



- › L'Amministratore efficiente non riceve prebende
- › Decreto crescita: cancellata la condizione d'iscrizione all'AIRE dei lavoratori all'estero per usufruire delle agevolazioni
- › Definizione agevolata delle controversie tributarie, dei pvc e la possibile riapertura per la definizione dei carichi pendenti
- › Imposta di bollo con pagamento virtuale
- › Esportazione di beni: regole di non imponibilità IVA e orientamento della Corte UE
- › Equitalia e risarcimento danni
- › Indagini bancarie, rilevanza penale e diritto alla prova
- › Inerenza in senso qualitativo, riferita all'attività nel suo insieme. Deducibili gli ammortamenti in periodi di inutilizzo dei cespiti



#53.2019

Approfondimento *online* - Anno 5

iltributo.it
associazione
per l'approfondimento e la diffusione
dell'informazione fiscale

Raccolta di approfondimenti e commenti liberamente curati da "iltributo.it" -
Associazione culturale per l'approfondimento e la diffusione dell'informazione fiscale.

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti.

Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a www.iltributo.it o contattateci al seguente indirizzo:
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521
E-mail: redazione@iltributo.it - info@iltributo.it



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,
per leggere l'approfondimento e le *news*
gratuitamente per sempre!

Collegati su www.iltributo.it o compila qui di seguito:

Il sottoscritto
professione Via
Città C.A.P.
Tel. E-Mail

CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- l'approfondimento "iltributo" in .pdf
- la Newsletter della Associazione iltributo

RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data Firma

Consenso al trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. 196 del 30.06.2003.

I dati forniti vengono registrati in appositi registri, predisposti su supporto cartaceo e/o elettronico dall'Associazione Culturale ILTRIBUTO con sede in Via dei Della Robbia, 54 a Firenze che ne è anche responsabile per il trattamento.

Per dati si intendono quelli forniti al momento della richiesta di invio della rivista online e le successive modifiche e/o integrazioni fornite da parte dell'utente. In conformità con l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali, desideriamo informarLa che i dati personali da Lei volontariamente forniti all'Associazione suddetta saranno trattati, da parte dell' Associazione Culturale ILTRIBUTO, adottando le misure idonee a garantirne la sicurezza e la riservatezza, nel rispetto della normativa sopra richiamata.

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 ottenerne 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: Associazione ilTRIBUTO Via dei Della Robbia, 54 Firenze, o inviando un fax al numero 055.5002282.

In conseguenza di quanto scritto sopra, all'atto della presente, si dichiara di avere ricevuto le informazioni di cui l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali.

data Firma

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: info@iltributo.it o collegati al ns sito

RC PROFESSIONALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti

Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

Dopo **oltre 15 anni di esperienza** maturati nella gestione della Convenzione Nazionale con l'Unione Giovani Dottori Commercialisti la Filippi Broker, già dal 2013, è stata **scelta da importanti Ordini Professionali** - fra i quali quello di Roma e Verona - per mettere a disposizione dei propri Iscritti la **copertura per il Rischio PROFESSIONALE**.

La Polizza RC PROFESSIONALE in Filippi Broker srl ha oggi un Suo ufficio dedicato, gestito da un Team di persone specializzate, competenti e professionali.

Le principali **CARATTERISTICHE** che differenziano la nostra proposta dalle altre assicurazioni professionali:

- Retroattività
- Franchigia in forma fissa, anche per attività di sindaco e/o revisore
- Visto di conformità gratuito, nuovo massimale € 3.000.000
- Nessuna regolazione di premio

Alcuni esempi indicativi di **tariffazione di PREMI RC PROFESSIONALE**:

Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 250.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 250.000	Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 500.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 500.000
Premio annuo lordo:		Premio annuo lordo:	
Senza incarichi sindacali - € 265,00 Con incarichi sindacali - € 350,00	Senza incarichi sindacali - € 415,00 Con incarichi sindacali - € 560,00	Senza incarichi sindacali - € 305,00 Con incarichi sindacali - € 399,00	Senza incarichi sindacali - € 470,00 Con incarichi sindacali - € 635,00

Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 1.000.000	Fatturato fino a € 150.000 Massimale € 1.000.000
Premio annuo lordo:	
Senza incarichi sindacali - € 520,00 Con incarichi sindacali - € 702,00	Senza incarichi sindacali - € 730,00 Con incarichi sindacali - € 985,00

Scopri anche la polizza Filippi Broker **dedicata esclusivamente al CYBER RISK** - studiata e coordinata con una primaria compagnia assicurativa con **Premio Annuo Lordo di € 320,00**.

Nata nel 1963, la FILIPPI BROKER SRL costituisce l'evoluzione dell'attività di consulenza in campo assicurativo ed è oggi un'azienda di riferimento nel settore. I suoi principali Clienti sono Aziende medio- grandi e Dottori Commercialisti. L'esperienza, la serietà nel rapporto con il Cliente sono armonicamente integrate con la competenza tecnica, la specializzazione, l'aggiornamento.

CONTATTACI SENZA IMPEGNO

PER ULTERIORI INFORMAZIONI O FISSARE UN APPUNTAMENTO





L'Amministratore efficiente non riceve prebende02

di Paolo Soro

Approfondimento

Decreto crescita: cancellata la condizione d'iscrizione all'AIRE
dei lavoratori all'estero per usufruire delle agevolazioni07

di Maurizio Villani e Lucia Morciano

Definizione agevolata delle controversie tributarie, dei pvc,
e la possibile riapertura per la definizione dei carichi pendenti10

di Patrik Angelone

Imposta di bollo con pagamento virtuale18

di Alessandro Cavallo

Esportazione di beni: regole di non imponibilità IVA
e orientamento della Corte UE23

di Paolo Soro

Equitalia e risarcimento danni30

di Luca Labano


Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

- Indagini bancarie, rilevanza penale e diritto alla prova* 35
(Corte di Cassazione, Sez. III, Sentenza n. 13334 del 27 marzo 2019)
commento di Martina Urban

- Inerenza in senso qualitativo, riferita all'attività nel suo insieme.
Deducibili gli ammortamenti in periodi di inutilizzo dei cespiti* 39
(Corte di Cassazione, Ordinanza n. 10902 del 18 aprile 2019)
commento di Luca Mariotti

Giurisprudenza - Fonti

-  Corte di Cassazione, Sez. III, Sentenza n. 13334 del 27 marzo 2019 47

-  Corte di Cassazione, Ordinanza n. 10902 del 18 aprile 2019 49

Il Punto

L'Amministratore efficiente non riceve prebende

di Paolo Soro



“La res publica è cosa del popolo; e il popolo non è un qualsiasi aggregato di gente, ma un insieme di persone associatosi intorno alla condivisione del diritto e per la tutela del proprio interesse”, così scrive Marco Tullio Cicerone, nel suo trattato “De re publica”.

Orbene, in quanto appartenenti alla collettività, reputiamo di avere il legittimo diritto di esprimerci sui fatti di cui veniamo a conoscenza: i premi di produttività elargiti ai funzionari dell’Agenzia delle Entrate, a nostro avviso, costituiscono una delle anomalie italiane da denunciare a gran voce.

Essere designati ad amministrare la cosa pubblica, oltre a costituire un privilegio, comporta un’enorme responsabilità verso i cittadini, il cui esclusivo interesse si è chiamati a rappresentare. È, dunque, di tutta evidenza – lapalissiano – che coloro i quali svolgono un servizio pubblico debbano operare nella massima trasparenza, nonché apparire il più possibile scervri da condizionamenti esterni, nonché (e tanto meno) da interessi economici direttamente commisurati al loro grado di efficienza lavorativa.

Per carità, è senza dubbio corretta una remunerazione proporzionata alla quantità e qualità del lavoro svolto (come, del resto, impone la nostra Costituzione). Viceversa, tutt’altro che commendevole appare la corresponsione di premi e incentivi in denaro parametrati al compimento di atti che, a fronte di sicuri vantaggi economici personali arrecati al singolo funzionario statale, non necessariamente conducono parimenti all’ottenimento di maggiori entrate finanziarie per lo Stato (rectius benefici alla collettività), costituendo anzi spesso delle ulteriori uscite.

Oltre a ciò, esiste un evidente problema legato alla credibilità dell’operato stesso del funzionario. Che fiducia si potrebbe mai riporre nel Vigile Urbano che ricevesse dei premi in denaro commisurati al numero di multe emesse? O, nell’arbitro di una gara – per definizione *super partes* – che venisse monetariamente incentivato al fine di fischiare il maggior numero possibile di punizioni?

Lungi da noi pensar male. Era Papa Pio XI ad ammonire che, a pensar male del prossimo, si fa peccato; a noi, poi, poco importa se si indovina. Ciò che preme è soddisfare gli interessi

del popolo; non gioire per aver punito i colpevoli una volta che il danno è stato fatto e non è più riparabile.

Lo stesso Platone, dopo aver teorizzato lo Stato ideale dove i “custodi” non necessitano di controlli superiori, si è reso conto che qualcosa strideva in tale suo teorema e ha pensato bene di correggere il tiro, essendo consapevole della debolezza della natura umana e ritenendo perciò indispensabile che, anche in uno Stato bene ordinato, debbano esservi leggi e sanzioni penali.

Certi “cattivi pensieri”, evidentemente, sono radicati pure nelle menti di chi bazzica le “stanze dei bottoni”, e non solo in quelle dei cittadini. In caso contrario, non sussisterebbe alcun motivo logico per negare – *ore rotundo* – la verità, in diretta nazionale, di fronte ai cittadini. Elemento che, se possibile, genera solo ulteriori indizi in favore dell’anzidetta tesi relativa alla scarsa credibilità di taluni amministratori della “cosa pubblica”. In effetti, se prima si poteva solo insinuare il dubbio, dopo aver appurato che sono addirittura gli alti dirigenti che negano i fatti, pur non potendo non conoscere le regole del proprio contratto di lavoro, quel dubbio ha attecchito così in profondità il “buon contribuente”, che liberarsene diventa impresa ardua e improba.

Ma come è possibile che si siano negati più volte dei fatti senza correre il rischio di essere sbugiardati pubblicamente?

La risposta non piacerà a coloro che ritengono di vivere ancora in un Paese civile, serio e, soprattutto, effettivamente libero, dove i media svolgono, tutti indistintamente, in maniera coscienziosa il proprio dovere, rendendo sistematicamente edotto il popolo anche riguardo ad alcuni scheletri che occupano (e preoccupano) gli armadi dei portatori degli interessi editoriali, più o meno trasversali (come si usa dire oggi). D'altronde, non siamo certo noi a scoprire improvvisamente oggi che l'Italia, quanto a libera informazione, viaggia abbondantemente nelle retrovie dell'intera classifica mondiale dei Paesi (e non solo di quelli c. d. civili e democratici).

Ebbene, premesso che alcuni tecnici della materia, in varie occasioni, hanno rilevato l’obbrobrio contrattuale afferente i premi di produttività dei funzionari dell’Erario (ma naturalmente la cassa di risonanza di cui godono i liberi professionisti è ben poca cosa), giova portare all’attenzione dei lettori, quello che potremmo definire un ulteriore forte elemento indiziario; beninteso, prima di concludere con le prove documentali certe. A differenza, infatti, del Fisco, noi riteniamo corretto il principio in base al quale, chi intende far valere un diritto o una tesi deve addossarsene l’onere della prova; non limitarsi a presunzioni più meno concordanti, quasi mai gravi e di certo per nulla precise.

Ma torniamo, per ora, all’elemento indiziario.

Di pari passo con lo sviluppo di Internet, diventa sempre più semplice reperire in rete – oltre al resto – anche qualunque tipo di documentazione concernente gli accordi di lavoro nel Pubblico Impiego. Sarà sicuramente un caso, ma, negli ultimi vent’anni tali contratti di lavoro hanno subito diverse modifiche, rendendo via via più difficile e complesso individuare i premi di produzione - che hanno cambiato col tempo pure nome, essendo in genere ora qualificati come “indennità integrativa” e/o “indennità di amministrazione” – si sa, il nome conta... e non poco.

Starete pensando che la nostra è solo una posizione di parte. Per carità, liberi di pensarlo. Nel frattempo, però, riflettete sul fatto che tutti gli ordinari contratti di lavoro privati indicano chiaramente tale istituto. Riflettete altresì sul fatto che la legge impone una serie di regole ben precise per consentire a un datore di lavoro privato di poter erogare dei premi di produzione: regole che vanno dall'estrema chiarezza su come conteggiarli e quando corrisponderli. Senza contare l'obbligo di rispettare comunque gli accordi sindacali in essere a livello nazionale e regionale, anche se non si appartiene ad alcuna associazione di categoria firmataria; o quello di trasmettere l'accordo al competente Ispettorato del Lavoro prima di potervi dare seguito.

E qual è, invece, la situazione per i premi di produzione nei contratti del Pubblico Impiego?

Possiamo dire che, di certo, non appare altrettanto trasparente e immediatamente intelligibile: si rimanda da un verbale a un altro, a eventuali ulteriori allegati, a norme vigenti anni e anni addietro; si usano termini come "fondi per le politiche di sviluppo delle risorse umane", o "salario accessorio" (certo non subito inquadabili come fonte dei premi di produzione).

Ulteriore elemento che dà da pensare, poi, è la seguente dichiarazione:

"Il nostro salario accessorio è per la maggior parte dei lavoratori una materia oscura".

Non si tratta di un'opinione personale di qualche impiegato deluso, intercettato dalle "Iene"; ma un'affermazione scritta nel sito Internet dell'U.S.B. (Unione Sindacati di Base – Pubblico Impiego – Agenzie Fiscali). E se è oscura per loro che sono tra i firmatari di tali accordi, figurarsi per i cittadini...

Dulcis in fundo, le prove documentali in precedenza promesse.

Siamo andati a seguire a ritroso, con certissima pazienza, i vari accordi contrattuali. Di rimando in rimando, siamo giunti all'Accordo sulla ripartizione del fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività, sottoscritto tra i rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate e le Organizzazioni Sindacali.

Il punto 2, titolato *"Premio collegato alla performance individuale"*, così dispone:

"Una quota delle risorse del Fondo è destinata al finanziamento del premio di produttività individuale, finalizzato a incentivare l'apporto dato dal personale nelle diverse attività dell'Agenzia. Tale somma viene ripartita secondo i criteri di seguito riportati."

In realtà, per comprendere in pratica come conteggiare detti premi, l'Accordo rimanda a specifica ulteriore parte allegata all'Accordo. Ecco come tale ulteriore documento stabilisce che debbano essere attribuiti i premi di produzione.

"Il Fondo di produttività individuale è ripartito suddividendolo in due quote."

La quota A è ripartita sulla base dell'obiettivo monetario...

L'obiettivo monetario è dato dal totale dei seguenti importi: ...b) rimborsi non erogati in quanto ritenuti non spettanti in base ai controlli eseguiti.

La quota B viene ripartita in proporzione alle ore complessive di lavoro valorizzate con il rispettivo indice di efficacia ed efficienza. Gli elementi considerati sono i seguenti:

a = totale ore lavorate in ciascuna regione

b = indice di efficacia ed efficienza delle ore lavorate in ciascuna regione

L'indice viene calcolato standardizzando il valore dato dal rapporto fra il numero dei relativi prodotti e le risorse umane.

Il riferimento è ai seguenti prodotti: ...accertamenti nei confronti dei grandi contribuenti; accertamenti nei confronti di imprese di medie dimensioni suddivisi per fasce di volume d'affari; altri accertamenti nei confronti di imprese di piccole dimensioni, professionisti, enti non commerciali, nonché accertamenti diversi da quelli su redditi di impresa e lavoro autonomo e accertamenti parziali automatizzati; indagini finanziarie; accertamenti sintetici; contenzioso su atti di accertamento unificato e su cartelle di pagamento."

Esistono ancora dubbi?

Davvero singolare l'ultimo "prodotto". Da un lato, emaniamo leggi per ridurre il contenzioso, creiamo strumenti deflattivi, ci prefiggiamo l'obiettivo di diminuire il ruolo delle varie commissioni tributarie; dall'altro, premiamo i funzionari in base al volume del contenzioso.

Ma è normale? A noi non pare....

**Stanco di programmi
lontani anni luce
dalla tua mentalità?**



GBSOFTWARE®
L'evoluzione semplice

**Nata dall'idea di un commercialista, GBsoftware S.p.A.
porta ai professionisti l'esperienza di uno studio attivo
dal 1977.**

**Siamo specializzati in software per Contabilità,
Bilancio Europeo, Fiscale e Paghe.**

PER SAPERNE DI PIÙ:

www.gbsoftware.it - 06 97626328 - info@gbsoftware.it

*GBsoftware S.p.A. - Via B. Oriani 153, 00197 Roma
Rea: Rm-1065349 - C.F. e P.Iva 07946271009*



Decreto crescita: cancellata la condizione d'iscrizione all'AIRE dei lavoratori all'estero per usufruire delle agevolazioni

di Maurizio Villani e Lucia Morciano

Avvocati tributaristi

1. Premessa

La bozza del Decreto Crescita apporta significative modifiche al regime dei lavoratori impatriati di cui all'**art. 16 del D.lgs n.147/2015** nonché al regime del **rientro dei cervelli** di cui all'**art. 44 del D.L.n. 78/2010**.

Nei paragrafi seguenti verranno analizzate dettagliatamente le novità introdotte dalla citata bozza di decreto.

2. Modifiche apportate all'art. 16 del D.lgs.n.147/2015

La bozza del Decreto Crescita ha sostituito il **comma 1 dell'art. 16 del D.lgs n.147/2015**, rubricato "*Regime speciale per lavoratori*

impatriati", introducendo le seguenti novità:

- ✓ si è incrementata la **riduzione del reddito imponibile dal 50% al 70%**;
- ✓ si sono **semplificate le condizioni per accedere al regime fiscale** di favore e, precisamente, godranno di tale agevolazione fiscale:
- ✓ i lavoratori che non sono stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni;
- ✓ i lavoratori che svolgono la loro attività prevalentemente nel territorio italiano.

Al **comma 5-bis dell' art.16 in esame**, la citata bozza di Decreto prevede un' ulteriore **riduzione** del reddito imponibile (**pari al 90%**), nel caso in cui i lavoratori si trasferiscano nelle regioni del Sud-Italia (Abruzzo , Molise, Campania, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia).

Un' altra novità, riguarda l'introduzione del **comma 1-bis** che andrà a disporre l'applicazione del regime di cui al novello comma 1 citato, anche ai redditi d'impresa prodotti dai soggetti , identificati dal comma 1 o dal comma 2 , che avviano un'attività d'impresa in Italia, **a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2020.**

Per di più, il legislatore, introducendo il **comma 3-bis** ha previsto che le disposizioni normative contenute dell'**art. 16 del D.lgs n.147/2015** , si applicano per **ulteriori cinque periodi di imposta** anche nel caso in cui i **lavoratori** diventino proprietari di **almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti allo stesso.**

Pertanto, per l'applicazione di tale agevolazione fiscale, l'**unità immobiliare** può essere acquistata **dopo il trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti allo stesso** e, inoltre, tale acquisto può essere effettuato direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà. In entrambi i casi(acquisto in Italia dopo il trasferimento o nei dodici mesi antecedenti allo stesso), i redditi di cui al comma 1, negli **ulteriori cinque periodi di imposta**, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al **cinquanta per cento del loro ammontare.**

Nel caso di lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affidopreadottivo, il **comma 3-bis** prevede che i redditi contemplati al comma 1 dell'art. 16 cit., concorrono alla formazione del reddi-

to complessivo **limitatamente al dieci per cento del loro ammontare**, negli ulteriori **cinque periodi d'imposta.**

In quest'ultimo caso, a differenza dell'acquisto dell'immobile, il **comma 3-bis** non pone chiarezza sul fatto se tali requisiti debbano sussistere all'atto del trasferimento in Italia o alla fine del periodo standard di agevolazione o, ancora, se debbano permanere fino al termine degli ulteriori cinque anni.

Ad esempio, tale dubbio si configura nell'ipotesi in cui un lavoratore rimpatriato abbia un figlio minore nella scadenza dei primi cinque anni del regime e, invece, nell'anno successivo diventi maggiorenne e magari non più a carico; si auspica, sul punto, una maggiore chiarezza nel testo definitivo.

3.Modifiche apportate all'art.44 del D.L. n.78/2010

La bozza del Decreto Crescita prevede anche il potenziamento del "*regime del rientro dei cervelli*"(**art. 44 D.L. n.78/2010**), ovvero:

- ✓ **al comma 3** del citato articolo, viene prolungato il periodo di applicazione di tale regime fiscale agevolato dai tre periodi d'imposta (norma attuale) ai 5 periodi d'imposta(modifica attuata dalla bozza del Decreto Crescita);
- ✓ **al comma 3-bis**(aggiunto dalla citata bozza di decreto), il legislatore ha, altresì, prolungato il periodo della durata del regime di agevolazione fiscale di cui ai commi 1 e 2 dell'art.44 citato, nei seguenti casi:
- ✓ quando il ricercatore o il docente trasferisce la residenza ai sensi dell'articolo 2 TUIR, nel territorio dello Stato, il regime di agevolazione si prolunga nei sette periodi d'imposta successi-

vi, sempre che permanga la residenza fiscale in Italia, nel caso di docenti o ricercatori con un figlio minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo e nel caso di docenti e ricercatori che diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento della residenza ai sensi dell'articolo 2 del TUIR o nei dodici mesi precedenti al trasferimento;

- ✓ **quando il ricercatore o docente trasferisce la residenza, ai sensi dell'articolo 2 TUIR, nel territorio dello Stato, il regime di agevolazione (art. 44 citato, commi 1 e 2) si applica nel periodo d'imposta e nei dieci periodi d'imposta successivi** in cui il ricercatore o docente diviene residente, ai sensi dell'articolo 2 del TUIR, nel territorio dello Stato e sempre che permanga la residenza fiscale in Italia, nell'ipotesi in cui abbiano almeno **due figli minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo;**
- ✓ **quando il ricercatore o docente trasferisce la residenza ai sensi dell'articolo 2 TUIR, nel territorio dello Stato, il regime di agevolazione (art. 44 citato, commi 1 e 2) si applica nel periodo d'imposta e nei dodici periodi d'imposta successivi** in cui il ricercatore o il docente diviene residente nel territorio dello Stato (art.2 TUIR), sempre che permanga la residenza fiscale in Italia, nell'ipotesi in cui abbiano almeno **tre figli minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo.**

4. Eliminazione dell'obbligo d'iscrizione all'AIRE

La bozza del Decreto Crescita ha aggiunto

rispettivamente, al **comma 6 dell' art. 16 del D.lgs.n.147/2015 e al comma 4 dell' art.44 del D.L. n.78/2010**, per rendere più agevole l'accesso a entrambi i benefici fiscali, la disposizione che prevede sia per i lavoratori rimpatriati, che per i docenti e ricercatori universitari, **che non sia più necessario essere stati iscritti all'AIRE nei periodi trascorsi all'estero**, purché i predetti soggetti abbiano avuto **la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi.**

Tale semplificazione, inoltre, interessa anche i soggetti (lavoratori impatriati, docenti e ricercatori universitari) **rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019** e che abbiano ricevuto contestazioni riguardo al requisito di iscrizione all'AIRE (Anagrafe Italiani Residenti all'Estero), ai quali si applica il regime speciale nella formulazione attuale; tale precisazione è stata necessaria a seguito dei dubbi interpretativi creati dalla legge vigente in merito all'obbligo o meno d'iscrizione all'AIRE come presupposto per l'applicazione di predette agevolazioni fiscali.



Definizione agevolata delle controversie tributarie, dei pvc, e la possibile riapertura per la definizione dei carichi pendenti

di Patrik Angelone
Dottore Commercialista

Nel precedente numero (marzo 2019) è stato affrontato il tema della definizione agevolata delle controversie tributarie.

Inoltre, ad oggi, sono ancora in essere le disposizioni previste dall'articolo 1 del d.l. citato, ovvero quelle riguardanti la definizione agevolata del Processi Verbali di Constatazione.

Con l'uscita del mese di aprile, ci troviamo in concomitanza con la scadenza (per cui si paventa una probabile proroga) della definizione agevolata dei carichi pendenti, disciplinata dall'articolo 3 del d.l. 119/2019 e ss.mm.ii..

Viene pertanto riportata anche la previsione inerente la definizione agevolata dei carichi pendenti anche se la scadenza è fissata per la data odierna. Da alcuni giorni, infatti, a causa anche di malfunzionamenti della rete, si è chiesta a gran voce la proroga della scadenza.

Proprio nella giornata di ieri (29/04/2019) il Vicepremier Matteo Salvini ha annunciato la volontà di chiedere al M5S un'intesa per differire il suddetto termine, intenzione che anche nella giornata odierna (30/04/2019) sta trovando numerose conferme, anche se informali.

Nell'auspicio, quindi, che venga concesso un ulteriore termine, si richiamano gli aspetti più importanti dell'articolo 3 e dell'articolo 5 (definizione agevolata dei carichi pendenti) così da consentire un utilizzo immediato, già dall'indomani, delle istruzioni necessarie per accedere all'agevolazione.

1 - La definizione agevolata dei P.V.C.

L'articolo 1 del d.l. detta le disposizioni per la definizione agevolata dei P.V.C.

Il primo e secondo comma prevede che il contribuente può definire il contenuto integrale dei PVC, a condizione che gli stessi siano stati consegnati entro la data di entrata in vigore del presente decreto (24/10/2018), presentando, entro il 31/05/2019, la relativa dichiarazione per regolarizzare le violazioni constatate.

Le violazioni definibili possono riguardare:

- imposte sui redditi e addizionali;
- contributi previdenziali e ritenute;
- imposte sostitutive;
- irap;
- imposta sul valore degli immobili all'estero;
- imposta sul valore per le attività finanziarie all'estero;
- iva.

E' possibile, però, definire solamente i verbali per i quali, alla predetta data, non è stato ancora notificato l'accertamento o ricevuto un invito al contraddittorio di cui all'art. 5, comma 1, d.lgs. 218/1997.

Altro aspetto rilevante, riguarda la previsione in tema di compensazione. Al comma 3 viene previsto che non possono essere utilizzati, a scomputo dei maggiori imponibili dichiarati, le perdite di cui agli articoli 8 ed 84 del d.p.r. 917/1986.

In caso di PVC consegnato a soggetti in regime di trasparenza di cui agli articoli 5, 115 e 116 del d.p.r. 917/1986, si prevede che la suddetta dichiarazione (di cui al comma 2) può essere presentata anche dai soggetti partecipanti, ai quali si applicano le disposizioni del presente articolo per regolarizzare

le imposte sui maggiori redditi di partecipazione ad essi imputabili.

Modalità di liquidazione dell'imposta

Il comma 5 prevede che le imposte devono essere autoliquidate nelle dichiarazioni da presentare e finalizzate a sanare i rilievi indicati nel P.V.C., relative a tutte le violazioni constatate per ciascun periodo d'imposta e devono essere versate, senza applicazione:

delle sanzioni irrogabili ai sensi dell'art. 17, comma 1 del d.lgs. 472/1997¹ e degli interessi, entro il 31 maggio 2019.

Perfezionamento della presentazione della dichiarazione dei redditi:

Il comma 7 dell'articolo 1 detta le disposizioni da seguire per il perfezionamento dell'agevolazione.

In particolare, si prevede che la definizione agevolata di cui al comma 1, si perfeziona con la:

- ✓ presentazione della dichiarazione
- ✓ ed il versamento in un'unica soluzione, o della prima rata entro i termini di cui

¹ Art. 17.

Irrogazione immediata

1. In deroga alle previsioni dell'articolo 16, le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono possono essere irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità.

2. E' ammessa definizione agevolata con il pagamento del quarto della sanzione irrogata, entro sessanta giorni dalla notificazione del provvedimento.

3. Sono irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché risultante da liquidazioni eseguite ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, e ai sensi degli articoli 54-bis e 60, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Non si applica la definizione agevolata prevista nel comma 2.

ai commi 2 e 5.

Nel caso di scelta di pagamento rateale, si applicano le disposizioni previste dall'articolo 8, commi 2,3,4 del d.lgs. 218/1997², con un massimo di venti rate trimestrali di pari importo.

E' esclusa la compensazione prevista dall'articolo 17 del d.lgs. 241/1997³.

2 Articolo 8 - Adempimenti successivi (1).
In vigore dal 22/10/2015
Modificato da: Decreto legislativo del 24/09/2015 n. 159 Articolo 2

Nota:

2. Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro. L'importo della prima rata e' versato entro il termine indicato nel comma 1. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.

3. Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. L'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione.

4. Per le modalita' di versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-bis. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (2).

(1) Per la determinazione degli interessi vedasi la lettera d) del comma 2 dell'art. 6 decreto 21 maggio 2009.

(2) Articolo cosi' sostituito dall'art. 2, comma 2 decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 159 e, ai sensi del successivo art. 15, comma 3 decreto legislativo n. 159 del 2015, le disposizioni contenute nel presente articolo non si applicano agli atti di adesione, agli atti definiti ai sensi dell'articolo 15 del presente decreto legislativo, alle conciliazioni giudiziali e alle mediazioni tributarie gia' perfezionati alla data del 22 ottobre 2015, data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 159 del 2015.

3 Sezione I - versamento unitario e compensazione - art. 17

(Oggetto)

1. I contribuenti titolari di partita IVA eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva.

2. Il versamento unitario e la compensazione riguardano i crediti e i debiti relativi:

a) alle imposte sui redditi e alle ritenute alla fonte riscosse mediante versamento diretto ai sensi dell'articolo

In caso di mancato perfezionamento delle rate non si producono gli effetti del presente articolo ed il competente ufficio procede alla notifica degli atti relativi alle violazioni constatate.

Per ultimo, sempre con riguardo alla definizione agevolata dei P.V.C., ai sensi del comma 10 dell'articolo 1 del dl 119/2018 convertito in legge n. 136/2018 il direttore dell'Agenzia delle Entrate, il 23 gennaio 2019, ha emanato la circolare n. 17/2019 concernente le disposizioni di attuazione per la definizione agevolata dei PVC.

La circolare si compone di sei punti:

1. Ambito oggettivo;
2. Ambito territoriale;
3. Modalità e termini di presentazione della dichiarazione;
4. Modalità e termini di versamento;
5. Modalità e termini per la definizione agevolata dei PVC aventi ad oggetto violazioni in materia di IVA all'importazione;

3, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;

b) all'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi degli articoli 27 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quella dovuta dai soggetti di cui all'articolo 74;

c) alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto;

d) all'imposta prevista dall'articolo 3, comma 143, lettera a), della legge 23 dicembre 1996, n. 662;

e) ai contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrative da enti previdenziali, comprese le quote associative;

f) ai contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

g) ai premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dovuti ai sensi del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1965, n. 1124;

h) agli interessi previsti in caso di pagamento rateale ai sensi dell'articolo 20.

6. Effetti della dichiarazione presentata per la definizione agevolata.

Si rimanda alla pubblicazione del mese di febbraio per la trattazione più approfondita dell'argomento.

- La definizione agevolata delle controversie tributarie:

La definizione agevolata delle controversie tributarie è disciplinata dall'articolo 6 del

d.l. 119/2018 aggiornato con le disposizioni della legge di conversione n. 136/2018.

Sono definibili le controversie di competenza della giurisdizione tributaria, in cui è parte l'Agenzia delle entrate, che hanno ad oggetto atti impositivi e per cui è pendente una controversia in ogni stato e grado di giudizio.

Nella seguente tabella si riassumono le varie fattispecie previste, anche alla luce delle modifiche apportate (in Senato) al decreto legge in sede di conversione, e poi contenute nella legge di conversione n. 136/2018.

Fattispecie	Termini
Controversia pendente in primo grado	Ricorso già notificato alle controparti prima del 24/10/2018
Sentenza emanata in primo grado ma ancora non definitiva	Sentenza di primo grado già depositata prima del 24/10/2018
Sentenza emanata in secondo grado ma ancora non definitiva	Sentenza di secondo grado già depositata prima del 24/10/2018
Controversia pendente in Cassazione	Costituzione in giudizio in Cassazione prima del 19/12/2018

Il comma 6 dell'articolo 6 del d.l. 119/2018 disciplina la modalità di perfezionamento della definizione agevolata delle controversie tributarie, prevedendo che la stessa si perfezioni con la presentazione, entro il 31/05/2019, della domanda di definizione e con il pagamento contestuale degli importi dovuti, oppure della prima rata.

Nel caso in cui l'importo dovuto dovesse superare mille euro è ammesso il pagamento rateale, con l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 8 del decreto legislativo n. 218/1997, per un numero massimo di venti rate trimestrali con le seguenti scadenze (per le rate successive alla prima che, come detto, deve al più coincidere con la presentazione della domanda):

✓ 31/08

✓ 30/11

✓ 28/02

✓ 31/05

Qualora non vi siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

Un profilo rilevante è connesso al fatto che il processo giurisdizionale è per sua natura dinamico, pertanto è possibile che, nonostante il rispetto dei requisiti iniziali richiesti per beneficiare dell'agevolazione, subentri una nuova fase processuale che potrebbe determinarne l'inapplicabilità.

Per prevenire, quindi, le conseguenze derivanti dalla dinamicità del giudizio, si può presentare apposita richiesta al giudice, a norma del comma 10.

Si prevede nell'articolo 6, infatti, che le controversie definibili (quindi quelle che rispettano i quattro requisiti indicati nel primo comma), non sono automaticamente sospese (ovvero il processo rimane dinamico fino a richiesta di parte).

Per sospendere il procedimento, il contribuente (oppure chiunque fosse legittimato ad agire) deve presentare apposita richiesta al giudice dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni dell'articolo 6 del d.l. 119/2018.

Nel caso di presentazione della suddetta domanda, il procedimento si sospende fino al 10/06/2019.

Entro tale termine il contribuente può:

- ✓ Depositare presso l'organo giurisdizionale competente per la causa sospesa, copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o

della prima rata (nel caso di pagamento a rate la sospensione del processo si protrarrà sino al 31/12/2020);

- ✓ Non aderire alla definizione agevolata, con la conseguenza che si dovrà riattivare il procedimento sospeso (e non interrotto).

Si stabilisce, al comma 1 del dl 119/2019 che: *"... possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia. Il valore della controversia è stabilito ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546."*

I successivi commi (1-bis, 2, 2-bis, 3), derogando al primo comma, definiscono ulteriori agevolazioni, riassunte nella seguente tabella:

Fattispecie	Agevolazioni	Rif.
Sentenza emanata in primo grado ma ancora non definitiva senza che l'Agenzia delle Entrate sia soccombente in primo grado oppure Sentenza emanata in secondo grado senza che l'Agenzia delle entrate sia soccombente in entrambi i gradi	100% del valore della controversia	Comma 1
Ricorso iscritto in primo grado	90% del valore della controversia	Comma 1-bis
Sentenza emanata in primo grado ma ancora non definitiva con soccombenza dell'Agenzia delle Entrate	40% del valore della controversia	Comma 2, lettera a)
Sentenza emanata in secondo grado ma ancora non definitiva con soccombenza dell'Agenzia delle Entrate in entrambi i gradi	15% del valore della controversia	Comma 2, lettera b)

Controversia pendente in Cassazione in cui l’Agenzia delle Entrate risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio	5% del valore della controversia	2-ter
--	----------------------------------	-------

Ai sensi del comma 2-*bis*, in caso di parziale accoglimento del ricorso o comunque di soccombenza ripartita tra il contribuente e l’Agenzia delle entrate, l’importo del tributo, al netto degli interessi ed eventuali sanzioni è dovuto per intero relativamente alla parte di atto confermata ed in misura ridotta secondo le disposizioni di cui al comma 2, per la parte di atto annullata.

Il comma 3, infine, disciplina le seguenti controversie:

- ✓ Le controversie relative esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo possono essere definite con il pagamento:

- del quindici per cento del valore della controversia in caso di soccombenza dell’Agenzia delle entrate nell’ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull’ammissibilità dell’atto introduttivo del giudizio, depositata alla data di entrata in vigore del presente decreto,

- e con il pagamento del quaranta per cento negli altri casi.

- ✓ In caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo relativo alle sanzioni qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione.

Il comma 5 dispone che sono escluse dalla definizione le controversie concernenti anche solo in parte:

- ✓ le risorse proprie tradizionali previste dall’articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom

del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e l’imposta sul valore aggiunto riscossa all’importazione;

- ✓ le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell’articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015.

Il comma 7, in merito ad alcune fattispecie definibili prevede che nel caso in cui le somme interessate dalle controversie definibili a norma del presente articolo sono oggetto di definizione agevolata dei carichi affidati all’agente della riscossione ai sensi dell’articolo 1, comma 4, del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172, il perfezionamento della definizione della controversia è in ogni caso subordinato al versamento entro il 7 dicembre 2018 delle somme di cui al comma 21 dell’articolo 3 (del presente decreto).

Il comma 14 prevede che la definizione perfezionata dal coobbligato giova in favore degli altri, inclusi quelli per i quali la controversia non sia più pendente, fatte salve le disposizioni del secondo periodo del comma 8.

Infine, il penultimo paragrafo del comma 6 esclude la possibilità di applicare la compensazione prevista dall’articolo 17 del d.lgs. 241/1997, che dispone che “I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all’INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dal-

le denunce periodiche....”

Si rimanda alla pubblicazione del mese di marzo 2019 per una trattazione più approfondita con la spiegazione, anche, delle modalità di compilazione della domanda e del modello di pagamento.

- La definizione agevolata dei carichi pendenti

L'articolo 3 (in parte ricalcata dall'articolo 5) detta l'ultima disposizione ancora in vigore, riguardante i carichi affidati all'agente della riscossione.

Si prevede che i debiti risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017, possono essere estinti senza corrispondere:

- ✓ Le sanzioni;
- ✓ Gli interessi di mora (art. 30, c. 1 DPR 602/1973);
- ✓ Le sanzioni e le somme aggiuntive (art. 27, c. 1, D.Lgs. 46/99)
- ✓ Le violazioni CdS si definiscono senza corrispondere gli interessi di mora e le maggiorazioni art. 27, c. 6, L. 689/1981.

I debiti risultanti, saranno estinti versando le somme a titolo di capitale ed interessi, incluso l'aggio e le spese di notifica e per le procedure esecutive avviate:

- ✓ Integralmente l'importo entro il 31/07/2019;
- ✓ In forma rateale in massimo 18 rate, con la prima rata entro la suddetta scadenza e la seconda entro il 30/11. Le prime due rate, di pari importo, cumulativamente devono essere pari al 10% del valore totale. Le ulteriori scadenze, di uguale importo, entro il 28/02 –

31/05 – 31/07 - 30/11 di ciascun anno (con l'applicazione del tasso di interesse annuo del 2% dal 01/08/2019)

Il debitore manifesta all'agente della riscossione la volontà di aderire, presentando l'istanza, entro il 30/04/2019.

La presentazione dell'istanza determina:

- ✓ Sospensione dei termini di prescrizione e decadenza;
- ✓ sospensione, fino alla scadenza della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione, degli obblighi di pagamento derivanti da precedenti dilazioni in essere alla data di presentazione;
- ✓ sospensione dei giudizi in corso, su istanza di parte;
- ✓ divieto di procedere a nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione;
- ✓ divieto di avviare nuove procedure esecutive ed il rilascio del DURC;
- ✓ congelamento delle procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo;
- ✓ il debitore non è considerato inadempiente ai fini di cui agli articoli 28-ter e 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

L'Agente della riscossione entro il 30/06/2019, invierà ai contribuenti che hanno presentato l'istanza, la comunicazione con le somme dovute, gli importi, i bollettini (anche per i soggetti colpiti dal sisma negli anni 2016-2017).

Il pagamento dell'unica rata o della prima rata entro il 31/07/2019 determina l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo.

Sono esclusi dalla definizione agevolata:

- ✓ Somme dovute a titolo di aiuti di Stato;
- ✓ Crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei Conti;
- ✓ Multe, ammende, sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- ✓ Sanzioni diverse da quelle irrogate per:
- ✓ Violazioni tributarie;
- ✓ Violazioni obblighi contributivi e verso enti previdenziali.

Possono aderire alla definizione agevolata anche:

- ✓ Debitori che hanno aderito alla definizione agevolata 2017 e hanno effettuato, il 07/12/2018, il pagamento delle rate dovute e non pagate entro

ottobre;

- ✓ Debitori colpiti dal sisma degli anni 2016 e 2017 e che hanno chiesto la definizione agevolata 2016 e 2017;
- ✓ Debitori che hanno aderito alla definizione agevolata 2016 ma che non hanno perfezionato la procedura con l'integrale e tempestivo pagamento delle somme dovute relativi ai piani di dilazione in essere per cui non erano in regola.

Sul sito internet è già a disposizione la modulistica e la procedura per la presente definizione.

Si potranno utilizzare a compensazione delle somme da pagare, i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, per somministrazioni, forniture, appalti, servizi, anche professionali, maturati nei confronti della P.A. (esclusa la Sicilia).

Non si produce l'effetto di inefficacia della definizione se il ritardo nel pagamento delle rate non supera i 5 giorni e non sono dovuti interessi.



Imposta di bollo con pagamento virtuale

di Alessandro Cavallo

Dottore Commercialista

Una mini guida per la gestione delle scadenze per il pagamento dell'imposta in modalità virtuale, aggiornata all'introduzione della fattura elettronica.

Con l'introduzione della fattura elettronica, dal 1° gennaio 2019 il pagamento dell'imposta di bollo con modalità virtuale si arricchisce di una nuova modalità.

Attualmente possono verificarsi tre distinte situazioni:

- ✓ Sulle fatture elettroniche tra privati inviate al SDI;
- ✓ Sui documenti scelti volontariamente dai contribuenti specificamente autorizzati;
- ✓ Sui documenti informatici fiscalmente rilevanti (Comprese fatture elettroniche PA).

- Primo caso : fatture elettroniche

A partire dalle fatture emesse dal 1° gennaio 2019, il pagamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche emesse in ciascun

trimestre dovrà essere effettuato entro il giorno 20 del mese successivo al trimestre di riferimento.

L'imposta di bollo sulle fatture elettroniche è dovuta ogni qualvolta l'importo di questi documenti sia escluso, esente o fuori campo IVA per un ammontare superiore ad € 77,47. In questi casi il contribuente è tenuto a valorizzare l'apposito campo nel tracciato del file XML.

Le fatture elettroniche per le quali è assolto il bollo in modalità virtuale devono riportare la seguente annotazione, compilando il campo "Dati bollo", nella sezione "Dati generali" del file xml:

<< Imposta di bollo assolta in modalità virtuale ai sensi del D.M. 28/12/2018 >>

L'Agenzia delle Entrate rende noto l'importo dell'imposta dovuta, in base ai dati presenti nelle fatture elettroniche inviate al Sdi a partire dal 1° gennaio 2019, attraverso apposito contatore presente nello SDI.

L'importo da pagare è riportato all'inter-

no dell'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate e l'imposta potrà essere versata mediante il servizio presente online, con addebito su conto corrente bancario o postale oppure utilizzando il modello F24 predisposto dall'Agenzia delle Entrate.

- Secondo caso: soggetti autorizzati - opzione per il pagamento virtuale

In alternativa all'assolvimento fisico dell'imposta di bollo, l'art. 15, D.P.R. n. 642/1972 disciplina le modalità tramite cui il contribuente può domandare preventivamente all'Agenzia delle Entrate un'apposita autorizzazione per far fronte all'assolvimento dell'imposta di bollo in modo virtuale. Tale possibilità, tuttavia, non può essere utilizzata per tutte le tipologie di atto soggetto ad imposta di bollo, ma solo in relazione a specifiche tipologie di atti individuati da appositi decreti (7 giugno 1973, 25 luglio 1975, 31 ottobre 1981, 10 febbraio 1988, 24 maggio 2012).

Per poter ottenere l'autorizzazione ad assolvere l'imposta di bollo in modo virtuale, il contribuente deve presentare in via preventiva un'istanza, fornendo i propri dati identificativi e una dichiarazione presuntiva del numero e della tipologia di atti soggetti ad imposta di bollo che saranno emessi o ricevuti nell'anno solare per cui si richiede l'assolvimento dell'imposta in modo virtuale. L'autorizzazione viene rilasciata dall'Ufficio competente previa verifica di alcuni requisiti di idoneità del richiedente: l'affidabilità e l'adeguata capacità economica ad assolvere il tributo, nonché la valutazione dell'utilità per il contribuente di fruire di tale tipologia di assolvimento dell'imposta di bollo.

A seguito della concessione dell'autoriz-

zazione il contribuente non è più tenuto all'apposizione della relativa marca da bollo sui documenti emessi, ma all'indicazione sugli stessi che l'assolvimento dell'imposta di bollo viene effettuata in modo virtuale ai sensi dell'art. 15 citato, unitamente all'indicazione del numero di autorizzazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate.

In questi casi la dicitura da inserire in una fattura per indicare l'avvenuto assolvimento dell'imposta di bollo è:

<< Imposta di bollo assolta in modalità virtuale ai sensi dell'articolo 15 del d.p.r. 642/1972 e del DM 17/06/2014 – Autorizz. n. ... del ...>>

Nell'era della **fattura elettronica** tale procedura potrebbe risultare obsoleta, mentre sarebbe ancora utilizzabile per assolvere il bollo su tutte quelle fatture che non transitano, per divieto o per scelta, dal SDI.

Escludendo il caso delle fatture che transitano dal sistema Tessera Sanitaria, per le quali vige il divieto di emettere la fattura elettronica, in tutti gli altri casi il contribuente potrebbe optare volontariamente per emettere e-fattura, proprio per assolvere il bollo in modalità virtuale, senza ulteriori adempimenti.

In questo caso l'opzione per la fattura elettronica può rappresentare una opportunità.

Alcuni esempi di fatture cartacee e non trasmesse al sdi

Le fatture per prestazioni sanitarie che transitano dal sistema TS, ma che ancora non possono essere elettroniche, per assolvere il bollo in modalità virtuale, necessitano della procedura autorizzativa.

Se emesse volontariamente in modalità elettronica possono fruire della modalità virtuale, altrimenti necessitano della preventiva autorizzazione:

- ✓ le fatture emesse dai contribuenti in regime forfettario;
- ✓ le fatture emesse per l'addebito di importi esclusi dal campo di applicazione dell'Iva, quali ad esempio: ai sensi dell'art. 2 (cessioni di denaro); art. 15 (indennità); art. 15 (spese anticipate per conto), ecc.;
- ✓ le fatture emesse a residenti esteri per cessioni all'esportazione e prestazioni di servizi (art. 8, art. 8-bis, art. 9).

- Terzo caso - documenti informatici

La procedura per l'autorizzazione all'assolvimento virtuale del bollo, non si applica ai documenti informatici di cui al D.M. 17/6/2014. In questi casi infatti l'imposta di bollo è assolta esclusivamente con modalità telematica (*articolo 6 del DM 17 giugno 2014*).

Per documento informatico si intende la rappresentazione informatica di atti, fatti, o dati giuridicamente rilevanti.

I documenti informatici sono ottenuti attraverso un processo di elaborazione elettronica, di cui sia identificabile l'origine e sottoscritti con la firma digitale.

Devono avere le seguenti caratteristiche:

1. devono essere statici e non modificabili;
2. sono emessi, al fine di garantirne l'attestazione della data, l'autenticità e l'integrità, con l'apposizione del riferimento temporale e della sottoscrizione elettronica

3. devono poter essere resi leggibili e, a richiesta, disponibili su supporto cartaceo e informatico presso il luogo di conservazione delle scritture, ai fini di verifiche, controlli o ispezioni, ovvero esibiti anche per via telematica secondo le modalità stabilite con provvedimenti dei direttori delle competenti Agenzie fiscali;

4. sono memorizzati su qualsiasi supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo, purché sia assicurato l'ordine cronologico e non vi sia soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta; inoltre, devono essere consentite le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione al cognome, al nome, alla denominazione, al codice fiscale, alla partita Iva, alla data, o le associazioni logiche di questi ultimi

5. Il processo di conservazione sostitutiva si chiude con l'apposizione della marca temporale e della firma digitale.

I principali libri e le scritture utilizzati in azienda, per i quali è possibile la tenuta in modalità informatica e soggetti a imposta di bollo sono:

- ✓ il libro giornale e il libro inventari,
- ✓ i libri previsti da norme speciali, che seguono le specifiche disposizioni in esse previste,
- ✓ le scritture ausiliarie previste dall'art. 14 co. 1 lett. c) del d.P.R. n. 600/1973,
- ✓ le scritture ausiliarie di magazzino previste dall'art. 14, co. 1, lett. d), del d.P.R. n. 600/1973;
- ✓ i libri sociali.

In questi casi il versamento dell'imposta è effettuato telematicamente utilizzando

il modello F24 in un'unica soluzione entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio. (Circ. A.d.E. n. 16/e del 14/4/2015).

Fattura elettronica pa

Rientra in questa categoria dei documenti informatici, anche la fattura elettronica PA emessa nei confronti di Enti Pubblici.

SCADENZE

PRIMO CASO : FATTURE ELETTRONICHE

20/4/2019 – 20/7/2019 – 20/10/2019 – 20/1/2020 - *Pagamento imposta di bollo su fatture elettroniche transitate dal SDI, relativamente al trimestre precedente.*

SECONDO CASO: SOGGETTI AUTORIZZATI - OPZIONE PER IL PAGAMENTO VIRTUALE

31/1/2019 - *Soggetti autorizzati a corrispondere l'imposta di bollo in maniera virtuale.*

Presentazione della "dichiarazione dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale" contenente l'indicazione del numero degli atti e documenti emessi nell'anno precedente, distinti per voce di tariffa, e degli altri elementi utili per la liquidazione dell'imposta, nonché degli assegni bancari estinti nel suddetto periodo.

Modalità: Esclusivamente in via telematica, direttamente o tramite intermediari abilitati, utilizzando il modello pubblicato sul sito www.agenziaentrate.gov.it

28/2/2019 - *Soggetti autorizzati a corrispondere l'imposta di bollo in maniera virtuale.*

Versamento della 1° rata bimestrale dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale relativa alla dichiarazione presentata entro il 31 gennaio 2018

Modalità: Modello F24 con modalità telematiche, direttamente (utilizzando i servizi "F24 web" o "F24 online" dell'Agenzia delle Entrate, attraverso i canali telematici Fisconline o Entratel oppure ricorrendo, tranne nel caso di modello F24 a saldo zero, ai servizi di internet banking messi a disposizione da banche, Poste Italiane e Agenti della riscossione convenzionati con l'Agenzia delle Entrate) oppure tramite intermediario abilitato.

Codici Tributo: 2505 - Bollo virtuale - rata

30/4/2019- *Soggetti autorizzati a corrispondere l'imposta di bollo in maniera virtuale.*

Versamento della 2° rata bimestrale dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale relativa alla dichiarazione presentata entro il 31 gennaio 2018

30/6/2019 - *Soggetti autorizzati a corrispondere l'imposta di bollo in maniera virtuale.*

Versamento della 3° rata bimestrale dell'imposta di bollo assoluta in modo virtuale relativa alla dichiarazione presentata entro il 31 gennaio 2018

31/8/2019 - *Soggetti autorizzati a corrispondere l'imposta di bollo in maniera virtuale.*

Versamento della 4° rata bimestrale dell'imposta di bollo assoluta in modo virtuale relativa alla dichiarazione presentata entro il 31 gennaio 2018

31/10/2019 - *Soggetti autorizzati a corrispondere l'imposta di bollo in maniera virtuale.*

Versamento della 5° rata bimestrale dell'imposta di bollo assoluta in modo virtuale relativa alla dichiarazione presentata entro il 31 gennaio 2018

31/12/2019 - *Soggetti autorizzati a corrispondere l'imposta di bollo in maniera virtuale.*

Versamento della 6° rata bimestrale dell'imposta di bollo assoluta in modo virtuale relativa alla dichiarazione presentata entro il 31 gennaio 2018

TERZO CASO - DOCUMENTI INFORMATICI

30/4/2019 – Pagamento imposta di bollo su documenti informatici e fatture elettroniche utilizzati fino al 31/12/2018.

Soggetti obbligati ad assolvere l'imposta di bollo su libri, registri, fatture ed altri documenti informatici rilevanti ai fini tributari.

Pagamento, in unica soluzione, dell'imposta di bollo relativa alle fatture, agli atti, ai documenti ed ai registri emessi o utilizzati nell'anno precedente.

Modalità: Modello F24 con modalità esclusivamente telematica oppure, per gli enti pubblici, con modello F24-EP - Codici Tributo: 2501 - Imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari - art. 6 del decreto 17 giugno 2014



Esportazione di beni: regole di non imponibilità IVA e orientamento della Corte UE

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

Prendiamo spunto da una recente sentenza della Corte di Giustizia, per ricordare gli obblighi e gli adempimenti che la normativa comunitaria prevede a carico dell'esportatore, al fine di poter applicare il regime di esonero dall'IVA.

Con la Sentenza 28 marzo 2019, Causa C-275/18, la Terza Sezione della Corte UE ha ancora una volta ribadito sostanzialmente che le Amministrazioni fiscali nazionali debbono privilegiare sempre l'aspetto sostanziale rispetto a quello meramente formale, avendo cura di accertare che la ratio della Direttiva IVA (che prevede il regime di esonero esclusivamente per i beni effettivamente ceduti in un Paese extra-UE) sia stata in concreto rispettata.

La Direttiva IVA specifica che costituisce "cessione di beni" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. In materia di esportazioni, poi, l'art. 146 della medesima Direttiva prevede che gli Stati membri esonerano dall'IVA le cessioni di beni spediti o trasportati dal venditore (o per suo conto) fuori della Comunità. Detti Stati membri possono determinare, nel rispetto della parità di trat-

tamento delle operazioni interne e delle operazioni intra-UE effettuate da soggetti passivi ivi residenti o stabiliti, quegli obblighi che ritengono necessari per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA, purché tali obblighi non diano luogo, negli scambi tra Paesi membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera. Di regola, le esenzioni si applicano (salvo le altre disposizioni comunitarie) sulla base delle particolari condizioni stabilite dagli Stati membri al fine di prevenire ogni possibile evasione, elusione o abuso.

Per quanto concerne l'Italia, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), DPR 633/1972, costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili, le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori dal territorio della Comunità Economica Europea a cura o a nome dei cedenti. Riguardo alla portata

della predetta disposizione, con Circolare 156/E-1999 è stato precisato che per ritenere sussistente una cessione all'esportazione non imponibile "è indispensabile non solo la materiale uscita dei beni dal territorio comunitario, ma anche il verificarsi di un trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento, oltre naturalmente al pagamento di un corrispettivo". Tale orientamento è stato confermato anche nella Risoluzione 306/E-2008, la quale, in una fattispecie di invio delle merci all'estero senza che fosse in programma alcuna cessione, ha precisato che, in tale evenienza, la spedizione di beni all'estero costituisce una mera esportazione "franco valuta" in cui manca l'elemento caratterizzante concernente il trasferimento del diritto di proprietà sui beni stessi. Ai fini di accertare detto particolare requisito, sempre l'Agenzia – Risoluzione 58/E-2005 – ha ritenuto che, anche nell'ipotesi in cui (contratto di consignment stock) le merci siano inviate a destinazione di un acquirente stabilito in un Paese terzo extra-UE presso un deposito del medesimo o di un terzo cui quest'ultimo possa accedere, nel momento in cui avviene il prelievo delle merci dal deposito da parte dell'acquirente, si dà esecuzione alla compravendita e si realizzano i presupposti per inquadrare l'operazione come cessione all'esportazione non imponibile, ex art. 8, comma 1, lettera a), DPR 633/1972.

Riepilogando, dunque, affinché alle operazioni di esportazione di beni sia applicabile il regime di non imponibilità IVA, è necessario che siano rispettati i seguenti due indispensabili requisiti:

- ✓ La proprietà dei beni deve essere effettivamente trasferita al soggetto acquirente extra-UE
- ✓ I beni devono essere concretamente e fisicamente usciti dal territorio dell'Unione Europea

- ✓ L'onere della prova concernente gli anzidetti due requisiti è posto a carico dell'esportatore.

Per quanto riguarda il primo requisito (trasferimento della proprietà dei beni), non pare si possano presentare particolari problemi: sarà sufficiente che le fatture di vendita e il relativo pagamento rispettino quanto previamente concordato tra venditore e acquirente, avendo ovviamente cura che dette condizioni risultino da documenti aventi data certa. L'Agenzia delle Entrate – per esempio – ha avuto altresì modo di precisare (Risoluzione sopra citata) che:

“Risulta essenziale, al fine di evitare iniziative fraudolente, la prova (il cui onere grava sul contribuente) che l'operazione, fin dalla sua origine, e nella relativa rappresentazione documentale, sia stata concepita in vista del definitivo trasferimento e cessione della merce all'estero. A tal riguardo, il collegamento tra i beni inviati all'estero in “franco valuta” (per specie, qualità e quantità) e quelli ceduti secondo gli accordi contrattuali, potrà essere dimostrato mediante:

- annotazione in un apposito registro, tenuto ai sensi dell'art. 39, DPR 633/1972, delle spedizioni dei beni all'estero, riportando per ciascuna annotazione gli estremi del documento di esportazione;

- indicazione nella fattura di vendita, emessa al momento della consegna dei beni all'acquirente, della corrispondente annotazione del registro relativa ai medesimi prodotti.

Ai fini Iva, si considera cessione all'esportazione non imponibile, la vendita realizzata secondo un procedimento che si perfezionerà all'atto del prelievo, all'estero, delle merci ivi depositate. Ciò, nel presupposto fondamentale che l'operazione, fin dalla sua origine e nella relativa rappresentazione documentale, sia stata concepita in vista del definitivo trasferimento e cessione

della merce all'estero. Il trasferimento della proprietà non deve necessariamente avvenire anteriormente al trasporto della merce all'estero, ben potendo la stessa essere previamente inviata all'estero per essere, poi, lì, successivamente ceduta, secondo i preventivi accordi di vendita stipulati con il cliente estero".

Non altrettanto semplice, viceversa, appare nella pratica la prova da fornire relativamente al secondo requisito, ossia: uscita dei beni dal territorio comunitario.

In merito, la norme dell'Unione stabiliscono che: per regime doganale, s'intende l'esportazione; per destinazione doganale di una merce, il vincolo della merce a un regime doganale; e per dichiarazione in Dogana, l'atto con il quale una persona manifesta, nelle forme e modalità prescritte, la volontà di vincolare una merce a un determinato regime doganale. Le merci destinate a essere vincolate a un regime doganale devono essere dichiarate a tale specifico fine. In particolare, le merci comunitarie dichiarate per il regime dell'esportazione, del perfezionamento passivo, del transito o del deposito doganale, sono poste sotto vigilanza doganale dall'accettazione della dichiarazione in Dogana fino a quando escono dal territorio della Comunità, o sono distrutte, o la dichiarazione in Dogana non è – in ipotesi – invalidata. Detta dichiarazione deve essere fatta per iscritto, avvalendosi di un sistema informatico (se tale possibilità è prevista dalle disposizioni adottate, o è comunque autorizzata dall'Autorità doganale), oppure mediante una dichiarazione verbale o altro atto con cui il detentore delle merci manifesta l'intenzione di vincolarle a un regime doganale (sempre, se questa possibilità è prevista dalle disposizioni in vigore). Il regime dell'esportazione permette alle merci comunitarie di uscire dal territorio della Comunità. L'esportazione comporta l'applicazione delle varie formalità pre-

viste in uscita, quali: misure restrittive di politica commerciale, dazi all'esportazione etc. Di norma, qualsiasi merce comunitaria destinata a essere esportata deve essere vincolata al regime dell'esportazione. Il Regolamento CEE 2454/93, inoltre, stabilisce che, quando una merce è uscita dal territorio doganale della Comunità senza avere formato oggetto di una dichiarazione di esportazione, quest'ultima è depositata a posteriori dall'esportatore nell'ufficio doganale competente per il luogo in cui egli è stabilito. Le Autorità doganali accettano tale dichiarazione previa produzione, da parte dello stesso esportatore, di prove sufficienti circa la natura e la quantità delle merci, e comunque delle circostanze in cui le merci in questione hanno lasciato il territorio doganale della Comunità.

Orbene, come appena sopra anticipato, da un punto di vista pratico, un'operazione si considera esonerata dall'IVA solo se il passaggio della frontiera comunitaria viene provato in modo certo e diretto attraverso la documentazione doganale. La Direttiva 2006/112/CE (art. 8, comma 1, lettera a), nello specifico, elenca i seguenti mezzi di prova per le esportazioni dirette:

- ✓ un documento doganale;
- ✓ la vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura;
- ✓ la vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della bolla di accompagnamento, ovvero, nei casi in cui non è prevista, su un esemplare del documento di trasporto;
- ✓ nei modi stabiliti con Decreto Ministeriale 34/1977, nel caso di esportazione tramite servizio postale (vidimazione, mediante bollo a calendario, effettuata dall'ufficio postale sulla fattura di acquisto dei beni esportati).

Per le esportazioni improprie (ossia, tramite incaricato), la norma prevede come prova solo la vidimazione apposta – dall'ufficio doganale o dall'ufficio postale – su un esemplare della fattura.

In Italia, le Disposizioni di Attuazione del Codice Doganale Comunitario disciplinano, inoltre, una complessa procedura da seguire ai fini di ottenere la prova dell'avvenuta esportazione, nei casi in cui la Dogana di esportazione non riceva il messaggio di conferma di "uscita" della Dogana di confine. Detta procedura può essere avviata in alternativa dal soggetto esportatore o dalla stessa Dogana di esportazione e deve essere ultimata entro 150 giorni dalla data di svincolo della merce. In caso contrario, l'ufficio doganale interessato annulla la dichiarazione di esportazione e ne informa contestualmente il soggetto esportatore.

A questo punto, allora, l'unica possibilità per l'esportatore di dimostrare l'avvenuta uscita del bene dal territorio comunitario sarà quella di utilizzare le prove elencate dall'art. 346 del TULD (Testo Unico della Legislazione Doganale); vale a dire:

- ✓ attestazioni e certificazioni rilasciate da una Dogana o da altre Pubbliche Amministrazioni dello Stato estero di destinazione della merce;
- ✓ idonei documenti di trasporto internazionale;
- ✓ attestazioni apposte da Autorità estere sui documenti doganali emessi a scorta di merci introdotte nel territorio doganale, a condizione di reciprocità.

I mezzi probatori devono avere carattere di certezza e incontrovertibilità, e provenire da Autorità Pubbliche. Documenti di origine privata, quali: documentazione bancaria dell'avvenuto pagamento, polizze di carico

e simili, non saranno sufficienti a dimostrare l'uscita della merce dall'UE e, dunque, a dare la prova circa l'effettività dell'operazione di esportazione, con la conseguente perdita dell'esonero dall'IVA.

La dichiarazione doganale, redatta per iscritto in una delle lingue ufficiali della Comunità, assume, dunque, rilevanza fondamentale e va compilata con estrema attenzione dal proprietario dei beni o, in nome e per conto dello stesso, da un suo rappresentante (dipendente delegato, spedizioniere doganale iscritto all'albo, altro soggetto autorizzato). Detta dichiarazione viene redatta su uno specifico formulario denominato DAU (Documento Amministrativo Unico), il quale costituisce, di per sé, la dichiarazione per tutte le destinazioni doganali utilizzate dagli operatori, in entrata e in uscita, sia intra-UE che extra-UE. Dal DAU, inoltre, si desumono le seguenti informazioni:

- ✓ il regime doganale prescelto
- ✓ la tipologia delle merci movimentate
- ✓ i divieti economici e qualsiasi altra misura di politica commerciale adottata o da adottare
- ✓ la forma di garanzia prestata (globale o isolata), o l'eventuale esonero

La firma da parte del funzionario nell'apposito riquadro del DAU ne attesta l'avvenuta accettazione, al fine di conferire al documento valore di "bolletta registrata".

In particolare, si raccomanda di controllare, sul frontale della bolletta, che siano stati apposti dalla Dogana:

- ✓ il "Timbro CONALBI" o equipollente;
- ✓ il nominativo dell'ufficio competente;
- ✓ l'annotazione riguardante il tipo di controllo effettuato.

Sarà, poi, più che opportuno verificare, sul retro della bolletta, in caso di esportazione, l'apposizione del timbro "visto uscire" che attesta per l'appunto l'avvenuta uscita della merce dal territorio doganale dell'UE (elemento – come detto – indispensabile ai fini della prova dell'operazione di esportazione).

Si ricorda, tra l'altro, che, indipendentemente dagli eventuali accertamenti fiscali condotti dall'Agenzia delle Entrate, anche le Autorità doganali hanno poteri di verifica in materia di Transfer Pricing nel momento del passaggio di beni "infra-gruppo" (nonché, di attivazione della connessa eventuale attività di ruling). Ergo, sarà necessario tenerne debito conto ai fini della compilazione della dichiarazione doganale di accompagnamento dei beni, inserendo l'indicazione precisa degli stessi e, soprattutto, il correlativo valore appropriato sulla base dei prezzi di mercato esistenti.

Sempre in tema di adempimenti burocratici collegati alla prova delle esportazioni, giova richiamare due importanti pronunce della Corte di Giustizia: C-271/12 (del 08/05/2013) e C-563/12 (del 19/12/2013).

Nella prima, con riferimento al requisito del trasferimento della proprietà dei beni, viene precisato che:

"Il principio di neutralità dell'IVA non osta al fatto che l'Amministrazione Finanziaria neghi il rimborso dell'imposta versata quando, in presenza di prestazioni di servizi effettivamente rese (con IVA esigibile correttamente versata), l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA addebitata è stato negato al committente degli stessi servizi per irregolarità contestate nelle fatture emesse dal prestatore".

Nella seconda, inerente al requisito dell'uscita effettiva dei beni dal territorio della Comunità, gli Euro-Giudici hanno affermato

il seguente principio di diritto:

"Una normativa nazionale che assoggetta l'esonero IVA all'esportazione, a un termine di uscita con l'obiettivo, in particolare, di lottare contro l'elusione e l'evasione fiscale, senza per questo consentire al soggetto passivo di dimostrare, al fine di beneficiare di tale esonero, che la condizione di uscita è stata soddisfatta dopo lo scadere di tale termine, e senza prevedere un diritto del soggetto passivo al rimborso dell'IVA già corrisposta in ragione del non rispetto del termine, qualora sia fornita la prova che la merce ha lasciato il territorio doganale dell'Unione, eccede quanto necessario per il conseguimento di detto obiettivo".

Come premesso nella parte introduttiva del presente approfondimento, la Corte appare quindi privilegiare (in maniera senza dubbio condivisibile) l'aspetto sostanziale rispetto a quello meramente formale. Ebbene, analogo orientamento viene espresso dalla Corte anche nella decisione pubblicata lo scorso 28 marzo (C-275/18).

Il procedimento in parola concerne degli avvisi di accertamento emanati dal Fisco della Repubblica Ceca a un contribuente locale che aveva spedito ogni mese, per via postale, da 400 a 500 oggetti da collezione in ambito militare al di fuori dell'Unione. La Direzione Finanziaria d'Appello ceca aveva confermato detto accertamento poiché il contribuente in questione non aveva dimostrato di aver vincolato tali merci al regime doganale dell'esportazione (come previsto dal diritto fiscale nazionale).

Il Giudice del rinvio ritiene che, sebbene gli Stati membri possano fissare nella loro normativa domestica talune condizioni per assicurare la corretta e semplice applicazione dell'esonero previsto da tale direttiva e per prevenire ogni possibile evasione, elusione o abuso, essi devono tuttavia, facendo ciò, rispettare i principi generali del diritto dell'Unione. Orbene, nella fattispecie per

cui è causa, il Giudice nutre dubbi sul fatto che la normativa ceca rispetti tali principi nell'imporre al soggetto passivo l'obbligo di dimostrare il vincolo dei beni destinati a essere esportati al regime doganale dell'esportazione, in particolare quando il soggetto passivo è comunque in grado di dimostrare che tali beni hanno effettivamente lasciato il territorio dell'Unione.

Pertanto, l'Organo giudicante ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

“Se sia consentito condizionare il diritto all'esonero dall'IVA sull'esportazione di beni, ai sensi dell'articolo 146 della Direttiva IVA, al fatto che il bene sia previamente vincolato a un determinato regime doganale (articolo 66 della Legge 235/2004). Se una tale normativa nazionale sia sufficientemente giustificata dall'articolo 131 della Direttiva IVA quale condizione per prevenire ogni evasione, elusione o abuso”.

La corte di Giustizia, nella sua pronuncia, ha modo di affermare taluni fondamentali principi di diritto.

“L'esportazione di un bene si perfeziona, e l'esonero della cessione all'esportazione di viene applicabile, quando il potere di disporre di tale bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente, il fornitore prova che tale bene è stato spedito o trasportato al di fuori dell'Unione, e il bene, in seguito a tale spedizione o trasporto, ha lasciato fisicamente il territorio dell'Unione”.

Nel procedimento in discussione è pacifico che i beni interessati sono stati spediti, per via postale, al di fuori del territorio dell'Unione, come dimostrato dai documenti rilasciati dagli stessi uffici postali. Inoltre, la Direttiva IVA non prevede alcuna particolare condizione secondo la quale il bene destinato a essere esportato debba essere vincolato al regime doganale dell'esportazione

affinché il regime di esonero sia applicabile. Di tal guisa, la qualificazione di un'operazione quale cessione all'esportazione non può dipendere dal vincolo dei beni interessati al regime doganale dell'esportazione, vincolo la cui omissione avrebbe come conseguenza quella di privare il soggetto passivo dell'esonero all'esportazione.

Seppure spetti agli Stati membri fissare le condizioni in presenza delle quali essi esonerano le operazioni di esportazione (per assicurare la corretta e semplice applicazione di detto particolare regime e per prevenire ogni possibile evasione, elusione o abuso), nell'esercizio dei loro poteri, i Legislatori nazionali devono comunque rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'Ordinamento giuridico dell'Unione, tra i quali figura, in particolare, il principio di proporzionalità. Detto principio stabilisce che una misura nazionale eccede quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta nel caso in cui subordini essenzialmente il diritto dell'esonero dall'IVA al rispetto di obblighi formali, senza che siano presi in considerazione i requisiti sostanziali e, in particolare, senza porsi la domanda se questi ultimi siano stati soddisfatti: *“Le operazioni devono essere tassate prendendo in considerazione le loro caratteristiche oggettive”.*

Secondo la Giurisprudenza della Corte, esistono due sole fattispecie nelle quali l'inservanza di un requisito formale può comportare la perdita del diritto all'esonero dall'IVA:

Da un lato, il principio di neutralità fiscale non può essere invocato, ai fini dell'esonero, da un soggetto passivo che abbia partecipato intenzionalmente a un'evasione fiscale, mettendo a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'IVA. Invero, non è contrario al diritto dell'Unione esigere che un contribuente agisca in buona fede e adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assi-

curarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare a un'evasione fiscale. Perciò, nell'ipotesi in cui il soggetto passivo sapesse (o avrebbe dovuto sapere) che l'operazione da esso effettuata rientrava in un'evasione posta in essere dall'acquirente e non avesse adottato tutte le misure ragionevoli a sua disposizione per evitare l'evasione medesima, dovrebbe essergli negato il beneficio dell'esenzione.

Da altro lato, la violazione di un requisito formale può portare al diniego dell'esonero dall'IVA se tale violazione ha come effetto quello d'impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali. Tuttavia, nel procedimento principale *de quo* non risulta che il mancato vincolo dei beni interessati al regime doganale dell'esportazione avrebbe impedito di dimostrare il soddisfacimento dei requisiti sostanziali (ovverossia, l'effettiva uscita di tali beni dal territorio dell'Unione). Conseguentemente, quanto meno nel caso di specie, l'inosservanza dell'anzidetto requisito formale non può portare alla perdita da parte dell'esportatore del suo diritto all'esonero, purché – beninteso – l'uscita effettiva dei beni interessati dal territorio dell'Unione sia stata in concreto dimostrata.

La Corte di Giustizia UE detta, quindi, il seguente principio di carattere generale:

“L'articolo 146, paragrafo 1, lettera a), della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune dell'Imposta sul Valore Aggiunto, letto in combinato disposto con l'articolo 131 della stessa, deve essere interpretato nel senso che osta a che una disposizione legislativa nazionale subordini l'esonero dall'IVA prevista per beni destinati a essere esportati fuori dell'Unione Europea alla condizione che tali beni siano stati vincolati al regime doganale dell'esportazione, in una situazione nella quale è dimostrato che le condizioni sostanziali dell'esenzione, tra cui in particolare quella che richiede l'uscita effettiva dal territorio dell'Unione dei beni interessati, siano state soddisfatte”.

In conclusione, viene ancora una volta ribadito dalla Corte di Giustizia UE che l'inosservanza di determinati obblighi formali non può di per sé escludere che, viceversa, le condizioni sostanziali sono state rispettate, e che – di conseguenza – gli esportatori interessati sono senza dubbio legittimati ad applicare lo specifico regime di esonero dall'IVA.



Equitalia e risarcimento danni

di Luca Labano

Dottore Commercialista

Da qualche anno giudici di merito e legittimità emettono sentenze a favore del risarcimento danni per il contribuente in caso di errori di Equitalia nell'emissione delle cartelle, intimazioni di pagamento, ipoteche, iscrizione di somme a ruolo o procedure esecutive errate.

Quando un atto è emesso ed il cittadino contribuente dimostra che esso è viziato da errori formali e di merito di cui Equitalia è consapevole non solo questa risulta soccombente in giudizio per responsabilità aggravata, lite temeraria, dolo, colpa grave ma proseguendo essa deve pagare i danni patrimoniali (spese legali e contributo unificato) e morali - stress e perdita di tempo - legati a tale situazione ex art. 96 c.pc. *“se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte,*

la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche d'ufficio, nella sentenza”.

Con riferimento alla possibilità di condanna nel grado di appello, la Cassazione asserisce che ciò è possibile quando la parte abbia coltivato il giudizio sulla base di tesi giuridiche manifestamente errate già reputate infondate in primo grado, in quanto: *“... il giudice ha disatteso l'orientamento di questa Corte espresso già con l'ordinanza n. 21570 del 30 novembre 2012, secondo cui: La condanna al pagamento della somma equitativamente determinata, ai sensi del terzo comma dell'art. 96 cod. proc. civ., aggiunto dalla legge 18 giugno 2009, n. 69, presuppone l'accertamento della mala fede o colpa grave della parte soccombente, non solo perché la relativa previsione è inserita nella disciplina della responsabilità aggra-*

vata, ma anche perché agire in giudizio per far valere una pretesa che si rivela infondata non è condotta di per sé rimproverabile”.

La domanda per lite temeraria può essere proposta anche per la prima volta in Cassazione, ma solo se si tratta di danni che possono essere collegati esclusivamente a tale fase di giudizio.

Questi tuttavia devono essere tali da giustificare il risarcimento e quindi non di lieve entità altrimenti non sarebbero quantificabili e comunque modesti per cui non influirebbero realmente sulle condizioni concrete del soggetto interessato.

Quindi i due elementi necessari per la richiesta di tale risarcimento sono l'entità del danno e la consapevolezza evidente da parte dell'agente di riscossione di aver proseguito nel processo pur essendo palese l'errore commesso.

Il processo tributario infatti si basa su un procedimento composto da atti successivi per cui la nullità del precedente comporta l'inammissibilità o a sua volta la nullità dei secondi.

L'intero procedimento quindi è composto da atti prodromici e seguenti che il contribuente deve conoscere per potere esercitare efficacemente la legittima difesa ex art. 24 Cost. In quanto in mancanza degli elementi necessari in uno degli atti precedenti egli non avrebbe l'opportunità di conoscere realmente la pretesa impositiva.

Per tale ragione, la Cassazione più volte ha ribadito che tra l'ente impositore e l'agente della riscossione non esiste un litisconsorzio necessario perché è nella facoltà del ricorrente chiamate in causa uno dei due legittimati passivi non potendo sempre sapere a chi attribuire la responsabilità dell'errore di merito o formale dell'atto stesso.

A volte, si pone il problema della competenza funzionale per la richiesta del risarcimento.

La Cassazione, ha chiarito la questione, indicando i criteri di riparto della giurisdizione in casi di pignoramento non preceduti da regolare notifica del titolo¹.

In tali casi, laddove il contribuente si limiti a chiedere l'annullamento dell'atto di pignoramento - e non anche del titolo presupposto contenente la pretesa tributaria - faccndo quindi valere un vizio proprio dell'atto esecutivo in termini di "nullità derivata", in tal caso non si verte "in materia tributaria" Il contribuente dovrà quindi rivolgersi al Giudice ordinario, in quanto laddove impugnasse il pignoramento dinanzi alla Commissione tributaria, troverà inevitabilmente l'ostacolo dell'articolo 2 del Decreto Legislativo n. 542/92.

Laddove invece il contribuente intenda impugnare insieme all'atto di pignoramento anche il titolo presupposto che assume non notificato, introducendo questioni sul merito del tributo che non aveva potuto proporre prima (così come prevede l'articolo 19, comma 3, del Decreto Legislativo n. 542/92), in tal caso dovrà necessariamente rivolgersi alla Commissione tributaria in quando laddove impugnasse tali atti dinanzi al Giudice ordinario questo non sarebbe competente vertendosi appunto "in materia tributaria". Pertanto, si potrebbe dire, per non incorrere in profili di illegittimità costituzionale per violazione del diritto di difesa (articolo 24 della Costituzione), le opposizioni in questione sono precluse dinanzi al Giudice ordinario laddove siano introdotte questioni di "materia tributaria" ossia atti impugnabili dinanzi alla Commissione tributaria, eventualmente anche ai sensi dell'articolo 19, comma 3 citato.

¹ Cassazione, sentenza n. 9246/2015; Cassazione, Sezioni Unite sentenza n. 8618/15.

Infatti, anche in materia tributaria l'attività della pubblica Amministrazione deve svolgersi rispettando non solo i limiti imposti dalla legge, ma anche quelli previsti dalla norma primaria del *neminem laedere*; per cui è compito del Giudice ordinario verificare se la condotta tenuta dall'Amministrazione sia stata rispettosa di tali limiti oppure sia stato posto in essere un comportamento colposo che abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo.

Ad esempio, occorre rivolgersi al giudice ordinario quando l'ipoteca è stata iscritta su un bene immobile di proprietà della società estranea al rapporto tributario in essere.

Più precisamente, la Cassazione stabilisce principalmente che il semplice disagio, ansia o fastidio per un fermo auto, un'ipoteca o un pignoramento illegittimo di Equitalia non danno diritto all'automatico risarcimento del danno morale. Quindi Equitalia non è tenuta, in questo caso, a risarcire lo stress subito dal contribuente per l'atto illegittimo.

Per i Giudici supremi non sono risarcibili i danni consistenti in meri disagi, fastidi, disappunti, ansie e ogni altra espressione di insoddisfazione, poiché costituiscono conseguenze non gravi e insuscettibili di essere monetizzate perché, come già detto, di lieve entità.

Nel 2017, la Cassazione con ordinanza del 22 settembre n. 22159 decise che non essendo state notificate le cartelle prodromiche all'ipoteca questa fosse da considerarsi nulla ed il contribuente avesse diritto al risarcimento delle spese e dei danni. Tale ordinanza fu pronunciata in seguito a quanto deciso dalla CTR della Puglia che si pronunciò per il rimborso dei danni in linea con la sentenza emessa dal giudice di prime cure applicando l'art. 96 c.p.c.. Equitalia fu condannata in quanto la CTR valutando la produzione documentale in appello riten-

ne, quanto alle notifiche relative ad altre sei cartelle (asseritamente a fondamento dell'ipoteca legale), che esse non solo fossero tardive ma anche irrilevanti ai fini del giudizio, mentre, quanto alle notifiche alle altre cartelle opposte, che le prove fossero inadeguate perché attestanti "la tentata notifica" al domicilio di residenza "anziché al diverso domicilio fiscale già noto... per aver ritualmente notificato... atti inerenti ad altre precedenti vicende tributarie", *rationes* queste non censurate dal ricorrente.

Con la sentenza n. 27218 del 26 ottobre 2018, la sezione Lavoro della Suprema Corte, stabilisce il principio secondo il quale se la prescrizione dei crediti affidati all'Agente della Riscossione è dovuta alla mancata notifica della cartella esattoriale o dei successivi atti interruttivi, Equitalia è tenuta al risarcimento del danno subito dal creditore, in quanto il rapporto intercorrente è assimilabile a quello del mandato.

Si evidenzia come in effetti si crei un vero e proprio rapporto di mandato tra il creditore e l'Agente della Riscossione, con il quale il primo affida al secondo il compito di incassare l'importo dovuto dal debitore. E' evidente come il mandatario si debba preoccupare di agire tempestivamente e - ove questo non sia stato possibile o comunque non sia avvenuto - debba porre in essere tutte quelle precauzioni utili alla tutela del credito, al fine di non danneggiare gli interessi del mandante. In caso contrario è del tutto logico ravvisare un obbligo risarcitorio in capo a colui che ha determinato il danno per la propria negligenza o noncuranza.

Ancora con l'ordinanza del 15 febbraio 2019, n. 4558, poi, la Cassazione ha sancito che in caso di apposizione di ipoteca illegittima, qualora questa non sia cancellata immediatamente ma si protragga oltre il dovuto responsabile del danno sono sia l'agenzia delle entrate sia l'agente di riscossione poiché entrambi responsabili del protrarsi di tale-

apposizione in quanto il secondo non cancellò l'ipoteca quando il debito pagato dal ricorrente divenne inferiore a ottomila euro limite al di sotto del quale non è possibile apporre tale vincolo patrimoniale perché illegittimo come misura cautelare ai sensi del D.P.R. n. 602/1973".

Infatti, la Corte d'appello ha accertato nel caso concreto:

a) una condotta della PA *"non jure"* e *"contra ius"* (applicazione illegittima – in assenza di un credito riferibile all'ente impositore – di una misura coercitiva – conservativa sui beni immobili della società contribuente, in conseguenza del ritardo nella comunicazione all'Agente della riscossione della disposizione di sgravio);

b) la imputazione della condotta illecita in via esclusiva a colpa della Agenzia delle Entrate, non essendo stato ritenuto giustificato – in difetto di elementi ostativi adottati dall'ente impositore – il tempo trascorso tra la pubblicazione della sentenza tributaria (8.9.2008) e la comunicazione dello sgravio pervenuta secondo quanto allegato dall'Agente per la riscossione – il 31 ottobre 2008;

c) il pregiudizio di natura patrimoniale derivato quale conseguenza della applicazione della iscrizione ipotecaria.

Tale eccezione è stata accolta dalla suprema corte.

COMMENTARIO DI GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA



UN'INIZIATIVA EDITORIALE DE ILTRIBUTO.IT
TRATTA DAI PRIMI QUATTRO ANNI DELLE SUE NEWS ON-LINE

**564 PAGINE DIVISE IN TRE E-BOOK
IN FORMATO PDF INTERATTIVO PER SEMPLIFICARE
STUDIO E CONSULTAZIONE**

*sentenze commentate raccolte per macro-argomenti
con specifica introduzione tematica*

**LINK AL TESTO INTEGRALE DELLE SENTENZE
STAMPABILE PER ESSERE PRONTAMENTE UTILIZZATO**

**OGNI SINGOLO E-BOOK A 9,99€
I TRE E-BOOK IN OFFERTA A SOLE €19,99 (IVA 4% esclusa)**

SCOPRI DI PIÙ - SCARICA UN ESTRATTO GRATUITO

VISITA IL NOSTRO E-SHOP

www.iltributo.it

Indagini bancarie, rilevanza penale e diritto alla prova

Commento a Corte di Cassazione, Sez. III, Sentenza n. 13334 del 27 marzo 2019



di Martina Urban
Avvocato Tributarista

La sentenza in commento affronta nuovamente la problematica della rilevanza penale delle presunzioni tributarie e, in particolare, della possibilità di acquisizione dei risultati degli accertamenti bancari come elementi di prova nel processo penale.

Ai fini fiscali, la disciplina dell'accertamento l'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 prevede che l'Amministrazione Finanziaria possa procedere all'accertamento tributario attraverso l'acquisizione dei dati dei conti correnti riferibili ad un dato contribuente, al quale viene richiesto di fornire una giustificazione in ordine a ciascuno dei suddetti movimenti, per dimostrare che si tratta di flussi riferibili a operazioni estranee ai fatti imponibili.

Dal punto di vista tributario, la giurisprudenza è costantemente orientata a ritenere che l'Amministrazione Finanziaria possa limitarsi ad acquisire i suddetti dati, salva la prova contraria a carico del contribuente, che è tenuto a fornire una giustificazione analitica di ciascun movimento contestato (cfr., *ex multis*, Cass. Civ., Sez. trib., 11 settembre 2018, n. 22089).

In mancanza di idonea giustificazione, l'Amministrazione Finanziaria può quindi legittimamente riprendere a tassazione gli accreditamenti e gli addebiti, sulla base della presunzione per cui tali movimenti sarebbero "ricavi non dichiarati".

Si tratta di una presunzione in forza della quale sia i prelevamenti che i versamenti operati sui conti correnti bancari vanno imputati a ricavi conseguiti dal contribuente nella propria attività, a meno che costui non dimostri di averne tenuto conto nella determinazione della base imponibile, o che si tratta operazioni già tassate o non tassabili.

Le indagini bancarie rappresentano quindi uno strumento efficace per il Fisco, dato che consentono di procedere ad un accertamento, senza particolare sforzo probatorio, dato che l'onere della prova incombe prevalentemente sul contribuente, essenzialmente attraverso la produzione di documenti.

Ci si domanda a questo punto se sussistano profili di rilevanza penale, qualora venga accertata un'evasione di imposta sulla base delle indagini bancarie e se i risultati di tale accertamento, di natura squisitamente presuntiva, possano costituire prova per il processo penale.

In tali ipotesi, la fattispecie di reato astrattamente configurabile è principalmente quella di "dichiarazione infedele", di cui all'art. 4 del D.Lgs n. 74/2000, trattandosi di una condotta di sottrazione di elementi attivi all'imposizione, sempreché risultino superate le soglie di rilevanza penale previste dalla norma incriminatrice.

Oltre a ciò, tuttavia, si rileva che le indagini bancarie sono utilizzate anche in caso di mancata presentazione della dichiarazione fiscale, per ricostruire la redditività di impresa e, quindi, l'ammontare dell'imposta evasa, soprattutto in assenza di una contabilità regolarmente tenuta, come nel caso di specie.

Qualora poi l'imposta evasa sia superiore alla soglia di euro 50.000,00, la mancata presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette e dell'IVA da parte di chi ne è obbligato assume rilevanza penale ai fini del delitto di "omessa dichiarazione", punibile ai sensi dell'art. 5 del D. Lgs. n. 74/2000.

Nella pronuncia in commento, il caso concreto all'esame della Corte di Cassazione riguardava infatti un'ipotesi di omessa dichiarazione, dato che ad un imprenditore, titolare di una ditta individuale, veniva contestato di non aver presentato la dichiarazione annuale ai fini IVA, al fine di evadere la relativa imposta per un importo decisamente superiore alla soglia di punibilità.

Nel caso di specie, il contribuente era stato sottoposto a verifica fiscale da parte della Guardia di Finanza che aveva rilevato una carenza documentale nella contabilità aziendale ed aveva quindi acquisito i dati relativi ai movimenti sui conti correnti, procedendo, in un secondo momento, ad effettuare controlli incrociati presso i clienti e fornitori, inviando loro alcuni questionari.

A seguito di comunicazione della relativa notizia di reato, l'imprenditore era quindi stato chiamato a rispondere del delitto di "omessa dichiarazione" ed era stato ritenuto responsabile del delitto a lui ascritto sulla base dei risultati dell'accertamento presuntivo in tema di indagini bancarie, utilizzati dai giudici di merito soprattutto in ordine alla determinazione concreta dell'imposta evasa, per verificare il superamento della soglia di punibilità prevista

dall'art. 5 del D.Lgs n. 74/2000.

Il punto nodale della questione è stabilire quale sia la valenza probatoria in sede penale di un accertamento tributario di natura presuntiva, quale quello derivante da accertamenti bancari.

La questione della rilevanza penale delle presunzioni tributarie è già stata affrontata dalla giurisprudenza, che ha negato la valenza di prova piena nel processo penale, in quanto l'onere della prova in tale ambito incombe sulla pubblica accusa, che deve dimostrare la responsabilità penale *"oltre ogni ragionevole dubbio"*, ex art. 533 cod. proc. pen.

In ogni caso, pur non trattandosi di prove vere e proprie, tuttavia i risultati a cui giunge l'Amministrazione Finanziaria mediante gli accertamenti presuntivi costituiscono comunque dati di fatto, che il Giudice penale può liberamente valutare al fine della propria decisione.

In particolare, in tema di accertamenti presuntivi, la Suprema Corte, con orientamento costante, ha escluso che gli stessi possano costituire delle fonti di prova della commissione di taluno dei reati tributari di cui al D.Lgs n. 74/2000, potendo tuttavia essere valutati liberamente del Giudice penale come elementi indiziari, unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza della condotta criminosa (cfr. Cass. Pen., sez. III, 16 luglio 2015, n. 30890).

In mancanza di ulteriori riscontri, pertanto, le presunzioni del diritto tributario non possono essere da sole poste a fondamento della decisione del Giudice penale, il quale ha il compito di verificare in modo autonomo se nel caso concreto sussistono tutti gli elementi costitutivi della fattispecie penale, compresa la determinazione dell'effettiva imposta evasa, anche ai fini del superamento delle soglie di punibilità, laddove previste dal Legislatore.

Nella sentenza in commento, la Suprema Corte, pur confermando la pronuncia di condanna dei giudici di merito, ha tuttavia fornito una serie di precisazioni in ordine alla valenza probatoria di tali presunzioni tributarie ed ha fornito indicazioni concrete in ordine alle possibilità di difesa.

Innanzitutto, la Corte ha ribadito che gli accertamenti tributari presuntivi non possano costituire delle fonti di prova della commissione di taluno dei reati tributari di cui al D.Lgs n. 74/2000 ma che, tuttavia, costituiscono elementi di fatto, come tali liberamente apprezzabili dal Giudice penale e che, quindi, possono fondare una pronuncia di condanna qualora siano presi in considerazione unitamente ad ulteriori elementi di riscontro.

Nel caso di specie, infatti, la Corte ha ritenuto immune da censure la decisione del Giudice di merito che aveva tratto la prova della responsabilità penale non sul complesso dei risultati emergenti dalle indagini bancarie, ma solamente su quelli che avevano trovato ulteriori elementi di riscontro nelle successive indagini svolte presso clienti e fornitori.

Possiamo innanzi tutto arrivare ad una prima conclusione, in linea con l'orientamento prevalente sul punto e, cioè, che, nell'ambito del processo penale, l'entità dell'imposta evasa non possa essere determinata unicamente in riferimento ai movimenti bancari non giustificati dal contribuente-imputato, bensì solamente per quelli assistiti da idoneo riscontro.

In secondo luogo, la Suprema Corte comunque rileva che, nel caso di specie, l'imputato non ha fornito alcun elemento di fatto – neppure documentale – atto a smentire le conclusioni dell'Amministrazione Finanziaria.

Ciò non significa certo che nel processo penale l'imputato sia onerato di una prova contraria, così come accade nel procedimento amministrativo e tributario, ma che in tale ambito è sempre possibile introdurre qualunque elemento di fatto, atto a smentire l'ipotesi accusatoria, sia di tipo testimoniale che documentale.

Difatti, nel processo penale l'imputato ha una più ampia facoltà di prova rispetto al procedimento amministrativo-tributario (essenzialmente documentale), potendo dimostrare che i movimenti bancari oggetto di ripresa a tassazione sono in realtà riferibili a fatti non imponibili anche attraverso le dichiarazioni dei testimoni, che hanno valenza di piena prova e sono quindi idonee a smentire i risultati dell'accertamento presuntivo.

Da ultimo occorre tuttavia sottolineare che la giurisprudenza di legittimità, pur ritenendo che le presunzioni tributarie non possano costituire piena prova della responsabilità penale per uno dei delitti tributari, tuttavia ha affermato che tali risultanze possono essere sufficienti per disporre una misura cautelare, quale il sequestro prodromico alla futura confisca (cfr. Cass. Pen. Sez. III, 30 ottobre 2019, n. 7242).

Pertanto, sulla base di tali accertamenti di natura presuntiva, l'Autorità Giudiziaria potrà disporre il sequestro che, nella pratica, si risolve in una misura particolarmente afflittiva, perché si applica sui flussi finanziari dell'impresa (in caso di sequestro finalizzato alla confisca diretta) o, in mancanza, sul patrimonio del legale rappresentante e "congela" tali beni fino al termine del processo quando, con sentenza definitiva, il Giudice penale deciderà definitivamente in ordine alla loro eventuale confiscabilità.

In conclusione, benché il Legislatore abbia concepito un sistema penale-tributario improntato al principio dell'autonomia tra processo penale e quello amministrativo, tuttavia sussiste obiettivamente una commistione tra i due ambiti, vista la specificità della materia tributaria, che mette definitivamente in crisi il sistema del doppio binario e impone comunque al contribuente-imputato di dover offrire in concreto una prova dell'infondatezza degli accertamenti presuntivi, anche se con i maggiori strumenti di prova offerti dal processo penale.

Inerenza in senso qualitativo, riferita all'attività nel suo insieme. Deducibili gli ammortamenti in periodi di inutilizzo dei cespiti

Commento a Corte di Cassazione, Ordinanza n. 10902 del 18 aprile 2019



di Luca Mariotti
Dottore Commercialista

La recente Ordinanza 18 aprile 2019, n. 10902 della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria (Pres. Cirillo, Rel. Guida) fornisce l'occasione per fare un punto sul concetto di inerenza dei costi così come elaborato dalla giurisprudenza di legittimità.

Ripercorreremo allora le regole alla base del principio di inerenza e ci concentreremo, alla fine, sull'ordinanza in questione. Solo così è possibile, a nostro modesto avviso, capire come si sia passati in pochi anni da una interpretazione del principio focalizzata sullo specifico rapporto costo/ricavo (addirittura non solo associando il tipo di costo alla specifica attività produttiva di ricavi certi, ma anche vagliando l'entità del costo stesso) ad una lettura del concetto di inerenza sempre più in linea con le elaborazioni dei Giudici eurounitari, lettura diffusasi ormai anche in ambito di tributi interni.

Andremo probabilmente un po' oltre quello che è il commento a una singola ordinanza, ma ci preme, come detto evidenziare i mutamenti evidenti sul punto dati dalle letture della Suprema Corte, specialmente da due-tre anni a questa parte.

Poiché non dimentichiamo di essere nel contesto di un contributo di carattere giurisprudenziale, ci concentreremo sulle massime di Legittimità, facendo di esse una rassegna che ci auguriamo sia abbastanza completa seppur, per motivi di sintesi, non esaustiva.

- Il testo unico

Parlando appunto di inerenza in ambito di imposte sul reddito non si può non richiamare l'articolo 109, comma 5, del Tuir (D.P.R.n. 917/1986), che prevede che *“le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi”*. Ed ancora *“se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi imponibili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili, in quanto esenti nella determinazione del reddito, sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi...”*.

Nella norma si fa certo riferimento quindi alla relazione costi deducibili/ricavi imponibili. Ma attraverso il collegamento rappresentato dall'attività. Ovvero l'imponibilità del ricavo non deve essere, letteralmente, riferibile al singolo elemento di costo, quanto all'attività cui quel costo è correlato. Attività che deve essere idonea a produrre ricavi.

Su questa lettura è andata a collocarsi anche la prassi. In particolare la Circolare n. 30/9/94 del 07/07/1983 e Risoluzione n. 158/E del 28/10/1998.

Dovrebbe allora essere chiaro che di norma se un costo è sostenuto in ambito di una attività di impresa produttiva (o potenzialmente produttiva) di ricavi esso deve essere considerato inerente. Verrebbe da aggiungere *“fino a prova contraria”*. E la prova dovrebbe ragionevolmente essere fornita da chi è interessato a considerare il costo indeducibile.

- La prova dell'inerenza

E' accaduto invece che una certa elaborazione giurisprudenziale abbia ritenuto negli anni che sia da attribuire al contribuente onere della prova dell'inerenza dei costi.

Per esempio la Suprema Corte nella sentenza n. 19600/2014, ha precisato che *“la prova dell'inerenza incombe sul contribuente, anche in base al principio di vicinanza della prova”*. La sentenza n. 5374 del 4 aprile 2012, citando copiosa giurisprudenza anteriore, stabilisce che *“in relazione alla regola generale di cui all'art. 2697 c.c., grava sull'amministrazione l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa tributaria mentre grava sul contribuente la prova (in caso di contestazione da parte dell'amministrazione) della sussistenza di un fatto modificativo, impeditivo o estintivo della suddetta pretesa (nella specie, esistenza di costi deducibili)”*.

Seguendo questo filone, allora, non basta che un costo sia attribuibile all'impresa ma occorre che in caso di una contestazione dell'amministrazione venga fornita la prova dell'inerenza da parte del contribuente. Non parrebbe essere la parte pubblica a dover provare la mancanza di inerenza in del costo, contrariamente alle regole generali dell'onere probatorio in giudizio.

E, sempre in ambito giurisprudenziale, prima almeno dei recenti sviluppi, non sarebbe stato sufficiente neppure un collegamento logico-funzionale all'attività di impresa (cosiddetta inerenza qualitativa), ma in aggiunta a ciò il costo avrebbe dovuto palesarsi come congruo e non sproporzionato (inerenza quantitativa). Con ciò componendo un vero e proprio inferno dal lato delle prove da fornire.

- L'inerenza quantitativa e il principio di congruità dei costi

Si tratta, come appena detto, di valutare se un costo sia di entità sproporzionata ed eccessiva rispetto alle dimensioni ed alle esigenze aziendali. Si è parlato allora di comportamento antieconomico del contribuente, legittimante l'accertamento di tipo analitico induttivo di cui al primo comma lett. d) dell'articolo 39 del decreto sull'accertamento delle imposte dirette.

In sostanza secondo le letture più in linea con questo orientamento l'evidente sproporzione tra costi sostenuti e volumi di attività costituirebbe da sola una presunzione qualificata, tale da legittimare l'accertamento analitico-induttivo.

Anche in questo caso non mancano riferimenti giurisprudenziali di qualche anno fa.

La Corte di Cassazione nella sentenza n. 12813 del 27 settembre 2000 espone: *“La valutazione della congruità dei costi è insita nei poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, la quale può procedere alla rettifica delle dichiarazioni, negando la deducibilità di parte di un costo, ove questo superi il limite al di là del quale non possa essere ritenuta la sua inerenza ai ricavi o, quanto meno, all'oggetto dell'impresa; ciò anche non ricorrendo irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici compiuti nell'esercizio d'impresa. Con riguardo ai compensi degli amministratori, la deducibilità riconosciuta dall'art. 62 (ora art. 95), del D.P.R. n. 917/1986, non significa che gli uffici finanziari siano vincolati alla misura indicata in deliberazioni sociali o contratti; per tali compensi infatti vige il principio applicabile alle altre componenti negative del reddito d'impresa la cui misura non sia predeterminata da vincoli legali, che potrebbero essere considerate indeducibili se sproporzionate al volume d'affari”*.

Ancora una sentenza della Corte di Cassazione di un anno dopo (n. 13478 del 30 ottobre 2001) stabilisce che *“L'Amministrazione finanziaria può valutare la congruità dei costi e dei ricavi esposti in bilancio e nelle dichiarazioni procedendo alla loro rettifica anche se non ricorrono*

irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio di impresa, e di conseguenza negare la deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa. In tema di compensi erogati agli amministratori di una S.n.c., l'Amministrazione finanziaria non è vincolata alla misura indicata in delibere sociali o contratti, ben potendo rideterminare l'ammontare del compenso in relazione al volume di affari della società".

Sempre la Suprema Corte di Cassazione (sentenza n.10802 del 24/7/2002, sezione V) ha asserito che *"In tema di imposte sui redditi, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento ai sensi dell'art.39, primo comma, lettera d) del D.P.R. n.600 del 1973 (n.d.r. trattasi dell'accertamento induttivo); a tale riguardo il giudice di merito, per poter annullare l'accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie."*

Infine menzioniamo la sentenza n. 23635 del 15 settembre 2008 nella quale si legge che *"Il sindacato dell'Amministrazione finanziaria circa il comportamento antieconomico del contribuente non trova limiti nella disposizione relativa alla libertà di iniziativa privata (art. 41 Cost.). Una condotta non ispirata ai normali criteri di economicità dell'imprenditore (principio del massimo risultato e del minimo mezzo), in contrasto con le scelte del buon senso e prive di razionale motivazione può assumere valenza di indizio fornito dei requisiti di gravità, precisione e concordanza che legittimano il disconoscimento della deducibilità dei costi, avuto riguardo al parametro del valore normale".*

- L'orientamento più rigoroso

Le pronunce a cui si è fatto appena riferimento non sono però del tutto stabilizzate e non mancano quelle di segno difforme, soprattutto in epoca più recente.

La Corte nella pronuncia n. 6656/2016, ad esempio, ha affermato che l'onere di dimostrare e provare che la differenza tra il costo sostenuto per la pubblicità e il ricavo delle vendite fosse fittizio, costituendo in realtà un reddito realizzato all'estero e, come tale, da considerarsi fiscalmente prodotto in Italia sia dell'Amministrazione. La Corte di Cassazione ha poi ribadito le regole sull'inerenza sottolineando che *"affinchè un costo sostenuto dall'imprenditore sia fiscalmente deducibile dal reddito d'impresa non è necessario che esso sia stato sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito, ma è sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa in quanto tale, e cioè sia stato sostenuto al fine di svolgere un'attività potenzialmente idonea a produrre utili"*(Cass. n. 16826, 30 luglio 2007; v. anche in tal senso Cass. n. 4901/2013, Cass. n. 24065/2011, Cass. n. 26851/09; Cass.

n. 1465/09).

C'è anche nella giurisprudenza della Corte un riferimento alla insindacabilità delle scelte imprenditoriali: *“il sindacato di congruità dell'amministrazione finanziaria sui costi d'impresa ... non può spingersi sino alla verifica oggettiva circa la necessità o quantomeno circa la opportunità di tali costi rispetto all'oggetto dell'attività”* (n. 6320/2016).

Nella sentenza 21405/2017 della Sezione Tributaria si legge: *“come già chiarito da questa Suprema Corte il controllo del Fisco non può spingersi fino al punto di sindacare scelte di questo tipo, che riflettono «valutazioni di strategia commerciale riservate all'imprenditore». Così come il Fisco non aveva titolo per interferire nella scelta iniziale della contribuente (censurando la decisione di non cogliere l'opportunità di beneficiare di prestazioni pubblicitarie corrispondendo un compenso minore al prezzo che avrebbe dovuto sostenere operando in prima persona sul mercato), analogamente non ha titolo per sindacare, sic et simpliciter, e cioè senza dedurre elementi ulteriori rilevatori di una finalità estranea alla gestione aziendale, la scelta inversa della società, di riassumere su di sé, al “puro costo”, gli oneri sostenuti dalla consociata nel suo interesse”*.

Una decisione del 2010, poi, reca le basi per quello che sarà l'orientamento prevalente nell'ultimo periodo: infatti nella sentenza n. 24957 del 10 dicembre si precisa che per l'inerenza, in ambito tributario ha valore *“... il profilo della “qualità” del costo, piuttosto quello della “quantità”, proprio perché l'ordinamento riconosce all'imprenditore la libertà d'impostare la strategia d'impresa. Il costo è inerente se serve a produrre ricavi: una volta questa qualità del costo, risulta difficile dire in quale misura è deducibile o meno, a meno che non vi sia un'indicazione normativa specifica, che ponga un tetto alle spese: non sussistente allo stato attuale della legislazione ...”*. Sono principi che ritroveremo da quel momento in avanti, come vedremo tra un attimo.

- La svolta degli anni più recenti. L'inerenza qualitativa

Una vera e propria svolta vi è stata nella ordinanza n. 450/2018 della Sezione Tributaria. Conviene allora riportare un passaggio piuttosto corposo di quella motivazione: *“inerenza esprime la riferibilità del costo sostenuto all'attività d'impresa, anche se in via indiretta, potenziale od in proiezione futura, escludendo i costi che si collocano in una sfera estranea, all'esercizio dell'impresa (giudizio qualitativo oggettivo). In proposito va precisato che il principio dell'inerenza, quale vincolo alla deducibilità dei costi, non discende dall'art. 75, 5°c., Tuír, che si riferisce invece al diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma l'inerenza) cioè alla correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili. Ciò premesso, va disattesa la definizione della nozione dell'inerenza, utilizzata da parte della giurisprudenza - di questa Corte, formulata in termini di suscettibilità, anche solo potenziale, di arrecare, direttamente’*

e indirettamente, una utilità all'attività d'impresa, e costituente - requisito generale della deducibilità dei costi, con richiamo dal predetto art. 75 (in termini, Cass., n.10914/15). Tale -orientamento, se, da un lato correla l'inerenza al rapporto tra costi e attività d'impresa (non riducibile perciò ad una relazione necessaria del costo con il reddito o con i ricavi), dall'altro pone erroneamente un necessario legame tra il costo e l'attività d'impresa secondo un parametro d'utilità, ,all'interno di una relazione deterministica che sottende rapporti di causalità. In -altri termini, secondo la< tesi criticata, l'utilità -deve essere apprezzata considerando anche la dimensione quantitativa della spesa per cui un costo Potrebbe essere inerente anche 'solo in parte. Tuttavia, come sopra accennato, l'impiego del criterio utilitaristico non giova alla corretta esegesi della nozione di inerenza, 'in quanto il concetto aziendalistico e quello civilistico di spesa non sono necessariamente legati all'elemento dell'utilità, essendo configurabile quale costo anche ciò che, nel singolo caso, non reca utilità all'attività d'impresa. Viceversa, l'inerenza deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro da riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, afferenti ad un giudizio quantitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo. In questo quadro concettuale, occorre precisare che l'evidenziazione di un comportamento antieconomico in relazione all'imposta sui redditi e dell'iva non può giustificarsi identificando l'inerenza'con la sproporzione o l'incongruità dei costi (in tali termini, invece, Cass., n. 10269/17): si è già visto, infatti, che l'inerenza si risolve in un giudizio qualitativo, non quantitativo, e non si ricollega all'art. 75, 5°c., Tuir (ora 109), ma è strettamente correlata alla nozione stessa di reddito d'impresa".

E nello stesso anno ricordiamo l'ordinanza 3170 nella quale si ribadisce che "la valutazione dell'inerenza di un costo all'attività d'impresa impone un giudizio di tipo qualitativo, che non necessariamente implica anche un giudizio quantitativo, e cioè di apprezzamento del costo in termini di congruità o antieconomicità, che non sono espressione dell'inerenza ma costituiscono meri indici sintomatici dell'inesistenza di tale requisito, ossia dell'esclusione del costo dall'ambito dell'attività d'impresa".

Ancora riteniamo utile menzionare la Sentenza n. 32254 del 13 dicembre 2018 della Sezione Tributaria che torna sul concetto di inerenza nella sua considerazione qualitativa e non quantitativa.

Secondo i Giudici di Legittimità il postulato dell'inerenza, secondo l'interpretazione tradizionale, trova collocazione nell'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986, e in particolare è ricondotto al rapporto tra costo ed impresa. Con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, l'inerenza all'attività d'impresa delle singole spese e dei costi affrontati, indispensabile per ottenerne la deduzione ex art. 109 (già 75) del d.P.R. n. 917 del 1986, va definita come una relazione tra due concetti – la spesa (o il costo) e l'impresa – sicché il costo (o la spesa) assume rilevanza ai fini della qualificazione della base imponibile non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con un'attività

potenzialmente idonea a produrre utili (cfr. Sez. 5, ord. n. 20049 del 2017; ord. n. 11241 del 2017; sent. n. 4041 del 2015).

L'inerenza deve quindi esprimere la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, *“senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità, anche solo potenziale o indiretta, in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico, senza che assuma rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo (Sez. 5, ord. n. 450 del 2018)”*.

- L'ordinanza 18 aprile 2019 n. 10902

La pronuncia di cui ci occupiamo in particolare in questa sede segue appunto il recente orientamento.

La questione riguarda l'asserita indeducibilità fiscale della quota di ammortamento annuale di un impianto di compostaggio dei rifiuti, sul presupposto dell'ineducibilità del costo in quanto l'impianto, nella detta annualità, era rimasto inattivo perché sottoposto a sequestro giudiziario. Secondo l'Agenzia delle Entrate, in sostanza, l'impianto non ha svolto attività dalla quale siano generati ricavi e dunque il relativo costo per la quota appostata a bilancio non è deducibile.

La tesi dell'Agenzia oltretutto aveva prevalso in CTR.

La Corte ribalta però l'esito del giudizio.

Ricorda come la sentenza impugnata affermi che, in base alla disciplina tributaria, ai fini della determinazione del reddito fiscalmente rilevante, è possibile fruire della deduzione dei soli costi che abbiano concorso a realizzare i ricavi, donde la necessità, in taluni casi, di rettificare l'utile civilistico. Quindi i Giudici regionali avevano applicato, aggiungiamo noi, un concetto di inerenza in linea con il filone giurisprudenziale di cui abbiamo riferito in precedenza, incentrato sulla relazione costo/ricavo.

Ma la Corte oggi ricorda che sul versante delle sentenze di cassazione, si rileva che, diversamente da quanto asserisce la CTR, non è l'inerenza o meno del costo il discrimine tra deducibilità e indeducibilità della quota di ammortamento di un bene strumentale (o immobilizzazione materiale), il cui utilizzo sia stato interrotto per *factum principis*. Infatti, secondo il recente indirizzo della giurisprudenza di legittimità (Cass. 30/05/2018, n. 13588), che il Collegio afferma di condividere, in tema di deducibilità dei costi, l'inerenza, desumibile dall'art. 109, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, deve essere riferita all'oggetto sociale dell'impresa, in quanto non integra un nesso di tipo utilitaristico tra costo e ricavo, bensì una correlazione tra costo e attività di impresa, anche solo potenzialmente capace di produrre reddito imponibile.

In questa chiave il costo del bene strumentale, registrato in bilancio in seguito alla sua acquisizione, e annualmente ammortizzabile nell'arco temporale della sua "vita utile", è senz'altro "inerente", per l'intrinseca potenzialità produttiva del bene medesimo, anche quando, per un fattore fortuito, ne sia temporaneamente impedito l'utilizzo.

In sintesi, le variazioni obbligatorie rispetto al conto economico non possono che essere unicamente quelle previste in esecuzione delle disposizioni del TUIR (sezione I, capo II, titolo II), come stabilisce esplicitamente il primo periodo dell'art. 83, TUIR; gli artt. 102, 102-*bis*, 103 e 104, TUIR, pongono sì misure, soprattutto quantitative, per l'imputazione delle quote di ammortamento, di cui la più rilevante è il rispetto del d.m. 31.12.1988 sui coefficienti d'ammortamento.

Nessuna norma prevede, invece, l'interruzione dell'ammortamento a causa della sospensione temporanea dell'attività produttiva, meno che mai se disposta per l'effetto temporaneo di un *factum principis*, estraneo a scelte imprenditoriali volontarie.

Non solo. Una volta ribadita l'irrilevanza dal lato meramente fiscale della sopravvenuta "non inerente" del costo, la Corte si spinge a valutare la questione anche dal lato civilistico, evidentemente in ottica di derivazione dei principi per il comparto tributario. Ed allora per la Corte il fulcro della complessa analisi è rappresentato dalle regole, recepite dal codice civile, di gestione dell'impresa nel rispetto del c.d. *going concern*, cioè la "funzione economica" dell'elemento considerato, per il vecchio testo dell'art. 2423-*bis*, primo comma, n. 1, cod. civ., ovvero, con maggiore precisione, "la prospettiva della continuazione dell'attività" (secondo l'ultima versione della norma), nonché i "criteri di valutazione (che) non possono essere modificati da un esercizio all'altro" (art. 2423-*bis*, primo comma, n. 6, cod. civ.).

Se è vero che le valutazioni di bilancio vanno fatte in ottica di continuazione dell'attività e senza stravolgere i criteri di valutazione da un anno all'altro, pare osservare la Sezione Tributaria, non si può non considerare la quota di costo per ammortamento del periodo, quota ragguagliata alla vita utile del bene e in prospettiva di ripresa della piena attività del cespite, pur momentaneamente interrotta per motivi occasionali e fortuiti.

Corte di Cassazione, Sez. III, Sentenza n. 13334 del 27 marzo 2019

Ritenuto in fatto

1. Con sentenza del 27 luglio 2015, il Tribunale di Latina condannava A.R. alla pena di anni 1 e mesi.2 di reclusione, in ordine al reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, perchè, agendo quale titolare della ditta "Logistica e servizi di A.R.", con sede in (OMISSIS), al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presentava, essendovi obbligato, la dichiarazione annuale ai fini iva per gli anni 2006 e 2008, così evadendo l'imposta per un importo pari, per il 2006, a Euro 159.948.97 e, per il 2008, a Euro 251.508,80, fatti commessi in (OMISSIS).

Con sentenza del 6 dicembre 2016, la Corte di appello di Roma, in parziale riforma della sentenza di primo grado, dichiarava non doversi procedere nei confronti dell'imputato in ordine al reato ascrittogli, limitatamente alla condotta relativa all'anno 2006, perchè estinto per prescrizione, rideterminando la pena, per i fatti riguardanti il 2009, in anni 1 di reclusione, confermando nel resto.

2. Avverso la sentenza della Corte di appello romana, A., tramite il difensore, ha proposto ricorso per cassazione, sollevando un unico motivo, con cui lamenta la carenza e contraddittorietà della motivazione, evidenziando che la Corte territoriale si era limitata a richiamare la sentenza di primo grado, senza fornire risposta alle doglianze difensive, con cui era stato rilevato che l'imposta evasa era stata determinata sulla base di indici presuntivi di tipo astratto e non sulla scorta di indici specifici e concreti, a nulla rilevando l'assenza di contabilità. Peraltro, in ordine all'esistenza degli elementi oggettivi e soggettivi del reato, la difesa osserva che la sentenza impugnata era stata contraddistinta dall'indebita inversione dell'onere della prova, essendo stata cioè applicata in sede penale la presunzione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, secondo la quale tutti gli accrediti registrati sul conto corrente possono essere considerati ricavi dell'azienda, regola questa che vale solo in ambito finanziario, mentre, ai fini della determinazione del reddito imponibile, i giudici di merito avrebbero dovuto tener conto dei costi di esercizio fiscalmente detraibili sostenuti dall'azienda.

Considerato in diritto

Il ricorso è inammissibile perché manifestamente infondato.

1. A differenza di quanto dedotto dal ricorrente, l'affermazione della penale responsabilità dell'imputato (almeno rispetto alla condotta riferita all'annualità 2008, residuata dopo la parziale declaratoria in appello di estinzione del reato per prescrizione rispetto all'annualità 2006) deve ritenersi immune da censure.

E invero le due conformi decisioni di merito, le cui argomentazioni sono destinate a integrarsi reciprocamente per formare un corpus motivazionale unitario, hanno operato un'adeguata ricostruzione della vicenda storica, richiamando in primo luogo gli esiti dell'attività investigativa compiuta dalla Guardia di Finanza di Sabaudia nel 2009 nei confronti della ditta individuale "Logistica e servizi di A.R.", con sede in (OMISSIS), impresa esercente attività di trasporto merci su strada, di cui era titolare l'odierno imputato.

I risultati della verifica fiscale sono stati veicolati nel giudizio sia attraverso l'acquisizione del relativo processo verbale, sia mediante l'escussione dell'isp. S.V., il quale ha evidenziato come, attraverso l'incrocio dei dati contabili disponibili, sia emerso che l'imputato aveva ommesso di presentare la dichiarazione annuale iva negli anni 2006 e 2008, con un'evasione di tale imposta pari a Euro 159.948.97 per il 2006 e a Euro 251.508,80 per il 2008.

A tale conclusione gli operanti erano pervenuti acquisendo l'elenco dei clienti e dei fornitori della ditta individuale di A. ed eseguendo presso gli stessi accessi domiciliari per l'acquisizione di documentazione, stante anche la carenza documentale emersa rispetto alla contabilità dell'impresa oggetto di verifica.

Sono stati inoltre inviati alcuni questionari a clienti e fornitori di A., dai quali sono scaturiti gli elevati importi di imponibile sottratti alla tassazione.

L'accertamento è stato infine completato dalle verifiche eseguite su sette conti correnti riconducibili all'imputato, venendo a tal riguardo eliminate tutte le operazioni neutre perchè giustificate, oltre gli interessi, le competenze e le spese di tenuta conto e le somme inferiori a 250 Euro, perchè ritenute spese per la gestione familiare, per cui, come ben evidenziato dalla Corte territoriale, la Guardia di Finanza, lungi dal considerare qualsiasi somma introitata quale ricavo, ha preso in esame ogni singolo movimento contabile, operando poi i necessari riscontri con gli esiti dei controlli svolti presso i clienti e i fornitori di A..

Orbene, a fronte di un impianto motivazionale non illogico e anzi coerente con gli elementi probatori acquisiti, le censure difensive risultano manifestamente infondate, dovendosi in primo luogo evidenziare che la sentenza impugnata non si è limitata a recepire acriticamente le conclusioni del primo giudice, ma al contrario ne ha sviluppato il ragionamento di fondo, mediante una più compiuta illustrazione delle acquisizioni probatorie, tale da rendere non pertinenti le doglianze relative all'indebito utilizzo nel caso di specie delle presunzioni tributarie o alla presunta inversione dell'onere della prova, avendo la Corte di appello rimarcato la correttezza del metodo investigativo, che, si ribadisce, non ha affatto qualificato come ricavo ogni somma presente sui conti dell'imputato. L'esistenza delle movimentazioni economiche e la conseguente determinazione dell'imposta evasa sono dunque scaturite da un'analisi rigorosa e non illogica delle risultanze acquisite, dovendosi in ogni caso sottolineare che, come più volte precisato dalla giurisprudenza di questa Corte (cfr. Sez. 3, n. 7078 del 23/01/2013, Rv. 254853), le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur non potendo costituire di per sé fonte di prova della commissione del reato, assumono tuttavia il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente a elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa, costituendo altresì affermazione costante della giurisprudenza civile di questa Corte quella secondo cui "la presunzione di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, in forza del quale sia i prelevamenti sia i versamenti operati sui conti correnti bancari vanno imputati ai ricavi conseguiti dal contribuente nella propria attività, se questo non dimostra di averne tenuto conto nella base imponibile oppure che sono estranei alla produzione del reddito, ha portata generale, nonostante l'utilizzo dell'accezione "ricavi" e non anche di quella "compensi" ed è applicabile, quindi, non solo al reddito di impresa, ma anche al reddito da lavoro autonomo e professionale (cfr. ex multis Sez. 5 civ., n. 14041 del 27/06/2011, RV. 618446). Orbene, nella vicenda in esame, i risultati cui sono approdati gli investigatori, oltre a essere stati desunti da una lettura razionale delle molteplici verifiche eseguite all'esterno e all'interno della ditta, non hanno trovato alcuna smentita da parte dell'imputato, il quale non ha fornito alcun serio elemento, anche solo documentale, idoneo a suggerire una differente interpretazione dei dati contabili ricostruiti dalla P.G., per cui deve concludersi che il giudizio di colpevolezza dell'imputato, almeno con riferimento all'omessa e residua dichiarazione iva relativa all'anno 2008, non presenta vizi di legittimità rilevabili in questa sede.

2. In definitiva, stante la manifesta infondatezza delle doglianze sollevate, il ricorso proposto nell'interesse di A. deve essere dichiarato inammissibile, con conseguente onere per il ricorrente, ex art. 616 c.p.p., di sostenere le spese del procedimento. Tenuto conto della sentenza della Corte costituzionale n. 186 del 13 giugno 2000, e considerato che non vi è ragione di ritenere che il ricorso sia stato presentato senza "versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità", si dispone infine che il ricorrente versi la somma, determinata in via equitativa, di Euro 2.000 in favore della Cassa delle Ammende.

P. Q. M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro duemila in favore della Cassa delle Ammende.

Motivazione semplificata.

Così deciso in Roma, il 24 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 27 marzo 2019

Corte di Cassazione, Ordinanza n. 10902 del 18 aprile 2019

Rilevato che:

1. Con ricorso alla CTP di Bari, la I.O.M. Spa impugnò l'avvio di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate aveva recuperato a tassazione IRES, IRAP, IVA, per il 2005, per quanto ancora rileva, la quota di ammortamento (di euro 260.297,24) di un impianto di compostaggio dei rifiuti, sul presupposto dell'indeducibilità del costo in quanto l'impianto, nella detta annualità, era rimasto inattivo perché sottoposto a sequestro giudiziario;

la CTP di Bari, con sentenza n. 44/2010, accolse (parzialmente) il ricorso della contribuente, ritenendo, tra l'altro, illegittimo il rilievo relativo all'indeducibilità del costo appena indicato;

l'Agenzia ha appellato la sentenza di primo grado e la società ha proposto appello incidentale;

la CTR della Puglia, in accoglimento dell'appello principale, ha disposto il recupero a reddito della somma di euro 260.297,24, e ha respinto l'appello incidentale della società; in particolare, per quanto ancora interessa, la CTR ha rilevato che, per un verso, in base all'art. 102 TUIR, ai fini della deducibilità della quota d'ammortamento di un bene, è necessario che esso sia in funzione e venga utilizzato; per altro verso, che l'attribuzione a conto economico di un costo (la quota di ammortamento) relativo ad un bene che non partecipa al processo produttivo dell'impresa viola il principio d'inerenza, sancito dall'art. 109 TUIR;

il giudice dall'appello, quindi, ha negato la deducibilità della quota di ammortamento dell'impianto di compostaggio che, nel periodo d'imposta in esame, era inattivo;

la contribuente ha proposto ricorso per la cassazione di questa sentenza della CTR, sulla base di un unico motivo, cui l'Agenzia resiste con atto di costituzione, ai sensi dell'art. 370, primo comma, cod. proc. civ.;

Considerato che:

con l'unico motivo del ricorso, denunciando, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione o/o falsa applicazione degli artt. 102, 109, comma 5, TUIR, la ricorrente censura la sentenza impugnata, che avrebbe erroneamente affermato che la deducibilità della quota d'ammortamento di un bene strumentale sia collegata al funzionamento dell'impianto nell'anno d'imposta di riferimento, anziché alla sola circostanza che l'impianto fosse funzionante nell'anno nel quale era iniziato l'ammortamento;

il motivo è fondato;

la CTR ha negato la deducibilità delle quote di ammortamento dell'impianto di compostaggio, nei due esercizi (2006 e 2007) durante i quali il bene strumentale era rimasto inattivo e, quindi, non aveva concorso alla produzione di ricavi;

la Commissione tributaria pugliese muove dalla premessa secondo cui, posto che, ai sensi dell'art. 102, comma 1, TUIR, le quote di ammortamento dei beni materiali strumentali sono deducibili dall'esercizio dell'entrata in funzione del bene, vi sarebbe un nesso imprescindibile tra deducibilità del costo (recte: della quota d'ammortamento

dell'immobilizzazione materiale) e il suo effettivo utilizzo, sicché la mancata utilizzazione del bene, anche per un *factum principis* (come un sequestro), non ne consentirebbe la deducibilità;

ancora, nella fattispecie concreta il costo dell'impianto di compostaggio non sarebbe deducibile, per gli anni d'imposta nei quali è rimasto inattivo, per la semplice ragione che esso, nello stesso periodo, non ha concorso alla produzione dei ricavi dell'impresa; in conclusione, la sentenza impugnata afferma che, in base alla disciplina tributaria, distonica rispetto ai criteri civilistici di redazione del bilancio delle società di capitali, ai fini della determinazione del reddito fiscalmente rilevante, è possibile fruire della deduzione dei soli costi che abbiano concorso a realizzare i ricavi, donde la necessità, in taluni casi, di rettificare l'utile civilistico;

un simile paradigma giuridico, ad avviso del giudice d'appello, sarebbe conforme al principio di inerenza, sancito dall'art. 109, comma 5, TUIR, per il quale le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito;

questa Corte, in passato, occupandosi di un argomento prossimo alla materia del contendere, ha avuto modo di affermare che: «In tema di determinazione del reddito di impresa, le quote di ammortamento del costo dei beni sono deducibili, ai sensi dell'art. 67, primo comma, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, (attuale art. 102 TUIR), purché i costi siano sostenuti in funzione della produzione di ricavi e, dunque, a condizione che i beni acquistati siano non soltanto strumentali alla specifica attività aziendale ma anche effettivamente utilizzati nell'esercizio dell'impresa. (In applicazione di tale principio, la

S.C. ha escluso che i componenti negativi, costituiti dall'ammortamento dell'avviamento e dalle quote degli ammortamenti ordinari, potessero essere portati in deduzione dalla società contribuente, successivamente alla messa in liquidazione ed alla cessione dell'azienda).» (Cass. 18/06/2014, n. 13807);

il precedente, però, non si attaglia compiutamente al *thema decidendum* poiché riguarda una fattispecie concreta - diversa dal caso in esame -, nella quale il bene non era più ammortizzabile perché l'impresa aveva cessato la propria attività e dismesso l'azienda, sicché la sua eliminazione definitiva dal processo produttivo aziendale rilevava ormai soltanto nella prospettiva del calcolo della plusvalenza o della minusvalenza da dismissione, da appostare nel bilancio di liquidazione dell'ente collettivo; privo d'efficacia decisiva è anche il *dictum* di questa Corte (Cass. 4/04/2008,

n. 8773) - che la ricorrente pone a fondamento della propria tesi difensiva -, che attiene a una vicenda affatto peculiare, nella quale, in ragione della relazione di congiunta funzione che si realizza tra gli erogatori dei carburanti usati nelle stazioni di servizio e quelli destinati al loro ricambio, per questi ultimi era stata ritenuta legittima la deduzione di quote di ammortamento, anche se lasciati in deposito presso le stazioni di servizio e non ancora utilizzati;

ciò precisato sul versante delle sentenze di cassazione, si rileva che, diversamente da quanto asserisce la CTR, non è l'inerenza o meno del costo il discrimine tra deducibilità e indeducibilità della quota di ammortamento di un bene strumentale (o immobilizzazione materiale), il cui utilizzo sia stato interrotto per *factum principis*; secondo il recente indirizzo della giurisprudenza di legittimità (Cass. 30/05/2018, n. 13588), che il Collegio condivide, in tema di deducibilità dei costi, l'inerenza, desumibile dall'art. 109, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, deve essere riferita all'oggetto sociale dell'impresa, in quanto non integra un nesso di tipo utilitaristico tra costo e ricavo, bensì una correlazione tra costo e attività di impresa, anche solo potenzialmente capace di produrre reddito imponibile;

è chiaro, allora, che il costo del bene strumentale, registrato in bilancio in seguito alla sua acquisizione, e annualmente ammortizzabile nell'arco temporale della sua "vita utile", è senz'altro "inerente", per l'intrinseca potenzialità produttiva del bene medesimo, anche quando, per un fattore fortuito, ne sia temporaneamente impedito l'utilizzo; escluso, perciò, che il concetto di inerenza sia la chiave di volta dell'intero ragionamento, neppure parrebbe dirimente fare riferimento all'art. 14, comma 4-*bis*, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, che esclude la deducibilità dei costi e delle spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, poiché non risulta *ex actis* - ossia dalla sentenza impugnata, dalle difese delle parti o dall'avviso di accertamento - che il fisco abbia contestato l'obiettiva rilevanza penale dell'uso dell'impianto di compostaggio; sembra più corretto, dunque, riportare la questione nell'alveo delle regole di redazione del bilancio dettate dal codice civile, valevoli, di norma, anche in ambito fiscale; sin dall'art. 2, n. 16, della legge-delega n. 825 del 1971, il legislatore, nella determinazione delle base imponibile delle società, si è ispirato al principio delle "dipendenza", oltretutto della "derivazione" dal risultato del conto economico redatto secondo i criteri del codice civile;

tale principio è stato recepito dall'art. 52, TUIR (attuale art. 83), anche a seguito delle modifiche apportate

dal d.lgs. n. 344 del 2003;

secondo l'opinione unanime della dottrina, inoltre, la determinazione civilistica rappresenta quanto di più approssimato all'effettivo incremento di ricchezza prodotto dall'attività sociale, espressivo della capacità contributiva attribuibile al soggetto passivo collettivo; nella dichiarazione fiscale, pertanto, l'imponibile è liquidato apportando all'utile o alle perdite di esercizio quelle sole variazioni previste in esecuzione dello stesso TUIR, per la basilare esigenza di contemperare i necessari margini di discrezionalità del prudente apprezzamento imprenditoriale - propri del sistema civilistico - con i canoni di certezza, semplicità e prevenzione anti-elusiva che modulano l'interesse fiscale; una simile prospettiva - preme rimarcarlo - vale come parametro interpretativo di alcune disposizioni derogatorie del TUIR, in tema di rimanenze (artt. 92, 93), interessi passivi (artt. 89, 96), proventi immobiliari (art. 90), spese di pubblicità, propaganda etc. (art. 108), svalutazioni e accantonamenti (artt. 106, 107);

è anche possibile, ovviamente, che si verifichi il fenomeno della "derivazione rovesciata", allorquando la società adegui ab initio il bilancio civilistico ad esigenze tipicamente fiscali (Cass. 1699/1985);

in sintesi, le variazioni obbligatorie rispetto al conto economico non possono che essere unicamente quelle previste in esecuzione delle disposizioni del TUIR (sezione I, capo II, titolo II), come stabilisce esplicitamente il primo periodo dell'art. 83, TUIR; gli artt. 102, 102-bis, 103 e 104, TUIR, pongono sì misure, soprattutto quantitative, per l'imputazione delle quote di ammortamento, di cui la più rilevante è il rispetto del d.m. 31.12.1988 sui coefficienti d'ammortamento; nessuna norma prevede, invece, l'interruzione dell'ammortamento a causa della sospensione temporanea dell'attività produttiva, meno che mai se disposta per l'effetto temporaneo di un *factum principis*, estraneo a scelte imprenditoriali volontarie; ribadita, quindi, l'irrilevanza della sopravvenuta "non inerenza" del costo, il fulcro della complessa analisi è rappresentato dalle regole recepite dal codice civile, di gestione dell'impresa nel rispetto del c.d. *going concern*, cioè la "funzione economica" dell'elemento considerato, per il vecchio testo dell'art. 2423-bis, primo comma, n. 1, cod. civ., ovvero, con maggiore precisione, "la prospettiva della continuazione dell'attività" (secondo l'ultima versione della norma), nonché i "criteri di valutazione (che) non possono essere modificati da un esercizio all'altro" (art. 2423-bis, primo comma, n. 6, cod. civ.);

quest'approccio ermeneutico all'esame delle poste di bilancio è in sintonia con quanto stabilito, in tema di ammortamento, dai principi contabili nazionali (OIC-16, vedi infra), la cui impostazione giuridico-formale non si discosta neppure dall'orizzonte economico-sostanziale tratteggiato dai principi contabili internazionali (IAS n. 16 - § 55); il formante giurisprudenziale, del resto, è nel senso di allineare, ove possibile, l'inquadramento fiscale ai criteri di redazione del bilancio civilistico, così come integrati ed esplicitati dai principi contabili nazionali (Cass. 1304/19; 16447/18; 25690/2016; 21621/15; 23330/2013; 400/2013, in diversi contesti fiscali);

svolte queste premesse d'ordine sistematico, è *ius receptum* della Corte - questo sì conferente per la soluzione della fattispecie concreta -, da cui non v'è ragione per discostarsi, che: «ai fini della determinazione del reddito di impresa, la deduzione delle quote di ammortamento del costo dei beni strumentali deve avvenire in base alle inderogabili regole civilistiche di redazione del bilancio, operanti, in difetto di disposizioni specifiche di segno contrario, anche a fini fiscali. Con la conseguenza che, in sede di dichiarazione, il contribuente non può procedere discrezionalmente alla determinazione delle quote di ammortamento, giacché, stante la previsione dell'art. 2426, comma 1, n. 2, c.c., l'ammortamento deve essere necessariamente improntato a criterio di sistematicità (Cass. 14/10/2015, n. 20680; vedi, anche, Cass. 17/10/2014, n. 22016);

ebbene, il citato principio contabile nazionale OIC-16, in tema di ammortamento dei beni strumentali, prevede che: "56. Il costo delle immobilizzazioni materiali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. La quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si riferisce alla ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione. 57. L'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati.";

in conclusione, la sentenza impugnata è viziata per essersi discostata dal principio di diritto - che occorre adesso rendere esplicito - per il quale la determinazione della base imponibile delle società di capitali, ai fini della dichiarazione fiscale, di regola, è ispirata al criterio della "dipendenza", ovverosia della "derivazione" dal risultato del conto economico, redatto in conformità dei canoni del codice civile e dei principi contabili nazionali, sicché, nella stessa dichiarazione, la quota di ammortamento di un bene strumentale è senz'altro deducibile, anche per le annualità durante le quali, a causa di un *factum principis*, non ne sia stato possibile l'utilizzo;

alla stregua delle precedenti considerazioni, accolto l'unico motivo del ricorso, la sentenza è cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, secondo comma, cod. proc. civ., con l'accoglimento del ricorso introduttivo della contribuente;

le spese dei gradi di merito vanno compensate, tra le parti, mentre le spese del giudizio di legittimità, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza;

rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (Cass. 29/01/2016, n. 1778);

PQM

la Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente; compensa, tra le parti, le spese dei gradi di merito e condanna l'Agenzia delle entrate a corrispondere alla ricorrente le spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 5.600,00, a titolo di compenso, oltre a euro 200,00 per esborsi, al 15% sul compenso, a titolo di rimborso forfetario delle spese generali, e agli accessori di legge.

itributo.it
associazione

per l'approfondimento e la diffusione
dell'informazione fiscale

