazione della notevole preoccupazione che i *treaty shopping arrangements* suscitano negli Stati, tali schemi dovrebbero essere espressamente menzionati quali esempi di comportamenti elusivi, da contrastarsi da parte delle norme convenzionali [20].

Con riferimento all'interazione tra disposizioni convenzionali e norme antiabuso domestiche, si dovrebbe:

- in primo luogo, adottare una disposizione convenzionale la quale si fondi sulla cd. "*saving clause*", tipica delle convenzioni sottoscritte dagli Stati Uniti;
- in secondo luogo, precisare che i trattati non escludono l'applicazione delle cd. "*departure or exit taxes*" [21].

Va da sé che una efficace azione *anti-treaty shopping* può essere svolta dagli Stati, se viene da questi adottata una politica diretta a limitare fortemente la negoziazione e stipula di accordi contro le doppie imposizioni con Paesi a fiscalità privilegiata e/o non cooperativi [22].

4. Le raccomandazioni in tema di beni immateriali

Con la pubblicazione, il 16 settembre 2014, del documento "*Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*", l'OCSE ha proposto specifici cambiamenti ai capitoli 1 e 6 delle Linee Guida dell'OCSE ("*Guidelines* OCSE") sui **prezzi di trasferimento** [23].

---

[18] Il documento include raccomandazioni relative a disposizioni antiabuso convenzionali specifiche "*that seek to address strategies, other than treaty shopping, aimed at satisfying treaty requirements with a view to obtain inappropriately the benefit of certain provisions of tax treaties. These targeted rules, which are supplemented by the PPT rule described above, address (1) certain dividend transfer transactions; (2) transactions that circumvent the application of the treaty rule that allows source taxation of shares of companies that derive their value primarily from immovable property; (3) situations where an entity is resident of two Contracting States, and (4) situations where the State of residence exempts the income of permanent establishments situated in third States and where shares, debt-claims, rights or property are transferred to permanent establishments set up in countries that do not tax such income or offer preferential treatment to that income*" (cfr. OCSE, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, 16 settembre 2014, pag. 13).

[19] La suindicata disposizione potrebbe avere il seguente tenore:
"*Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention*".

[20] Siffatta chiara disposizione sul comune intento delle parti potrebbe assumere una significativa rilevanza ai fini dell'interpretazione e dell'applicazione di tutte le restanti disposizioni convenzionali.

[21] "*The report also addresses two specific issues related to the interaction between treaties and specific domestic anti-abuse rules. The first issue relates to the application of tax treaties to restrict a Contracting State's right to tax its own residents. The report recommends that the principle that treaties do not restrict a State's right to tax its own residents (subject to certain exceptions) should be expressly recognized through the addition of a new treaty provision based on the so-called «saving clause» already found in United States tax treaties. The second issue deals with so-called «departure» or «exit» taxes, under which liability to tax on some types of income that has accrued for the benefit of a resident (whether an individual or a legal person) is triggered in the event that the resident ceases to be a resident of that State*" (cfr. OCSE, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, 16 settembre 2014, pag. 15).

[22] L'Action 6 del *BEPS Action Plan* prevede la necessità di identificare "*the tax policy considerations that, in general, countries should consider before deciding to enter into a tax treaty with another country". The policy considerations (...) should help countries explain their decisions not to enter into tax treaties with certain low or no-tax jurisdictions; these policy considerations will also be relevant for countries that need to consider whether they should modify (or, ultimately, terminate) a treaty previously concluded in the event that a change of circumstances (such as changes to the domestic law of a treaty partner) raises BEPS concerns related to that treaty*" (cfr. OCSE, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, 16 settembre 2014, pag. 18).

[23] Cfr. P. Valente, E. Fusa, F. Ghiselli, A. Tron, *Marchi, Brevetti e Know-how. Gestione internazionale degli intangibili*, Milano, 2014; P. Valente, A. Della Rovere, P. Schipani, *Analisi di comparabilità nel transfer pricing. Metodologie applicative*, Milano, 2013; P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, Mila-

In particolare, il capitolo 1 delle *Guidelines* OCSE è stato modificato al fine di introdurre considerazioni in merito a specifiche tematiche, quali i *location savings*, l'*assembled workforce* e le sinergie di gruppo.
Al fine di stabilire le modalità di **ripartizione dei *location savings*** tra due o più società consociate è necessario considerare fattori quali:
- l'effettiva sussistenza dei *location savings*;
- l'ammontare di ciascun *location saving*;
- condizioni e limiti dell'eventuale trasferimento dei *location savings*, da un membro del gruppo a un "*customer or supplier*" indipendente;
- nel caso di non trasferimento dei *location savings* a soggetti terzi, le modalità attraverso le quali imprese indipendenti, le quali operano in circostanze analoghe, "*would allocate any retained net location savings*" [24].

Nel caso in cui un'*assembled workforce* venga trasferita, nel contesto di un'operazione di riorganizzazione, da una società all'altra appartenente allo stesso gruppo, il *transferee* beneficia del fatto che né tempo, né risorse verranno investiti al fine di costituire e formare una nuova *workforce*. In tali circostanze, risulta pertanto opportuno, considerato altresì il metodo di determinazione del prezzo di trasferimento applicato, "riflettere" tale risparmio, in termini di tempo e costi, negli aggiustamenti apportati al prezzo di libera concorrenza "*otherwise charged with respect to the transferred assets*" [25].
In alcune circostanze, vantaggi e svantaggi connessi all'appartenenza a un gruppo possono derivare da **azioni concertate** e comportare un "*material, clearly identifiable structural advantage or disadvantage*" sul mercato con riferimento ad altri operatori non appartenenti al gruppo, ma che sono tuttavia coinvolti in transazioni comparabili. Una puntuale valutazione in ordine:
- alla sussistenza di siffatti vantaggi/svantaggi,
- alla loro natura e origine,
- alla loro relazione con azioni di gruppo deliberatamente concertate,

può essere effettuata esclusivamente mediante un'accurata analisi funzionale e di comparabilità. Di rilievo appare, nel capitolo 6 delle *Guidelines* OCSE, la più precisa definizione di beni immateriali nell'ambito del *transfer pricing*. A tal fine, si precisa che il termine "***intangible***" è da intendersi riferito a qualcosa che non è "*a physical asset or a financial asset*", in grado di essere posseduto per farne uso nello svolgimento di attività commerciale e il cui utilizzo o trasferimento è soggetto a remunerazione nei rapporti tra terzi indipendenti.
Lungi dal focalizzare l'attenzione su definizioni di carattere legale o contabile, una analisi di *transfer pricing* in tema di beni immateriali dovrebbe piuttosto mirare a determinare le condizioni che parti indipendenti normalmente applicano a transazioni comparabili [26].
In tema di **analisi di comparabilità** e selezione del metodo più idoneo in transazioni aventi ad oggetto *intangibles*, si evidenzia che questi presentano caratteristiche uniche e, conseguentemente, possono generare profitti e comportare vantaggi, anche futuri, i quali differiscono sostanzialmente. Nello svolgimento dell'analisi di comparabilità, è importante, quindi, tenere in considerazione siffatte peculiarità. Ciò risulta essenziale laddove il metodo CUP sia ritenuto il metodo di *transfer pricing* più appropriato [27].

---

no, 2012; P. Valente, *Transfer pricing e beni immateriali: il Discussion Draft OCSE del 6 giugno 2012 sui cd. "safe harbours"*, in "*il fisco*" n. 34/2012, pag. 5486; Id., *Transfer pricing e beni immateriali: il Discussion Draft OCSE del 6 giugno 2012*, in "*il fisco*" n. 33/2012, pag. 5321; P. Valente, S. Mattia, *Principi e criticità nella selezione del metodo per determinare il transfer pricing*, in "Corr. Trib." n. 3/2011, pag. 197.

[24] Cfr. OCSE, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, 16 settembre 2014, pag. 13.

[25] "*In other situations, the transfer of the assembled workforce may result in limitations on the transferee's flexibility in structuring business operations and create potential liabilities if workers are terminated. In such cases it may be appropriate for the compensation paid in connection with the restructuring to reflect the potential future liabilities and limitations*" (cfr. OCSE, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, 16 settembre 2014, pag. 17).

[26] "*Intangibles that are important to consider for transfer pricing purposes are not always recognised as intangible assets for accounting purposes. For example, costs associated with developing intangibles internally through expenditures such as research and development and advertising are sometimes expensed rather than capitalised for accounting purposes and the intangibles resulting from such expenditures therefore are not always reflected on the balance sheet. Such intangibles may nevertheless be used to generate significant economic value and may need to be considered for transfer pricing purposes. Furthermore, the enhancement to value that may arise from the complementary nature of a collection of intangibles when exploited together is not always reflected on the balance sheet*" (cfr. OCSE, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, 16 settembre 2014, pag. 29).

[27] "*This is particularly important where the CUP method is considered to be the most appropriate transfer pricing method, but also has importance in applying other methods that rely on comparables. In the case of a transfer of an intangible or rights in an intangible that provides the enterprise with a unique*

5. La rilevanza della documentazione nel *transfer pricing*

I problemi che le tecniche di *transfer pricing* possono presentare sono significativi e richiedono un notevole investimento di risorse sia da parte delle Amministrazioni finanziarie, sia da parte delle società multinazionali, non solo a causa della elevata materia imponibile coinvolta, ma anche a motivo della loro complessità e specializzazione [28].

Obiettivo dell'*Action 13* del *BEPS Action Plan* è il **rafforzamento della trasparenza** da parte del contribuente, il quale dovrà fornire all'Amministrazione finanziaria tutte le informazioni necessarie per un'accurata attività di *risk assessment* nel *transfer pricing* e per il contrasto dei fenomeni di erosione della base imponibile tramite lo spostamento dei profitti.

Questo viene confermato nel documento "*Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*", pubblicato dall'OCSE il 16 settembre 2014, il quale contiene i ***revised standards*** per la **predisposizione della documentazione** sui prezzi di trasferimento (*Master File* e *Local File*) ed un *template* di *country-by-country reporting*.

Il suindicato Rapporto riporta gli aggiornamenti al capitolo 5 delle *Guidelines* OCSE in materia di documentazione sui prezzi di trasferimento il quale fornisce linee guida sia per l'Amministrazione finanziaria (nella sua attività di *auditor*) sia per il contribuente, che, attraverso tale documentazione, dovrà dimostrare il rispetto dell'*arm's length principle*.

Le transazioni *intercompany* poste in essere dalle società multinazionali non sempre sono direttamente comparabili con transazioni intercorse tra parti indipendenti, in particolare quando esse hanno ad oggetto la prestazione di **servizi altamente specializzati** o **beni immateriali** con caratteristiche particolari o talvolta uniche. I gruppi multinazionali che operano in un contesto internazionale trovano non agevole il rispetto delle *transfer pricing rules*; le Amministrazioni finanziarie, a loro volta, incontrano difficoltà nell'ottenere le informazioni necessarie per valutare le politiche del gruppo.

La predisposizione dei suddetti tre documenti consente all'Amministrazione finanziaria di conoscere la posizione di *transfer pricing* dei gruppi multinazionali, valutare eventuali rischi ed indirizzare in maniera efficiente le attività di *audit* verso le società che hanno posto in essere pratiche di *transfer pricing* al solo fine di spostare "artificialmente" profitti in Stati caratterizzati da una fiscalità vantaggiosa. Ciò, con innegabili vantaggi in termini di massimizzazione del rapporto tra l'utilizzo delle limitate risorse a disposizione e le entrate fiscali [29].

Tuttavia, è necessario che la predisposizione di tale documentazione non comporti, per il contribuente, ulteriori costi di *compliance*, rendendosi pertanto necessaria la ricerca di un equilibrio tra le informazioni richieste dalle Amministrazioni finanziarie e le attività che le imprese multinazionali devono porre in essere per soddisfare tali richieste [30].

---

competitive advantage in the market, purportedly comparable intangibles or transactions should be carefully scrutinised. It is critical to assess whether potential comparables in fact exhibit similar profit potential" (cfr. OCSE, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, 16 settembre 2014, pag. 66).

[28] Cfr. P. Valente, A. Della Rovere, P. Schipani, *Analisi di comparabilità nel transfer pricing. Metodologie applicative*, Milano, 2013; P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, 2012; P. Valente, *Documentazione di transfer pricing e country-by-country reporting: il discussion draft dell'OCSE*, in "Il Quotidiano Ipsoa" del 5 febbraio 2014; P. Valente, *La documentazione in materia di transfer pricing: il White Paper dell'OCSE*, in "*il fisco*" n. 43/2013, pag. 6689; Id., *La revisione della disciplina OCSE in materia di documentazione per il transfer pricing*, in "*il fisco*" n. 12/2014, pag. 1162.

[29] Nel corso degli ultimi anni, l'OCSE ha rilevato la necessità di ottimizzare l'attività dell'Amministrazione finanziaria in merito alle verifiche aventi ad oggetto il *transfer pricing*. A tal fine, è necessario definire un chiaro ed efficace *transfer pricing process* che abbia le seguenti caratteristiche:
- efficace identificazione e valutazione dei *transfer pricing risks* che porti alla selezione dei casi "rilevanti";
- definizione di una legislazione sulla predisposizione e il possesso da parte delle società multinazionali di un'adeguata documentazione di *transfer pricing*;
- elevato grado di cooperazione e collaborazione con il contribuente;
- definizione di un approccio operativo da utilizzare nelle verifiche fiscali, da condividere con il contribuente;
- ricorso a *transfer pricing specialists* sia interni che esterni alla propria organizzazione;
- ricorso a tecniche di risoluzione delle controversie fiscali che prevedano la negoziazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Il processo di valutazione dei *transfer pricing risks* presuppone la verifica della:
- presenza di transazioni infragruppo;
- sussistenza di un potenziale rischio;
- convenienza ad effettuare una verifica sui prezzi di trasferimento.

[30] Il documento pubblicato in data 16 settembre 2014 dall'OCSE evidenzia le posizioni dei diversi Stati in merito al citato "equilibrio" tra le informazioni richieste dalle Amministrazioni finanziarie e i costi/oneri di *compliance* a carico delle imprese multinazionali per soddisfare tali richieste.

Obiettivo dell'OCSE diviene ora quello di garantire l'implementazione nei vari Stati dei nuovi *standard* di predisposizione della documentazione: per tale ragione, le attività previste nei prossimi mesi consistono nell'identificazione dei mezzi più idonei per il *filing* delle informazioni richieste e delle tempistiche di invio, nonché nell'individuazione di disposizioni a garanzia della riservatezza delle informazioni fornite.

L'implementazione di tale sistema può permettere alle Amministrazioni finanziarie di focalizzare l'attenzione sugli aspetti rilevanti di una verifica sui prezzi di trasferimento, riducendo in tal modo i tempi della verifica, i costi e l'utilizzo inefficiente di risorse.

Tutto ciò gioverebbe anche alle imprese multinazionali, soprattutto in termini di maggior certezza riguardo, ad esempio, a tematiche come la documentazione di *transfer pricing* da predisporre, la cooperazione con l'Amministrazione finanziaria, ed altri aspetti in grado di favorire la trasparenza e la *compliance*.

Il documento del 16 settembre 2014 ribadisce la necessità di predisporre tre documenti:

- ***Master File***, il quale dovrà fornire un'*overview* del gruppo multinazionale a livello globale, illustrando le politiche di *transfer pricing* di gruppo, i vari *agreements* tra le società del gruppo, l'allocazione degli *intangibles* e dei profitti [31];
- ***Local File***, il quale dovrà fornire specifiche informazioni in merito alle transazioni infragruppo con particolare riferimento alla società "locale" cui si riferisce;
- ***Country-by-Country Reporting***, il quale dovrà contenere una serie di informazioni relative all'allocazione globale del reddito, alle imposte pagate e a determinati indicatori economici che consentano all'Amministrazione finanziaria di valutare eventuali rischi di *transfer pricing*. È fondamentale sottolineare come tale documento non possa essere utilizzato dall'Amministrazione finanziaria per eventuali *transfer pricing adjustments*, i quali dovranno necessariamente fondarsi su specifiche analisi funzionali e di comparabilità, in linea con la prassi internazionale in materia di prezzi di trasferimento [32].

Data la rilevanza di tale ultimo documento, l'OCSE ha provveduto ad aggiornare le istruzioni specifiche al *Country-by-Country Reporting* già fornite con il *Discussion Draft* del 30 gennaio 2014 in materia di documentazione sui prezzi di trasferimento. In sintesi, la società dovrà indicare una serie di informazioni tra le quali:

- ***Tax Jurisdiction***, vale a dire una lista di tutte le giurisdizioni nelle quali le società del gruppo sono residenti ai fini fiscali; nel caso in cui una società risulti residente ai fini fiscali in due o più Stati si procede all'applicazione delle regole previste nei trattati contro le doppie imposizioni;
- **Fatturato**: dovranno essere indicate, nelle rispettive colonne del modello di *Country-by-Country Reporting*, il fatturato di tutte le società del gruppo generato da transazioni poste in essere con parti correlate, quello derivante da transazioni con parti indipendenti e la somma di entrambi [33];
- ***Profit (Loss) Before Income Tax***: dovrà essere indicata la somma di profitti/perdite *ante* imposte di tutte le società del gruppo;
- ***Income Tax Paid (on Cash Basis)***: dovrà essere riportato l'ammontare delle imposte sui redditi effettivamente pagato nel periodo di riferimento da tutte le società del gruppo;
- **Numero dei dipendenti**: dovrà essere indicato il numero dei dipendenti di ogni società del gruppo, prendendo come riferimento quello medio alla fine dell'esercizio; è consentita una certa approssimazione la quale non dovrà tuttavia pregiudicare la correttezza delle informazioni relative alla distribuzione dei dipendenti tra le varie società del gruppo;
- ***Tangible Assets***: dovrà essere indicata la somma dei valori netti di bilancio dei beni tangibili delle società del gruppo, escludendo da tale in-

[31] "*The information required in the master file provides a «blueprint» of the MNE group and contains relevant information that can be grouped in five categories: a) the MNE group's organisational structure; b) a description of the MNE's business or businesses; c) the MNE's intangibles; d) the MNE's intercompany financial activities; and (e) the MNE's financial and tax positions*" (cfr. OCSE, Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, 16 settembre 2014).

[32] Il capitolo 5 delle *Guidelines* OCSE, come aggiornato dal documento del 16 settembre 2014, contiene tre allegati che evidenziano la struttura del *Master File* e del *Local File* ed un *template* di *Country-by-Country Reporting*.

[33] "*Revenues should include revenues from sales of inventory and properties, services, royalties, interest, premiums and any other amounts. Revenues should exclude payments received from other Constituent Entities that are treated as dividends in the payor's tax jurisdiction*" (cfr. OCSE, Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, 16 settembre 2014).

dicazione valori monetari, finanziari e intangibili.

Infine, è importante evidenziare anche il ruolo funzionale in termini di attività svolta da ogni singola società del gruppo, mediante la compilazione di apposita tavola [34].

[34] Le istruzioni fornite dall'OCSE nel documento pubblicato in data 16 settembre 2014 sottolineano come con il termine "*Constituent Entity*" debba considerarsi "*any separate business unit of the MNE group (company, corporation, trust, partnership etc.) that is included in the consolidated group for financial reporting purposes*".
Con particolare riferimento alle stabili organizzazioni, le istruzioni chiariscono che "*the term Constituent Entity also includes permanent establishments of a member of the MNE group conducting business in a tax jurisdiction, provided such permanent establishment prepares a separate income statement for regulatory purposes, financial reporting, internal management or tax purposes. The permanent establishment data should be reported by reference to the tax jurisdiction in which it is situated and not by reference to the tax jurisdiction of residence of the Constituent Entity of which the permanent establishment is a part. Residence tax jurisdiction reporting for the Constituent Entity of which the permanent establishment is a part should exclude financial data related to the permanent establishment*" (cfr. OCSE, Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, 16 settembre 2014).

GIURISPRUDENZA

Condizioni di applicabilità della confisca per equivalente in caso di pluralità di illeciti e di indagati

Reati tributari - Competenza per territorio - Pluralità di illeciti tributari connessi - Giudice competente per il reato più grave

Reati tributari - Confisca per equivalente - Sequestro preventivo finalizzato alla confisca - Pluralità di indagati - Sequestro dell'intero importo da sottoporre a confisca presso ciascuno degli indagati - Ammissibilità - Confisca differenziata per ciascuno degli indagati - Necessità

Reati tributari - Confisca per equivalente - Sequestro preventivo finalizzato alla confisca - Determinazione dell'importo da sottoporre a vincolo - Competenza del giudice che adotta il sequestro - Individuazione dei beni da sequestrare - Competenza del pubblico ministero

La speciale disciplina in tema di competenza per territorio per i reati tributari dettata dall'art. 18 del D.Lgs. n. 74/2000 non trova applicazione quando si proceda per una pluralità di illeciti tributari in relazione ai quali sarebbero – in base al citato art. 18 – competenti giudici diversi, dovendosi in tal caso applicare la disciplina generale in tema di definizione della competenza territoriale determinata da connessione fra i reati e dunque attribuire gli stessi alla competenza del giudice del luogo ove è stato commesso il reato più grave.
In caso di pluralità di indagati, il sequestro preventivo funzionale alla successiva confisca per equivalente può essere adottato per l'intero importo del prezzo nei confronti di ciascuno dei concorrenti in vista della futura confisca, anche se poi quest'ultimo provvedimento ablatorio è destinato ad operare in termini differenziati fra i concorrenti in modo da evitare la duplicazione dell'importo da confiscare.
In caso di adozione di un sequestro preventivo funzionale alla successiva confisca per equivalente, il giudice che emette il provvedimento cautelare è tenuto solo ad indicare l'importo complessivo da sequestrare, mentre l'individuazione specifica dei beni da apprendere e la verifica della corrispondenza del loro valore al quantum indicato nel sequestro è riservata alla fase esecutiva curata dal pubblico ministero, contro le cui determinazioni in proposito l'interessato può presentare istanza di riduzione del sequestro al giudice (n.d.r.).
(Oggetto della controversia: sequestro per equivalente di beni)

(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Squassoni, Est. Di Nicola - Sent. n. 37858, del 4 giugno 2014, dep. il 16 settembre 2014)

Svolgimento del processo

1. Il Tribunale della libertà di Pistoia, con l'ordinanza in epigrafe, ha rigettato la richiesta di riesame presentata da P.C. avverso il decreto di sequestro preventivo emesso dal G.I.P. del Tribunale della medesima città in data 13 dicembre 2013 e con il quale era stato disposto il sequestro per equivalente dei beni nella disponibilità dell'indagata fino alla concorrenza di Euro 1.134.549,96 per la violazione del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 2 e 8.
2. Per l'annullamento della ordinanza impugnata ricorre, a mezzo del proprio difensore, P.C., affidando le doglianze a tre motivi.
2.1. Con il primo motivo deduce la violazione dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b) in relazione agli artt. 8 e 16 c.p.p. e art. 21 c.p.p., comma 2 e D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 2, 8 e 18, dolendosi del fatto che il Tribunale cautelare abbia rigettato la sollevata questione dell'incompetenza per territorio del tribunale di Pistoia sul rilievo che, tra le imputazioni provvisorie contestate alla ricorrente (capi 2, 3, 4, 5, 15, 16, 17, 29, 31,32), i fatti più risalenti sarebbero quelli di

cui ai reati D.Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 8 indicati al capo 4 (emissione di una f.o.i. in Prato il 31 dicembre 2007) e 16 (emissione di più fatture per operazioni inesistenti il 31 dicembre 2007 in Prato (*rectius*, in Pistoia).
Secondo il Collegio cautelare, ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 18, quando non è applicabile l'art. 8 c.p.p. è competente il giudice "del luogo di accertamento del reato. In base a questo criterio, l'autorità giudiziaria competente sarebbe quella di Pistoia. Infatti, con l'ordinanza del 13 dicembre 2013 è stato interrotto il corso della prescrizione ed il reato ascritto al capo 16, commesso in (OMISSIS), radica la competenza dell'ufficio presso il quale si è realizzato l'accertamento del reato.
Deduce la ricorrente come tale ragionamento sia errato giacché non tutti i reati provvisoriamente contestati sono di pari gravità, con la conseguenza che, in base a quanto previsto dall'art. 16 c.p.p., la competenza per territorio per i procedimenti connessi, come nel caso di specie, rispetto ai quali più giudici sono ugualmente competenti per materia appartiene al giudice competente per il reato più grave, che, nel caso *sub iudice*, risulta essere il Tribunale di Prato.
Infatti il Collegio cautelare avrebbe omesso, secondo la prospettazione della ricorrente, di verificare se alcuna delle ipotesi accusatorie provvisorie potesse ricadere o meno sotto la vigenza del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 2, comma 3 o art. 8, comma 3.
Tali norme, infatti - seppure abrogate dal D.L. 13 agosto 2011, n. 138, art. 2, comma 36 *vicies* semel, lett. a), convertito con modificazioni nella L. 14 settembre 2011, n. 148 con effetto, ai sensi dell'art. 36 *vicies bis*, comma 2, stessa Legge, a far data dal 17 settembre 2011 (giorno successivo alla pubblicazione nella G.U. della Legge di conversione) - prevedevano autonome fattispecie di reato per le ipotesi in cui "l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti fosse stato inferiore a Euro 154.937,07 per periodo di imposta" (D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 8, comma 3), ovvero l'ammontare degli elementi passivi fittizi fosse stato inferiore o Euro 154.937,07" (D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 8, comma 3); in tali ipotesi, la sanzione prevista per legge era quella della reclusione da sei mesi a due anni.
Siccome le ipotesi D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ex art. 8 contenute ai capi 16) e 17) dell'imputazione cautelare riguardano tutte – partitamente considerate, seppure globalmente per ciascun periodo di imposta, ai sensi del D.Lgs. 74 del 2000, art. 8, comma 2, – importi globali inferiori alla soglia di Euro 154.937,07, ne consegue l'applicabilità, ex art. 2, comma 4, cod. pen. della fattispecie di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 8, comma 3.
Ne consegue pure che le fattispecie di reato più gravi e più risalenti nel tempo risultano essere quelle portate dai capi sub 2) e sub 3), giacché esse (da ritenersi commesse in (OMISSIS)), pur se considerate relativamente al solo periodo di imposta 2008, con consumazione al momento della presentazione della dichiarazione annuale nel 2009, costituiscono gli unici due addebiti cautelari che, riguardando entrambi un ammontare degli elementi passivi fittizi ben superiore ad Euro 154.937,07, non rientrano nell'ipotesi attenuata di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, comma 3, bensì in quella di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, comma 1, derivando da ciò la competenza del tribunale di Prato in quanto, trattandosi di delitti in dichiarazione, la competenza per territorio spetta, ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 18, comma 2, al giudice del luogo del domicilio fiscale del contribuente ossia (OMISSIS).
2.2. Con il secondo motivo deduce la violazione dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b), in relazione alla L. 27 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 143 e art. 322 ter c.p..
Si sostiene che il Giudice del Riesame ha confermato il decreto di sequestro preventivo emesso dal GIP del Tribunale di Pistoia anche nella parte in cui esso ha disposto il sequestro preventivo dei beni nella disponibilità della ricorrente fino alla concorrenza di Euro 1.134.549,96 sicché, se da un lato è vero che il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente, nei casi di concorso di persona, può riguardare ciascun co-autore del reato per l'intero importo dovuto, è altrettanto vero che tale situazione si verifica solo allorché non risulti possibile, già al momento della fase cautelare, attribuire al singolo concorrente la relativa quota di profitto.
Nel caso di specie, risulta evidente come la determinazione di ciascuna quota di profitto fosse già determinabile in fase di indagini preliminari con conseguente diritto di riduzione del valore del disposto sequestro.
2.3. Con il terzo ed ultimo motivo denuncia la violazione dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b), in relazione alla L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 143 e art. 322 ter c.p. ed in relazione ai principi di adeguatezza e proporzionalità di cui all'art. 275 c.p.p..
Si assume che, a fronte di un profitto determinato in Euro 1.134.549,96, si è proceduto – in violazione del principio di proporzionalità – al sequestro di beni per un valore di Euro 1.375.500,00.
Il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente deve necessariamente contenere una valutazione, seppure sommaria, del valore dei beni sequestrati, indispensabile al fine di verificare il rispetto del principio di proporzionalità tra il credito garantito ed il patrimonio assoggettato al vincolo cautelare.
Qualora tale valutazione non sia stata effettuata in sede di emissione del decreto impositivo della misura cautelare reale, essa dovrà essere necessariamente effettuata dal Tribunale del Riesame che tale valutazione avrebbe omesso di operare in presenza dell'accertata sproporzione.

Motivi della decisione

1. Il ricorso è infondato.
2. Quanto al primo motivo, è sufficiente osservare come questa Corte abbia già affermato – con condivisibile indirizzo al quale occorre dare continuità (inaugurato rispetto all'omologa e parallela previsione di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2) – che, in tema di reati tributari, la fattispecie di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8, comma 3, è (era) circostanza attenuante del reato di cui al comma primo dello stesso articolo e non fattispecie autonoma di reato (Sez. 3^, n. 20529 del 20/04/2011, P.M. in proc. Romiti, Rv. 250339) e tanto sul rilievo che essa non prevede(va) un'autonoma e diversa condotta, ma si limita(va) a prevedere una pena più lieve per il caso di violazioni di minore entità economica.
Poiché, per la determinazione della competenza, non si tiene conto ai sensi dell'art. 4 c.p.p., delle circostanze attenuanti, da un lato, non rileva, ai fini che qui interessa, il fenomeno della successione delle leggi penali nel tempo e, dall'altro, il reato più grave e *ratione temporis* più risalente

rimane quello relativo all'emissione di fatture per operazioni inesistenti per il fatto di cui al capo 4 (emissione di una f.o.i. in Prato il 31 dicembre 2007) e per il fatto di cui al capo 16 (emissione di più fatture per operazioni inesistenti il 31 dicembre 2007 in Pistoia), da considerarsi come reato unico ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8, comma 2.

2.1. Ciò posto, occorre premettere come il D.Lgs. n. 74 del 2000 – pur prevedendo una propria e specifica disciplina, rispetto a quella codicistica, diretta a regolare la competenza per territorio – non contenga, quanto alla competenza per territorio derivante dalla connessione, principi diversi rispetto a quelli fissati nel codice di rito.

Ne consegue che, nei reati tributari, la competenza per territorio derivante dalla connessione è disciplinata dall'art. 16 c.p.p..

2.2. Il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 18, detta le regole per la determinazione della competenza per territorio in relazione al "singolo reato tributario" e stabilisce un criterio di carattere generale, ossia valido *ratione materiae* per tutti i reati tributari, che sopporta, come reso evidente dalla clausola di salvezza contenuta nel D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 18, comma 1, due eccezioni.

Stabilisce, come criterio di carattere generale, che la competenza per territorio nei reati tributari si determina ai sensi dell'art. 8 c.p.p., (ossia secondo le regole generali valide per i reati comuni) e che, qualora la competenza per territorio non possa essere determinata ai sensi dell'art. 8 c.p.p., è competente il giudice del luogo di accertamento del reato.

Logico corollario di tali principi è che, nei reati tributari, non si applicano le regole suppletive di cui all'art. 9 c.p.p., perché l'unica regola suppletiva applicabile è quella del luogo di accertamento del reato.

2.3. Tuttavia il criterio generale – che, allo scopo di rendere autosufficiente la disposizione, prevede anche la regola suppletiva – non si applica in due casi e cioè:

a) nel caso dei reati tributari c.d. in dichiarazione (art. 18, comma 2, D.Lgs.) che sono quelli previsti dal capo 1^ del titolo 2^ del D.Lgs. n. 74 del 2000, per i quali è competente il giudice del luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale poiché in tale luogo, secondo l'espressa previsione dell'art. 18, comma 2, il reato si considera consumato e b) nel caso del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8 (art. 18, comma 3, D.Lgs.) perché, siccome nell'ipotesi di plurima emissione di fatture nel medesimo periodo di imposta, il reato si considera unico nonostante la pluralità delle condotte, qualora le fatture o gli altri documenti per operazioni inesistenti siano stati emessi o rilasciati in luoghi rientranti in diversi circondari, la competenza è attribuita al giudice di uno di tali luoghi in cui ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha provveduto per primo a iscrivere la notizia di reato nel registro previsto dall'art. 335 c.p.p..

2.4. Ne consegue che – fatta salva l'ipotesi in cui le fatture siano state emesse, in relazione ad uno stesso periodo di imposta, nel medesimo luogo e fatta salva l'ipotesi in cui le fatture siano state emesse nello stesso periodo di imposta ma in luoghi diversi e non determinabili, nel qual caso occorre avere riguardo rispettivamente al luogo di consumazione o a quello di accertamento del reato per essere inapplicabile la disposizione ex art. 18, comma 3, e dovendosi ricorrere alla *regula iuris* di cui all'art. 18, comma 1, affrancata perciò dalla clausola di salvezza ivi contenuta (sul luogo di accertamento del reato, Sez. 3^, n. 20505 del 19 febbraio 2014, Maccarrone) – l'unico criterio di riferimento, per la determinazione della competenza per territorio in relazione al reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8, nell'ipotesi di plurime condotte lesive riferite al medesimo periodo di imposta, è dato dal luogo in cui ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha provveduto per primo a iscrivere la notizia di reato nel registro previsto dall'art. 335 c.p.p., (art. 18 c.p.p., comma 3).

2.5. Dai suesposti principi si ricava in logica successione che, vertendosi nel caso di specie in una ipotesi di connessione di reati tributari, occorre avere riguardo per la determinazione del giudice territorialmente competente all'art. 16 c.p.p. e (siccome giudici diversi sarebbero ugualmente competenti per materia) dunque al giudice competente per il reato più grave.

I reati (D.Lgs. n. 74 del 2000, *ex* artt. 2 e 8) sono tuttavia di pari gravità (non rilevando, come è stato in precedenza precisato, *ratione temporis* l'attenuante di cui dell'art. 8), comma 3, e per il reato ex art. 2 sarebbe competente il Tribunale di Prato, luogo del domicilio fiscale della ricorrente, mentre per il reato *ex* art. 8 sarebbe competente il Tribunale di Pistoia, luogo in cui ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha provveduto per primo a iscrivere la notizia di reato nel registro previsto dall'art. 335 c.p.p..

Quando più giudici sono ugualmente competenti per materia ed i reati sono di pari gravità, la competenza per territorio appartiene al giudice del luogo dove è stato commesso il primo reato (art. 16 c.p.p.).

Il fatto di cui al capo 4 (emissione di una f.o.i. in Prato il 31 dicembre 2007) e quello di cui al capo 16 (emissione di più fatture per operazioni inesistenti il 31 dicembre 2007 in Pistoia), sono da considerare come reato unico perché relativi a fatture per operazioni inesistenti emesse nel medesimo periodo di imposta (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8, comma 2).

Per tale reato il pubblico ministero che, sulla base degli atti, risulta che per primo ha provveduto a iscrivere la *notitia criminis* nel registro previsto dall'art. 335 c.p.p., è quello di Pistoia e, siccome tale reato è *ratione temporis* precedente ai reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, (il primo di essi consumato nel 2009 e riferito alla dichiarazione del 2008), correttamente la competenza per territorio è stata radicata presso il Tribunale di Pistoia.

Ne deriva l'infondatezza del primo motivo.

3. Anche il secondo motivo è infondato.

Contrariamente all'assunto della ricorrente - che introduce una censura non consentita, in quanto di merito perché presuppone una diversa lettura degli atti processuali interdetta soprattutto in materia di ricorso per cassazione nei confronti di provvedimenti emessi, come nella specie, ai sensi dell'art. 324 c.p.p. e per i quali il gravame è ammesso, ai sensi dell'art. 325 c.p.p. solo per violazione di legge, non risulta che gli atti processuali consentano di attribuire alla ricorrente un rimprovero limitato ad una quota del profitto complessivamente conseguito dall'indagata e/o fatto conseguire agli indagati.

La stessa ricorrente si mostra consapevole del principio di diritto enunciato da questa Corte in base al quale, in caso di pluralità di indagati, il sequestro preventivo funzionale alla confisca "per equivalente" di cui all'art. 322 *ter* c.p., non può eccedere per ciascuno dei concorrenti la misura della quota di prezzo o profitto del reato a lui attribuibile,

qualora nella impostazione accusatoria tale quota sia già individuata o risulti chiaramente individuabile.
Laddove ciò non sia possibile, il sequestro preventivo può essere adottato per l'intero importo del prezzo o del profitto nei confronti di ciascuno dei concorrenti in vista dell'eventuale futura confisca, destinata comunque ad operare in termini differenziati tra i concorrenti o in solido, e quindi senza duplicazione dell'importo da confiscare (Sez. 6^, n. 30966 del 14/06/2007, Puliga, Rv. 236982).
Il caso di specie, rientra nell'ipotesi di attuale impossibilità di attribuzione per ciascuno dei concorrenti della misura della quota di prezzo o profitto del reato rispettivamente loro attribuibile con la conseguenza che la censura deve ritenersi infondata.
4. Il terzo ed ultimo motivo è manifestamente infondato.
L'assunto secondo il quale la ricorrente avrebbe comprovato che il valore dei beni sequestrati (1.375.500,00 Euro) sarebbe superiore all'importo del profitto determinato con il provvedimento di sequestro (1.134.549,96 Euro) è meramente assertivo e pertanto insuscettibile di fondare una doglianza assoggettabile al controllo di legittimità.
È comunque il caso di ricordare come questa Corte abbia affermato che, in materia di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, il giudice che emette il provvedimento ablativo è tenuto soltanto ad indicare l'importo complessivo da sequestrare, mentre l'individuazione specifica dei beni da apprendere e la verifica della corrispondenza del loro valore al "*quantum*" indicato nel sequestro è riservata alla fase esecutiva demandata al pubblico ministero (Sez. 3^, 12/07/2012, n. 10567, 07/03/2013, Falcherò, Rv. 254918) cosicché, nel caso di lamentata sproporzione tra il valore economico dei beni da confiscare, indicato nel decreto di sequestro, e l'ammontare delle cose sottoposte a vincolo, il soggetto destinatario del provvedimento ablativo, può contestare tale eccedenza al fine di ottenere una riduzione della garanzia ma non in sede di istanza di riesame, non avendo il Tribunale della libertà, salvo i casi di sproporzione *ictu oculi*, i poteri per sindacare il lamentato squilibrio, ma presentando apposita richiesta al pubblico ministero ed impugnando con l'appello cautelare l'eventuale provvedimento negativo del Gip qualora l'istanza di riduzione del sequestro (e di restituzione dei beni eventualmente sequestrati in eccedenza) non sia stata accolta dal pubblico ministero inizialmente adito (Sez. 3^, n. 20504 del 19 febbraio 2014 - depositata il 19 marzo 2014, Cederna ed altri).
Va infatti segnalato che, nel sequestro e nella confisca di valore, non è sempre possibile *prima facie* attribuire, come del resto lo stesso Tribunale cautelare ha chiarito (pag. 12 del provvedimento impugnato), l'esatto valore economico al bene oggetto del vincolo o comunque un tale valore può essere controverso, dovendosi ricorrere ad accertamenti tecnici al riguardo per stabilirlo.
Come questa Corte ha già affermato in precedenti occasioni, le garanzie dell'indagato non possono rimanere senza tutela atteso che deve essere scongiurato il rischio di una lesione del diritto di proprietà che risulta indubbiamente compromesso quando è superato il limite corrispondente all'equivalente in valore del bene sequestrabile o confiscabile.
Il provvedimento cautelare è infatti legittimo solo quando le misure limitative delle libertà reali siano disposte ed eseguite in ossequio ai principi di adeguatezza, proporzionalità e graduazione al fine di evitare un'esasperata compressione del diritto di proprietà e di libera iniziativa economica privata sicché, in tali casi, solo quando la sproporzione sia facilmente riscontrabile in sede di riesame (sulla base dei motivi e dei documenti, insuscettibili di approfondimento, addotti dalle parti nel corso dell'udienza o dal semplice confronto tra provvedimento impositivo e provvedimento esecutivo, che inequivocabilmente contrasti con il primo) la doglianza può formare oggetto di cognizione da parte del tribunale cautelare in sede di controllo genetico del provvedimento restrittivo mentre, negli altri casi, i controlli giurisdizionali possono essere attivati, al fine di eliminare lo squilibrio, quando l'interessato si sia doluto della sproporzione e la stessa, eventualmente anche all'esito di specifiche indagini, non sia stata, se sussistente, rimossa.
Ne consegue il rigetto del ricorso e la condanna della ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Commento

La prima delle tre massime esamina la materia della competenza territoriale per i reati tributari [1], pervenendo ad una conclusione della cui fondatezza mai si è dubitato.
È palese, infatti, anche solo considerando la lettera dell'art. 18 del D.Lgs. n. 74/2000 che governa la materia della competenza territoriale per i delitti in materia tributaria, che tale particolare disciplina non contempla e non disciplina in alcun modo l'ipotesi in cui fra più fatti di reato, commessi in tempi o luoghi diversi o da soggetti diversi e quindi sottoposti a procedimenti penali diversi, sussista comunque una relazione che ne renda necessario un unico accertamento giudiziale. In questi casi, dunque, deve operare la previsione di cui all'art. 16 del codice di procedura penale, giusta la

[1] Sul punto, in dottrina, cfr. Quercia, *Art. 18*, in *Commentario breve alle leggi tributarie, II, Accertamento e sanzioni*, a cura di Moschetti, Padova, 2001, pag. 651; Napoleoni, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, pag. 395.

quale è competente, per tutti gli illeciti, il giudice del luogo dove è stato commesso il reato più grave ovvero, in caso di pari gravità dei reati, il giudice del luogo competente per il primo reato o, quando ciò non possa essere accertato, il giudice del luogo dove il pubblico ministero ha proceduto per primo all'iscrizione del reato.

L'istituto della confisca per equivalente – che, come è noto, in virtù dell'art. 1, comma 143, della L. n. 244/2007 trova oggi applicazione anche in relazione a gran parte dei reati tributari, ed in particolare con riferimento alle fattispecie di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater* e 11 del D.Lgs. n. 74/2000 – ed il prodromico provvedimento di sequestro in sede cautelare continuano a venire all'attenzione della giurisprudenza di legittimità e questo interesse non può certo stupire.

Con l'espressione "confisca per equivalente" si intende far riferimento al provvedimento ablatorio che viene assunto a seguito di condanna per determinati reati ed in relazione a cose che non rappresentano il profitto o il prezzo del reato commesso, bensì con riferimento a beni o altre utilità nella disponibilità del colpevole e di valore corrispondente – il cosiddetto *tantundem* – al prezzo o al profitto del reato.

L'introduzione di tale misura nel nostro ordinamento si spiega in primo luogo con la scelta di politica criminale di focalizzare l'intervento repressivo non più sulla persona del delinquente bensì sul risultato economico dell'attività delittuosa: nel vigente sistema economico infatti le forme più pericolose ed allarmanti di criminalità si connotano per la loro capacità "imprenditoriale", per la loro idoneità cioè a determinare l'accumulamento di rilevanti patrimoni, portando all'emergere di una vera e propria economia criminale, che affianca quella che si svolge secondo modalità lecite e legittime, finendo anche per soppiantare quest'ultima sul mercato grazie agli evidenti vantaggi che – in termini di costi e di profitto – derivano dall'adozione di condotte imprenditoriali illecite.

Queste considerazioni spiegano perché i provvedimenti sanzionatori a carattere patrimoniale siano diventati oggi una delle forme principali di contrasto della criminalità economica ed organizzata e come si sia perciò determinata l'introduzione nel nostro sistema penale di figure di confisca che paiono sempre più lontane e distanti dal classico modello della confisca quale misura di sicurezza [2].

In secondo luogo, non può non evidenziarsi l'efficacia repressiva della confisca per equivalente, determinata dalla capacità propria di questa misura di neutralizzare in maniera assolutamente incisiva i vantaggi economici derivanti dall'attività criminosa e dall'altro la relativa facilità con cui tale provvedimento può essere adottato in sede giudiziaria. In effetti, il ricorso a tale misura ablatoria è consentito in presenza del ricorrere di presupposti di non difficile verificazione e di agevole accertamento, posto che uniche condizioni per l'applicazione della particolare figura di confisca di cui si discute sono – accanto alla ravvisabilità di uno dei reati per i quali la confisca per equivalente risulta consentita – 1) la non appartenenza dei beni ad un estraneo e 2) la semplice circostanza che nella sfera giuridico-patrimoniale dell'autore del crimine non sia stato rinvenuto il prezzo o il profitto del reato. In questo modo, diventa senz'altro possibile privare il reo di un qualunque beneficio sul versante economico derivante dalla commissione del reato, superando gli ostacoli o le difficoltà che altrimenti potrebbero verificarsi per l'individuazione degli specifici beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato, soprattutto allorquando si tratti di beni fungibili o di beni trasformati o reimpiegati dal trasgressore, rispetto ai quali risulti comunque indimostrabile il nesso di derivazione causale (anche solo indiretto) dal reato.

In sostanza, laddove non fosse prevista la particolare ipotesi di confisca per equivalente, nella maggior parte dei casi risulterebbe di fatto impossibile eseguire la misura ablatoria, "per la materiale impossibilità di individuare *ex post*, nel patrimonio del trasgressore, proprio quei beni che costituiscono il prezzo o il profitto dell'illecito, vuoi perché, per lo più, già confusi nel compendio complessivo del patrimonio (l'ipotesi tipica è quella del denaro, bene fungibile per eccellenza), vuoi perché, comunque, reinvestiti, trasferiti o, più in generale, reimmessi nel circuito economico da parte del trasgressore, con modalità tali da impedire la dimostrazione del collegamento origina-

[2] Sul punto, senza pretesa di completezza, cfr. Alessandri, *Criminalità economica e confisca del profitto*, in AA.VV, *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, Milano, 2006, pag. 2103; Gialanella, *Prevenzione patrimoniale e strategia dell'"actio in rem": la pericolosità "in sé" della casa, la soppressione provvisoria dell'amministrazione dei beni e la ricchezza "contigua"*, in "Riv. Trim. Dir. Pen. Ec.", 2001, pag. 281; Id., *Patrimoni di mafia. La prova, il sequestro, la confisca, le garanzie*, Napoli, 1988; Maugeri, *Le moderne sanzioni patrimoniali fra funzionalità e garantismo*, Torino, 2001.

rio con il reato" [3]. Rispetto a tali problematiche, la confiscabilità del cosiddetto *tantundem* rende irrilevante la sorte del profitto o del prezzo del reato, proprio perché per procedere a confisca per equivalente è sufficiente individuare nel patrimonio del trasgressore altri beni – diversi per l'appunto da quelli costituenti il profitto o il prezzo dell'illecito – sui quali disporre la misura ablatoria: questo altresì spiega perché "la confisca obbligatoria prevista dall'art. 322-*ter* anche 'per equivalentè, ossia anche nei confronti di beni dei quali il reo ha la disponibilità per un valore corrispondente al prezzo o al profitto del reato, non necessita di alcuna dimostrazione sul nesso di pertinenzialità tra delitto e cose da confiscare, essendo sufficiente la perpetrazione del reato" [4].

Perché si possa procedere alla confisca per equivalente è però necessario che l'apprensione coattiva interessi solo beni o denaro di valore corrispondente al prezzo o al profitto dell'illecito. Se infatti è condivisibile la scelta di non consentire al reo di godere dei benefici dell'illecito per il solo fatto – che può, peraltro, rappresentare un ulteriore indice della sua capacità delinquenziale – di aver saputo occultare i proventi del reato, è altresì necessario riconoscere che la sanzione patrimoniale in parola non può interessare il patrimonio del responsabile in misura superiore rispetto a quanto ottenuto a mezzo della condotta delittuosa.

Diventa dunque necessario, per procedere alla confisca del *tantundem*, che l'autorità giudiziaria sia in grado di accertare e definire quale sia stato il valore dei beni rappresentanti il prezzo o il profitto del reato. Tale accertamento è dunque essenziale proprio per la determinazione del *tantundem* da sottoporre alla misura ablativa, giacché l'ordinamento consente di porre rimedio all'impossibilità di confiscare direttamente il prezzo od il profitto del reato, ma non permette di eludere l'accertamento sull'ammontare del compendio costituente il profitto dell'illecito, proprio perché trattasi della misura del valore da sottoporre alla confisca.

Tuttavia, contrariamente alle superiori osservazioni, assai di frequente – come, almeno in parte, dimostra la decisione in parola – la magistratura inquirente ed i giudici di merito hanno ritenuto di poter applicare la confisca per equivalente prescindendo da ogni approfondimento circa la corretta definizione dell'effettivo ammontare del prezzo e del profitto del reato, giacché – soprattutto a seguito della disinvolta definizione che di tali nozioni ha fornito la decisione delle Sezioni Unite 25 ottobre 2007, Miragliotta (in Mass. Uff., n. 238700) – si è ritenuto di poter procedere a confisca prescindendo da ogni approfondimento probatorio circa l'individuazione degli effettivi benefici economici che il responsabile dell'illecito ha tratto dalla sua condotta delittuosa.

Il problema poi presenta profili di ulteriore criticità in caso – come accade nella vicenda all'esame della sentenza in commento – di reati realizzati da più soggetti in concorso fra loro, giacché in tale l'ipotesi l'orientamento della Cassazione è nel senso che, stante il carattere essenzialmente afflittivo e "sanzionatorio" della confisca, tale misura "può interessare ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del prezzo o profitto accertato, salvo l'eventuale riparto tra i medesimi concorrenti che costituisce fatto interno a questi ultimi e che non ha alcun rilievo penale" [5], con conseguente riconoscimento della legittimità del provvedimento di confisca dei beni in sequestro per un valore equivalente all'intero importo del profitto del reato in capo ad uno solo dei diversi indagati concorrenti nella contestata ipotesi criminosa.

Entrambe le superiori considerazioni della giurisprudenza – di cui la seconda e la terza massima della pronuncia in epigrafe rappresentano adeguata espressione – paiono contestabili.

Quanto al profilo attinente all'individuazione dell'importo del prezzo del reato, importo al cui ammontare occorre parametrare i beni da sottoporre a confisca – e prima ancora a sequestro preventivo –, la Cassazione ripartisce i compiti che giudice e pubblico ministero devono svolgere per adottare il provvedimento di sequestro preventivo finalizzato alla confisca: mentre al primo compete la determinazione del valore del profitto ricavato dall'azione illecita, l'organo inquirente – se il giudice non l'ha fatto – individua quali beni sottoporre a sequestro.

In questa impostazione c'è qualcosa che non convince. Secondo la Cassazione, infatti, il giudice ha solo l'onere, ma non l'obbligo, di indicare la somma sino alla concorrenza della quale la misura può essere eseguita. Orbene ci si domanda come

[3] Amato, *Rimosse le difficoltà operative in attesa di chiarimenti normativi*, in "Guida Diritto", 2008, 17, pag. 76.

[4] Cass., Sez. VI, 19 gennaio 2005, Nocco, in "Mass. Uff.", 231604.

[5] Cass., Sez. V, 16 gennaio 2004, Napolitano, in "Arch. N. Proc. Pen.", 2005, pag. 562.

sia possibile per il pubblico ministero eseguire un sequestro per equivalente senza che sia nemmeno determinato l'ammontare economico del medesimo: infatti, in tal caso l'organo inquirente gode di una discrezionalità assoluta e le effettive e concrete modalità con cui il provvedimento cautelare viene ad essere eseguito dipendono non (come dovrebbe essere) da una deliberazione del giudice, ma dall'Ufficio di Procura. In sostanza, se il giudice delle indagini preliminari si limita ad assentire alla istanza di sequestro preventivo, senza però determinare il *quantum* ed il novero dei beni che vanno sottoposti a vincolo, allora il diritto dell'indagato alla libera disponibilità dei suoi beni sarà in concreto ad essere limitato da un provvedimento del pubblico ministero e non del giudice, in palese contrasto con i principi dettati in materia di misure cautelari e con la disciplina contenuta nell'art. 321 c.p.p.

Non è un caso che in altre occasioni la Cassazione sia andata di ben diverso avviso, sostenendo che "in tema di misure cautelari reali, spetta al giudice che, in sede di riesame, proceda alla conferma del sequestro preventivo funzionale alla confisca di valore del profitto del reato, il compito di valutare la corretta determinazione di quest'ultimo" [6]. Il giudice, dunque, se ritiene di disporre la confisca del cosiddetto *tantundem*, dovrà procedere lui stesso all'individuazione specifica di ciò che deve essere oggetto del provvedimento ablatorio; si tratta di un principio indiscutibile nella giurisprudenza della Corte di cassazione che da tempo sostiene che "anche nelle ipotesi di confisca obbligatoria il giudice ha l'obbligo di motivare sulle ragioni per cui ritiene di doverla disporre, anche spiegando le ragioni di ritenuta inattendibilità delle giustificazioni eventualmente fornite dalla parte in ordine alla provenienza del denaro o dei beni, senza che la caratteristica di sinteticità della motivazione tipica di questo rito possa estendersi all'applicazione della misura di sicurezza" [7].

Sarebbe anzi opportuno che la giurisprudenza provvedesse a definire i provvedimenti che non rispettano tale modalità di argomentazione come carenti di motivazione. Il provvedimento cautelare viene ad essere giustificato perché diretto a consentire la (futura) confisca di beni dell'indagato per un valore corrispondente al profitto dallo stesso ricavato dall'illecito, ma se non si dà conto dell'importo del profitto ottenuto e della proporzionalità dei beni sottoposti a vincolo rispetto al vantaggio economico illecitamente ottenuto l'ordinanza cautelare viene ad essere priva di giustificazione (quanto meno) in ordine all'individuazione dei beni la cui disponibilità viene ad essere vincolata.

Nemmeno soddisfacente pare l'impostazione giurisprudenziale relativa alla possibilità, in caso di pluralità di indagati, di sequestrare la totalità dell'importo dell'intero profitto del reato in capo a ciascuno dei responsabili, senza verificare quanto ciascuno di essi abbia effettivamente ottenuto dalla condotta delittuosa.

Infatti, perché il ricorso alla confisca per equivalente possa dirsi legittimo non è sufficiente che l'apprensione coattiva sia riferita solo a beni o denaro di valore corrispondente al prezzo o al profitto dell'illecito, ma occorre anche che tale prezzo o profitto sia maturato in capo al patrimonio del soggetto che viene attinto dalla misura in discorso – come d'altronde dimostra anche la circostanza che lo stesso comma 1 dell'art. 322-*ter* c.p. subordina la confiscabilità del bene alle circostanze che 1) il singolo responsabile abbia la disponibilità della cosa e che 2) il bene non appartenga ad una terza persona –, poiché tale sanzione patrimoniale non può interessare il patrimonio del responsabile in misura superiore rispetto a quanto ottenuto a mezzo della condotta delittuosa. Per questa ragione, a contrasto della tesi espressa dalla pronuncia in commento, va segnalato un altro orientamento giurisprudenziale, secondo il quale, in caso di reato commesso da una pluralità di soggetti, può disporsi la confisca per equivalente di beni per un importo corrispondente al prezzo o al profitto del reato ma senza eccedere, per ciascuno dei concorrenti, la misura della quota di prezzo o profitto a lui attribuibile: "la confisca per equivalente, adottata all'esito del giudizio e dell'accertamento delle responsabilità, dovrà riguardare la quota di prezzo o di profitto effettivamente attribuibile al singolo concorrente o, nell'impossibilità di una esatta quantificazione, essere applicata per l'intero prezzo o profitto, ma nel rispetto dei canoni della solidarietà interna fra i concorrenti (e cioè senza moltiplicare l'importo per il numero dei concorrenti)" [8].

Ciro Santoriello

[6] Cass., Sez. VI, 8 aprile 2013, Rolli, in "Mass. Uff.", 255441.

[7] Cass., Sez. VI, 25 settembre 2008, X, in "Mass. Uff.", 241875; Id., 21 febbraio 2007, X, ivi, 235928.

[8] Cass., Sez. VI, 9 luglio 2007, Linguiti, in "Mass. Uff.", 237290; Id., 14 giugno 2007, Puliga, in "Mass. Uff.", 240572; Id., 23 giugno 2006, Maniglia, in "Mass. Uff.", 234850.

Obbligo di comunicazione dell'iscrizione di ipoteca a tutela del contraddittorio endoprocedimentale

Riscossione - Riscossione coattiva - Espropriazione immobiliare - Iscrizione di ipoteca - Comunicazione preventiva - Necessità - Regime antecedente l'entrata in vigore dell'obbligo - Obbligo di comunicazione preventiva - Sussistenza - Mancata comunicazione - Assenza di contraddittorio endoprocedimentale - Nullità dell'ipoteca - Configurabilità

Anche nel regime antecedente l'entrata in vigore dell'obbligo di comunicazione preventiva dell'iscrizione di ipoteca ex art. 77, comma 2-bis, del D.P.R. n. 602/1973, introdotto con D.L. n. 70/2011, l'Amministrazione, prima di iscrivere ipoteca, ai sensi dell'art. 77, deve comunicare al contribuente che procederà alla predetta iscrizione sui suoi beni immobili, concedendo a quest'ultimo un termine - che, per coerenza con altre analoghe previsioni normative presenti nel sistema, può essere fissato in trenta giorni - perché egli possa esercitare il proprio diritto di difesa, presentando opportune osservazioni, o provveda al pagamento del dovuto. L'iscrizione di ipoteca non preceduta dalla comunicazione al contribuente è nulla, in ragione della violazione dell'obbligo che incombe all'Amministrazione di attivare il "contraddittorio endoprocedimentale", mediante la preventiva comunicazione al contribuente della prevista adozione di un atto o provvedimento che abbia la capacità di incidere negativamente, determinandone una lesione, sui diritti e sugli interessi del contribuente medesimo. Tuttavia in ragione della natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione eseguita in violazione del predetto obbligo conserva la propria efficacia fino a quando il giudice non ne abbia ordinato la cancellazione, accertandone l'illegittimità (n.d.r.).
(Oggetto della controversia: iscrizione ipotecaria per mancato pagamento)

(CASSAZIONE, Sez. Unite civ., Pres. Rovelli, Est. Botta - Sent. n. 19667, del 17 giugno 2014, dep. il 18 settembre 2014)

Svolgimento del processo

La controversia origina dall'impugnazione da parte del contribuente della comunicazione di iscrizione ipotecaria, emessa a seguito di un presunto mancato pagamento del complessivo importo di Euro 35.113,07, relativamente ad alcune cartelle di pagamento, iscrizione ipotecaria della quale il ricorrente chiedeva la sospensione e l'annullamento.
La Commissione adita, respinta l'istanza di sospensione, rigettava il ricorso.
La decisione era confermata con la sentenza in epigrafe, avverso la quale il contribuente ricorre per cassazione con quattro motivi:
a) nullità della sentenza impugnata per omessa motivazione e per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 e artt. 132 e 276 cod. proc. civ., art. 118 disp. att. cod. proc. civ. e art. 111 Cost., comma 6;
b) per insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia e per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 50 e 77;
c) per insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia e per eccesso di potere per sperequazione tra il carico tributario ed il valore dell'immobile;
d) per insufficiente motivazione in ordine ad un punto decisivo della controversia e per violazione e falsa applicazione degli artt. 2043 e art. 2059 cod. civ. e art. 2 Cost..

Equitalia ETR s.p.a. (ora incorporata in Equitalia Sud s.p.a.) non ha notificato un controricorso, bensì ha depositato un atto di costituzione con procura notarile ai fini della partecipazione all'udienza di discussione.
La causa era chiamata innanzi alla Sesta sezione civile, sezione tributaria, di questa Corte, la quale, con ordinanza n. 18007 del 24 luglio 2013, rimetteva al Primo Presidente la valutazione circa l'opportunità di devolvere alle Sezioni Unite la seguente questione:
se il concessionario alla riscossione non sia tenuto, ove sia decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento, prima di procedere all'iscrizione di ipoteca a notificare al debitore un avviso che contenga l'intimazione ad adempiere entro cinque giorni l'obbligo risultante dal ruolo (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, comma 2), e ciò a prescindere dalla entrata in vigore del disposto del D.L. n. 70 del 2011, art. 7, comma 2, lett. u-bis), convertito con modificazioni nella L. n. 106 del 2011, a norma del quale "l'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1.

Per questa ragione la causa è chiamata all'odierna udienza innanzi alle Sezioni Unite.

Motivi della decisione

1. La questione sottoposta all'attenzione delle Sezioni Unite impone l'esame pregiudiziale del secondo motivo di ricorso, con il quale il contribuente ha censurato l'impugnata sentenza per insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia e per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 50 e 77 per aver il giudice di merito affermato, senza peraltro alcun adeguato approfondimento, che la legittimità dell'iscrizione ipotecaria scaturisce dal mancato pagamento entro i termini previsti di cartelle esattoriali non più impugnabili, mentre la comunicazione di avvenuta iscrizione non è prevista da alcuna norma, trattandosi di misura cautelare.

1.1. Sostiene, invece, il ricorrente che la necessaria ed ineludibile lettura integrata del D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 50 e 77, porterebbe ad altre e differenti conclusioni, imponendo, ai fini della legittimità della iscrizione ipotecaria, la comunicazione di quest'ultima al contribuente, prima che l'esattore possa procedere all'espropriazione forzata.

2. La ragione fondante dell'ordinanza di rimessione sembra manifestamente consistere nel rilievo che nella giurisprudenza della Corte si sia affermata l'idea che l'ipoteca prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 77, rappresenti un atto preordinato all'espropriazione immobiliare e, dunque, in qualche modo, un atto della procedura esecutiva: in questa prospettiva l'iscrizione ipotecaria necessariamente dovrebbe essere soggetta a tutte le condizioni ed i limiti posti per la procedura esecutiva, e quindi anche alla comunicazione dell'avviso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, comma 2.

2.1. Invero, ragiona l'ordinanza di rimessione, la sentenza delle Sezioni Unite n. 4077/2010 ha tratto dalla qualificazione della iscrizione di ipoteca come atto "preordinato e strumentale" alla esecuzione, la conseguenza che ad essa fosse applicabile la disciplina propria degli atti di esecuzione esattoriale; in particolare l'impossibilità di procedere ad iscrizione se il debito del contribuente non superava gli ottomila Euro, e ciò prima che il limite quantitativo venisse previsto e stabilito in 20.000 Euro dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 3, comma 5, lett. d), convertito dalla L. 26 aprile 2012, n. 44; e sembrerebbe coerente che questa assimilazione si estendesse al meno incisivo onere della comunicazione preventiva al proprietario dell'immobile. Tanto più se si considera che la sentenza n. 6594/2009 delle medesime Sezioni Unite ha esplicitamente ricompreso la iscrizione di ipoteca fra "gli atti della esecuzione forzata tributaria".

2.2. L'ordinanza rileva, inoltre, che la sentenza della terza sezione civile n. 4777 del 26 febbraio 2013 ha evidenziato come "le norme in tema di esecuzione esattoriale contemplino misure che, a garanzia e a tutela dei crediti tributari, possono gravemente compromettere i diritti individuali poiché – oltre che avere introdotto misure quali il c.d. fermo amministrativo di beni mobili registrati e l'iscrizione di ipoteca sugli immobili – introducono modalità estremamente rapide e semplificate di esproprio dei beni. È essenziale pertanto che, proprio in tema di esecuzione esattoriale, siano rigorosamente rispettati sia il principio di legalità, tramite la stretta osservanza delle procedure stabilite; sia gli adempimenti di carattere generale diretti allo scopo di permettere all'esecutato di far valere le sue ragioni: soprattutto ove si tratti di adempimenti di agevole esecuzione e poco costosi per l'amministrazione (quali nel caso preso in esame dalla sentenza n. 4777 quello di comunicare all'interessato – unitamente alla comunicazione dell'avvenuta iscrizione ipotecaria – i termini e le modalità con cui può proporre opposizione e far valere le sue ragioni).

3. In realtà non può non rimarcarsi sul punto una contraddizione interna alla giurisprudenza della Corte.

3.1. Da un lato, infatti, è stato affermato, che in tema di riscossione coattiva delle imposte, l'ipoteca prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 77 rappresentando un atto preordinato all'espropriazione immobiliare, soggiace agli stessi limiti per quest'ultima stabiliti dal medesimo D.P.R., art. 76 e non può, quindi, essere iscritta se il debito del contribuente non supera gli ottomila euro. Né a diversa conclusione può indurre il D.L. 25 marzo 2010, n. 40, art. 3, comma 2-*ter*, convertito nella L. 22 maggio 2010, n. 73, il quale, vietando all'agente della riscossione di iscrivere ipoteca per crediti inferiori ad ottomila Euro a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione, ha così indicato l'autonomo presupposto per le future iscrizioni di ipoteca in un importo coincidente con quello minimo previsto per l'espropriazione, senza per ciò solo poter essere apprezzato come indiretta dimostrazione dell'inesistenza per il periodo pregresso di limiti di valore per la stessa iscrizione (Cass. S.U. n. 5771 del 2012).

3.2. Dall'altro, è stato affermato che in tema di riscossione coattiva delle imposte, l'ipoteca prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 77 può essere iscritta senza necessità di procedere a notifica dell'intimazione ad adempiere di cui all'art. 50, comma 2, del medesimo D.P.R., prescritta per il caso che l'espropriazione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, poiché l'iscrizione ipotecaria non può essere considerata quale mezzo preordinato all'espropriazione forzata, atteso quanto si evince dalla lettera dell'art. 77 citato, il quale, al comma 2, prevede che, "prima di procedere all'esecuzione, il concessionario deve iscrivere ipoteca", e, al comma 1, richiama esclusivamente il primo e non anche il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, comma 2 (Cass. n. 10234 del 2012).

4. Ancora la Corte ha affermato che: Il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, comma 2, dispone che, se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica di un avviso contenente l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni. Il richiamato disposto normativo stabilisce pertanto che il previo avviso contenente l'intimazione ad adempiere deve precedere soltanto l'inizio dell'espropriazione, ma non anche l'iscrizione ipotecaria di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77, che non costituisce atto iniziale della espropriazione immobiliare, ma rappresenta un atto ad essa preordinato e strumentale (Cass. n. 15746 del 2012, in motivazione).

5. Ribadendo il principio, la Corte ha aggiunto – ma in verità senza darne compiute ragioni – che ha carattere innovativo e non interpretativo, ed è quindi privo di efficacia retroattiva, il disposto del D.L. n. 70 del 2011, art. 7, com-

ma 2, lett. u-*bis*, convertito con modificazioni nella L. n. 106 del 2011, che ha stabilito che l'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1 (Cass. n. 15746 del 2012, in motivazione).

6. Una riflessione capace di dare al quesito proposto una soluzione appagante trova fondamento nel rilievo della sostanziale equiparabilità della situazione normativa dell'iscrizione di ipoteca (art. 77, del medesimo decreto), a quella del fermo amministrativo di beni mobili registrati (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 86), che sembra costituire l'approdo conseguito dalla giurisprudenza di queste Sezioni Unite.

7. Quanto al fermo amministrativo, con l'ordinanza n. 14831 del 2008 le Sezioni Unite hanno ritenuto che, alla luce della modifica introdotta al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 26-*quinquies*, (convertito con modificazioni con L. n. 248 del 2006), non potesse essere mantenuta l'esegesi anteriormente proposta dalle medesime Sezioni Unite (ord. nn. 2053 e 14701 del 2006), secondo cui la giurisdizione sul fermo amministrativo spettava al giudice ordinario essendo tale atto "preordinato all'espropriazione forzata, atteso che il rimedio, regolato da norme collocate nel titolo 2 sulla riscossione coattiva delle imposte, si inserisce nel processo di espropriazione forzata esattoriale quale mezzo di realizzazione del credito". Ciò perché, hanno precisato le Sezioni Unite nella ricordata ordinanza, ci si trova di fronte alla chiara volontà del legislatore di escludere il fermo di beni mobili registrati dalla sfera tipica dell'espropriazione forzata, rafforzando l'idea, da alcuni sostenuta, che l'adozione dell'atto in questione si riferisca ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria, che, nel D.P.R. n. 602 del 1973, trova la propria tipizzante disciplina nel capo 2 del titolo 2 (mentre la disciplina del fermo di beni mobili registrati, non a caso, sarebbe dettata nel capo 3, del medesimo titolo).

7.1. Ad avviso della ricordata ordinanza è piuttosto evidente che la modifica introdotta al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, collocando il fermo tra gli atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, abbia di riflesso determinato una modifica dell'art. 2 del medesimo decreto, in particolare del secondo periodo del comma 1 di detta norma nella parte in cui esclude dalla giurisdizione tributaria le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento. Ciò indica ancora una volta di più che la individuazione dell'area della giurisdizione tributaria, e dei relativi limiti, può essere compiuta solo mediante una lettura integrata del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 2 e 19, e rende testimonianza di una chiara volontà legislativa di generalizzare la giurisdizione tributaria, lasciando alla giurisdizione ordinaria solo la sfera residuale dell'espropriazione forzata vera e propria la cui disciplina ha movenze simili a quella contenuta nel codice di rito e rispetto alla quale possono ben essere funzionali gli strumenti giurisdizionali di tutela del debitore garantiti dal medesimo codice.

8. Nella successiva ordinanza n. 10672 del 2009, le Sezioni Unite – ragionando sulla circostanza che nel caso di specie l'azione (era) stata introdotta anteriormente all'entrata in vigore della modifica apportata al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 25-*quinquies*, che ha collocato tra gli atti impugnabili innanzi al giudice tributario anche il fermo D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 86 – hanno ritenuto che le conclusioni raggiunte nell'ordinanza n. 14831 del 2008 dessero corpo ad una valenza non solo innovativa, ma anche (e prima ancora) interpretativa delle modifiche normative disposte con il D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 25-*quinquies*.

8.1. Per le Sezioni Unite se il fermo amministrativo non è, come sembra invero più giusto ritenere anche in relazione alla collocazione "topografica" di tale atto nel sistema normativo, un atto dell'espropriazione forzata, ma un atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria, allora deve escludersi la giurisdizione del giudice ordinario che, in materia tributaria, ha giurisdizione relativamente alle sole controversie attinenti alla fase dell'esecuzione forzata.

8.2. Nella fattispecie si trattava, poi, della impugnazione del "preavviso di fermo", istituito dall'Agenzia delle Entrate con nota n. 57413 del 9 aprile 2003. La nota prevedeva che i concessionari, una volta emesso il provvedimento di fermo amministrativo dell'auto, ma prima di procedere alla iscrizione del medesimo, comunicassero al contribuente moroso – che non avesse cioè provveduto a pagare il dovuto entro i sessanta giorni dalla notifica della cartella – un avviso ad adempiere al debito entro venti giorni, decorsi i quali si sarebbe provveduto a rendere operativo il fermo. Il preavviso avrebbe avuto valore come comunicazione di iscrizione del fermo a decorrere dal ventesimo giorno successivo.

8.3. Le Sezioni Unite ne concludevano che il "preavviso" fosse sostanzialmente l'unico atto mediante il quale il contribuente viene a conoscenza della esistenza nei suoi confronti di una procedura di fermo amministrativo dell'autoveicolo e che esso si collocasse all'interno di una sequela procedimentale – emanazione del provvedimento di fermo, preavviso, iscrizione del provvedimento emanato – finalizzata ad assicurare, mediante una pronta conoscibilità del provvedimento di fermo, una ampia tutela del contribuente che di quel provvedimento è il destinatario. In questa prospettiva, le Sezioni Unite non mancavano di evidenziare come il preavviso di fermo svolgesse una funzione assolutamente analoga a quella dell'avviso di mora nel quadro della comune procedura esecutiva esattoriale, e, come tale avviso, esso non (poteva) non essere un atto impugnabile.

8.4. A siffatta conclusione – ossia la ineludibile impugnabilità del preavviso – le Sezioni Unite non ravvisavano potesse ostare il fatto che il preavviso di fermo amministrativo non comparisse esplicitamente nell'elenco degli atti impugnabili contenuto nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19. Facendo riferimento ad altro principio affermato da questa Corte (Cass. nn. 21045 del 2007, 27385 del 2008) che le Sezioni Unite dichiaravano di condividere, quest'ultime affermavano che l'elencazione degli atti impugnabili, contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 (andasse) interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.), che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. n. 448 del 2001. Con la conseguenza che (doveva) ritenersi impugnabile ogni atto che port(asse), comunque, a conoscenza del contribuente una ben in-

dividuata pretesa tributaria, in quanto sorge in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 cod. proc. civ., a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico.

9. Orbene, visto che il D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 25-*quinquies*, ha riformato l'elenco degli atti impugnabili innanzi al giudice tributario collocandovi, oltre al fermo amministrativo di beni mobili registrati di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 86 anche l'iscrizione di ipoteca di cui all'art. 77 del medesimo decreto, non diverse a proposito di quest'ultima possono essere le considerazioni dapprima sviluppate nella ricordata posizione assunta dalla giurisprudenza delle Sezioni Unite in ordine al "fermo amministrativo".

9.1. Nonostante la disciplina dell'iscrizione di ipoteca, a differenza di quella relativa al fermo amministrativo, trovi nel D.P.R. n. 602 del 1973 collocazione nel capo 2 (e non nel Capo 3) del Titolo 2, situazione che potrebbe far pensare maggiormente ad una relazione strettamente funzionale della stessa con l'espropriazione forzata, devono ritenersi valide in relazione all'iscrizione ipotecaria le medesime conclusioni raggiunte da queste Sezioni Unite rispetto al fermo amministrativo. Sicché anche rispetto all'iscrizione di ipoteca D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 77 deve ritenersi sussistere quella valenza non solo innovativa, ma anche (e prima ancora) interpretativa delle modifiche normative disposte con il D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 25-*quinquies*, ritenuta dall'ordinanza delle Sezioni Unite n. 10672 del 2009 con riferimento al fermo amministrativo, dalla quale discende l'ineludibile carattere di atto impugnabile tanto di quest'ultimo, quanto dell'iscrizione di ipoteca.

9.2. Anzi, a dispetto della "collocazione topografica" nel decreto di riferimento e dello stretto legame strumentale che lega iscrizione ipotecaria D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 77 ed espropriazione, sembra ancor più evidente che detta "iscrizione" non possa definirsi un "atto dell'esecuzione": il fatto che secondo la disciplina positiva non necessariamente l'espropriazione deve seguire all'iscrizione ipotecaria, autorizza a ritenere che quest'ultima sia un atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria.

9.3. Ed è proprio la rilevata alternatività dell'iscrizione ipotecaria rispetto all'espropriazione, la ragione che ne giustifica, come accade per il fermo amministrativo, l'attribuzione alla giurisdizione del giudice tributario senza che sussista alcuna violazione del precetto costituzionale che vieta l'istituzione di giudici speciali (v. Corte cost. n. 37 del 2010, con riferimento all'istituto del fermo amministrativo di beni mobili registrati).

10. Se l'iscrizione ipotecaria D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 77 deve essere esclusa, come effettivamente deve esserlo per le ragioni già esposte, dall'ambito specifico dell'espropriazione, non può ritenersi applicabile alla fattispecie la regola prescritta dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, comma 2. Non lo consente la lettera della espressione normativa la quale chiaramente stabilisce che se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica, da effettuarsi con le modalità previste dall'art. 26, di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni. Non lo consente nemmeno la lettera della norma di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77 la quale, al comma 2, prevede che, prima di procedere all'esecuzione, il concessionario deve iscrivere ipoteca, e, al comma 1, richiama esclusivamente il primo e non anche l'art. 50, comma 2 del medesimo decreto (in questo senso v. anche Cass. ord. n. 10234 del 2012).

11. Sicché può affermarsi il seguente principio di diritto: l'ipoteca prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 77 può essere iscritta senza necessità di procedere a notifica dell'intimazione ad adempiere di cui all'art. 50, comma 2, del medesimo D.P.R., prescritta per il caso che l'espropriazione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, poiché l'iscrizione ipotecaria non può essere considerata un atto dell'espropriazione forzata, bensì un atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria.

12. Nella medesima prospettiva, e non a caso, questa Corte ha ritenuto che il concessionario, non essendo il "fermo amministrativo" inserito come tale nella sequenza procedimentale dell'espropriazione forzata, non deve provvedere alla preventiva notifica dell'avviso contenente l'intimazione ad adempiere l'obbligazione risultante dal ruolo D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ex art. 50, comma 2, disposizione, questa, applicabile solo nel circoscritto ambito dell'esecuzione forzata (Cass. ord. n. 26052 del 2011).

13. L'affermata inapplicabilità all'iscrizione ipotecaria D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 77 della previsione di cui all'art. 50, comma 2, del medesimo decreto non significa tuttavia che l'iscrizione ipotecaria possa essere eseguita per così dire insciente domino, senza che la stessa debba essere oggetto di alcuna comunicazione al contribuente.

13.1. Proprio in quanto atto impugnabile innanzi al giudice tributario l'iscrizione ipotecaria presuppone una specifica comunicazione al contribuente: il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21 prescrive, infatti, che gli atti impugnabili, elencati nell'art. 19 del medesimo decreto (e tra questi, come già visto, è enumerata anche l'iscrizione ipotecaria), debbano essere impugnati entro sessanta giorni dalla relativa notificazione.

13.2. Non solo. La L. n. 241 del 1990, art. 21 prevede un obbligo generalizzato di comunicazione dei provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei destinatari, e l'iscrizione ipotecaria costituisce fuor di dubbio un atto che limita fortemente la sfera giuridica del contribuente. L'art. 6 dello Statuto del contribuente, a sua volta, prevede che debba essere garantita l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati.

13.3. Tali previsioni normative impongono che l'iscrizione di ipoteca debba essere comunicata al contribuente. Ciò sulla base di un principio generale, caratterizzante qualsiasi sistema di civiltà giuridica, che assume la doverosità della comunicazione di tutti gli atti lesivi della sfera giuridica del cittadino, comunicazione che costituisce il presupposto imprescindibile per la stessa impugnabilità dell'atto, in particolare nel processo tributario che è strutturato come processo di impugnazione di atti in tempi determinati rigidamente (e solo la "notifica" dell'atto impugnato può costituire rassicurante prova dell'effettivo rispetto del termine di impugnazione).

13.4. La comunicazione della quale si discute deve neces-

sariamente precedere la concreta effettuazione dell'iscrizione ipotecaria, e ciò perché tale comunicazione è strutturalmente funzionale a consentire e a promuovere, da un lato, il reale ed effettivo esercizio del diritto di difesa del contribuente a tutela dei propri interessi e, dall'altro, l'interesse pubblico ad una corretta formazione procedimentale della pretesa tributaria e dei relativi mezzi di realizzazione.

13.5. Siffatto orientamento costituisce anche una specifica attuazione del principio generale emergente dalla L. n. 241 del 1990, art. 7 il quale impone l'obbligo della comunicazione dell'avvio del procedimento ai soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti. La ricordata previsione normativa dell'obbligo di comunicazione (previa) di cui alla L. n. 241 del 1990, art. 7 è espressione del principio costituzionale di imparzialità e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.) ed ha come *ratio* fondante: 1) la tutela dell'interesse - giuridicamente protetto - dei soggetti destinatari del procedimento:

a) ad aver conoscenza di quest'ultimo; b) a poter controdedurre agli assunti su cui si basa l'iniziativa procedimentale dell'Amministrazione; c) ad inserire nel complesso delle valutazioni procedimentali anche quelle attinenti ai legittimi interessi del privato destinatario; 2) la tutela dell'interesse pubblico al buon procedimento, interesse pubblico garantito da quell'apporto alla piena valutazione giuridico-fattuale che solo l'intervento procedimentale dei "soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti" può fornire; 4) altresì, la tutela dell'affidamento (anche al fine di consentire tempestive misure difensive o riparatorie) di soggetti incolpevolmente estranei alla scaturigine del procedimento lesivo, ed ignari di essa; 5) la medesima comunicazione dell'inizio del procedimento (v. TAR Lazio, Sez. 1, 4 settembre 2009, n. 8373).

13.6. Non rende meno valida questa ricostruzione esegetica il fatto che la L. n. 241 del 1990, art. 13, comma 2, escluda i procedimenti tributari dall'applicazione degli istituti partecipativi previsti dall'art. 7 della stessa legge, in quanto non si tratta di una esclusione *tout court* dei predetti istituti, bensì solo di un rinvio per la concreta regolamentazione dei medesimi alle norme speciali che disciplinano il procedimento tributario.

14. L'approdo della dottrina più moderna è l'opinione secondo la quale, essendo priva di qualsiasi ragionevolezza l'escludere dalla "partecipazione" il soggetto d'imposta (e destinatario della pretesa tributaria formatasi in esito al procedimento), si deve ritenere che in realtà la partecipazione e l'accesso sono compatibili con il procedimento tributario: essi tuttavia operano secondo gli schemi dello statuto del contribuente e non secondo i modelli dalla L. n. 241 del 1990, coerentemente con quanto quest'ultima dispone, nel non escludere i procedimenti tributari dagli istituti partecipativi, ma rinviando in materia alle norme speciali predetti procedimenti previsti.

14.1. Orbene, laddove si rifletta sul fatto che lo statuto del contribuente è costituito da un complesso di norme la cui precipua funzione è quella di improntare l'attività dell'amministrazione finanziaria alle regole dell'efficienza e della trasparenza, nonché quella di assicurare l'effettività della tutela del contribuente nella fase del procedimento tributario, è agevole vedere che si tratta di norme che sostanzialmente riproducono, con riferimento ad uno speciale procedimento amministrativo, alcune delle fondamentali regole dettate dalla L. n. 241 del 1990 sul procedimento in generale.

E così tra le norme dello Statuto:

- l'art. 5, che obbliga l'amministrazione a promuovere la conoscenza da parte del contribuente delle disposizioni legislative in materia tributaria per l'evidente ragione del notevole numero di tali disposizioni e per la spesso imprevedibile mutevolezza delle medesime;
- l'art. 6, che obbliga l'amministrazione ad assicurare l'effettiva conoscenza degli atti da parte del destinatario, mediante la comunicazione nel luogo di effettivo domicilio e a informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito; la norma obbliga altresì l'amministrazione a far sì che i modelli di dichiarazione siano messi tempestivamente a disposizione del contribuente e siano redatti in un linguaggio chiaro e comprensibile anche per chi è sfornito di conoscenze tecniche; inoltre è previsto che prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta;
- l'art. 7, che sancisce l'obbligo della motivazione degli atti, secondo il principio codificato dalla L. n. 241 del 1990, art. 3;
- l'art. 10, comma 1, che fissa il fondamentale principio secondo il quale i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede, che ribadisce in questa forma quella garanzia di decisione partecipata che costituisce la *ratio* della previsione normativa espressa dalla L. n. 241 del 1990, art. 7;
- l'art. 12, comma 2, a norma del quale quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.

15. Da questo complesso di norme emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella "fase precontenziosa" o endo-doprocedimentale", al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon

andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost.

15.1. In questa prospettiva si è mossa la giurisprudenza della Corte. Possono ricordarsi a titolo esemplificativo:

– la sentenza n. 16412 del 2007 delle Sezioni Unite, a proposito dell'avviso di mora non preceduto dalla notifica della cartella, la quale rileva che la mancata notificazione della cartella di pagamento comporta un vizio della sequenza procedimentale dettata dalla legge, che consente al contribuente di impugnare l'avviso, deducendone la nullità per omessa notifica dell'atto presupposto;
– la sentenza n. 26635 del 2009, sempre delle Sezioni Unite, in materia di accertamento mediante *standard* (o studi di settore), secondo la quale il contraddittorio endoprocedimentale) deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa;
– la sentenza n. 18184 del 2013, ancora delle Sezioni Unite, con la quale è stato affermato che la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento – termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni – determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio (endo)procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva;
– la sentenza n. 15311 del 2014 della Sezione Tributaria, in ordine alla previsione di cui D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 *ter*, comma 4 – che obbliga l'amministrazione a comunicare al contribuente l'esito del controllo formale con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarate, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione – la quale afferma che dall'omessa comunicazione deriva la nullità della conseguenziale cartella. E ciò in attuazione di un principio immanente nell'ordinamento e relativo alla garanzia connessa alla previsione della comunicazione quale momento di instaurazione del contraddittorio anteriore all'iscrizione a ruolo: condividendo le conclusioni raggiunte dalle Sezioni Unite nella ricordata sentenza n. 18184 del 2013, la Sezione Tributaria afferma che la "sanzione" della invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nella quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo ... di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve ... e della forza impediente, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante.

15.2. Ma v'è di più. Il rispetto dei diritti della difesa e del diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione, come afferma – ricordando la propria precedente sentenza del 18 dicembre 2008, in causa C-349/07 Sopropè – la Corte di Giustizia nella sua recentissima sentenza del 3 luglio 2014 in cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Wortdwide Logistics BV.

15.2.1. Il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento afferma la Corte di Giustizia, è attualmente sancito non solo negli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'art. 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il citato art. 41, par. 2 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo.

15.2.2. Conclude la Corte che in forza di tale principio, che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione, mediante una previa comunicazione del provvedimento che sarà adottato, con la fissazione di un termine per presentare eventuali difese od osservazioni. Tale obbligo, ad avviso della Corte, incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità.

16. Dal complesso delle considerazioni fin qui svolte si deve concludere che l'iscrizione ipotecaria prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77 in quanto atto destinato ad incidere in modo negativo sui diritti e gli interessi del contribuente, deve essere a quest'ultimo comunicata prima di essere eseguita, in ragione del dovuto rispetto del diritto di difesa mediante l'attivazione del "contraddittorio endoprocedimentale", che costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa. Quanto al consequenziale termine da fissare al destinatario per la presentazione di eventuali osservazioni (o, dato il caso specifico, per il pagamento del dovuto) anch'esso può trarsi, in difetto di espressa previsione scritta, dal sistema e determinarlo in trenta giorni sulla base delle prescrizioni che prevedono analogo termine con l'art. 6, comma 5, dello Statuto del contribuente o il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-*ter*, comma 4.

17. Nel quadro delineato, il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77, comma 2 introdotto con D.L. n. 70 del 2011, che obbliga l'agente della riscossione a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'av-

viso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1, non "innova" (soltanto) – se non sul piano formale – la disciplina dell'iscrizione ipotecaria, ma ha (anche e prima ancora) una reale "valenza interpretativa", in quanto esplicita in una norma positiva il precetto imposto dal rispetto del principio fondamentale immanente nell'ordinamento tributario che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l'obbligo di attivazione da parte dell'amministrazione del "contraddittorio endoprocedimentale" ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo. Principio il cui rispetto è dovuto da parte dell'amministrazione indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva e la cui violazione determina la nullità dell'atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario. Tuttavia, nel caso specifico, stante la natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione per avventura eseguita senza che sia stato rispettato dall'amministrazione l'obbligo della preventiva comunicazione al contribuente conserva la propria efficacia fino a quando il giudice non ne abbia ordinato la cancellazione, accertandone l'illegittimità, salvo in ogni caso la responsabilità dell'amministrazione ai fini dell'eventuale risarcimento del danno.

18. Sicché può affermarsi il seguente principio di diritto: Anche nel regime antecedente l'entrata in vigore dell'art. 77, comma 2 *bis*, D.P.R., introdotto con D.L. n. 70 del 2011, l'amministrazione prima di iscrivere ipoteca ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77 deve comunicare al contribuente che procederà alla predetta iscrizione sui suoi beni immobili, concedendo a quest'ultimo un termine – che, per coerenza con altre analoghe previsioni normative presenti nel sistema, può essere fissato in trenta giorni – perché egli possa esercitare il proprio diritto di difesa, presentando opportune osservazioni, o provveda al pagamento del dovuto.

L'iscrizione di ipoteca non preceduta dalla comunicazione al contribuente è nulla, in ragione della violazione dell'obbligo che incombe all'amministrazione di attivare il "contraddittorio endoprocedimentale", mediante la preventiva comunicazione al contribuente della prevista adozione di un atto o provvedimento che abbia la capacità di incidere negativamente, determinandone una lesione, sui diritti e sugli interessi del contribuente medesimo.

Tuttavia in ragione della natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione eseguita in violazione del predetto obbligo conserva la propria efficacia fino a quando il giudice non ne abbia ordinato la cancellazione, accertandone l'illegittimità.

19. È possibile, quindi, passare all'esame degli altri motivi di ricorso, che possono essere trattati congiuntamente, tutti risolvendosi in una denuncia di vizio di motivazione sotto diversi profili.

19.1. Fondato è il primo motivo, con il quale la parte ricorrente censura la sentenza impugnata per aver respinto l'appello, risolvendo la motivazione in un mero rinvio alla decisione del giudice di prime cure, senza riportarne, neanche in maniera sintetica, il contenuto motivazionale.

19.1.1. Invero la sentenza impugnata argomenta la propria decisione mediante un apodittico rinvio alla sentenza del primo giudice, limitandosi ad affermare: i motivi di impugnazione della sentenza di primo grado, addotti dall'appellante, sono gli stessi che i giudici di prime cure hanno già esaminato e rigettato con analitiche motivazioni: sotto questo aspetto, pertanto, l'appello, essendo la riproposizione del ricorso di primo grado, risulterebbe improponibile.

19.1.2. Si tratta di una sentenza nulla alla luce del principio più volte affermato da questa Corte secondo cui: In tema di processo tributario, è nulla, per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 36 e 61 nonché dell'art. 118 disp. att. cod. proc. Civ., la sentenza della commissione tributaria regionale completamente carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'appellante alla statuizione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare *per relationem* alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, atteso che, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del *thema decidendum* e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo e non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame (v. Cass. n. 28113 del 2013).

19.2. Fondato è il terzo motivo, con il quale la parte ricorrente censura l'impugnata sentenza per aver arbitrariamente richiamati i criteri di determinazione del valore ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 79, a proposito della denuncia sperequazione tra carico tributario e valore dell'immobile oggetto dell'iscrizione ipotecaria.

19.2.1. Invero la sentenza impugnata non offre alcuna motivazione sul punto, limitandosi ad un apodittico richiamo al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 79 senza renderne comprensibili le ragioni ed omettendo un qualsiasi riferimento alla specifica e concreta valutazione dei beni oggetto della contestata iscrizione ipotecaria e all'eventuale rapporto tra il valore di questi e il credito ipotecario.

19.3. Fondato è infine il quarto motivo, con il quale la parte ricorrente censura la sentenza impugnata per aver omesso qualsiasi motivazione in ordine al mancato accoglimento della richiesta di danno che era stata avanzata dal contribuente.

19.3.1. Invero la sentenza impugnata si limita ad affermare che il danno denunciato è da provare in relazione all'esistenza, alla sua riferibilità al comportamento che si assume lesivo ed alla sua quantificazione. In buona sostanza una vera e propria petizione di principio, che esprime una regola giuridica senza dar conto delle ragioni per le quali la situazione di fatto esaminata dal giudicante non corrisponda alla fattispecie astratta disciplinata dalle norme sui caratteri cui deve rispondere la dimostrazione del danno preteso.

20. Pertanto il ricorso deve essere accolto nei sensi e nei limiti di cui alle sopra riportate considerazioni e la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio della causa ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Campania che provvederà anche in ordine alle spese della presente fase del giudizio.

P.Q.M.

La Corte Suprema di Cassazione accoglie il ricorso nei sensi e nei limiti di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Campania.

Commento

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, nella pronuncia n. 19667 del 2014, ha affrontato la *vexata quaestio* della iscrizione ipotecaria da parte dell'agente della riscossione. Come noto, la norma è stata oggetto di vari interventi legislativi, che hanno tratto spunto dalla sentenza della Suprema Corte n. 4077 del 2010, con la quale i Supremi giudici hanno dichiarato nulle le iscrizioni ipotecarie per debiti inferiori agli 8.000 euro.

Nella vigente stesura, il legislatore afferma che decorso inutilmente il termine di cui all'art. 50, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973 il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede.

Continua poi stabilendo che l'agente della riscossione, anche al solo fine di assicurare la tutela del credito da riscuotere, può iscrivere la garanzia ipotecaria di cui al comma 1 anche quando non si siano ancora verificate le condizioni per procedere all'espropriazione di cui all'art. 76, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 602/1973, purché l'importo complessivo del credito per cui si procede non sia inferiore complessivamente a ventimila euro.

Conclude, infine, affermando che l'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1.

Le novità per cui si segnala la pronuncia si concentrano su due aspetti dibattuti della questione e, precisamente, sulla necessità di inviare, preventivamente alla iscrizione, la intimazione di pagamento di cui all'art. 50 del D.P.R. n. 602/1973, nonché su quella di inviare, anche per le iscrizioni precedenti alla stesura dell'art. 77 novellato dal D.L. n. 70/2011 – che lo prevede espressamente –, una comunicazione al contribuente.

Con riferimento al primo aspetto, la Corte rileva come l'ordinanza di rimessione sembri ritenere che nella giurisprudenza della Corte si sia affermata l'idea che l'ipoteca prevista dall'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973 rappresenti un atto preordinato all'espropriazione immobiliare e che, in questa prospettiva, l'iscrizione ipotecaria dovrebbe necessariamente essere soggetta a tutte le condizioni ed i limiti posti per la procedura esecutiva, e quindi, anche alla comunicazione dell'avviso di cui all'art. 50, comma 2, del D.P.R. n. 602/1973.

Osserva altresì come la medesima ordinanza, citi le Sezioni Unite [1], le quali hanno tratto dalla qualificazione della iscrizione di ipoteca come atto "preordinato e strumentale" alla esecuzione, la conseguenza che ad essa fosse applicabile la disciplina propria degli atti di esecuzione esattoriale. Richiama altresì altra giurisprudenza della Corte, che aveva evidenziato come le norme in tema di esecuzione esattoriale contemplino misure che, a garanzia e a tutela dei crediti tributari, possono gravemente compromettere i diritti individuali poiché introducono modalità estremamente rapide e semplificate di esproprio dei beni [2].

Tuttavia, afferma ancora la sentenza in commento, la ordinanza di rimessione riscontra anche una contraddizione interna della Giurisprudenza di legittimità, dettata dall'orientamento fin qui riassunto con quello che, viceversa, ha affermato che in tema di riscossione coattiva delle imposte, l'ipoteca prevista dall'art. 77 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, può essere iscritta senza necessità di procedere alla notifica dell'intimazione ad adempiere di cui all'art. 50, comma 2, del medesimo D.P.R. [3]

Al fine dunque di argomentare sulla questione, le Sezioni Unite, ritengono che, in primo luogo, al fine di dare una soluzione alla questione, sia necessario un riferimento a quanto già affermato in relazione al fermo amministrativo. Richiamano, pertanto, i precedenti della medesima Corte sulla materia, con la quale i Giudici avevano ritenuto che se il fermo amministrativo non è un atto dell'espropriazione forzata ma un atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria, allora deve escludersi la giurisdizione del giudice ordinario, con la conseguenza di ritenere impugnabile ogni atto che porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, in quanto sorge in capo al contribuente destinatario, l'interesse, *ex* art. 100 del codice di procedura civile, ad agire [4].

Pertanto, concludono affermando, in maniera condivisibile, che se l'iscrizione ipotecaria *ex* art. 77 del D.P.R. n. 602/1973 deve essere esclusa dall'ambito specifico dell'espropriazione, non è ne-

[1] Cass., SS.UU., n. 4077 del 2010.

[2] Cass., Sez. III, n. 4777 del 2013.

[3] Cass. n. 10234 del 2012.

[4] Cass., SS.UU., n. 10672 del 2009; Id. n. 14831 del 2008.

cessario l'invio della intimazione di pagamento di cui all'art. 50 del D.P.R. n. 602/1973, e ciò in forza sia del tenore letterale del citato art. 50 – "se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica, da effettuarsi con le modalità previste dall'art. 26, di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni" – che di quello dell'art. 77 il quale, al secondo comma, prevede che, "prima di procedere all'esecuzione, il concessionario deve iscrivere ipoteca", e, al primo comma, richiama esclusivamente il primo e non anche il secondo comma dell'art. 50 del medesimo decreto [5].

Da tale assunto, la sentenza fa poi derivare l'ulteriore aspetto di novità della stessa, che si ravvisa nel verificare se l'iscrizione ipotecaria possa essere eseguita *insciente domino*, senza cioè che la stessa debba essere oggetto di alcuna comunicazione al contribuente.

Osserva la Corte, che l'art. 21-*bis* della L. n. 241/1990 prevede un obbligo generalizzato di comunicazione dei provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei destinatari e che l'iscrizione ipotecaria costituisce fuor di dubbio un atto che limita fortemente la sfera giuridica del contribuente. L'art. 6 dello Statuto del contribuente, a sua volta, prevede che debba essere garantita l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati.

La comunicazione della quale si discute deve necessariamente precedere la concreta effettuazione dell'iscrizione ipotecaria, e ciò perché tale comunicazione è strutturalmente funzionale a consentire e a promuovere, da un lato, il reale ed effettivo esercizio del diritto di difesa del contribuente a tutela dei propri interessi e, dall'altro, l'interesse pubblico ad una corretta formazione procedimentale della pretesa tributaria e dei relativi mezzi di realizzazione.

Richiama quindi nel suo ragionamento sia la L. n. 241/1990 [6] che pronunce recenti della medesima Corte [7], per sostenere che da questo complesso di norme emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del contraddittorio tra amministrazione e contribuente (anche) nella "fase precontenziosa" o "endoprocedimentale".

Cita altresì, a sostegno del proprio argomentare, anche la giurisprudenza della Corte di Giustizia, la quale ha affermato che il rispetto dei diritti della difesa e del diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, costituisce un principio fondamentale del diritto dell'unione [8].

Quindi, conclude che nel quadro delineato, il comma 2-*bis* dell'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973, introdotto con D.L. n. 70/2011, che obbliga l'agente della riscossione a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1, non "innova" soltanto - se non sul piano formale - la disciplina dell'iscrizione ipotecaria, ma ha anche una reale "valenza interpretativa", in quanto esplicita in una norma positiva, che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente.

In maniera anche in questo caso condivisibile, tuttavia, la Corte mitiga, nel caso specifico, il principio, stabilendo che, stante la natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione eseguita senza che sia stato rispettato dall'Amministrazione l'obbligo della preventiva comunicazione conserva la propria efficacia fino a quando il giudice non ne abbia ordinato la cancellazione.

Enrico Fronticelli Baldelli

[5] Cass. n. 10234 del 2012.

[6] Precisamente vengono richiamati gli artt. 5, 6, 7, 10 e 12 della L. n. 241/1990.

[7] Cass., SS.UU., n. 16412 del 2007; Id. n. 1818 del 2013; Id., Sez. trib., n. 15311 del 2014.

[8] Corte Giustizia 18 dicembre 2008, in causa C-349/07; Corte di Giustizia 3 luglio 2014, in cause riunite C-129/13 e C-130/13.

La perdita incolpevole dei libri contabili non inverte l'onere della prova

Accertamento - Accertamenti bancari - Presunzione di ricavi desunti dai movimenti bancari - Prova contraria a carico del contribuente - Perdita incolpevole dei documenti ed impossibilità di acquisirne copia - Inversione dell'onere della prova - Esclusione - Prova testimoniale o per presunzioni - Ammissibilità

In caso di indagini finanziarie e con riguardo alla prova contraria ex art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 qualora il contribuente dimostri di essere nell'impossibilità di acquisire presso i fornitori dei beni o dei servizi la copia delle fatture, si deve fare riferimento alla regola generale fissata dall'art. 2724, n. 3), c.c. e perciò la perdita senza colpa del documento, che occorra alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole, non integra ragione di esenzione dall'onere della prova né sposta tale onere sulla controparte, ma rileva esclusivamente come situazione autorizzativa della prova per testimoni (o per presunzioni), in deroga ai limiti per essa previsti (n.d.r.).
(Oggetto della controversia: avviso di accertamento Iva, Irpef e Irap, anno 1998)

(CASSAZIONE, Sez. VI civ., Pres. Iacobellis, Est. Caracciolo - Ord. n. 19956, del 19 giugno 2014, dep. il 22 settembre 2014)

Svolgimento del processo Motivi della decisione

La CTR di Palermo ha accolto l'appello di F.A., appello proposto contro la sentenza della CTP di Catania n. 191-14-2006 che aveva respinto il ricorso del predetto contribuente avverso avviso di accertamento ai fini IVA-IRPEF-IRAP per l'anno 1998, avviso emesso a seguito di indagini sulle movimentazioni bancarie rinvenute sui conti correnti intestati al contribuente ed in relazione alle quali il contribuente aveva lamentato di non avere potuto fornire la prova contraria alla presunzione di cui al D.P.R. n. 6000 del 1973, art. 32, atteso che i libri contabili ed i documenti in suo possesso erano stati prima sottoposti a sequestro dalla GdF e poi erano andati smarriti, con conseguente compromissione del diritto di difesa. La predetta CTR ha motivato la decisione nel senso che "il mancato rinvenimento della contabilità non ha dato la possibilità al contribuente di giustificare i movimenti bancari", anche alla luce del fatto che la dispersione di detta contabilità era stata acclarata dal giudice del processo penale tanto che il nominato consulente dell'ufficio non aveva potuto portare a compimento l'indagine. D'altronde, tutti gli avvisi di accertamento emessi – nel medesimo contesto – in riferimento alle annualità diverse da quella qui in esame erano stati decisi con sentenze favorevoli al contribuente che erano passate in giudicato, sicché appariva opportuno al giudicante "conformarsi alle precedenti decisioni".
L'Agenzia ha interposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.
La parte intimata non si è difesa.
Il ricorso – ai sensi dell'art. 380 *bis* c.p.c. assegnato allo scrivente relatore – può essere definito ai sensi dell'art. 375 c.p.c..
Infatti, con il primo motivo di impugnazione (improntato alla violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32 e 39 e degli artt. 2697, 2724 e 2727 cod. civ.) la parte ricorrente si duole del fatto che la Commissione di appello abbia accolto l'impugnazione del contribuente nonostante la mancanza di giustificazioni in ordine "al conteggio in contabilità dei dati risultanti dai conti bancari", e per quanto sia consolidato il principio giurisprudenziale secondo cui compete al contribuente dimostrare che gli elementi desunti dalle movimentazioni bancarie non siano riferibili ad operazioni imponibili, anche quando si sia verificata la perdita incolpevole dei documenti occorrenti alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole, atteso che ciò autorizza soltanto il ricorso alla prova testimoniale, in deroga ai limiti per essa stabiliti.
Il motivo appare fondato e da accogliersi.
Il giudice del merito infatti ha argomentato sul presupposto che il contribuente, per effetto dello smarrimento incolpevole della documentazione contabile, potesse considerarsi esonerato dall'onere di prova che gli incombe a mente del D.P.R. n. 600 del 1972, art. 32, senza in alcun modo giustificare le ragioni per le quali ha ritenuto che detto smarrimento potesse effettivamente ritenersi incolpevole (né dagli atti di causa è possibile intendere se come e quando la documentazione di cui trattasi sia stata smarrita, mentre trovavasi nella materiale detenzione del contribuente medesimo o della GdF che l'aveva sottoposta a sequestro) e senza in alcun modo giustificare le ragioni per le quali il difetto oggettivo della documentazione in questione avrebbe dovuto considerarsi motivo di impedimento per la dimostrazione della natura delle movimenta-

zioni bancarie considerate, anche in considerazioni dei riscontri che di dette movimentazioni non possono non essere stati indicati nel PVC della Guardia di Finanza acquisito al processo.
Un siffatto modo di argomentare costituisce palese violazione dei consolidati principi *in subiecta materia* (si veda, per tutte, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 21233 del 29/09/2006), secondo i quali: "In tema di IVA, la deducibilità dell'imposta pagata dal contribuente per l'acquisizione di beni o servizi inerenti all'esercizio dell'impresa è subordinata, in caso di contestazione da parte dell'Ufficio, alla relativa prova, che dev'essere fornita dallo stesso contribuente mediante la produzione delle fatture e del registro in cui vanno annotate; nel caso in cui il contribuente dimostri di trovarsi nell'incolpevole impossibilità di produrre tali documenti (nella specie, a causa di furto) e di non essere neppure in grado di acquisire copia delle fatture presso i fornitori dei beni o dei servizi, trova applicazione la regola generale prevista dall'art. 2724 c.c., n. 3, secondo cui la perdita incolpevole del documento occorrente alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole non costituisce motivo di esenzione dall'onere della prova, né trasferisce lo stesso a carico dell'Ufficio, ma autorizza soltanto il ricorso alla prova per testimoni o per presunzioni, in deroga ai limiti per essa stabiliti".
La manifesta violazione dei canoni concernenti il riparto dell'onere probatorio, in difetto di opportuna giustificazione della sussistenza dei presupposti per eludere l'applicazione dei predetti canoni, induce (nonostante la genericità delle allegazioni di parte ricorrente circa il preciso contenuto ricostruttivo dell'attività di indagine espletata dalla GdF, per come emergente dal PVC, e circa l'effettiva sottoposizione ad impugnazione delle ulteriori sentenze omologhe relative ai diversi anni di imposta oggetto di accertamento) a ritenere degna di cassazione la pronuncia qui impugnata, con conseguente necessità di restituzione della causa al giudice del merito, affinché torni a esaminare l'intera materia sottoposta al suo esame.
Pertanto, si ritiene che il ricorso possa essere deciso in camera di consiglio per manifesta fondatezza.
Ritenuto inoltre:
che la relazione è stata notificata agli avvocati delle parti;
che non sono state depositate conclusioni scritte, né memorie;
che il Collegio, a seguito della discussione in camera di consiglio, condivide i motivi in fatto e in diritto esposti nella relazione e, pertanto, il ricorso va accolto;
che le spese di lite possono essere regolate dal giudice del rinvio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso. Cassa la decisione impugnata e rinvia alla CTR Sicilia che, in diversa composizione, provvederà anche sulle spese di lite del presente giudizio.

Commento

Lo smarrimento dei libri contabili non costituisce un presupposto utile ad opporre efficacemente, all'avviso di accertamento emesso a seguito di indagini sulle movimentazioni bancarie rinvenute sui conti correnti intestati, l'impossibilità a fornire la prova contraria alla presunzione di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 ovvero la compromissione del diritto di difesa del contribuente.
In vero, da tempo la giurisprudenza aveva affermato il principio secondo cui in materia di Iva, l'incolpevole perdita della contabilità (anche a causa di furto) non esime il contribuente dall'onere di provare il suo credito d'imposta, né introduce una presunzione di veridicità di quanto, pur dettagliatamente, affermato dal contribuente alle Forze di Polizia; soccorre infatti, in tale ipotesi, la regola generale di cui all'art. 2724, n. 3, c.c., secondo la quale la parte è autorizzata alla deduzione di prova testimoniale o per presunzioni [1].
L'ordinanza n. 19956 del 2014 in commento aderisce pienamente al suindicato orientamento, rimarcando che – diversamente – si incorrerebbe nella violazione dell'univoco indirizzo, statuente (tra l'altro) che in tema di Iva, la deducibilità dell'imposta pagata dal contribuente per l'acquisizione di beni o servizi inerenti all'esercizio dell'impresa è subordinata, in caso di contestazione da parte dell'Ufficio, alla relativa prova, che dev'essere fornita dallo stesso contribuente mediante la produzione delle fatture e del registro in cui vanno annotate; la Corte sottolinea come – qualora vi fosse dimostrazione di incolpevole impossibilità di produrre tali documenti da parte del contribuente – questi, non acquisendo copia delle fatture presso i fornitori dei beni o dei servizi, resta soggetto alla applicazione della regola generale prevista *ex* art. 2724, n. 3, c.c., con la conseguenza che "la perdita incolpevole del documento occorrente alla parte per attestare una circostanza a

[1] Cass. civ., nn. 20580 del 2011, 5182 del 2011, 587 del 2010, 25713 del 2009, 12201 del 2008, 9610 del 2008, 21233 del 2006.

lei favorevole non costituisce motivo di esenzione dall'onere della prova, né trasferisce lo stesso a carico dell'Ufficio, ma autorizza soltanto il ricorso alla prova per testimoni o per presunzioni, in deroga ai limiti per essa stabiliti".

Nella motivazione del responso e con riguardo a casistiche simili a quelle affrontate, il Collegio richiama un precedente (n. 21233 del 2006) che aveva calamitato le attenzioni e le argomentazioni della dottrina, pronta a rilevare come ci si trovasse al cospetto di un segnale di apertura verso una non assoluta invalicabilità del limite di cui all'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992, norma che vieta espressamente l'ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario.

La prassi delle Commissioni tributarie non è stata poi affatto "invasa" da questa indicazione ma tale comportamento può ritenersi condivisibile in quanto la deroga al divieto di escussione di testi solo apparentemente è di pronta attuazione, visto che l'eccezione alla regola non scatta *ipso facto* per la sola dichiarazione di perdita dei libri contabili, ma è subordinata alla prova (non facile, come si spiegherà a breve) del requisito della non colpevolezza del soggetto che ha perso il documento e che invoca, attraverso l'assunzione della prova testimoniale, la dimostrazione di quelle ragioni e di quei fatti che sarebbero stati normalmente esplicabili attraverso la produzione della prova, appunto documentale, rintracciabile in elementi contabili (come ad es. fatture detenute, annotazioni nei registri, dichiarazioni annuali).

In tal senso, non a caso, la Corte ha sottolineato – oltre il difetto agli atti di causa di indicazioni sul "se come e quando" dello smarrimento della documentazione – come il soggetto accertato avesse intrapreso il giudizio senza in alcun modo giustificare le ragioni per le quali lo smarrimento potesse effettivamente ritenersi incolpevole.

Va, preliminarmente, rammentato che la perdita del documento può definirsi "incolpevole" quando la condotta del contribuente, rapportata alle particolari contingenze del caso, appare immune da imprudenza e negligenza (Cass. n. 24100 del 2011), cosicché la perdita stessa deve considerarsi avvenuta per caso fortuito e per forza maggiore.

Oltre questo aspetto, che consente di descrivere i termini generali dell'"incolpevolezza", deve aggiungersi che la prova intorno quest'ultima appare invece piuttosto complessa in quanto, seguendo l'insegnamento della giurisprudenza civile finanche risalente, il soggetto interessato è chiamato a dare una, duplice e necessaria, dimostrazione. In primo luogo, bisogna provare, in modo pieno, di aver usato la diligenza del buon padre di famiglia nella custodia del documento, tant'è che la parte che intende invocare l'art. 2724, n. 3, deve dimostrare fatti positivi tali da fornire la certezza di aver usato (ed osservato) tale parametro e sono pertanto necessarie la prospettazione e l'esistenza di una condotta spoglia di elementi di imprudenza e di negligenza riferibili alle contingenze in cui si è verificata la perdita (Cass. n. 43 del 1998). Occorre, in secondo luogo, dare la prova specifica e circostanziata di un evento naturale o imputabile a terzi, che ha determinato la perdita o la distruzione del documento (Cass. n. 26155 del 2006) in quanto non basta la prova della custodia diligente del documento, ma deve essere resa anche quella della perdita, accertata mediante la dimostrazione delle circostanze di tempo e di luogo nelle quali essa è avvenuta nonostante la condotta diligente dell'interessato, da valutarsi in relazione alle contingenze nelle quali la perdita stessa si è verificata (Cass. n. 6001 del 1981).

Interessante poi rilevare che – mentre è certamente incolpevole lo smarrimento *de quo* avvenuto a causa di eventi bellici, terremoti, inondazioni, tumulti popolari e altre calamità [2] – la perdita del documento non può invece ritenersi incolpevole solo perché esso è stato affidato a terzi, dovendo risultare, viceversa, che il comportamento dell'affidante sia stato adeguato e che l'affidatario sia esente da colpa (Cass. n. 1944 del 2014); infine, per gli effetti che può rivestire l'inquadramento nel profilo della "colpa", per il fatto del terzo quando questi è un professionista, va segnalato che la Suprema Corte ha osservato che la diligenza della parte deve essere accertata, non solo con riferimento al momento della consegna del documento al professionista, ma anche con riferimento al comportamento che la parte medesima ha tenuto successivamente [3].

Antonino Russo

[2] Sui quali vd.si anche R.D.L. 15 novembre 1925, n. 2071.

[3] Cass. civ. n. 1822 del 1983.

Indetraibilità dell'Iva in caso di omessa annotazione della fattura passiva nel registro degli acquisti

Iva - Fatturazione - Registro degli acquisti - Omessa annotazione delle fatture passive - Detrazione dell'imposta - Esclusione

In caso di omessa annotazione delle fatture passive nel registro degli acquisti non è possibile esercitare la detrazione dell'Iva, non essendo possibile dimostrare la sussistenza degli obblighi sostanziali che legittimano il recupero, in detrazione, dell'imposta pagata sugli acquisti utilizzati nell'ambito dell'attività d'impresa (n.d.r.).
(Oggetto della controversia: avvisi di accertamento Iva)

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bielli, Est. Valitutti - Sent. n. 20698, del 9 giugno 2014, dep. il 1° ottobre 2014)

Ritenuto in fatto

1. A seguito di processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza del 28 settembre 2000, venivano notificati a G.M., esercente il commercio all'ingrosso ed al dettaglio di bevande, due avvisi di accertamento, con i quali l'Ufficio recuperava a tassazione l'IVA indebitamente detratta, in conseguenza della mancata annotazione delle fatture di acquisto nell'apposito registro, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 25.
2. Gli atti impositivi venivano impugnati dalla contribuente dinanzi alla CTP di Terni, che accoglieva il ricorso.
3. L'appello avverso tale pronuncia, proposto dall' Agenzia delle Entrate veniva, del pari, rigettato dalla CTR dell'Umbria, con sentenza n. 69/1/2007, depositata il 14.9.2007, con la quale il giudice di seconde cure riteneva che la G. non avesse del tutto omesso la registrazione delle fatture in contestazione, avendole comunque annotate su fogli mobili ad uso bollo, tenuto conto, altresì, della soppressione dell'obbligo di bollatura e vidimazione dei registri contabili operata dalla L. n. 383 del 2001, art. 8.
4. Per la cassazione della sentenza n. 69/1/2007 ha proposto, quindi, ricorso l'Agenzia delle Entrate articolando un unico motivo.
La G. ha resistito con controricorso.

Considerato in diritto

1. Con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione e falsa applicazione della L. n. 383 del 2001, art. 8, D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 23 e 25, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.
1.1. Avrebbe, difatti, errato la CTR - a parere della ricorrente - nel ritenere che l'annotazione delle fatture di acquisto su semplici fogli mobili uso bollo, e non nell'apposito registro previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 25, non costituisca violazione di detta disposizione e non comporti, di conseguenza, la perdita del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti effettuati negli anni in contestazione. E ciò in quanto il pregiudizio sostanziale per l'attività di accertamento, che sarebbe derivato da siffatta condotta della contribuente, non potrebbe non incidere sul diritto in parola, condizionato al rispetto anche di quegli adempimenti formali che consentano all'Ufficio la verifica in ordine al rispetto degli obblighi sostanziali da parte del contribuente.
1.2. Il motivo è fondato.
1.2.1. Secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte, invero, il diritto del cessionario di beni alla detrazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, trova titolo nell'esatto adempimento degli obblighi di fatturazione e di registrazione di cui agli artt. 21, 23, 24 e 25 del citato D.P.R. - secondo i quali il cedente deve emettere la fattura per l'operazione imponibile, annotarla nel registro delle fatture e trasmetterne copia, con addebito del tributo, al cessionario, il quale deve, a sua volta, annotarla nel registro degli acquisti.
Ne discende che la detraibilità dell'imposta pagata per l'acquisizione di beni o servizi inerenti all'esercizio dell'impresa, prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, postula che il contribuente sia in possesso delle relative fatture, le annoti nell'apposito registro (art. 25), e conservi le une e l'altro, gravando su esso contribuente l'onere di produrre la documentazione contabile legittimante l'esercizio del diritto alla detrazione (Cass. 16702/2005; 28333/2005; 662/2014).
1.2.2. All'omessa tenuta di detto registro non puo', inoltre, sopperirsi mediante l'annotazione in altri registri - o, come nel caso di specie, su fogli mobili uso bollo - trattandosi di un obbligo sostanziale (Cass. 27621/2008; 26513/2011) presidiato da sanzione, che, in quanto volto a consentire un immediato ed agevole riscontro della natura e dei tempi delle registrazioni, non può essere adempiuto con modalità diverse, soggettivamente ritenute equivalenti dal contribuente (Cass. 12913/2008).
1.2.3. Sotto tale profilo, osserva altresì la Corte che non giova alla resistente neppure addurre la decisione della Corte di Giustizia del'8.5.2008, C - 95 e 96/07, onde inferir-

ne che il diritto alla detrazione non potrebbe essere escluso sulla base di una mera violazione formale, essendo stati, nella specie, assolti gli obblighi sostanziali di versamento per gli anni di imposta in discussione.
1.2.3.1. Va - difatti - osservato, al riguardo, che ai sensi dell'art. 22, nn. 2 e 4 della VI Direttiva n. 388/1977/CE - le cui previsioni sono state, dipoi, trasfuse negli artt. 242 e 250 della Direttiva n. 112/2006 - ogni soggetto passivo deve tenere una contabilità che sia sufficientemente particolareggiata, così da consentire l'applicazione dell'IVA ed i relativi controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria, ed è tenuto a presentare una dichiarazione nella quale devono figurare tutti i dati necessari ad accertare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle detrazioni da operare. Ebbene - secondo la costante giurisprudenza della Corte di Lussemburgo - il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali siano soddisfatti, anche se "taluni obblighi formali" - tra quelli suindicati - siano stati omessi dai soggetti passivi (cfr. ex plurimist C. Giust. 27.9.2007, C-146/05, Collee).
1.2.3.3. Ed è proprio questa la situazione in relazione alla quale si è pronunciata la decisione Ecotrade, invocata dalla resistente, avendo l'Agenzia rilevato, in tale fattispecie concreta, che la società contribuente non aveva osservato integralmente gli obblighi contabili relativi al citato regime dell'inversione contabile, poichè le fatture di cui trattasi erano state annotate esclusivamente nel registro degli acquisti, e non anche in quello delle fatture emesse (C. Giust. 8.5.2008, C-95 e 96/07, Ecotrade).
1.2.3.4. A ben diversa conclusione devesi, per contro, pervenire - com'è di tutta evidenza - nella diversa ipotesi in cui le violazioni formali siano di tale entità da impedire la realizzazione degli obiettivi - del pari perseguiti dall'Unione Europea - di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e di evitarne l'evasione. In siffatta evenienza, infatti, lo Stato membro - nel fare uso della discrezionalità concessagli, al riguardo, dalle succitate disposizioni comunitarie, fermo il limite di non ostacolare i rapporti tra gli Stati membri e di non impedire immotivatamente ed aprioristicamente l'esercizio del diritto alla detrazione - ben potrà imporre al soggetto passivo di osservare la totalità delle norme contabili nazionali, conformi ai principi comunitari, ai fini del corretto e legittimo esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA (C. Giust. 29.7.2010, C-188/09, Profaktor Kulesza; C. Giust. 13.2.2014, C-18/13, Maks Pen).
1.2.4. Tutto ciò premesso, va rilevato che, nel caso concreto, dal processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza - e trascritto nelle sue parti essenziali nel ricorso dell'Agenzia delle Entrate - si evince che, per il periodo successivo al 30.6.1994, non risultava effettuata dalla \Guandalini\ alcuna registrazione degli accadimenti contabili, nè ai fini delle imposte dirette, nè ai fini IVA. In particolare, la Guardia di Finanza attestava - nel relativo processo verbale di constatazione - che il commercialista della ditta \Guandalini\ aveva esibito ai verbalizzanti esclusivamente una documentazione extracontabile "costituita da fogli di protocollo non bollati e scritturati manualmente", sui quali risultavano annotati gli importi delle fatture attive e passive per gli anni dal 1995 al 1999, nonchè le dichiarazioni mensili dell'IVA.
Se ne deve inferire, di conseguenza, la totale mancanza, nella specie, della documentazione contabile prevista dalla normativa in materia di IVA e, segnatamente, del registro nel quale, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 25, le fatture e le bollette doganali relative agli acquisti ed alle importazioni effettuate nell'esercizio dell'impresa - e che devono essere numerate in ordine progressivo - vanno annotate prima della liquidazione periodica, ovvero della dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.
1.2.5. Ne consegue che il diritto in parola - per le ragioni suesposte - non avrebbe potuto essere riconosciuto dal giudice di appello. Tanto più che la CTR non ha affatto accertato il rispetto degli obblighi sostanziali da parte della contribuente, essendosi limitata a rilevare l'avvenuta abrogazione degli obblighi di bollatura e di vidimazione dei registri, compresi quelli tenuti ai fini IVA.
1.2.6. E tuttavia, a giudizio della Corte, non giova alla tesi della contribuente l'abrogazione della bollatura e vidimazione operata dalla L. n. 383 del 2001, art. 8, atteso che la disposizione in parola non ha affatto eliminato l'obbligo di tenuta dei registri IVA, numerati progressivamente in ogni pagina, sancito dagli artt. 2215 e 2219 c.c., e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 39. Tale ultima norma prevede, poi, che l'impiego di schedarci a fogli mobili è consentito - in deroga alla regola del registro a fogli fissi - solo in via derogatoria, e secondo modalità che siano state preventivamente approvate - cosa che, nella specie, non risulta essere stata effettuata - da parte dall'Amministrazione finanziaria.
Ad ogni buon conto, va osservato che l'abrogazione dell'obbligo della bollatura e della vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari (disposta dalla L. n. 383 del 2001, art. 8), già prevista dall'art. 2215 c.c., è entrata in vigore il 25.10.2001, senza effetto retroattivo, nulla disponendo in tal senso la disposizione abrogatrice. Ne discende che le violazioni del suddetto obbligo, commesse prima di tale data (come nella specie, trattandosi delle annualità 1998 e 1999), conservano il loro rilievo ai fini fiscali (Cass. 14018/2007; 23847/2009).
1.3. Per tutte le considerazioni che precedono, pertanto, il ricorso dell'Agenzia delle feltrate non può che essere accolto.
2. L'accoglimento del ricorso comporta la cassazione dell'impugnata sentenza. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la Corte, nell'esercizio del potere di decisione nel merito di cui all'art. 384 c.p.c., comma 1, rigetta il ricorso introduttivo proposto dalla contribuente.
3. Le spese del presente giudizio di legittimità vanno poste a carico della resistente soccombente, nella misura di cui in dispositivo. Concorrono giusti motivi per dichiarare interamente compensate fra le parti le spese dei giudizi di merito.

P.Q.M.

La Corte Suprema di Cassazione accoglie il ricorso; cassa l'impugnata sentenza e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della contribuente; condanna la resistente alle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 7.290,00, oltre alle spese prenotate a debito; dichiara compensate tra le parti le spese dei giudizi di merito.

Commento

La Suprema Corte, nel riformare la sentenza dei giudici d'appello, ha escluso la detraibilità dell'Iva in caso di mancata annotazione delle fatture d'acquisto nell'apposito registro, che l'art. 25, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 impone di effettuare "anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta".
Nello specifico, è stata considerata irrilevante, ai fini in esame, l'annotazione degli acquisti su fogli mobili, siccome l'obbligo di registrazione, avendo carattere sostanziale, presuppone, non solo il possesso delle fatture passive, ma anche la loro regolare annotazione nel registro di cui al citato art. 25 del D.P.R. n. 633/1972.
Il recupero a tassazione dell'Iva detratta è avallato dall'orientamento della stessa giurisprudenza di legittimità richiamata dalla pronuncia in commento (Cass., 12 dicembre 2011, n. 26513; Id., 21 novembre 2008, n. 27621; Id., 21 maggio 2008, n. 12913).
A ben vedere, esiste tuttavia un diverso orientamento, recentemente confermato dalla Suprema Corte, secondo cui il principio di neutralità implica che la detrazione sia ammessa se l'acquirente è in grado di dimostrare l'esistenza dei presupposti sostanziali del relativo diritto (Cass., 21 maggio 2014, n. 11168 e Id., 23 luglio 2007, n. 16257). In pratica, "ove il contribuente non si attenga alle prescrizioni formali e contabili disciplinate dall'ordinamento interno, sarà onere dello stesso, a fronte della contestazione di omessa od irregolare tenuta delle scritture contabili (nella specie dei registri Iva dei corrispettivi e degli acquisti), fornire adeguata prova della esistenza delle «condizioni sostanziali» cui la normativa comunitaria ricollega la insorgenza del diritto a detrazione".
Rispetto alla normativa comunitaria, la contraria posizione, ribadita dalla sentenza n. 20708 del 2014, si basa sull'art. 22, par. 2), lett. a), della VI Direttiva (ora art. 242 della Direttiva n. 2006/112/CE), secondo cui "ogni soggetto passivo deve tenere una contabilità che sia sufficientemente dettagliata per consentire l'applicazione dell'Iva e il suo controllo da parte dell'Amministrazione fiscale" (Cass., 12 febbraio 2014, n. 3107).
È vero che, ad avviso dei giudici comunitari, il principio di neutralità dell'imposta "esige che la detrazione a monte di quest'ultima sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi" (Corte di Giustizia, 12 luglio 2012, causa C-284/11 e Id., 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07). Come, tuttavia, osservato nella sentenza in rassegna, laddove "le violazioni formali siano di tale entità da impedire la realizzazione degli obiettivi – del pari perseguiti dall'Unione europea – di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e di evitarne l'evasione (...), lo Stato membro – nel fare uso della discrezionalità concessagli, al riguardo, dalle succitate disposizioni comunitarie, fermo il limite di non ostacolare i rapporti tra gli Stati membri e di non impedire immotivatamente ed aprioristicamente l'esercizio del diritto alla detrazione – ben potrà imporre al soggetto passivo di osservare la totalità delle norme contabili nazionali, conformi ai principi comunitari, ai fini del corretto e legittimo esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva" (si vedano, sul punto, Corte di Giustizia, 13 febbraio 2014, causa C-18/13 e Id., 29 luglio 2010, causa C-188/09).
In definitiva, nel caso di specie, l'esercizio della detrazione non è ammesso in quanto, a giustificazione degli acquisti posti in essere, è stata prodotta una documentazione esclusivamente extracontabile, non idonea pertanto a considerare rispettati gli obblighi sostanziali indicati dalla giurisprudenza comunitaria.
È dato, tuttavia, osservare che l'art. 178, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE subordina l'esercizio della detrazione al possesso di una fattura regolare, cioè conforme alle indicazioni previste dalla stessa Direttiva, idonee a collegare l'operazione (cessione di beni o prestazione di servizi) alla sua rappresentazione documentale.
La registrazione della fattura d'acquisto non è prevista dalla Direttiva ed anzi, secondo i giudici comunitari, al di fuori delle situazioni fraudolente, allorché l'operazione sia effettiva è contrario al principio di proporzionalità escludere la detrazione (Corte di Giustizia, 13 marzo 2014, causa C-107/13).

Marco Peirolo

L'esclusione dei *comparables* in perdita invalida il *transfer pricing*

Accertamento - *Transfer pricing* - Analisi comparativa dei prezzi - Soggetti comparabili - Società in perdita - Esclusione - Illegittimità - Banche dati - Aggiornamento al periodo d'imposta accertato - Necessità

L'applicazione del principio di libera concorrenza nell'ambito dei controlli sul transfer pricing impone al Fisco di considerare, per l'analisi comparativa dei prezzi, dei soggetti effettivamente comparabili con quello sottoposto a controllo, non escludendo quelli che hanno chiuso l'esercizio sociale in perdita per due o più periodi. Inoltre, ai fini della stessa analisi comparativa, l'Ufficio deve utilizzare i dati rinvenuti in database (ad esempio, AIDA) aggiornati al periodo d'imposta oggetti di controllo, e non ad anni successivi (n.d.r.).
(Oggetto della controversia: avviso di accertamento Ires e Irap, anno 2007)

(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Milano, Sez. XL, Pres. Lapertosa, Est. Chiametti - Sent. n. 7996, del 30 giugno 2014, dep. il 29 settembre 2014)

Svolgimento del processo

Con ricorso depositato tempestivamente, la società ricorrente, Yamaha Motor Italia S.P.A, contestava integralmente t'avviso di accertamento in epigrafe, notificato il 15 novembre 2012. Tale atto traeva origine dal P.V.C. redatto il 20 dicembre 2010 dai verificatori dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Lombardia-Ufficio Grandi Contribuenti, al termine della verifica fiscale effettuata nei confronti della ricorrente. Lo scopo delle operazioni ispettive *de quibus* era costituito dall'esame specifico dei rapporti *intercompany* intrattenuti dalla società con la controllante olandese "Yamaha Motor Europe NV", a sua volta controllata dalla società giapponese "Yamaha Motor Co. Ltd", al fine di verificare la corretta applicazione di quanto disposto dall'art. 110, comma 7 del TUIR. Dall'attuazione di un'analisi di comparabilità (effettuata sull'attività di assemblaggio e sull'attività di distribuzione), diversa da quella effettuata dalla ricorrente, l'ufficio perveniva a risultati differenti, sulla cui base veniva contestato l'unico rilievo contenuto nel P.V.C., poi trasfuso nell'avviso di accertamento in oggetto.
Nello specifico, venivano ripresi a tassazione ai fini IRES ed IRAP, componenti negativi di reddito non deducibili e proventi non dichiarati, a fronte di operazioni di c.d. *Transfer pricing*, per €. 25.389.275,00 rispetto all'imponibile IRES dichiarato pari ad €. 13.827.232,00; la maggiore imposta accertata era pertanto pari ad €. 8.378.460,00. Ai fini IRAP, veniva invece accertata la base imponibile di €. 52.716.925,00 a fronte di quella dichiarata pari ad €. 27.327.650,00 con conseguente maggiore imposta di €. 1.079.044,00. La ricorrente, con proprio ricorso invocava l'annullamento dell'atto impugnato, eccependo motivi di diritto e di merito.
Evidenziava, preliminarmente, che alla data di presentazione del ricorso (notificato all'AdE il 13 dicembre 2012 e depositato in C.T.P. il 17 dicembre 2012) era già intervenuta, in data 17 luglio 2012, per la contestata ipotesi ex art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 (infedele dichiarazione) di cui al procedimento penale n. 2198/11 presso la Procura della Repubblica di Milano, richiesta di archiviazione del procedimento penale (PM dott. Greco), cui aveva fatto seguito, in data l0 ottobre 2012, decreto di archiviazione (GIP dott. Valori) per inesistenza di dolo specifico di evasione. Sottolineava al riguardo, la ricorrente, che la contestazione di cui al capo di imputazione presentava la stessa identità strutturale, in punto fattuale e giuridico, delle determinazioni di cui all'avviso di accertamento *de quo*. Nel merito della questione, la società lamentava il fatto che le motivazioni contenute nell'avviso di accertamento, afferenti la disciplina tributaria dei prezzi di trasferimento infragruppo (c.d. *Transfer pricing*), ex art. 110, comma 7 del TUIR, non fossero fondate su reali o asserite violazioni di norme tributarie ma, a suo dire, su valutazioni di mero fatto, aventi un ampio margine di discrezionalità, la cui discordanza comportava rilevanti divaricazioni nella determinazione di una base imponibile meramente presuntiva virtuale. Sempre nel merito, la ricorrente eccepiva l'applicazione di una erronea ed arbitraria metodologia, ai fini dell'analisi di comparabilità, che aveva conseguentemente portato a conclusioni del tutto illegittime. Lamentava, inoltre, il fatto che l'ufficio avesse adottato elementi di comparazione desunti dai prezzi riferibili ad una annualità (2010) differente da quella in oggetto (2007) senza, tuttavia, fornire alcuna giustificazione in merito all'adozione di tale annualità o, eventualmente, apportare motivati aggiustamenti quantitativi a tali valori, al fine di adattarli all'annualità in contestazione. Ancora, parte ricorrente eccepiva la mancanza di validi elementi dell'ufficio che potessero giustificare l'adozione dei propri *comparables* e il disconoscimento di quelli adottati dalla società stessa, oltre a non aver fornito, a suo dire, alcuna evidenza del percorso logico-giuridico e degli elementi di fatto posti a base dell'attività accertativa. Alla luce di tutto quanto eccepito, parte ricorrente chiedeva, in via principale, l'accoglimento del ricorso e l'annullamento integrale dell'avviso di accertamento impugnato; in via subordinata e residuale, chiedeva la rideterminazione delle maggiori imposte IRES ed IRAP, nella misura ritenuta opportuna dai primi Giudici. L'ufficio, con

proprie controdeduzioni depositate l'11 febbraio 2013, replicava alle eccezioni di controparte. Ribadiva la bontà del proprio operato ed evidenziava che l'accertamento di maggiori redditi sulla base di una diversa valutazione del valore venale di un bene era pienamente legittimo e conforme al dettato legislativo. Sottolineava altresì di aver assolto appieno all'onere di indicare le ragioni che avevano portato a rettificare lo studio utilizzato dalla ricorrente, in quanto gli scostamenti dai criteri utilizzati dalla società erano il frutto di una ponderata scelta da parte dei verificatori. A tal proposito, la D.R.E. precisava di essersi basata sul Modello di convenzione predisposto dall'OCSE, che stabiliva le linee guida e le metodologie per il calcolo del valore normale dei beni. Nel merito della questione l'ufficio spiegava che, al fine di calcolare l'ammontare di costi dedotti in misura eccedente al valore normale (con riferimento all'attività distributiva), in relazione agli acquisti effettuati dalla controllante olandese, la società avrebbe dovuto posizionarsi al terzo quartile del *range* dei valori dei distributori che operavano in condizioni di libero mercato pari 7,15% (percentuale determinata utilizzando quale indicatore di profittabilità il Margine operativo Totale ricavi). A tale valore normale veniva poi sottratto l'ammontare del margine netto realizzato dalla ricorrente pari a 2,48% (già assoggettato a tassazione). La differenza di margine, pari a 4,67%, veniva applicata dall'ufficio al Totale Nel Sales, pari ad €. 458.660.000,00, determinando così minori costi calcolati a valore normale pari ad €. 21.433.923,00. Aggiungendo a questo importo i minori costi (€. 3.955.352,00) calcolati con riferimento all'attività di assemblaggio, l'ufficio evidenziava come era arrivato all'importo complessivo di €. 25.389.275,00 ripreso a tassazione quali componenti negativi di reddito non deducibili e proventi non dichiarati. Alla luce di quanto eccepito, la D.R.E. chiedeva il rigetto del ricorso, con conferma della legittimità dell'avviso di accertamento. In data 25 gennaio 2013 la società ricorrente presentava propria nota di deposito di documenti. Successivamente, in data 2 dicembre 2013, la stessa ricorrente depositava proprie memorie di replica, ex art. 32 del D.Lgs. 546/92, con le quali ribatteva alle argomentazioni dell'ufficio, insistendo nell'accoglimento delle conclusioni già rassegnate in fase di ricorso principale. Presenti all'udienza le parti che hanno insistito nelle loro richieste ed eccezioni.

Motivi della decisione

La Sezione giudicante cosi decide.

Decreto di archiviazione penale

Sul punto questo Giudice rileva che, la Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano ha chiesto l'archiviazione del procedimento penale, a cui ha fatto seguito, in data 1 ottobre 2012, decreto di archiviazione (Allegato n. 5).

Infatti nel procedimento penale è stata riconosciuta l'infondatezza della notizia di reato, " (...) non essendo dimostrata, né dimostrabile in giudizio l'irragionevolezza del valore (....) attribuito delle transazioni commerciali e la sussistenza del dolo specifico dell'evasione d'imposta (...)". Tali argomenti sono stati *in toto* accolti dal GIP, il quale ha ritenuto, in linea generale, configurabile il delitto di dichiarazione infedele, *ex* art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, solo in presenza di condotte elusive che comportino una mancata esposizione di elementi attivi nel loro effettivo ammontare, non potendo, dunque, le mere presunzioni tributarie, come quelle utilizzate dall'amministrazione finanziaria nel caso di specie, assurgere a valore di prova nel processo penale. Ebbene, il Giudice penale ha ricostruito, oltre che inesistente il dolo specifico di evasione, anche che "nel caso che ci occupa, la ricostruzione dell'operazione asseritamente elusiva è avvenuta sulla scorta di meri dati presuntivi, non suscettibili di ulteriore dimostrazione in termini positivamente apprezzabili nel processo penale oltre lo stato di meri indizi".

Pur consapevole questo Giudice tributario dell'indipendenza tra i due giudizi, vale a dire quello penale e quello tributario, non vi è dubbio che interferiscano l'uno nell'altro, e rileva certamente il fatto che sia il Pubblico Ministero, che il Giudice delle Indagini Preliminari del Tribunale di Milano, abbiano escluso rilevanza penale, agli identici fatti, oggetto del giudizio tributario. Da una parte abbiamo il Pubblico Ministero che ha censurato la stima effettuata dall'amministrazione finanziaria dei valori normali ex art. 110, comma 7 TUIR, delle transazioni effettuate nel gruppo Yamaha e ha confermato la ragionevolezza dei valori determinati dalla parte ricorrente. Dall'atra parte vi è il GIP che ha ordinato l'archiviazione del procedimento penale, sulla base della inconfigurabilità del delitto di dichiarazione, per essere l'azione fiscale basata su meri indizi, non assistiti da idonee prove, col richiamo della soglia minima di punibilità prevista dagli artt. 4 e 7 del decreto legislativo sopra citato.

Nel merito del Transfer Pricing

La problematica del *Transfer Pricing* è alquanto ampia e complessa. Tenuto conto di tale importanza, questo Giudice si limita a risolvere le solo questioni che sono oggetto dell'attuale materia del contendere, cercando di contenersi il più possibile al caso in esame. Nel merito, vale a dire sull'unica ripresa fiscale che riguarda la disciplina tributaria dei prezzi di trasferimento infragruppo, *ex* art. 110, comma 7 del TU questo Giudice, osserva quanto segue.

La contestazione verte sull'analisi di comparabilità sulla quale è stata fondata la ripresa a tassazione, ai fini IRES e IRAP. Questo Consesso giudicante rileva il fatto che l'amministrazione finanziaria, nei propri conteggi ed elaborati, ha adottato elementi di comparazione desunti dai prezzi riferibili ad annualità (anno 2010), diversa da quella oggetto di accertamento (2007), senza: i) fornire alcuna giustificazione in merito alla adozione di tale annualità o, eventualmente, ii) apportare motivati aggiustamenti quantitativi a tali valori per adattarli all'annualità in contestazione. A giudizio di questo Consesso, le annualità da prendere a confronto per i rapporti *intercompany*, intrattenuti fra capogruppo e controllata, devono essere gli stessi. Il comportamento seguito dall'ufficio, a giudizio di questo Giudice di prime cure, sembra non avere spiegazione. L'ufficio, dal canto suo, ha condotto la verifica sui prezzi di trasferimento prendendo in considerazione due tipologie principali dell'attività dell'odierna ricorrente, che hanno coinvolto la materia del *transfer pricing*, vale a dire: attività di assemblaggio e attività di distribuzione. La prima riguarda operazioni di assemblaggio ed operazioni di tra-

sformazione (finalizzate all'omologazione in Italia dei mezzi di trasporto commercializzati) relative ad alcune tipologie di motociclette su licenza Yamaha. I pezzi da unire, (quali telai, freni e ruote) venivano acquistati presso fornitori terzi, prevalentemente locali, mentre i motori venivano acquistati presso una società del gruppo, ed altri pezzi, per un numero limitato di quantità, venivano acquistati presso la controllante indiretta giapponese. Sull'attività di distribuzione, la società si occupa della distribuzione all'ingrosso e dei rapporti con la rete di concessionari italiani Yamaha, i quali effettuano la vendita al dettaglio di moto, motociclette e *scooter* targati, ciclomotori, motori fuoribordo per imbarcazioni ed altro ancora. Per l'attività che riguarda il settore sportivo, vale a dire dalla compartecipazione al Campionato mondiale *Superbike* del 2007, le attività di verifica, condotte su tale comparto, non hanno determinato alcuna contestazione. Questo Consesso condivide a pieno titolo le lagnanze di parte ricorrente, ove l'ufficio, in sede di verifica, nello svolgimento dell'analisi di comparabilità, ha "immotivatamente" utilizzato la versione del database AIDA (aggiornamento 166 -ottobre 2010), anziché, come avrebbe dovuto, le versioni originariamente utilizzate dalla contribuente per l'analisi di comparabilità (aggiornamento 118 -ottobre 2006 e aggiornamento 130 -ottobre 2007). Stando così le cose, l'ufficio non avrebbe dovuto basare i rilievi formalizzati nel PVC e, di conseguenza non poteva fondare il successivo avviso di accertamento, oggetto del presente ricorso, su informazioni non accessibili al contribuente e riferite ad un contesto economico non conferente con quello considerato ai fini dell'analisi di comparabilità. Altro punto che questo Giudice di primo grado non accoglie, sta proprio nel fatto che, l'ufficio, nell'analisi dallo stesso portata avanti, ha escluso alcuni *comparables* in quanto presentano un risultato operativo negativo nel triennio considerato ai fini dell'analisi di *benchmarking* (2004-2006 per il periodo d'imposta 2007). Secondo l'Organo giudicante, l'ufficio non può escludere tout court, dall'analisi che si appresta ad approntare, le società che hanno chiuso l'esercizio sociale in perdita, in quanto, anche la perdita d'esercizio, come l'utile di esercizio, è un vero e proprio risultato gestionale, che va preso in considerazione, in quanto seppur in modo negativo, rispetto all'utile, va a controbilanciare e dare una fotografia reale dei dati che vengono presi a titolo di comparazione. Secondo questo Collegio, e in armonia con quanto detta l'OCSE nelle *Guidelines* aggiornate al 22 luglio 2010 (cfr. parr. 3.64-3.65) l'eventuale esclusione di *comparables* in perdita, non può essere automatica, ma va verificata caso per caso e deve essere adeguatamente supportata. L'analisi di comparabilità deve essere effettuata al fine di valutare (e questo nei migliori dei modi) in che modo vengono realizzate le transazioni *intercompany*, oggetto di analisi e dimostrare il rispetto del prezzo di libera concorrenza delle transazioni poste in essere dalla società *tested party*, mediante la comparazione con transazioni similari poste in essere da parti terze indipendenti. Ebbene, alla luce di quanto sopra, non può essere condiviso il ragionamento dell'ufficio dove non ha preso in considerazione la parte di studio di *Transfer Pricing* presentato dalla società, relativa all'attività di distribuzione svolta dall'odierna ricorrente, laddove, ad esempio, l'ufficio per la società: Mdc Detroit Diesel Italia, scrive che "esclude tale azienda in quanto nel triennio 2003 2005 presenta per solo due anni e in uno dei due presenta il risultato operativo negativo e nel triennio 2004-2006 lo stesso soggetto presenta il risultato operativo negativo in due anni su tre, evidenziando un andamento anomalo" (pag. 23/29 controdeduzioni dell'ufficio, così dicasi di altre aziende). Ricorda questo Giudice che la *Transfer Pricing Guidelines* dell'OCSE afferma che due transazioni sono comparabili quando vengono soddisfatte le seguenti condizioni: i) nessuna delle differenze tra le situazioni oggetto del confronto può obiettivamente incidere sulla condizione da esaminare dal punto di vista del metodo utilizzato; ii) correzioni economicamente accettabili possono essere effettuate al fine di eliminare le conseguenze dovute a tali differenze. Non sembra a questo Collegio che il comportamento dell'ufficio sia in linea con quanto sopra riportato. L'applicazione del principio di libera concorrenza richiede che il contribuente proceda al confronto tra le condizioni di una transazione controllata e quelle poste in essere tra soggetti indipendenti sul libero mercato. Per quanto riguarda il valore normale di prodotti nelle transazioni acquisti e vendite di beni *intercompany*, la società ha esibito Studio di *Transfer Pricing* elaborato dalla società di consulenza Deloitte, datato marzo 2008, nel quale sono state fomite le direttive per le transazioni infragruppo relative alle cessioni di beni materiali effettuate nell'attività di distribuzione e assemblaggio intercorse tra Yamaha Motor Italia SPA e Yamaha Motor Europe N.V. negli esercizi 2006 e 2007. Secondo le *Guidelines* dell'OCSE, le caratteristiche economicamente rilevanti delle transazioni da confrontare devono essere sufficientemente comparabili: in particolare, "essere comparabile significa che nessuna delle differenze (nel caso esistano) tra le situazioni oggetto del confronto può effettivamente incidere sulla condizione da esaminare dal punto di vista della metodologia (ad esempio, prezzo o margine), o che si possono effettuare delle correzioni ragionevolmente eque al fine di eliminare le conseguenze dovute a tali differenze" (cfr. par. 1.33 delle *Guidelines OCSE*). A giudizio del Collegio, l'accertamento impugnato presenta la caratteristica di non essere fondato su reali o asserite violazioni di norme tributarie, ma semplicemente su valutazioni di mero fatto aventi un ampio margine di discrezionalità, la cui discordanza comporta rilevanti divaricazioni nella determinazione della base imponibile, o meglio, di una base imponibile meramente presuntiva o virtuale. L'OCSE, inoltre, rileva che il *transfer pricing* non è la scienza esatta e che richiede l'esercizio di un determinato grado di giudizio, sia da parte dell'amministrazione finanziaria interessata che da parte del contribuente. Fermo restando che l'obiettivo del processo di selezione dei *comparables* è la verifica del rispetto dei valori di mercato nelle transazioni intercompany, ogni strategia definita dal contribuente sarà determinata in relazione alle circostanze del caso di specie, facendo ricorso al grado di giudizio ("*judgement*") richiesto dalla situazione in analisi. Dalla lettura della copiosa documentazione allegata al fascicolo processuale (svariati dettagli), a giudizio di questo Giudice, la società, nella sua difesa, ha sostenuto e rappresentato: i) l'individuazione delle transazioni controllate da sottoporre ad analisi ai fini della verifica del rispetto del principio di libera concorrenza, o *arm 's length priciple*; ii) la società ha effettuato una selezione di soggetti comparabili utilizzando *database* commerciali, con attività merceologica molto affine alla propria; iii) la società ha appli-

cato il c.d. *deductive approach*, ritenuto dalle *Guidelines OCSE* come il più trasparente e riproducibile, considerando che lo stesso può essere ripetuto dall'amministrazione finanziaria facendo ricorso ai medesimi criteri utilizzati dal contribuente; iiii) la società ricorrente è pervenuta alla definizione di soggetti comparabili ed alla determinazione di un intervallo ("*range*") di libera concorrenza. Riassumendo, l'ufficio ha: (i) modificato erroneamente ed arbitrariamente il set di *comparables* individuato dalla ricorrente, senza motivare l'esclusione predisponendo una nuova analisi di *benchmarking*; (ii) ha radicalmente rielaborato l'analisi di *benchmarking* relativa al settore "assemblaggio", individuando nuovi *comparables*, per la quasi totalità difficilmente assimilabili a quelli della società ricorrente per tipologia di prodotto e per mercato di riferimento (commercializzazione di caloriferi, altoparlanti/amplificatori, macchine agricole/ruspe, pistoni e marmitte); (iii) quindi, il campione preso in esame è del tutto inadeguato; (iiii) determinato un diverso *arm 's length range*, il tutto anche sulla base di una presunta (in quanto non dimostrabile ed inesistente) "'valorizzazione del marchio Yamaha". Sono queste le ragioni per le quali il ricorso viene accolto. Vi è conseguente annullamento dell'avviso di accertamento impugnato per assoluta mancanza dei presupposti di diritto e di fatto e per totale carenza probatoria in base a quanto, *ad abundantiam*, sopra riportato, non tralasciando neppure l'aspetto penale che si è concluso con un decreto di archiviazione, presso il Tribunale di Milano. Tenuto conto della peculiarità del caso, le spese di lite trovano piena e totale compensazione fra le parti stesse.

Il Collegio giudicante

P.Q.M

Accoglie il ricorso. Spese compensate.

Commento

Ai sensi dell'art. 110, comma 7, del Tuir, i componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, se ne deriva aumento del reddito.

La Cassazione, in più occasioni, ha ribadito che la prefata normativa ha finalità antielusive, ovvero ha lo scopo di evitare che all'interno di un gruppo vengano effettuati trasferimenti transnazionali di utili mediante l'applicazione di prezzi superiori o inferiori al valore normale dei beni ceduti per sottrarli ad imposizione in Italia a favore di tassazioni estere più vantaggiose (cfr. Cass. n. 22023 del 2006 e n. 11226 del 2007).

Invero, più recentemente, la stessa Suprema Corte ha addirittura stabilito che non è necessario che lo Stato estero in cui è situata l'altra società abbia un regime fiscale più favorevole rispetto a quello italiano; pertanto, il Fisco non è tenuto ad alcuna dimostrazione in tal senso (cfr. Cass. n. 10742 del 2013).

Ai fini dell'applicazione del *transfer pricing* si rende quindi necessario ricorrere al valore normale di cui all'art. 9 del Tuir, richiamato dallo stesso art. 110 del medesimo Testo Unico.

Uno dei metodi previsti per determinare tale valore normale è quello del prezzo "mediamente praticato", di cui alla prima parte del predetto comma 3 dell'art. 9 del Tuir, secondo il quale per valore normale si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi (ben potendo questi ultimi essere determinati dai mercati esteri più vicini a quello nazionale del venditore). La Cassazione ha precisato, a tal proposito, che il "luogo in cui i beni sono stati acquistati" non deve intendersi necessariamente quello dell'acquirente, atteso che l'art. 1510 c.c. dispone che la consegna della cosa deve avvenire nel luogo in cui essa si trovava al tempo della vendita ovvero dove il venditore aveva il suo domicilio; inoltre, l'art. 109, comma 2, del Tuir attribuisce rilevanza alla consegna per la determinazione dell'esercizio di competenza per i corrispettivi delle cessioni e le spese di acquisizione dei beni. Pertanto, per "luogo in cui i beni sono stati acquisiti" può intendersi anche il mercato del venditore (cfr. Cass. n. 24005 del 2013).

Le *guidelines* dell'OCSE sul *transfer pricing* prevedono, tra gli altri, il *Transactional Net Margin Method* (TNMM) per la valutazione delle operazioni internazionali infragruppo, che presuppone necessariamente la corretta individuazione dei soggetti comparabili (cd. *comparables*) alla realtà aziendale considerata, al fine di determinare i prezzi applicati in regime di libero mercato sulla base del margine netto.

Nel caso considerato dai giudici milanesi, con la

pronuncia in commento, l'Ufficio aveva individuato dei soggetti comparabili alla società accertata e, pertanto, sulla base dei relativi dati, aveva proceduto ad un'analisi comparativa, pervenendo a quantificare maggiore materia imponibile di svariati milioni di euro.
Le contestazioni della contribuente erano sostanzialmente due, ovvero che fossero stati utilizzati dall'Ufficio dati di bilancio da confrontare relativi all'annualità 2010, mentre quella oggetto di accertamento era il 2007, e che i soggetti comparabili non fossero stati correttamente individuati.
I giudici di merito hanno condiviso le difese della contribuente, evidenziando che era certamente errata la considerazione dei dati relativi ai soggetti comparabili desunti dalla banca dati AIDA del 2010, anziché di quelli recati dalla stessa banca dati nel 2007, peraltro utilizzata anche dalla società per verificare in quell'anno i prezzi di trasferimento applicati.
Anche per quanto concerne i soggetti comparabili, poi, il Collegio di prime cure ha accolto l'eccezione della contribuente, stabilendo che l'Ufficio aveva immotivatamente escluso dal novero di tali *comparables* quei soggetti che presentavano due o tre esercizi consecutivi in perdita, senza fornire un'adeguata motivazione di tale esclusione, se non quella dell'anomalo andamento dei risultati economici. I giudici provinciali, però, hanno osservato che anche una perdita d'esercizio è un risultato economico che, nell'ambito dell'analisi comparativa in oggetto, doveva essere considerato per tener conto correttamente dei risultati statistici dell'elaborazione. In conclusione, quindi, l'accertamento del Fisco è stato annullato.
È appena il caso di osservare che era stata, del resto, la stessa Amministrazione finanziaria, in un documento di prassi già di diversi anni fa, ad evidenziare che, in base al metodo del confronto di prezzo, la congruità della transazione viene accertata confrontando il prezzo in verifica con quello che verrebbe praticato per transazioni comparabili tra imprese indipendenti (confronto esterno), ovvero tra una delle imprese che effettuano la transazione e un'impresa indipendente (confronto interno). Il ricorso alla comparazione esterna, però, obbliga l'Amministrazione alla ricerca di dati oggettivi che, nell'ipotesi in cui il mercato rilevante sia quello estero, dà luogo a notevoli difficoltà (circolare n. 32 del 22 settembre 1980, § 3).
Da ultimo, mette conto di ricordare, per quanto concerne l'onere probatorio, che, nell'ipotesi di contestazioni da parte del Fisco in materia di *transfer pricing*, spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare i presupposti dell'asserita elusione se la rettifica involge componenti positivi di reddito, mentre l'onere probatorio si ribalta sul contribuente se l'accertamento riguarda i costi (cfr. Cass. n. 11949 del 2012).

Alessandro Borgoglio

Rassegna della settimana

a cura di Alessandro Borgoglio

Sentenza	Sintesi
Cass., ord. 20533 del 29 settembre 2014	**Imposte sui redditi - Irpef - Redditi di impresa - Plusvalenza - Cessione d'azienda - Trasferimento interno al nucleo familiare - Natura onerosa - Imponibilità** La plusvalenza realizzata a mezzo di cessione di azienda costituisce reddito fiscalmente rilevante se la cessione ha natura onerosa. Quando il contribuente evidenzia specificamente che la cessione è intervenuta all'interno del nucleo familiare, il giudice tributario deve valutare se tale cessione ha avuto natura onerosa, comportando una plusvalenza tassabile, oppure ha avuto natura gratuita (nel caso di specie si trattava del trasferimento della licenza di taxi da padre a figlio).
Cass., ord. 20535 del 29 settembre 2014	**Contenzioso - Impugnazioni - Ricorso per cassazione - Riassunzione del giudizio in grado di appello - Produzione di nuovi documenti non depositati per causa di forza maggiore - Ammissibilità** Anche nel processo tributario vige la preclusione connessa con la natura di "giudizio chiuso" che va riconosciuta al grado di rinvio. Pertanto, nel giudizio di rinvio in grado d'appello, riassunto a seguito della sentenza della Corte di cassazione, si possono produrre nuovi documenti che non si siano potuti depositare in precedenza per causa di forza maggiore.
Cass. Pen., sent. 40198 del 29 settembre 2014	**Reati tributari - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti - Elementi passivi fittizi in dichiarazione - Necessità - Conservazione dei documenti "falsi" nei registri contabili - Necessità** In materia di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, il reato si considera commesso avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti quando tali fatture sono registrate nelle scritture contabili o sono detenute a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Dunque, per l'integrazione del reato, da una parte è necessario che la dichiarazione fiscale contenga effettivamente l'indicazione di elementi passivi fittizi e dall'altra è necessario che le fatture ideologicamente false che dovrebbero supportare detta indicazione siano conservate nei registri contabili o nella documentazione fiscale dell'azienda, perché in ciò consiste l'atteggiamento di "avvalersi" delle fatture come richiesto dalla norma (nel caso di specie erano state contestate delle schede carburanti, che però non risultavano registrate in contabilità).
Cass. Pen., sent. 40244 del 29 settembre 2014	**Reati tributari - Sequestro preventivo per equivalente - Pagamento rateale del debito tributario - Cessazione del sequestro - Esclusione** Il sequestro preventivo per equivalente disposto dal Gip non viene meno se il contribuente paga il debito tributario in modo rateale, proprio a causa della particolare modalità dell'accordo tra l'Erario ed il contribuente. In tal caso, non si verifica una duplicazione dell'apprensione da parte dello Sato quale effetto perverso conseguente alla conferma del sequestro nonostante il pagamento rateizzato dell'imposta evasa, attesi i particolari limiti di un accordo che non prevede il pagamento in unica soluzione dell'imposta, ma un pagamento rateizzato che potrebbe poi non essere seguito da un versamento puntuale delle singole rate con conseguente ulteriore lievitazione del debito tributario.
Cass. Pen., sent. 40394 del 30 settembre 2014	**Reati tributari - Omesso versamento Iva - Assenza elemento psicologico - Irrilevanza - Causa di forza maggiore - Prova rigorosa del contribuente - Necessità** Fermo restando il principio per cui, nel reato di omesso versamento dell'Iva dovuta, non è possibile addurre a propria discolpa l'assenza dell'elemento psicologico del reato quando, in presenza di una situazione economica difficile, si decida di dare preferenza al pagamento degli emolumenti ai dipendenti e di pretermettere il versamento delle imposte all'Erario, ciò non di meno, deve rilevarsi che, nel sistema processuale penale, non è previsto un onere probatorio a carico dell'imputato modellato sui principi propri del processo civile ma è, al contrario, prospettabile un onere di allegazione, in virtù del quale l'imputato è tenuto a fornire all'Ufficio le indicazioni e gli elementi necessari all'accertamento di fatti e circostanze ignoti che siano idonei, ove riscontrati, a volgere il giudizio in suo favore, fra i quali possono annoverarsi le cause di giustificazione, il ca-

Sentenza	Sintesi
	so fortuito, la forza maggiore, il costringimento fisico e l'errore di fatto. Ciò si coordina perfettamente con la doverosità dell'acquisizione di una "prova rigorosa" dell'assunto che la violazione del precetto penale sia dipesa da un evento "decisivo" del tutto estraneo alla sfera di controllo del soggetto agente (nel caso di specie, era fallito l'unico cliente del contribuente, causando indirettamente l'omissione del versamento d'imposta dovuto).
Cass., sent. 20662 del 1º ottobre 2014	**Accertamento - Accertamento basato sui parametri - Contraddittorio - Elementi offerti dal contribuente - Non adeguata valutazione da parte degli Uffici - Rideterminazione del reddito da parte del giudice - Legittimità** Il giudice tributario non incorre in errore di diritto se, ritenendo in linea generale legittimo l'avviso di accertamento standardizzato basato sui parametri, considera invece non adeguatamente valutati nel contraddittorio sviluppatosi nella fase amministrativa taluni elementi offerti dal contribuente, apprezzandoli come idonei a correggere in *melius* la determinazione del reddito cui era pervenuto l'Ufficio.
Cass., sent. 20675 del 1º ottobre 2014	**Accertamento - Accertamento induttivo - Scritture contabili formalmente regolari - Documentazione extracontabile - Utilizzabilità** Il ricorso al metodo induttivo di accertamento, anche in presenza di contabilità della quale non sia contestata la regolarità formale, è ammissibile in virtù delle disposizioni contenute nell'art. 54 del D.P.R. n. 633/1972, il cui comma 1 autorizza l'accertamento in base anche ad "altri documenti", ad "altre scritture contabili" diverse da quelle previste per legge eventualmente regolari. Come previsto dalla norma, l'infedeltà della dichiarazione, qualora non emerga o direttamente dal contenuto di essa o da confronto con gli elementi di calcolo delle liquidazioni e con le precedenti dichiarazioni annuali, deve essere accertata mediante il confronto della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni sulla scorta, fra l'altro, di "altri documenti" (nel caso di specie le omesse indicazioni risultavano desunte da documenti extracontabili sui quali erano appuntati gli importi corrisposti "in nero" ai lavoratori dipendenti).
Cass., sent. 20694 del 1º ottobre 2014	**Contenzioso - Dichiarazioni di terzi - Acquisizione in sede di PVC - Ammissibilità nel processo - Valore indiziario - Configurabilità** Nel processo tributario, le dichiarazioni del terzo, raccolte da verificatori o finanzieri e inserite, anche per riassunto, nel processo verbale di constatazione, a sua volta recepito nell'avviso di accertamento, hanno il valore indiziario di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative e sono, pertanto, utilizzabili dal giudice quale elemento di convincimento, sebbene esse non siano state assunte o verbalizzate in contraddittorio con il contribuente, da nessuna norma richiesto.
Cass., sent. 20704 del 1º ottobre 2014	**Riscossione - Indebito rimborso Iva - S.n.c. - Importi già riscossi dal socio - Azionabilità della cartella di pagamento nei confronti della società - Esclusione** In caso di indebito rimborso Iva ad una S.n.c., legittimamente l'Ufficio iscrive a ruolo le somme indebitamente rimborsate, costituendo tale iscrizione, con la conseguente emissione della relativa cartella di pagamento, l'unico strumento giuridico per il recupero di quanto erroneamente versato a titolo di rimborso di imposta. La legittima formazione del titolo per la riscossione del credito di imposta, tuttavia, non autorizza l'Amministrazione finanziaria, ove abbia già riscosso le somme dovute dal socio per effetto della sentenza penale di condanna dei correi, ad azionare anche il titolo costituito dalla cartella di pagamento. E ciò per l'ovvia considerazione che, diversamente opinando, l'Ufficio verrebbe a conseguire un duplice pagamento dello stesso credito fiscale ed a realizzare, pertanto, un indebito arricchimento in danno dei contribuenti. **Riscossione - S.n.c. - Responsabilità solidale del socio - Sussistenza - Iscrizione a ruolo a carico della società - Mancata escussione della società - Notifica dell'avviso di accertamento al socio - Irrilevanza - Notifica al socio del solo avviso di mora - Sufficienza** La responsabilità solidale ed illimitata del socio, prevista dal primo comma dell'art. 2291 c.c. per i debiti della società in nome collettivo, opera, in assenza di un'espressa previsione derogativa, anche per i rapporti tributari, con riguardo alle obbligazioni dagli stessi derivanti. Ne consegue che il socio, pur essendo privo della qualità di obbligato, e come tale estraneo agli atti impositivi rivolti alla formazione del titolo nei confronti della società, resta sottoposto, a seguito dell'iscrizione a ruolo a carico di quest'ultima, all'esazione del debito, alla condizione, posta dall'art. 2304 c.c., che il creditore non abbia potuto soddisfarsi sul patrimonio della società. Pertanto, una volta escusso inutilmente, per incapienza in relazione al credito azionato o per altre cause

Sentenza	Sintesi
	(chiusura della sede, impossibilità di notifica, ecc.), il patrimonio della società, legittimamente può essere chiamato a rispondere il socio, senza che risulti necessaria la notificazione dell'avviso di accertamento, rimasto non impugnato, ed anche della cartella di pagamento, rimasta inadempiuta, bastando la notificazione del solo avviso di mora, il quale svolge in tal caso una funzione secondaria di atto equivalente a quelli d'imposizione, oltre a quella primaria di atto equivalente al precetto nell'esecuzione forzata. Con la conseguenza che contro tale avviso di mora il socio può ricorrere, impugnando congiuntamente gli atti presupposti.
Cass., sent. 20709 del 1º ottobre 2014	**Accertamento - Accertamento induttivo - Scritture contabili formalmente regolari - Antieconomicità dell'attività - Presunzioni gravi, precise e concordanti - Necessità - Percentuale di ricarico - Utilizzo della media semplice - Insufficienza** In tema di accertamento, la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa, qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile, in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento del contribuente. In tali casi, pertanto, è consentito all'Ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi, ad esempio determinando il reddito del contribuente utilizzando le percentuali di ricarico, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente medesimo. E tuttavia, proprio in quanto, per presumere l'esistenza di ricavi superiori a quelli contabilizzati ed assoggettati ad imposta, non bastano semplici indizi, ma occorrono circostanze gravi, precise e concordanti, non è legittima la presunzione di ricavi, maggiori di quelli denunciati, fondata sul raffronto tra prezzi di acquisto e di rivendita operato su alcuni articoli, anziché su un inventario generale delle merci da porre a base dell'accertamento. E neppure si rende legittimo il ricorso al sistema della media semplice, anziché a quello della media ponderata, quando tra i vari tipi di merce esiste una notevole differenza di valore ed i tipi più venduti presentano una percentuale di ricarico inferiore a quella risultante dal ricarico medio.
Cass. Pen., sent. 40795 del 2 ottobre 2014	**Reati tributari - Omesso versamento Iva - Esimente - Crisi di liquidità aziendale - Iscrizione ipotecaria su immobili - Insufficienza** L'esistenza di due comunicazioni di iscrizione ipotecaria su immobili della società dell'imputato per importi rilevanti, derivanti da debiti tributari pregressi, non vale ad escludere il dolo generico richiesto per l'integrazione del reato di omesso versamento Iva. Infatti la sola circostanza che la società abbia maturato, nel corso degli anni, un debito consistente per imposte non versate non è sufficiente per dimostrare che vi fosse, alla data della scadenza di obbligo di versamento dell'Iva, un'assoluta carenza di liquidità.
Cass. Pen., sent. 41051 del 2 ottobre 2014	**Reati fallimentari - Bancarotta fraudolenta documentale - Esposizione di costi fittizi - Insufficienza - Pregiudizio effettivo alla ricostruzione delle scritture contabili - Necessità** La norma incriminatrice della bancarotta fraudolenta documentale ricomprende nella sua previsione ogni ipotesi di falsità, anche ideologica, dei documenti contabili. Tale indicazione generale, tuttavia, implica che la falsità documentale debba essere in concreto idonea a compromettere la funzione delle scritture contabili, tutelata dal reato, e che detta idoneità sia oggetto di congrua motivazione. La mera esposizione di costi fittizi, che nella specie integra la falsità contestata, non è pertanto sufficiente ad integrare di per sé l'ipotesi di bancarotta in oggetto, occorrendo altresì che sia ravvisabile, e specificamente motivata, l'attitudine della condotta a porre in essere un effettivo pregiudizio per la ricostruzione dell'andamento contabile della fallita e per la garanzia che tale possibilità di ricostruzione offre ai creditori della stessa, in modo da attribuire concretezza al dolo specifico di danno per i creditori che contraddistingue la fattispecie di bancarotta fraudolenta documentale per falsificazione della contabilità.
Cass., sent. 20786 del 2 ottobre 2014	**Notificazioni - Raccomandata postale - Due atti in una sola busta - Presunzione di conoscenza - Contestazione - Onere probatorio a carico del mittente - Sussistenza** Ove l'involucro della raccomandata contenga plurime comunicazioni (nel caso di specie, due cartelle di pagamento) e il destinatario ne riconosca solo una, è necessario, perché operi la presunzione di conoscenza posta dall'art. 1335 C.C., che l'autore della comunicazione, il quale abbia scelto detta modalità di spedizione per inviare due comunicazioni, fornisca la prova che l'involucro le conteneva entrambe, atteso che, secondo l'*id quod plerumque accidit*, ad ogni atto da comunicare corrisponde una singola spedizione.

Sentenza	Sintesi
Cass., sent. 20899 del 3 ottobre 2014	**Accertamento - Accertamento induttivo - *File* rinvenuti nel PC - Presunzione di maggior reddito - Ammissibilità** I documenti informatici costituiscono, in quanto scritture dell'impresa stessa, elemento probatorio, sia pure meramente presuntivo, utilmente valutabile, salva la verifica della loro attendibilità. Ne deriva che essi non possono essere ritenuti dal giudice, di per sé, probatoriamente irrilevanti circa l'esistenza di operazioni non contabilizzate, senza che a tale conclusione conducano l'analisi dell'intrinseco valore delle indicazioni da essi promananti e la comparazione delle stesse con gli ulteriori dati acquisiti e con quelli emergenti dalla contabilità ufficiale del contribuente (nel caso di specie erano stati rinvenuti nel PC alcuni *file* riportanti gli stessi dati previsti per le fatture, ma questi non erano transitati per la contabilità ufficiale).
Comm. trib. prov. Reggio Emilia sent. 385 del 27 agosto 2014	**Imposta di registro - Avviso di rettifica - Valore immobile - Valutazione comparativa - Atti di trasferimento analoghi - Omessa allegazione - Nullità** In tema di imposta di registro, l'avviso di rettifica del valore degli immobili deve recare l'allegazione degli atti richiamati, non potendosi ritenere soddisfatto tale obbligo di allegazione mediante la sola indicazione nell'avviso di rettifica degli estremi degli atti richiamati, atteso che ciò addosserebbe al contribuente il gravoso e non previsto onere di procurarsi i contenuti degli elementi essenziali della ripresa, a causa di una illegittima omissione dell'Ufficio. In assenza di tale allegazione, pertanto, l'atto impositivo è nullo.
Comm. trib. reg. Cagliari sent. 247 del 22 luglio 2014	**Accertamento - Accertamenti bancari - Presunzione legale - Configurabilità - Prova contraria - Onere del contribuente - Sussistenza** Le presunzioni che assistono le indagini finanziarie sono di tipo legale, in quanto direttamente previste dalla legge, ed assorbendo quindi l'onere probatorio spettante all'ufficio. La stessa Corte Costituzionale ha ritenuto il valore di presunzione legale relativa alle risultanze degli accertamenti bancari, che trova il suo ragionevole fondamento sul carattere oggettivo di tali risultanze, e la stessa posizione è stata confermata dalla Corte di Cassazione. Pertanto, una volta che l'Ufficio abbia accertato i movimenti bancari, spetta al contribuente provare quale destinazione abbiano avuto le somme movimentate sui conti correnti, non potendo la relativa prova ritenersi difficile o, addirittura, diabolica.