



approfondimento
in materia di
fiscalità e diritto tributario

tributo

#67 8.2020

- › Il gettito atteso
- › La legittimità dei decreti legge secondo la corte costituzionale
- › Errori contabili - Profili giuridici e fiscali
- › I redditi di lavoro dipendente all'estero
- › Le modifiche alla Transazione Fiscale operate con il nuovo Codice della Crisi di impresa: tra il superamento degli attuali problemi e la creazione di nuove incertezze
- › Venti anni di statuto del contribuente: motivazione dell'accertamento catastale
- › Accertamento induttivo basato sulle percentuali di ricarico: occorrono criteri appropriati e coerenti. Le linee guida della Cassazione



#67.2020

Approfondimento *online* - Anno 6

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

DIFESA LEGALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti

Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

- OGGETTO DELL'ASSICURAZIONE**
- ✓ Le spese per l'intervento di un legale liberamente scelto;
 - ✓ Le spese per l'intervento di un legale domiciliatario, fino ad un massimo di € 2.000,00;
 - ✓ Le spese relative al contributo unificato;
 - ✓ Le spese di giustizia in sede penale;
 - ✓ Le spese investigative per la ricerca e l'acquisizione di prove a difesa;
 - ✓ Le spese per l'intervento di un perito nominato dall'autorità giudiziaria, o dall'Assicurato previo accordo con la Società;
 - ✓ Le spese di soccombenza;
 - ✓ Gli oneri relativi alla registrazione di atti giudiziari entro il limite massimo di € 500,00;
 - ✓ Gli oneri relativi al tentativo di conciliazione obbligatorio.

LE GARANZIE

- L'azione in sede Civile (o la costituzione di parte civile in sede penale) per ottenere il risarcimento di danni a persone o a cose subiti per fatto illecito di terzi;
- La Difesa in sede Penale nei procedimenti per reati colposi;
- La Difesa in sede Penale nei procedimenti per reati dolosi, compresi quelli derivanti da violazioni in materia fiscale ed amministrativa nei casi di assoluzione o derubricazione del titolo del reato da doloso a colposo;
- La difesa dell'Assicurato in sede Civile da richieste di risarcimento avanzate da Terzi. La garanzia opera in II° rischio rispetto alla polizza RC Professionale dopo l'esaurimento di quanto dovuto per spese di resistenza ai sensi dell'art. 1917 del C.C., o in I° rischio nel caso in cui quest'ultima non sia operante;
- Chiamata in causa della Compagnia di Responsabilità Civile Professionale nel caso in cui questa non assista con proprio legale l'Assicurato nella costituzione in giudizio;
- Controversie relative alla Proprietà o derivanti dai contratti di locazione degli immobili nei quali il Professionista svolge l'attività;
- Vertenze individuali di lavoro con i propri dipendenti e con i lavoratori parasubordinati;
- Controversie contrattuali relative a forniture di beni o prestazioni di servizi commissionate e/o ricevute dal contraente con valore in lite superiore ad € 250,00;
- Controversie contrattuali con i Clienti escluso il recupero crediti con il limite di 2 denunce per anno assicurativo;
- Difesa in sede Penale e opposizione alle relative sanzioni amministrative riguardanti: D.Lgs. 81/2008 "Sicurezza sul luogo di lavoro", D.Lgs. 193/2007 "Sicurezza alimentare", D.Lgs. 152/2006 "Tutela dell'Ambiente", D.Lgs. 196/2003 "Privacy", D.Lgs. 231/2001 "Responsabilità Amministrative";
- Opposizione alle sanzioni amministrative derivanti dalla violazione di norme previste nel D.Lds 472;
- Estensione Territoriale: Europa.
- Tre diverse ipotesi di massimale per sinistro :
€ 10.000,00 - € 25.000,00 - 50.000,00.

Fatturato		Attività base			Attività di sindaco, amministratore, revisore		
da euro	a euro	€ 10.000	€ 25.000	€ 50.000	€ 10.000	€ 25.000	€ 50.000
	50.000	€ 126	€ 190	€ 246	€ 164	€ 265	€ 344
50.001	100.000	€ 190	€ 283	€ 368	€ 246	€ 397	€ 516
100.001	150.000	€ 277	€ 383	€ 498	€ 331	€ 536	€ 696
150.001	200.000	€ 319	€ 479	€ 622	€ 414	€ 670	€ 871
200.001	250.000				€ 476	€ 770	€ 1.001

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.

Contattateci senza impegno



FILIPPI BROKER
Ufficio RC Professionale
Via Citella 65/A
37012 BUSSOLENGO (VR)
Tel.: +39 045 715 6678
Fax: +39 045 675 7232
email:rischispeciali@filippibroker.it



Il gettito atteso

....02

di Paolo Soro

Approfondimento

La legittimità dei decreti legge secondo la corte costituzionale

....06

di Maurizio Villani

Errori contabili - Profili giuridici e fiscali

....14

di Luca Labano

I redditi di lavoro dipendente all'estero

....24

di Paolo Soro

Le modifiche alla Transazione Fiscale operate con il nuovo Codice della Crisi di impresa: tra il superamento degli attuali problemi e la creazione di nuove incertezze

....30

di Alice Muneghina

Venti anni di statuto del contribuente: motivazione dell'accertamento catastale34
--	--------

di Maurizio Villani

Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

<i>Accertamento induttivo basato sulle percentuali di ricarico: occorrono criteri appropriati e coerenti. Le linee guida della Cassazione</i>41
---	--------

(Corte di Cassazione, Ordinanza n. 15589 del 22 luglio 2020)

commento di Luca Mariotti

Giurisprudenza - Fonti



Corte di Cassazione, Ordinanza n. 15589 del 22 luglio 2020

....46

Il Punto

Il gettito atteso di Paolo Soro



Il ministro ha detto NO! Niente proroga fiscale. L'Italia non se la può permettere... se vuole il prestito dal MES.

Un tempo gli Italiani attendevano trepidanti in TV la risposta dell'uomo del monte (che, peraltro, in genere diceva sì). L'ansia di allora non è però paragonabile a quella odierna: una cosa è l'ananas scioppata; altra, sono i prestiti sciroccati.

Per coloro che si staranno chiedendo che c'entra il MES con la mancata proroga delle tasse, la risposta è semplice: è tutta una questione di gettito atteso. Per la precisione trattasi di 8,4 miliardi di previsioni di entrate nelle casse dello Stato, mica bruscolini.

In era di block-chain, non poteva mancare anche quella legata a, nell'ordine, NADEF – DEF – MES. Per riassumere, a beneficio del profanum vulgus, il funzionamento di questa moderna catena di Sant'Antonio, le cose stanno sostanzialmente in questi termini:

1. La proroga richiesta andrebbe a variare l'elaborazione delle previsioni delle imposte auto-liquidate, iscritte nella Nota di Aggiornamento al Documento di Economia e Finanza (NADEF) che deve essere presentata al Parlamento entro la fine del mese di settembre.
2. Il Documento di Economia e Finanza (DEF) contiene l'aggiornamento degli obiettivi programmatici in base alle osservazioni dell'UE nelle materie relative al coordinamento delle finanze pubbliche degli Stati membri.
3. Entro il 15 ottobre, poi, sulla base di questi dati, gli Stati predispongono e mandano alla Commissione e all'Eurogruppo un progetto di Documento Programmatico di Bilancio per l'anno successivo, che spiega come conseguire il saldo di bilancio e quali sono le proiezioni delle entrate e delle spese.

4. Il Meccanismo Europeo di Stabilità (MES) valuta questi dati e decide se, e in che misura, intervenire con i prestiti salva-stati, già emessi per parare il fondo-schiava di Cipro, Grecia e Spagna.

Senonché, nel predisporre il bilancio dello Stato, occorrerebbe seguire rigidamente taluni principi: unità, annualità, universalità, integrità, pareggio finanziario, pubblicità, veridicità e attendibilità. Specie gli ultimi due (veridicità e attendibilità), richiedono che le uscite e le entrate di bilancio siano commisurate alle effettive esigenze di spesa e possibilità di entrata.

Detto in maniera ancora più semplice: quando si redige il bilancio, le previsioni di entrata debbono essere sufficientemente certe.

Ora, non so come funzionano le cose nel mondo di Gualtieri, ma in tutti gli altri (compreso quello di noialtri contribuenti), se i soldi non ci sono per pagarsi da sé il 90% di una vacanza approfittando del bonus vacanze, o per pagarsi il 40% di un monopattino elettrico, o per mangiare a giorni alterni grazie a una magra e monca cassa integrazione (che entro Pasqua... dell'anno prossimo, arriverà a tutti o quasi), ebbene allora i soldi non ci sono nemmeno per pagare le tasse.

Salvo il Messia non ripeta il miracolo di moltiplicare pani, pesci e – solo per questa volta – denari...

Ergo, basare il MES, su DEF e NADEF (scusate lo scioglilingua) che, in barba a qualunque requisito di attendibilità e veridicità, includono tra le entrate un "gettito atteso" di 8,4 miliardi, ci pare, come dire, quanto meno azzardato.

Gli amministratori delle aziende private si beccano regolarmente denunce di falso in bilancio per molto meno. Ma qui siamo nel pubblico: altra normativa, altra storia, altro tutto...

Le previsioni di entrata sono state elaborate con gli stessi sistemi usati ogni anno sui risultati prevedibilmente conseguiti nel 2019. Ma i soldi per pagare le tasse (ossia, quella liquidità che il governo ha volutamente – e contro le indicazioni dell'UE – deciso di non considerare nei suoi provvedimenti emergenziali d'aiuto) è stata bruciata dal COVID in questi mesi del 2020. Non è rimasto granché per tasse, contributi e altri simili ammennicoli.

Caro ministro, hai presente quella cosa strana – la chiamano pandemia – che ha svuotato le tasche degli Italiani? Secondo te, chi te li dà ora 8,4 miliardi di gettito?

Niente paura: fatta la legge; trovato l'inganno.

La proroga non ci sarà, però dal Dicastero di via venti settembre arrivano già le prime indiscrezioni circa l'intenzione di non addebitare sanzioni e interessi a chi pagherà entro il 30 settembre.

O poffarbacco! E dove sta la differenza?

Aiutateci a capire perché noi siamo solo commercialisti: la proroga no, ma potete lo stesso non pagare?

Ma sì, tanto, una volta che arriva il prestito dal MES, chisseneffotte se il "gettito atteso" è un

“gettito aspetta e spera” ...

Nel frattempo, stimati colleghi, ammazzatevi di lavoro anche nel post lock-down, bruciatevi le ferie per fronteggiare la scadenza ancora peggiore che ci aspetta il prossimo 20 di agosto, e accontentatevi di non essere espressamente mandati a fare ...là dove non batte il sole, da quella cima di ministro che ci hanno imposto per soddisfare i loro giochi di poltrona, visto che non ci sono riusciti con i voti degli elettori.



“Perché non scegliere dei gestionali per lo studio pensati da un collega con la mia stessa esperienza?”

PROGRAMMI CONTABILI E FISCALI

GBSOFTWARE

**NATI DALL'IDEA DI UN COMMERCIALISTA
E DA UNO STUDIO ATTIVO DAL 1977!**

Abbatti subito TEMPI, DIFFICOLTÀ e SPESE.

Puoi contare su soluzioni proprietarie e made in Italy:
non facciamo parte di alcun gruppo o multinazionale.
Software e assistenza sono curati da noi in via esclusiva.

SCOPRI DI PIÙ



La legittimità dei decreti legge secondo la corte costituzionale

di Maurizio Villani

Avvocato Tributarista

In materia tributaria si ricorre spesso ai decreti-legge, come avvenuto durante il periodo di pandemia da COVID-19 con il:

decreto legge n. 18 del 17/03/2020, convertito con modifiche dalla Legge n. 27 del 24 aprile 2020 (Decreto CURA ITALIA di 127 articoli);

- ✓ decreto legge n. 23 dell'08/04/2020, convertito con modifiche dalla Legge n. 40 del 05 giugno 2020 (Decreto LIQUIDITA' di 44 articoli);

- ✓ decreto-legge n. 34 del 19/05/2020, convertito con modifiche dalla Legge di conversione approvata con la fiducia dal Senato giovedì 16/07/2020 (Decreto RILANCIO di 266 articoli e 971 pagine; servono 155 decreti attuativi).

A questo punto, è opportuno controllare se il decreto-legge ha scrupolosamente rispettato le condizioni previste dalla legge, soprattutto alla luce dei principi giuridici dettati dalla Corte Costituzionale.

L'art. 77, secondo comma, della Costituzione stabilisce che:

“Quando, in casi straordinari di necessità e d’urgenza, il Governo adotta, sotto la sua responsabilità, provvedimenti provvisori con forza di legge, deve il giorno stesso presentarli per la conversione alle Camere che, anche se sciolte, sono appositamente convocate e si riuniscono entro cinque giorni”.

La Corte Costituzionale, con le sentenze che commenteremo, ha stabilito che il decreto-legge, per essere legittimo, deve rispettare le tassative condizioni della necessità ed urgenza e della omogeneità degli argomenti trattati.

Inoltre, la Corte Costituzionale, mutando un precedente orientamento, con le sentenze n. 116 del 2006, n. 171 del 2007, n. 128 del 2008 e n. 355 del 2010, ha precisato che la legge di conversione non ha efficacia sanante di eventuali vizi del decreto-legge e che le disposizioni della legge di conversione in quanto tali non possono essere valutate, sotto il profilo della legittimità costituzionale, autonomamente da quelle del decreto stesso.

Inoltre, seguendo il più recente orientamento della Corte Costituzionale, va ulteriormente precisato che la valutazione in termini di necessità e di urgenza deve essere indirettamente effettuata per quelle norme, aggiunte dalla legge di conversione del decreto-legge, che non siano del tutto estranee rispetto al contenuto della decretazione d’urgenza; mentre tale valutazione non è richiesta quando la norma aggiunta sia eterogenea rispetto a tale contenuto (sentenza n. 355/2010 della Corte Costituzionale).

Infine, l’art. 77, terzo comma, della Costituzione prevede che:

“I decreti perdono efficacia sin dall’inizio se non sono convertiti in legge entro sessanta

giorni dalla loro pubblicazione. Le Camere possono tuttavia regolare con legge i rapporti giuridici sorti sulla base dei decreti non convertiti”.

Ciò, per esempio, si è verificato con l’art. 1, comma 2, della legge n. 27 del 24/04/2020, che ha stabilito che:

“I decreti-legge 2 marzo 2020, n. 9, 8 marzo 2020, n. 11, e 9 marzo 2020, n. 14, sono abrogati. Restano validi gli atti ed i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base dei medesimi decreti-legge 2 marzo 2020, n. 9, 8 marzo 2020, n. 11, e 9 marzo 2020, n. 14”.

A) Presupposti di necessità ed urgenza.

La Corte Costituzionale, con giurisprudenza costante sin dal 1995 (sentenza n. 29 del 1995), ha affermato che l’esistenza dei requisiti della straordinarietà del caso di necessità e d’urgenza può essere oggetto di controllo di costituzionalità.

La straordinarietà del caso, tale da imporre la necessità di dettare con urgenza una disciplina in proposito, può essere dovuta ad una pluralità di situazioni - come, per esempio, eventi naturali, comportamenti umani ed anche atti e provvedimenti di pubblici poteri - in relazione alle quali non sono configurabili rigidi parametri, vevoli per ogni ipotesi⁽¹⁾.

La Corte Costituzionale ha sempre ritenuto che il difetto dei presupposti di legittimità della decretazione d’urgenza, in sede di scrutinio di costituzionalità, deve risultare evidente, come per esempio in presenza dello specifico fenomeno della reiterazione

1 Sentenza n. 171 del 2007 della Corte Costituzionale

dei decreti-legge non convertiti ⁽²⁾.

Inoltre, come scritto in precedenza, la legge di conversione non può mai sanare i vizi del decreto-legge, altrimenti si attribuirebbe in concreto al legislatore ordinario il potere di alterare il riparto costituzionale delle competenze del Parlamento e del Governo quanto alla produzione delle fonti primarie ⁽³⁾.

Infatti, il carattere peculiare della legge di conversione comporta anche che il Governo, stabilendo il contenuto del decreto-legge, sia nelle condizioni di circoscrivere, sia pure indirettamente, i confini del potere emendativo parlamentare.

Pertanto, gli equilibri che la Costituzione instaura tra Governo e Parlamento impongono di ribadire che la possibilità, per il Governo, di ricorrere al decreto-legge deve essere realmente limitata ai soli casi straordinari di necessità ed urgenza di cui al citato art. 77, secondo comma, Cost. ⁽⁴⁾.

B) Principio di omogeneità

La Corte Costituzionale, tra gli indici alla stregua dei quali verificare se risulti evidente o meno la carenza del requisito della straordinarietà del caso di necessità ed urgenza di provvedere, ha individuato la “evidente estraneità” della norma censurata rispetto alla materia disciplinata da altre disposizioni del decreto-legge in cui è inserita ⁽⁵⁾.

La giurisprudenza sopra richiamata collega il riconoscimento dell’esistenza dei presupposti fattuali, di cui all’art. 77, secondo comma, Cost., ad una intrinseca coerenza

delle norme contenute in un decreto-legge, o dal punto di vista oggettivo e materiale, o dal punto di vista funzionale e finalistico.

La urgente necessità del provvedere può riguardare una pluralità di norme accomunate dalla natura unitaria delle fattispecie disciplinate, ovvero anche dall’intento di fronteggiare situazioni straordinarie complesse e variegate, che richiedono interventi oggettivamente eterogenei, afferenti quindi a materie diverse, ma indirizzati all’unico scopo di approntare rimedi urgenti a situazioni straordinarie venutesi a determinare.

Da quanto detto si trae la conclusione che la semplice immissione di una disposizione nel corpo di un decreto-legge oggettivamente o teleologicamente unitario non vale a trasmettere, per ciò solo, alla stessa il carattere di urgenza proprio delle altre disposizioni, legate tra loro dalla comunanza di oggetto o di finalità.

L’inserimento di norme eterogenee all’oggetto o alla finalità del decreto spezza il legame logico-giuridico tra la valutazione fatta dal Governo dell’urgenza del provvedere ed “*i provvedimenti provvisori con forza di legge*”, di cui alla norma costituzionale citata.

Il presupposto del “caso” straordinario di necessità e urgenza inerisce sempre e soltanto al provvedimento inteso come un tutto unitario, atto normativo fornito di intrinseca coerenza, anche se articolato e differenziato al suo interno.

L’art. 15, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400 (Disciplina dell’attività di Governo e ordinamento della Presidenza del Consiglio dei Ministri) - là dove prescrive che il contenuto del decreto-legge “*deve essere specifico, omogeneo e corrispondente al titolo*” - pur non avendo, in sé e per sé, rango costituzionale, e non potendo quindi assurgere a parametro di legittimità in un giudizio davanti alla Corte Costituzionale,

2 Sentenza n. 360 del 1996 della Corte Costituzionale.

3 Sentenza n. 171 del 2007, già citata e sentenza n. 128 del 2008.

4 Sentenza n. 154 del 2015 della Corte Costituzionale.

5 Sentenze n. 171 del 2007 e n. 128 del 2008, già citate; sentenza n. 22 del 2012.

costituisce esplicitazione della *ratio* implicita nel secondo comma dell'art. 77 Cost., il quale impone il collegamento dell'intero decreto-legge al caso straordinario di necessità e urgenza, che ha indotto il Governo ad avvalersi dell'eccezionale potere di esercitare la funzione legislativa senza previa delegazione da parte del Parlamento.

I cosiddetti decreti "milleproroghe", che, con cadenza ormai annuale, soprattutto in materia tributaria, vengono convertiti in legge dalle Camere, sebbene attengano ad ambiti materiali diversi ed eterogenei, devono obbedire alla *ratio* unitaria di intervenire con urgenza sulla scadenza di termini il cui decorso sarebbe dannoso per interessi ritenuti rilevanti dal Governo e dal Parlamento, o di incidere su situazioni esistenti - pur attinenti ad oggetti e materie diversi - che richiedono interventi regolatori di natura temporale.

Del tutto estranea a tali interventi è la disciplina "a regime" di materie o settori di materie, rispetto alle quali non può valere il medesimo presupposto della necessità temporale e che possono quindi essere oggetto del normale esercizio del potere di iniziativa legislativa, di cui all'art. 71 Cost.

Ove le discipline estranee alla *ratio* unitaria del decreto presentassero, secondo il giudizio politico del Governo, profili autonomi di necessità e urgenza, le stesse ben potrebbero essere contenute in atti normativi urgenti del potere esecutivo distinti e separati.

Risulta, invece, in contrasto con l'art. 77 Cost. la commistione e la sovrapposizione, nello stesso atto normativo, di oggetti e finalità eterogenei, in ragione di presupposti, a loro volta, eterogenei.

La necessaria omogeneità del decreto-legge, la cui interna coerenza va valutata in relazione all'apprezzamento politico, ope-

rato dal Governo e controllato dal Parlamento, del singolo caso straordinario di necessità e urgenza, deve essere osservata dalla legge di conversione.

Il principio della sostanziale omogeneità delle norme contenute nella legge di conversione di un decreto-legge è pienamente recepito dall'art. 96-bis, comma 7, del regolamento della Camera dei deputati, che dispone: *"Il Presidente dichiara inammissibili gli emendamenti e gli articoli aggiuntivi che non siano strettamente attinenti alla materia del decreto-legge"*.

Sulla medesima linea si colloca la lettera inviata il 7 marzo 2011 dal Presidente del Senato ai Presidenti delle Commissioni parlamentari, nonché, per conoscenza, al Ministro per i rapporti con il Parlamento, in cui si esprime l'indirizzo *"di interpretare in modo particolarmente rigoroso, in sede di conversione di un decreto-legge, la norma dell'art. 97, comma 1, del regolamento, sulla improponibilità di emendamenti estranei all'oggetto della discussione"*, ricordando in proposito il parere espresso dalla Giunta per il regolamento l'8 novembre 1984, richiamato, a sua volta, dalla circolare sull'istruttoria legislativa nelle Commissioni del 10 gennaio 1997.

Peraltro, il suddetto principio della sostanziale omogeneità delle norme contenute nella legge di conversione di un decreto-legge è stato richiamato nel messaggio del 29 marzo 2002, con il quale il Presidente della Repubblica, ai sensi dell'art. 74 Cost., ha rinviato alle Camere il disegno di legge di conversione del decreto-legge 25 gennaio 2002, n. 4 (Disposizioni urgenti finalizzate a superare lo stato di crisi per il settore zootecnico, per la pesca e per l'agricoltura), e ribadito nella lettera del 22 febbraio 2011, inviata dal Capo dello Stato ai Presidenti delle Camere ed al Presidente del Consiglio dei ministri nel corso del procedimento di conversione del decreto-leg-

ge.

Si deve ritenere che l'esclusione della possibilità di inserire nella legge di conversione di un decreto-legge emendamenti del tutto estranei all'oggetto e alle finalità del testo originario non risponda soltanto ad esigenze di buona tecnica normativa, ma sia imposta dallo stesso art. 77, secondo comma, Cost., che istituisce un nesso di interrelazione funzionale tra decreto-legge, formato dal Governo ed emanato dal Presidente della Repubblica, e legge di conversione, caratterizzata da un procedimento di approvazione peculiare rispetto a quello ordinario.

Innanzitutto, il disegno di legge di conversione del decreto-legge appartiene alla competenza riservata del Governo, che deve presentarlo alle Camere "il giorno stesso" della emanazione dell'atto normativo urgente (evitando la sibillina formula "salvo intese").

Anche i tempi del procedimento sono particolarmente rapidi, giacché le Camere, anche se sciolte, sono convocate appositamente e si riuniscono entro cinque giorni.

Il Parlamento è chiamato a convertire, o non, in legge un atto, unitariamente considerato, contenente disposizioni giudicate urgenti dal Governo per la natura stessa delle fattispecie regolate o per la finalità che si intende perseguire.

In definitiva, l'oggetto del decreto-legge tende a coincidere con quello della legge di conversione.

Non si può tuttavia escludere che le Camere possano, nell'esercizio della propria ordinaria potestà legislativa, apportare emendamenti al testo del decreto-legge, che valgano a modificare la disciplina normativa in esso contenuta, a seguito di valutazioni parlamentari difformi nel merito della disciplina, rispetto agli stessi oggetti

o in vista delle medesime finalità.

Il testo può anche essere emendato per esigenze meramente tecniche o formali.

Ciò che esorbita invece dalla sequenza tipica profilata dall'art. 77, secondo comma, Cost., è l'alterazione dell'omogeneità di fondo della normativa urgente, quale risulta dal testo originario, ove questo, a sua volta, possieda tale caratteristica.

In definitiva, l'innesto nell'iter di conversione dell'ordinaria funzione legislativa può certamente essere effettuato, per ragioni di economia procedimentale, a patto di non spezzare il legame essenziale tra decretazione d'urgenza e potere di conversione.

Se tale legame viene interrotto, la violazione dell'art. 77, secondo comma, Cost., non deriva dalla mancanza dei presupposti di necessità e urgenza per le norme eterogenee aggiunte, che, proprio per essere estranee e inserite successivamente, non possono collegarsi a tali condizioni preliminari⁽⁶⁾, ma per l'uso improprio, da parte del Parlamento, di un potere che la Costituzione gli attribuisce, con speciali modalità di procedura, allo scopo tipico di convertire, o non, in legge un decreto-legge.

La Costituzione italiana disciplina, nelle loro grandi linee, i diversi procedimenti legislativi e pone limiti e regole, da specificarsi nei regolamenti parlamentari.

Il rispetto delle norme costituzionali, che dettano tali limiti e regole, è condizione di legittimità costituzionale degli atti approvati, come la Corte Costituzionale ha già affermato a partire dalla sentenza n. 9 del 1959, nella quale ha stabilito la propria *"competenza di controllare se il processo formativo di una legge si è compiuto in conformità alle norme con le quali la Co-*

6 Sentenza n. 355 del 2010.

stituzione direttamente regola tale procedimento”.

In sostanza, la valutazione è sempre rimessa alla discrezionalità delle Camere e può essere sindacata dinanzi la Corte Costituzionale soltanto se essa sia affetta da manifesta irragionevolezza o arbitrarietà ovvero per mancanza evidente dei presupposti presuppolti ⁽⁷⁾.

Sul principio di omogeneità, quale nesso funzionale tra le disposizioni del decreto-legge e quelle introdotte nella legge di conversione, si citano le seguenti ulteriori pronunce della Corte Costituzionale:

- sentenza n. 128 del 30/04/2008;
- ordinanza n. 34 del 06/03/2013;
- sentenza n. 32 del 25/02/2014;
- sentenza n. 251 del 07/11/2014;
- sentenza n. 154 del 15/07/2015;
- sentenza n. 181 del 16/07/2019;
- sentenza n. 226 del 29/10/2019;
- sentenza n. 247 del 04/12/2019;
- ordinanza n. 274 del 18/12/2019;
- ordinanza n. 275 del 18/12/2019.

Così, per esempio, la Corte Costituzionale, nei seguenti casi, ha dichiarato l'illegittimità dei decreti legge per non aver rispettato il requisito dell'omogeneità, con l'introduzione di norme totalmente "estrane" o addirittura "intruse":

- ✓ decreto-legge n. 272/2005, perché in tema di Polizia di Stato si sono inserite norme sulla tossicodipendenza (sentenza n. 32 del 2014 cit.);
- ✓ decreto-legge n. 248/2007, perché un conto è la proroga urgente dei ter-

mini e ben altro è la decisione circa l'ampiezza delle competenze di una categoria professionale (sentenza n. 154 del 2015 cit.);

- ✓ decreto-legge n. 119/2018, perché in una materia tributaria non si possono inserire norme in materia sanitaria (sentenza n. 247/2019 cit.);
- ✓ decreto-legge n. 225/2010, perché, sempre in materia tributaria, non si possono inserire norme relative al Servizio Nazionale della Protezione Civile (sentenza n. 22 del 2012 cit.);
- ✓ decreto-legge n. 262/2006, perché, sempre in materia tributaria e finanziaria, nessun collegamento è ravvisabile tra tali premesse e la previsione dell'esproprio del Teatro Petruzzelli di Bari (sentenza n. 128 del 2008 cit.).

In definitiva, per rilevare o meno l'illegittimità costituzionale di un decreto-legge, soprattutto nella materia tributaria, bisogna controllare che le disposizioni siano coerenti con quelle originarie, essenzialmente per evitare che il relativo iter procedimentale semplificato dell'art. 77 citato, previsto dai regolamenti parlamentari, possa essere sfruttato per scopi estranei a quelli che giustificano il decreto-legge, a detrimento delle ordinarie dinamiche di confronto parlamentare ⁽⁸⁾.

Infine, secondo me, è opportuno segnalare questo importate ed interessante passo della sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 25506 del 30 novembre 2006:

“Nel caso di specie, poi, non è facile distinguere l'amministrazione finanziaria, parte in causa, dal legislatore, posto che la norma interpretativa è stata approvata

⁷ Sentenza n. 116 del 2006 della Corte Costituzionale.

⁸ Sentenze n. 32 del 2014 e n. 22 del 2012 più volte citate.

con decreto legge del governo, convertito in una legge, la cui approvazione è stata condizionata dal voto di fiducia al governo. Tanto che se fosse stato diverso l'orientamento del Collegio (rispetto alla scelta legislativa), non ci si sarebbe potuto esimere dal valutare la compatibilità della procedura di approvazione dell'art. 36, comma 2, d.l. 223/2006, con il parametro costituzionale di cui all'art. 111 della Costituzione, che presuppone una posizione di parità delle parti nel processo, posto che, nella specie, l'amministrazione finanziaria ha avuto il privilegio di rivestire il doppio ruolo di parte in causa e di legislatore e che, in questa seconda veste, nel corso del giudizio ha dettato al giudice quale dovesse essere, pro domo suo, la corretta interpretazione della norma sub iudice.

L'intervento è apparso inopportuno anche perché la pubblica amministrazione, anche quando è parte in causa, ha sempre l'obbligo di essere e di apparire imparziale, in forza dell'art. 97 Cost."

In ogni caso, le misure di emergenza non devono diventare la regola.

C) Eccezioni di incostituzionalità degli ultimi decreti legge.

Anche alla luce delle considerazioni giuridiche di cui sopra, oggi, analizzando gli ultimi decreti-legge, si possono sollevare eccezioni di incostituzionalità, ribadendo il principio, già in precedenza espresso, che è del tutto estranea agli interventi con decreti-legge la disciplina "a regime" di materie o settori di materie rispetto alle quali non può valere il medesimo presupposto della necessità temporale e che possono, quindi, essere oggetto del normale esercizio del potere di iniziativa legislativa

ordinaria di cui all'art. 71 Cost. (9).

- ✓ Art. 29, comma 1, decreto-legge n. 23 dell'08 aprile 2020, già citato.

Il suddetto articolo interviene in materia di processo tributario con una disposizione "a regime", come tale incostituzionale, obbligando le parti processuali, che si sono costituite con modalità analogiche, a notificare e depositare gli atti successivi, nonché i provvedimenti giurisdizionali, esclusivamente con le modalità telematiche stabilite dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 23/12/2013, n. 163, e dai successivi decreti attuativi.

- ✓ Art. 29, comma 2, decreto-legge n. 23 dell'08 aprile 2020, già citato.

Anche il suddetto articolo interviene in materia di processo tributario, con una disposizione "a regime", come tale incostituzionale, stabilendo che la sanzione in tema di contributo unificato, anche attraverso la comunicazione contenuta nell'invito al pagamento, è notificata a cura dell'ufficio e anche tramite PEC nel domicilio eletto o, nel caso di mancata elezione del domicilio, mediante deposito presso l'ufficio.

- ✓ Art. 135, comma 2, decreto-legge n. 34 del 19/05/2020, già citato.

Il suddetto articolo interviene in materia di giustizia tributaria con una disposizione "a regime", come tale incostituzionale, stabilendo il collegamento audiovisivo tra l'aula di udienza ed il luogo del collegamento da remoto delle parti processuali, peraltro rinviando ad uno o più provvedimenti del Direttore Generale delle Finanze, con ciò dimostrando che manca la necessità e l'urgenza.

9 Sentenza n. 22 del 2012 della Corte Costituzionale, più volte citata.

✓ Art. 157, comma 1, decreto-legge n. 34 del 19/05/2020, già citato.

Con il suddetto articolo, il Governo, derogando all'art. 3, ultimo comma, della legge n. 212 del 27/07/2000 (c.d. Statuto dei Diritti del Contribuente), per gli avvisi di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, ha stabilito l'emissione degli stessi atti entro il 31/12/2020 e la notifica nel periodo compreso tra il 01 gennaio ed il 31 dicembre 2021.

In tal modo, il Governo prorogando di un anno i termini di decadenza per gli accertamenti relativi all'anno 2015 (anno 2014 per omesse dichiarazioni) ha dimostrato la mancanza della necessità ed urgenza.

Inoltre, mentre al contribuente sono stati concessi soltanto 64 giorni di sospensione per gli atti processuali (art. 83, comma 2, decreto legge n. 18 cit.), proprio per la necessità ed urgenza di intervenire, agli uffici fiscali, invece, la cui attività ammi-

nistrativa è stata sospesa soltanto per 85 giorni (art. 67, comma 1, decreto-legge n. 18 cit.), è stato prorogato di un anno il termine di decadenza (creando una disparità di trattamento incostituzionale, ai sensi per gli effetti dell'art. 3 della Costituzione).

Oltretutto, l'art. 67, comma 4, cit. non ha ritenuto applicabile l'art. 12, comma 2, D.Lgs. n. 159 del 24/09/2015, ma soltanto il comma 1 del citato articolo che prevede una sospensione corrispondente allo stesso periodo di tempo concesso; pertanto, agli uffici fiscali doveva essere concesso soltanto una proroga della decadenza di 85 giorni e non di un anno per la notifica degli avvisi di accertamento, proprio in riferimento al succitato art. 12, comma 1.

Senza considerare, infine, che, ancora una volta, è stato derogato ed ignorato lo Statuto dei Diritti del Contribuente, soprattutto oggi in occasione dei 20 anni dalla sua approvazione (27 luglio 2000).

Bel modo di festeggiare il compleanno!



Errori contabili - Profili giuridici e fiscali

di Luca Labano

Dottore Commercialista

- Qualche riferimento tecnico

Dal punto di vista contabile il principio di riferimento è l'OIC 29 dedicato a "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio", che definisce l'errore contabile come l'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni e i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili.

Il corretto trattamento contabile degli errori parte dalla distinzione tra errori rilevanti e non rilevanti. Premettendo che la rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e

dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze, un errore si definisce rilevante se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio.

L'OIC 29 non fornisce nessun riferimento per comprendere le circostanze in presenza delle quali un errore possa essere considerato rilevante o non: sarà necessario pertanto una valutazione caso per caso.

Se l'errore non è rilevante, la relativa correzione deve essere contabilizzata tempestivamente nel conto economico dell'esercizio in cui è individuato, in corrispondenza della voce a cui afferisce; se è rilevante, l'OIC 29 ne impone la correzione sul saldo di aper-

tura del patrimonio netto dell'esercizio in cui se ne viene a conoscenza, generalmente negli utili portati a nuovo o in altra componente del netto se più appropriata.

È pertanto necessario far riferimento alle disposizioni in passato previste per i soggetti IAS e quindi alle circolari AdE 7/E/2011 e 31/E/2011, con le quali è stato chiarito che:

- ✓ per quanto riguarda la correzione degli errori rilevanti *“rilevata mediante l'appostazione di una voce di patrimonio netto (...) si rammenta (...) che sulla stessa non ha alcun impatto l'introduzione del principio di derivazione rafforzata non essendo in discussione differenti regole di qualificazione, classificazione e imputazione temporale”*;
- ✓ per quelli non rilevanti, nonostante la modalità di imputazione a conto economico sembrerebbe consentire al redattore di bilancio la disapplicazione delle ordinarie regole di competenza, *“tale deroga non può trovare accoglienza ai fini fiscali in assenza di un'apposita disposizione che consenta di superare le ordinarie e corrette imputazioni temporali di cui all'articolo 83 del Tuir”*.

Sulla base della definizione di errore contenuta nel principio contabile OIC 29 possono, pertanto, verificarsi errori a causa di:

- ✓ errati calcoli matematici,
- ✓ erronee interpretazioni di fatti,
- ✓ negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

Diversamente, non costituiscono errori:

- ✓ le variazioni dimostratesi necessarie nelle valutazioni e nelle stime originariamente effettuate,
- ✓ l'adozione di criteri contabili che suc-

cessivamente si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata, qualora le informazioni o i dati disponibili al momento del loro uso siano stati raccolti ed utilizzati con la dovuta diligenza

L'OIC 29 chiarisce, inoltre, che, ai soli fini comparativi, occorre correggere gli errori rilevanti effettuati negli esercizi precedenti retroattivamente nel primo bilancio dopo la loro individuazione:

- ✓ se l'errore è stato commesso nell'esercizio precedente, rideterminando gli importi comparativi per l'esercizio precedente;
- ✓ se l'errore è stato commesso prima dell'inizio dell'esercizio precedente, rideterminando i saldi di apertura di attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente.

Le scritture contabili relative alla correzione di errori che determinano la riduzione di un'attività o l'incremento di una passività, oppure l'incremento di un'attività o la riduzione di una passività, sono le seguenti:

- ✓ Sopravvenienze passive a Attività/Passività
- ✓ Attività/Passività a Sopravvenienze attive

- La prassi in ambito tributario

Secondo la Circolare dell'Agenzia delle Entrate 31/E/2013, i componenti rilevati a seguito della correzione di errori contabili, derivanti dalla mancata imputazione di componenti negativi e positivi di reddito nel corretto esercizio di competenza, non possono assumere immediato rilievo fiscale, in quanto non presentano i presupposti legittimanti:

- né per la deduzione delle sopravvenienze passive, ai sensi dell'articolo 101 del TUIR;
- né per l'assoggettamento a tassazione delle sopravvenienze attive, di cui all'articolo 88 del TUIR.

Nell'ipotesi in cui il contribuente non abbia imputato il componente negativo/positivo nel corretto esercizio di competenza e, in un periodo d'imposta successivo, abbia contabilizzato a Conto economico o nello Stato patrimoniale un componente negativo/positivo per dare evidenza all'errore, lo stesso contribuente dovrà/potrà, in sede di dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui registra la correzione operare una variazione in aumento/diminuzione per sterilizzare sul piano fiscale il componente transitato a Conto economico oppure, astenersi dall'operare una variazione in diminuzione/aumento per far concorrere alla determinazione del reddito il componente imputato a patrimonio netto.

- La rilevanza dell'errore ed i rimedi civilistici

Un errore è rilevante, non tanto per il suo ammontare, quanto per le conseguenze che si sarebbero avute qualora non fosse stato commesso rendendo il bilancio attendibile o non attendibile.

In caso di errore determinante si dovrà allora:

- ✓ Rettificare l'importo delle riserve esistenti
- ✓ Imputare la correzione dell'errore al conto economico dell'esercizio in corso
- ✓ Correggere i bilanci degli esercizi precedenti

Ai fini dell'esclusione della punibilità per le fattispecie di false comunicazioni sociali (artt.2621 e 2622 c.c.) si prevede che le falsità o le omissioni debbano invia alternativa:

- o non alterare in modo sensibile la rappresentazione della situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società;
- o determinare una variazione del risultato economico di esercizio non superiore al 5% o determinare una variazione del patrimonio netto non superiore all'1%; in ogni caso, le valutazioni estimative singolarmente considerate devono differire in misura non superiore al 10% rispetto a quelle corrette.

Quanto alla informativa in Nota Integrativa, oltre quanto sopra evidenziato in caso di utilizzo delle semplificazioni, è necessario riportare in nota integrativa la descrizione dell'errore commesso nonché l'entità della correzione apportata alle poste patrimoniali ed economiche del bilancio.

Occorre, partire dal dato certo che il codice civile non dispone in ordine alla definizione di errore contabile, né tanto meno in ordine alla sua individuazione o valutazione in bilancio. In altri termini non esiste oggi una norma che rechi la definizione di errore contabile. Per colmare questo vuoto normativo è intervenuto l'OIC quale organismo legittimato per legge declinando l'applicazione pratica dei principi codicistici in materia di bilancio. Al riguardo l'OIC 29 fornisce la definizione di errore contabile e prevendone il relativo il trattamento contabile da adottare qualora, nel corso dell'esercizio, ovvero durante la successiva preparazione del bilancio, siano rinvenuti errori commessi nella redazione del bilancio di uno o più esercizi precedenti.

L'errore è una rappresentazione qualitativa e/o quantitativa non corretta di un dato di bilancio e/o di un'informazione fornita in

nota integrativa, che consiste nell'errata o nella mancata applicazione di un principio contabile, nel caso in cui, al momento in cui esso viene commesso, siano disponibili le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione.

Sul punto si è espresso il CNDCEC - Documenti di ricerca 7 agosto 2017, 30 agosto 2017 e da ultimo con il recente documento del 24 aprile 2018, nei quali viene auspicato che per gli errori non rilevanti il principio di derivazione rafforzata dovrebbe permettere il recepimento fiscale dell'impostazione contabile e riconoscere la competenza fiscale e, quindi, la rilevanza del componente di reddito transitato a Conto Economico nell'esercizio in cui viene operata la correzione. Il tema resta aperto

La distinzione sin qui rappresentata tra errore rilevante ed errore non rilevante si riflette anche nell'informativa da fornire in nota integrativa di bilancio.

Infatti, il criterio dell'irrilevanza emerge già dall'art. 2423, comma 4, c.c., inerente la delega generale alla rappresentazione di bilancio, il quale prescrive che "Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione".

Nel caso di errore rilevante, invece, risulta utile richiamare l'art. 2423-ter comma 5 c.c., il quale prescrive che se le voci di stato patrimoniale e conto economico non sono comparabili, "quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa".

Nel caso specifico di errata contabilizzazione dei cespiti, spostamento della classificazione in bilancio e ricalcolo dell'ammortamento, si ritiene che l'adeguata informativa in nota integrativa debba almeno comprendere:

- nel paragrafo delle immobilizzazioni materiali:

- ✓ gli spostamenti effettuati da una voce all'altra dei cespiti;
- ✓ le conseguenti variazioni nei criteri di ammortamento, con le relative motivazioni, sia riguardo alle aliquote che alle variazioni nel Fondo ammortamento.

Nel paragrafo della comparabilità delle voci di bilancio:

- ✓ la descrizione dell'errore contabile dell'esercizio precedente, qualora rilevante agli effetti del bilancio;
- ✓ l'ammontare della correzione operata per ciascuna voce interessata dello stato patrimoniale e del conto economico: nel caso di specie, immobilizzazioni materiali (e fondo ammortamento) dello Stato Patrimoniale e ammortamenti del Conto Economico;
- ✓ le motivazioni alla base della non comparabilità dei valori a seguito dello spostamento, e l'adattamento effettuato (o l'impossibilità dello stesso) sui valori dell'esercizio precedente.

Diritto del contribuente di recuperare la maggiore imposta indebitamente corrisposta con gli strumenti e nei termini che il sistema fiscale mette a disposizione. (Cass.,-sent. n.6331/2008 sent.16023/2009).

- La considerazione degli errori contabili da parte del revisore

Parlando ancora di errori materiali dobbiamo anche tener conto del loro livello di significatività intendendo con ciò che nella valutazione di un errore è importante anche fare un'analisi quantitativa oltre che qualitativa dell'errore stesso. Tale fattispecie è particolarmente rilevante per il revisore che sulla valutazione di cosa sia significativo fa agire il proprio giudizio professionale nonché i criteri stabiliti dalla miglior prassi professionale.

La valutazione del revisore in ordine al tema degli errori verte sul concetto di materialità o significatività in quanto attraverso di esso si riflette la sua percezione delle aspettative degli utilizzatori del bilancio, sia in termini di qualità dell'informativa che in termini quantitativi sull'attendibilità dei valori. La soglia di significatività si può definire come l'importo al di sotto del quale si ritiene che un errore non possa modificare il giudizio o le decisioni di un terzo lettore del bilancio che faccia affidamento sul bilancio: ad es. una banca o un fornitore.

L'errore tollerabile è l'importo stabilito dal revisore rispetto al quale egli cerca di acquisire un livello di sicurezza adeguato sul fatto che non sia superato dall'errore effettivo nell'universo considerato ai fini del campionamento statistico. Ed è proprio la definizione del campione che serve per determinare l'errore accettabile e pertanto evitare il rischio che l'insieme degli errori che singolarmente non siano significativi, possano condurre ad un bilancio errato.

Il concetto di errore tollerabile è un altro modo per esprimere il livello di materialità e determinerà il numero delle verifiche di revisione da svolgere su un conto di bilancio, in quanto sarà inversamente proporzionale all'importo della materialità. Infatti minore sarà il valore dell'errore tollerabile

e maggiore sarà il numero delle verifiche.

Le procedure di revisione sono pertanto mirate ad acquisire una comprensione dell'impresa in tutti i suoi aspetti, siano essi endogeni che esogeni nonché del suo controllo interno, allo scopo di individuare i rischi di incorrere in errori significativi, siano dovuti a frodi o a comportamenti non intenzionali.

Il principio contabile ISA 330 ha per oggetto la responsabilità del revisore nel definire e porre in essere le risposte idonee a fronteggiare i rischi significativi di errori identificati e valutati, che emergano nel corso della revisione contabile del bilancio, in conformità al principio di revisione ISA 315. Consiste nell'acquisire, in merito ai predetti rischi, elementi probativi sufficienti ad appropriati alle circostanze, definendo e ponendo in atto risposte commisurate a tali rischi. Quanto più è elevato il rischio di errori significativi quanto più dovrebbe essere estesa la procedura di revisione. Ciò può comportare, ad esempio, che in caso di rischi di errori dovuti a frodi, sia necessario un aumento delle dimensioni dei campioni da esaminare, oppure che sia necessario lo svolgimento di procedure di analisi comparativa come ad es. effettuare delle procedure di validità ad un livello più dettagliato, avvalendosi anche di analisi su archivi contabili elettronici o di operazioni effettuate elettronicamente.

Ad esempio valutare i rischi di errori a livello di asserzioni per ciascuna classe di operazioni, saldo contabile e informativa; ciò significa considerare il rischio intrinseco (cioè la probabilità di errori significativi derivanti dalle particolari caratteristiche delle singole classi di operazioni, saldi contabili e informativa); considerare il rischio di controllo (stabilire cioè se i controlli operino efficacemente); acquisire elementi probativi tanto più persuasivi, quanto più elevata sia la percezione del rischio da parte del revisore medesimo (attribuendo, ad esem-

pio, maggiore importanza all'acquisizione di elementi probativi di terzi, ovvero da terze fonti indipendenti). In particolare, il revisore può decidere di svolgere: – le sole verifiche di dettaglio; – le sole procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità; – una combinazione di entrambe tali procedure.

Le procedure di conferma esterna sono rilevanti quando si riferiscono ad asserzioni concernenti i saldi contabili ed i loro elementi costitutivi e cioè quando sono riferiti alle seguenti tipologie di operazioni: – saldi bancari e altre informazioni concernenti i rapporti con le banche; – giacenze di magazzino detenute presso terzi in conto lavorazione o in deposito; – atti relativi a titoli di proprietà detenuti presso legali o finanziatori in custodia, deposito o garanzia; – titoli e partecipazioni custoditi presso terzi o acquistati da intermediari, ma non ancora consegnati alla data del bilancio; – debiti finanziari, incluse le relative condizioni di rimborso e le clausole limitative (covenants); – crediti verso i clienti e debiti verso fornitori e relative condizioni.

Allo scopo di approfondire i principi, si allegano delle slides elaborate dal CNDCEC1 per eventi formativi organizzati dalla Commissione Principi di Revisione sui principi 315, 300, 330 e 200. Volendo fare una conclusione, seppur nel limitato spazio dedicato a questo tema, il revisore deve cumulare gli errori identificati durante l'incarico di revisione, facendo una importante differenziazione: - errori oggettivi che saranno quelli sui quali non esistono dubbi; - errori soggettivi costituiti dalle differenze derivanti da valutazioni effettuate dagli amministratori che il revisore non considera ragionevoli o non ispirate a corretti principi contabili. Gli errori verranno riepilogati rispetto ai livelli di materialità che sono stati impostati all'inizio e sarà fatta la valutazione sulla significa-

tività complessiva in vista del giudizio sul bilancio.

Se gli errori sono determinanti l'informazione è, invece, obbligatoria. Nel caso in cui questi ultimi siano particolarmente significativi, vengono raccomandati ulteriori adempimenti al fine di renderne pienamente comprensibili al lettore del bilancio sia la rilevanza che gli effetti distorsivi provocati sui bilanci interessati.

Per cui, oltre a suggerirne l'evidenziazione in un'apposita sottovoce in ossequio al secondo comma dell'art. 2423-ter c.c., impone di darne specifiche informazioni aggiuntive nella nota integrativa: a) la natura dell'errore commesso; b) l'ammontare della correzione operata nell'esercizio corrente e l'ammontare della correzione che si sarebbe dovuto fare negli esercizi precedenti ai quali si riferiscono gli errori; c) la mancanza dei dati e delle informazioni comparative che l'omessa correzione degli errori negli esercizi precedenti ha comportato nei bilanci interessati.

La procedura in questione prevede che qualora l'errore sia tale da comportare una modifica sostanziale del bilancio approvato e del risultato di esercizio, occorrerà una nuova delibera assembleare, alla quale deve seguire un nuovo deposito di bilancio.

- Errori intenzionali e non intenzionali

Nel proseguire nel nostro lavoro dobbiamo poi identificare prioritariamente due tipi di errori che hanno ripercussioni molto diverse sia dal punto di vista di una eventuale correzione, ove ciò sia possibile, che delle conseguenze anche eventualmente penali di chi li ha causati o su chi ha malamente vigilato sul lavoro altrui:

- errore intenzionale;

- errore non intenzionale.

Nel primo caso, che accenneremo solo per una visione d'insieme, ci si riferisce ad un atto intenzionalmente e dolosamente posto in essere al fine di ottenere un vantaggio ingiusto o illecito. Trattasi pertanto, nel nostro caso, di dati "manipolati" al fine di dare false informative economico finanziarie attuate attraverso, ad esempio, una falsificazione o alterazione delle scritture contabili o una rappresentazione fuorviante oppure omissioni intenzionali nei bilanci di fatti, operazioni o altre informazioni significative o, inoltre, da applicazioni intenzionalmente errate dei principi contabili alle classificazioni delle voci, alle informative di bilancio ecc.. Per errore non intenzionale, che è ciò di cui tratteremo in questo nostro studio, intendiamo sia l'errore materiale sia l'errore interpretativo sia quello consistente nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile o quello consistente nella disattenzione nel raccogliere informazioni e dati per un corretto trattamento contabile. Il mero errore materiale oggi non è più solo l'errore di calcolo ormai quasi totalmente superato grazie ai nuovi strumenti tecnologici di cui disponiamo, ma se mai è la digitalizzazione di un importo errato, oppure di "simmetrie fiscali" tra una registrazione e l'altra o ad esempio la registrazione doppia di una stessa singola fattura o al contrario una fattura che non viene registrata pensando sia già presente.

- La fiscalità degli errori contabili

Da un punto di vista tributario la rilevanza fiscale delle sopravvenienze è disciplinata dal T.U.I.R. ovvero dal D.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917: nell'art 88 c.1 per quanto riguarda le sopravvenienze attive e nell'art. 101 per quanto attiene le sopravvenienze

passive.

Sebbene in bilancio la correzione dell'errore contabile assuma la veste di componente straordinaria⁴ (voce E20 e E21 "proventi ed oneri straordinari – componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti") fiscalmente essa non sembra assumere i connotati di una sopravvenienza ex artt. 88 e 101 D.p.r. 22 dicembre 1986, n. 9175.

Sul tema della rettifica a favore del contribuente per costi non dedotti l'Agenzia delle Entrate si era già espressa con la Circolare N. 23/E del 04.05.2010 ricordando in primis che a norma del D.p.r. 22 luglio 1998, n.322 art.2 c. 8bis "[...] *le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni [...] mediante dichiarazioni da presentare [...] utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione [...]*".

A titolo di giurisprudenza possiamo annoverare la sentenza della Corte di Cassazione n. 10981 del 13 maggio 2009, la quale ha sostenuto che "[...] *in tema di reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, dettate in via generale dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75, sono inderogabili, non essendo consentito al contribuente scegliere di effettuare la detrazione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza, così da alterare il risultato della dichiarazione [...]*".

Con la sentenza 16023 dell'8 luglio 2009, la Suprema Corte ha poi proposto come corollario che "[...] *Sulla base del divieto di doppia imposizione e della consolidata giurisprudenza di questa Corte in materia, la società potrà, dal momento del passaggio in giudicato della presente sentenza, presentare istanza di rimborso per recupe-*

rare la maggiore imposta indebitamente corrisposta e non potuta recuperare per non avere eseguito la corretta procedura di rimborso. [...]”.

La prassi e la normativa sin qui espressa nasce dall'esigenza di affrontare fattispecie derivanti specificatamente da attività di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria. La circolare 31/E del 24 settembre 2013 completa il quadro a disposizione trattando la situazione nella quale sia il contribuente autonomamente ad individuare l'errore relativo ad un esercizio precedente e voglia regolarizzare la propria posizione.

Il limite cronologico è sancito dall'art. 43 D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 *“[...] gli avvisi di accertamento devono essere notificati a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione [...]”*. La medesima decadenza deve valere anche dal punto di vista del contribuente.

Per permettere di rideterminare il debito o credito fiscale alla data attuale il contribuente dovrà scrupolosamente predisporre un prospetto di raccordo che permetta di ricostruire le consecutive variazioni sui valori imponibili fiscali dall'anno più vecchio, quello di imputazione dell'errore, a quello più recente ancora correggibile a mezzo di dichiarazione integrativa.

Nel caso A va evidenziato che, in base a quanto disposto dall'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 471/1997, la dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio 2018 sarà passibile, successivamente al decorso dei 90 giorni dalla scadenza del termine della sua presentazione, della sanzione per infedele dichiarazione compresa tra il 90% e il 180% della maggiore imposta che sarebbe stata dovuta a seguito della corretta imputazione per competenza del ricavo.

Nel caso B, invece, sarà passibile della

medesima sanzione la dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio 2019, a fronte della maggiore imposta che sarebbe stata dovuta a seguito della corretta imputazione per competenza del costo. Il tutto, naturalmente, fermo restando il diritto del contribuente ad avvalersi del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 D.Lgs. 472/1997 nonché a presentare le dichiarazioni integrative a favore per le annualità 2019 (caso A) e 2018 (caso B).

Il successivo comma 4 dispone, tuttavia, che la predetta sanzione è ridotta di un terzo (quindi diviene compresa tra il 60% e il 120%) quando la maggiore imposta accertata sia complessivamente inferiore al 3% dell'imposta (la soglia percentuale viene individuata come rapporto tra imposta accertata e imposta dichiarata) e comunque complessivamente inferiore a euro 30.000. Inoltre, la riduzione di un terzo della sanzione si applica anche quando l'infedeltà dichiarativa scaturisce da un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, sempre che il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente (per i componenti negativi, invece, non ci sono limitazioni, nel senso che basterà solo verificare che il medesimo componente non sia stato dedotto più volte in esercizi diversi). Sul punto l'Agenzia delle Entrate, con risoluzione 131/E/2017, ha chiarito che *“(...) le riduzioni in esame possono essere applicate solo in sede di accertamento, con la conseguenza che il contribuente non può tenerne autonomamente conto per determinare la sanzione in caso di ravvedimento operoso (...)”*.

Il comma 4 chiude stabilendo, infine, che *“(...) se non vi è alcun danno per l'Erario, la sanzione è pari a euro 250 (...)”*. Sul concetto di *“danno per l'Erario”* la disposizione, però, non fornisce dei criteri identificati-

vi dello stesso; la relazione illustrativa al D.Lgs. 158/2015 ha avuto modo di precisare che "(...) si tratta esclusivamente delle ipotesi in cui l'anticipazione o la posticipazione dell'elemento reddituale non abbia prodotto alcun vantaggio nei confronti del contribuente (...)", sembrando tuttavia dare rilievo più al vantaggio conseguito dal contribuente che non alla verifica della sussistenza del "danno erariale".

La Commissione tributaria provinciale di Como, in contrasto con l'ultimo orientamento espresso dall'Agenzia delle entrate nella risposta all'interrogazione parlamentare del 2014, nella sentenza 12 gennaio 2016, n. 10/2/2016, ha affermato che l'omessa deduzione di un costo, per prudente interpretazione di norme agevolative, essendo del tutto assimilabile ad una impropria o errata applicazione di un principio contabile, può essere sanata dal contribuente in presenza di documenti di prassi che attestino la spettanza dell'agevolazione e, quindi, della deduzione del costo, mediante recupero di quest'ultimo con la procedura delle dichiarazioni integrative a catena.

Infine, sempre a dimostrazione del fatto che la fattispecie in oggetto meriterebbe ulteriori approfondimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, si sono susseguiti due ulteriori orientamenti. Uno nella stessa direzione della risposta all'interrogazione parlamentare del 15 ottobre 2015, n. 5-06655 ed espresso dall'Amministrazione finanziaria nella risoluzione 20 luglio 2016, n. 58/E. L'altro, invece, in senso diametralmente opposto, contenuto nella norma di comportamento n. 196 emessa dall'AIDC. Per quanto concerne il primo, nella risoluzione n. 58/E/2016 l'Agenzia delle entrate ha implicitamente confermato l'orientamento volto ad applicare la circolare n. 31/E/2013 ai soli errori di derivazione contabile, in ragione del fatto che il contribuente può procedere al recupero delle maggiori imposte versa-

te attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore o, qualora questa non sia più possibile, mediante la predisposizione di una ordinaria istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 e, quindi, entro 48 mesi dal pagamento delle maggiori imposte. In merito al citato documento di prassi due considerazioni possono essere avanzate. La prima riguarda la circostanza che, per espressa previsione dell'Agenzia, il mancato utilizzo della detassazione ambientale nell'esercizio di realizzazione degli investimenti ambientali non è derivato da una scelta del contribuente, ma dal protrarsi nel tempo dell'incertezza interpretativa su di un elemento essenziale della misura in questione. Sotto questo profilo, pertanto, non si può non notare come la mancata deduzione non sia derivata da un errore di competenza fiscale del contribuente, anche se quello poi è stato il risultato, ma dal fatto che la materia era controversa e dubbia. Quindi il fatto di non poter applicare la procedura della circolare n. 31/E/2013 ad un caso del genere appare ancor più penalizzante. In secondo luogo, l'Agenzia cita le modalità di recupero della mancata deduzione senza ricomprendervi anche la circolare sugli errori contabili del 2013. Di sicuro la stessa non è stata contemplata, ma è anche vero che non è stato esplicitamente affermato che quella modalità non possa essere seguita.

La Corte di Cassazione, con la sentenza 26.9.2019 n. 24003, ha affermato che il corrispettivo della prestazione del professionista legale e la relativa spesa si considerano, rispettivamente, conseguiti e sostenuti quando la prestazione è condotta a termine per effetto dell'esaurimento o della cessazione dell'incarico professionale. In particolare, secondo la Suprema Corte, i costi relativi a prestazioni di servizio sono – ai sensi dell'articolo 109, comma 2, lett. b), Tuir, – di competenza dell'esercizio in cui le prestazioni medesime sono ulti-

mate, senza che abbia rilievo alcuno il momento in cui viene emessa la relativa fattura o effettuato il pagamento (vedi anche Cassazione, sentenza n. 27296/2014), con l'unica eccezione per i contratti di locazione, mutuo, assicurazione o altri contratti da cui derivino corrispettivi periodici, in relazione ai quali le spese per i corrispettivi sono imputabili all'esercizio di maturazione degli stessi (vedi anche Cassazione

sentenza n. 9096/2012). I componenti negativi che concorrono a formare il reddito possono, peraltro, essere imputati all'anno di esercizio in cui ne diviene certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, qualora di tali qualità fossero privi nel corso dell'esercizio di competenza (vedi anche Cassazione sentenza n. 3368/2013).



I Redditi di lavoro dipendente all'estero

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

Come ogni anno, in questo periodo si susseguono quesiti e dubbi interpretativi in merito agli eventuali obblighi dichiarativi (nonché di versamento delle imposte) in Italia, a fronte di redditi di lavoro dipendente svolto all'estero.

Cerchiamo di fare un po' di chiarezza.

La prima considerazione è legata all'effettiva residenza fiscale del percipiente. Evidentemente, la situazione cambia radicalmente laddove si abbia a che fare con chi risulta essere residente fiscalmente in Italia, rispetto a coloro che, viceversa, hanno acquisito – previa iscrizione all'AIRE – la residenza fiscale nel Paese presso il quale svolgono la loro prestazione lavorativa. Andremo ad analizzare solamente la prima ipotesi, posto che, nella seconda, non pare

sussistano problemi di sorta: i redditi prodotti all'estero da residenti esteri, certamente, non possono avere nulla a che fare col Fisco "tricolore". Semmai, i problemi (non solo tributari, ma anche previdenziali) si pongono nel caso in cui un cittadino italiano, fiscalmente residente all'estero, svolga attività di lavoro subordinato in Italia. Ma trattasi di fattispecie che esula dal tema odierno.

Riguardo alla prima ipotesi, come noto, se il documento ufficiale che attesta l'iscrizione all'AIRE è datato entro il 29 giugno, il soggetto dovrà essere considerato residente all'estero per tutto l'anno. In caso contrario, lo stesso lavoratore sarà fiscalmente residente in Italia per l'intero 2019. E qui, già, abbiamo da rappresentare una prima

anomalia: a differenza di quanto previsto in Italia, in molti Paesi, la residenza fiscale (e i correlativi obblighi che ne derivano) viene considerata con decorrenza effettiva dal giorno esatto in cui la stessa risulta acquisita.

Ciò significa che potremmo avere, nel corso dell'anno, un periodo in cui il lavoratore ha sostanzialmente doppia residenza fiscale; ovvero, periodi in cui il medesimo soggetto non può essere considerato residente né in Italia, né nello Stato estero di riferimento.

Il TUIR (c. 2, art. 2) detta le condizioni che comportano lo status di residente:

“Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile”.

Le anzidette condizioni sono alternative tra loro: è sufficiente che ricorra anche una sola di esse, perché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia (e quindi debba dichiarare in patria tutti i redditi posseduti, indipendentemente dal luogo nel quale sono stati prodotti: c. d. World Principle Taxation). Per contro, non possiamo sottacere il fatto che l'Agenzia delle entrate non sarà comunque inibita dall'accertare la sostanziale residenza fiscale italiana (con tutto quello che ciò comporterebbe) in base a dati di fatto che possano comunque essere tali da inficiare i requisiti “formali” indicati dalla disposizione sopra richiamata.

Giova, inoltre, ricordare che, ai sensi del successivo comma 2-bis:

“Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella

Gazzetta Ufficiale”. Ossia, i Paesi in cui vige un “sistema fiscale privilegiato” (ex “blacklist”).

In base alla regola generale, dunque, tutti i cittadini italiani che lavorano all'estero e che non sono iscritti all'A.I.R.E. (Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero) sono fiscalmente residenti in Italia e devono ogni anno presentare la dichiarazione e pagare le imposte sui redditi ovunque prodotti. A scongiurare una doppia tassazione, interviene – in prima battuta – l'art. 165, comma 1, del TUIR, il quale stabilisce che:

“Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione”.

A tal riguardo, l'Agenzia delle entrate ha precisato che le imposte estere si considerano pagate a titolo definitivo quando esse non sono ripetibili o è stata presentata la dichiarazione dei redditi all'estero o vi è un'apposita certificazione di definitività dell'imposta, rilasciata dalle Autorità estere.

Al di là di questa disposizione domestica, peraltro, è evidente che occorrerà verificare se esiste e cosa prevede l'eventuale Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e il Paese estero interessato.

Incominciamo subito col dire che, oramai, è assai improbabile trovarsi di fronte a fattispecie concernenti Stati privi di trattato. Inoltre, tali trattati rispecchiamo di regola il modello convenzionale OCSE, il quale definisce – in genere, all'art. 15 – le regole

affendenti alla tassazione del lavoro dipendente.

La normativa prevede che gli stipendi che un cittadino italiano riceve in corrispettivo di un'attività dipendente, sono imponibili soltanto in Italia, a meno che tale attività non venga svolta nello Stato estero. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tale titolo sono imponibili in questo secondo Stato.

Attenzione a non farsi trarre in inganno dalla suddetta regola: l'avverbio "soltanto" è indicato esclusivamente nel primo caso (tassazione in Italia). Ciò sta a significare che, nella seconda ipotesi (tassazione all'estero), in realtà permane – sempre a giudizio dell'Agenzia delle entrate – una tassazione di tipo concorrente fra i due Stati, i quali conservano entrambi il diritto di tassare il contribuente. Dopo di che, detto contribuente potrà solo agire in ossequio alle regole previste in apposito successivo articolo convenzionale – generalmente, l'art. 24 – contenente le disposizioni per eliminare le fattispecie di doppia imposizione.

Il secondo paragrafo del citato art. 15, poi, dispone altresì che le remunerazioni ricevute da un residente italiano quale corrispettivo di un'attività dipendente svolta all'estero sono comunque imponibili in Italia, se:

- a) il beneficiario soggiorna all'estero per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato, e
- b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente nello Stato estero, e
- c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nello Stato estero.

In questo caso, quindi, devono sussistere tutte e tre le condizioni.

Infine, l'articolo disciplina alcune eccezioni: lavoro prestato a bordo di navi o aerei in traffico internazionale e (a seconda della posizione geografica dei due Paesi interessati) lavoro svolto da soggetti transfrontalieri.

Prima di andare oltre, pare appena il caso di ricordare che:

La normativa convenzionale prevale nei confronti della legge nazionale

Art. 117, Costituzione:

La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'Ordinamento Comunitario e dagli obblighi internazionali.

Art. 75 DPR 600/1973

Nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia

Esiste poi una clausola di salvaguardia all'interno del nostro ordinamento tributario

Art. 169 TUIR

Le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione

Orbene, una volta assodato che il cittadino italiano, ivi fiscalmente residente, debba dichiarare in patria i redditi prodotti all'estero, fermo restando il credito d'imposta per quanto già versato a titolo definitivo nel Paese straniero (e fino a concorrenza dello stesso: non si potrà in ogni caso "andare a credito"), occorre accertarsi di quali siano gli importi che bisogna effetti-

vamente indicare nel modello unico a tale titolo.

Con specifico riguardo al reddito di lavoro dipendente svolto all'estero, interviene l'art. 51, comma 8-bis, del TUIR, precisando che:

In deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale.

Innanzitutto, precisiamo che con "oggetto esclusivo del rapporto", s'intende il fatto che il dipendente lavori regolarmente all'estero e non vi sia comandato (fosse anche per lunghi periodi), a titolo di prestazione ulteriore o accessoria rispetto ad altra previamente contrattualizzata in Italia.

Ciò chiarito, le retribuzioni convenzionali si applicano al verificarsi delle seguenti condizioni:

- ✓ Il lavoratore dipendente è fiscalmente residente in Italia;
- ✓ Il lavoro dipendente svolto all'estero in via continuativa è equiparabile a uno dei profili individuati nel citato decreto ministeriale sulle retribuzioni convenzionali (l'Agenzia, nella circolare 20/E del 13 maggio del 2011, ha evidenziato che: *"la mancata previsione nel decreto ministeriale del settore economico nel quale viene svolta l'attività da parte del dipendente costituisce motivo ostativo all'applicazione del particolare regime"*);
- ✓ Il lavoro è l'oggetto esclusivo del rap-

porto;

- ✓ Il lavoro è stato svolto all'estero per un periodo superiore a 183 giorni anche non consecutivi, nell'arco di dodici mesi (dunque, non necessariamente all'interno del medesimo anno solare).

La Circolare 207/2000 dell'Agenzia delle entrate ha sul punto chiarito che, per quanto concerne il computo dei giorni di effettiva permanenza del lavoratore all'estero, il periodo da considerare non necessariamente deve risultare continuativo: è sufficiente che il lavoratore presti la propria opera all'estero per più di 183 giorni nell'arco di dodici mesi. Appare opportuno precisare che il Legislatore, con l'espressione "nell'arco di dodici mesi", non ha inteso fare riferimento al periodo d'imposta, ma alla permanenza del lavoratore all'estero stabilita nello specifico contratto di lavoro, che può anche prevedere un periodo a cavallo di due anni solari. Per l'effettivo conteggio, poi, dei giorni di permanenza del lavoratore all'estero, rilevano, in ogni caso, nel computo del limite dei 183 giorni, i periodi di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi, indipendentemente dal luogo in cui sono trascorsi.

È da rilevare che, nella stragrande maggioranza dei casi, le retribuzioni convenzionali sono più convenienti per il dipendente, posto che prevedono importi inferiori rispetto alle remunerazioni realmente percepite. Ciò anche perché, dette retribuzioni sono da intendersi inclusive di tutti quegli eventuali extra (finge benefit et similia) che, magari, il soggetto ha percepito in aggiunta alla sua ordinaria retribuzione e che, dunque, avrebbe l'onere di includere fra i redditi da dichiarare, nel caso in cui non potesse fare riferimento alle citate retribuzioni convenzionali. In

sostanza, una volta individuata la retribuzione mensile corrispondente al livello di riferimento, sarà sufficiente moltiplicare per 12 tale importo (detta sommatoria annuale, infatti, è già riparametrata al fine di ricomprendere anche eventuali mensilità aggiuntive; esempio: la tredicesima).

Peraltro, esistono casi in cui le retribuzioni convenzionali possono risultare più elevate (quindi, non convenienti da un punto di vista reddituale) per il lavoratore. Ebbene, sul punto, occorre evidenziare che, stando al tenore letterario della norma (*il reddito di lavoro dipendente...* è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali), parrebbe comunque obbligatorio indicare sempre – ricorrendone i sopra menzionati presupposti – l'importo delle retribuzioni convenzionali. La normativa, infatti, non ammette eccezioni: non si potrà optare per la tassazione ordinaria (reddito effettivamente percepito) nel caso in cui si presti lavoro all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto.

Cionondimeno, è fuor di dubbio che l'anzidetta disposizione rappresenti una norma "agevolativa" che consente, al verificarsi di determinate condizioni, di tassare in luogo del reddito di lavoro subordinato effettivamente percepito le c. d. "retribuzioni convenzionali", in quanto generalmente inferiori al reddito effettivamente percepito. Dello stesso avviso è risultata essere la CTP di Macerata (sentenza 67/2/15), la quale, conformemente alla *ratio legis*, ha ritenuto di accogliere l'eccezione di illegittimità dell'articolo 51 del TUIR, ritenendo che l'introduzione del comma 8-bis mirava evidentemente a disciplinare in senso favorevole al contribuente; pertanto, non è possibile invece applicarlo nei casi in cui il contribuente ne risulti penalizzato.

A parere di chi scrive, questa interpretazione risulta senz'altro maggiormente corretta (oltre che di sicuro preferibile). Ma,

il consiglio è quello di giustificare un eventuale simile *modus operandi*, col fatto che il particolare inquadramento del lavoratore all'estero, in realtà, non trova esatta corrispondenza tra quelli indicati nel decreto ministeriale per l'anno di interesse. Di conseguenza, nello specifico, risulta comunque inibito l'uso delle retribuzioni convenzionali.

Un ultimo dubbio attiene, poi, agli oneri contributivi trattenuti dal datore di lavoro estero sugli stipendi erogati.

Il contribuente fiscalmente residente in Italia che presta la propria attività lavorativa all'estero per conto di un datore di lavoro estero deve dichiarare quanto percepito al netto dei contributi previdenziali obbligatori versati nello Stato estero. Questo, è quanto affermato dall'Amministrazione Finanziaria nella C.M. 17/E del 24.04.2015, paragrafo 4.7, in risposta alle questioni interpretative prospettate in materia di IRPEF. E ciò vale anche nel caso di contributi facoltativi:

"Tenuto conto che il legislatore ha fissato la disciplina dei contributi distinguendo soltanto i contributi obbligatori versati in ottemperanza a una disposizione di legge da quelli che, invece, tali non sono, si deve ritenere che [ai fini della loro deducibilità] sia irrilevante la circostanza che detti contributi, obbligatori o facoltativi, siano versati in Italia, sempreché le somme e i valori cui i contributi si riferiscono siano assoggettate a tassazione in Italia".

Quindi, nella pratica occorrerà:

- a) tassare la retribuzione "lorda" prodotta all'estero (su cui determinare il credito spettante per le imposte estere: quadro CR);
- b) computare in detrazione i contributi: quadro RP.

Fin qui, niente di particolare. Ma cosa

succede se applico le retribuzioni convenzionali? È possibile comunque portarsi in detrazione i contributi pagati nel Paese estero?

A nostro avviso, la risposta è sicuramente affermativa.

L'Agenzia – come appena sopra ricordato – ha espressamente specificato che l'unica condizione da soddisfare al fine di poter scomputare i contributi versati, è che: *“le somme e i valori cui i contributi si riferiscono siano assoggettate a tassazione in Italia”*. Dopo di che, il fatto che la specifica normativa tributaria interna preveda di indicare detti compensi in base a un importo convenzionale stabilito dal ministero, piuttosto che in funzione del quantum concretamente percepito, non inficia certo la circostanza che trattasi di somme assoggettate a regolare tassazione in Italia, a fronte delle quali sono stati pagati dei contributi.

Prima di chiudere, segnaliamo un particolare caso di lavoro dipendente svolto all'estero che potrebbe facilmente risultare oggetto di errata interpretazione. Intendiamo riferirci alle prestazioni (anche queste, sempre più frequenti) di quei volontari che prestano lavoro all'estero, per le diverse organizzazioni umanitarie internazionali.

In tali rapporti, appare, in generale, difficile delimitare i contorni al fine di tipizzare un inquadramento concernente il lavoro subordinato, piuttosto che parasubordinato o addirittura autonomo, in tutto e per tutto. Sul punto, l'Agenzia delle entrate (circolare 15/E del 01/02/2002), indipendentemente dal contratto di lavoro sottostante, ha avuto modo di precisare che dette remunerazioni debbono essere determinate in modo convenzionale e, quel che più conta, essere assimilate ai redditi di lavoro autonomo, laddove per l'appunto trattasi di lavoratori considerati coope-

ranti ai sensi dell'art. 32, legge 49/1987.

La ONG-sostituto di imposta, allora, rilascerà la certificazione dei compensi, indicando gli importi convenzionalmente determinati e le ritenute effettivamente operate, oltre a specificare che il cooperante (contrariamente a quello che presumibilmente pensa il diretto interessato, il quale in genere ritiene di essere un ordinario lavoratore dipendente), dovrà compilare obbligatoriamente il modello unico redditi PF – quadro RE/lavoro autonomo – anche se in possesso di ordinaria CU, in quanto il 730 non può essere utilizzato per dichiarare i redditi dei cooperanti internazionali.



Le modifiche alla Transazione Fiscale operate con il nuovo Codice della Crisi di impresa: tra il superamento degli attuali problemi e la creazione di nuove incertezze

di Alice Muneghina

Dottore in Giurisprudenza

Il procedimento transattivo tra Fisco e contribuente, diretto alla falcidia o alla dilazione del debito tributario, costituisce un istituto delle enormi potenzialità, il cui utilizzo è tuttavia inferiore rispetto alle aspettative, a causa, soprattutto, delle innumerevoli incertezze interpretative legate alla relativa disciplina di cui all'articolo 182-ter della Legge Fallimentare.

Si tratta di una questione che sembra essere stata presa a cuore dal legislatore del nuovo Codice della Crisi d'impresa che, nel regolamentare l'istituto, ha tentato, attraverso non poche modifiche, di facilitarne l'applicazione.

La novità che balza immediatamente all'occhio è quella inerente alla scissione normativa posta in essere: l'articolo 88 del nuovo

Codice si occupa del procedimento transattivo avente ad oggetto il concordato preventivo, rubricando l'articolo "Trattamento dei crediti tributari e contributivi" (in piena continuità con quanto disposto dall'attuale disciplina¹); mentre l'articolo 63, rubricato "Transazione fiscale e accordi di ristrutturazione", regola appunto quest'ultima tipologia di procedura.

Ora, se le novità apportate dall'articolo 88 sono tutt'altro che rilevanti, in quanto si ricalca pressoché *verbatim* i primi quattro commi dell'articolo 182-ter L. Fall; notevoli sono invece le modifiche che l'attuale disciplina andrà a subire in tema di transazione

¹ Che, in seguito alla modifica operata con la Legge di bilancio 2017, rubrica allo stesso modo l'art. 182-ter L. Fall.

con accordi di ristrutturazione una volta che il nuovo Codice entrerà in vigore.

In primo luogo, se ne amplia l'ambito di applicazione soggettivo: in seguito al richiamo effettuato all'articolo 57, infatti, l'istituto è destinato ad essere applicato a tutti gli imprenditori, *anche non commerciali*, purché diversi dall'imprenditore minore.

In secondo luogo, si precisa che la domanda di transazione dovrà essere accompagnata dalla relazione di un professionista indipendente che certifichi, relativamente ai crediti fiscali e previdenziali, *la convenienza del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale*, precisando come tale circostanza costituisca oggetto di specifica valutazione da parte del Tribunale. Il cambiamento riguarda, dunque, l'oggetto della suddetta relazione, in quanto non si individua più come metro di paragone *"le alternative concretamente praticabili"*, come al quinto comma dell'attuale 182-ter L.Fall, quanto piuttosto la sola *liquidazione giudiziale*, esattamente come stabilito in tema di concordato preventivo. Novità da accogliere senz'altro con favore, in quanto permetterà di superare uno dei più importanti dubbi interpretativi inerenti all'attuale normativa, relativo alla modalità di coordinamento tra la disciplina della transazione con concordato preventivo (per la quale è richiesta l'attestazione circa la maggiore convenienza rispetto all'alternativa liquidatoria) e quella della transazione con accordi di ristrutturazione (che viceversa richiede l'attestazione della maggiore convenienza rispetto alle alternative concretamente praticabili). In altre parole, a partire dal 1° Settembre 2021 sarà finalmente possibile smettere di interrogarsi circa la necessità, in tema di accordi di ristrutturazione, che il professionista attestatore svolga degli accertamenti più o meno approfonditi rispetto a quelli previsti in tema di concordato, richiedendo, viceversa, in ambedue le ipo-

tesi il medesimo sforzo accertativo.

L'ultima, ma in realtà principale, novità riguarda l'introduzione della possibilità per il Tribunale di omologare l'accordo di ristrutturazione, anche in ipotesi in cui l'Amministrazione Finanziaria non abbia espresso un voto positivo. Un'innovazione, dunque, di grande rilievo pratico, che mira a superare l'*impasse* in cui sovente cade il procedimento in questione, alla luce del diniego, esplicito o talvolta implicito, che l'Amministrazione frequentemente oppone al trattamento dei crediti vantati, anche in situazioni di oggettiva convenienza, realizzando quelle che la stessa Relazione Illustrativa al Codice descrive come *"ingiustificate resistenze alle soluzioni concordate, spesso realizzatesi nella prassi"*.

Si tratta della disciplina del c.d. *cram down* del Fisco, che è rinvenibile attraverso una lettura congiunta dell'articolo 63 e dell'articolo 48. Il primo infatti stabilisce che *"ai fini dell'articolo 48, comma 5, l'eventuale adesione deve intervenire entro sessanta giorni dal deposito della proposta di transazione fiscale"*. Laddove, dunque, l'adesione non intervenga entro il suddetto termine, l'articolo 48, ammette comunque la configurabilità di un'omologazione dell'accordo, qualora sussistano i due requisiti fissati dalla norma. In particolare, si richiede che *l'adesione sia decisiva al fine del raggiungimento delle percentuali richieste e/o che la proposta di soddisfacimento dell'Amministrazione Finanziaria, anche sulla base delle risultanze di quanto attestato dal professionista indipendente, appaia conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria*.

Ora, posta l'innegabile rilevanza della novità, non si può non rilevare come questa si stia introdotta con una formulazione tutt'altro che chiara, determinando così il paradosso che una normativa diretta a superare le problematiche dell'attuale disci-

plina, (presumibilmente) aprirà le porte a differenti, ma altrettanto rilevanti, incognite.

Innanzitutto, perplessità possono determinarsi in ordine alla reale portata precettiva della disposizione in commento, stante il richiamo della norma alla possibilità per il Tribunale di *omologare l'accordo*, senza però fare alcun riferimento alla sua efficacia.² In effetti, un'interpretazione strettamente letterale della norma potrebbe portare a ritenere che questa in realtà non miri ad estendere gli effetti dell'accordo anche all'Amministrazione non aderente, limitandosi a derogare alle percentuali minime di adesione necessarie ai fini dell'omologa da parte del Tribunale. Solo in tal senso quindi l'Amministrazione sarebbe intesa come aderente, fermo restando però che ai fini dell'efficacia dell'accordo dovrà comunque essere considerata non aderente. Ora, posto la possibilità di constatare un difetto di formulazione legislativa, quella sopra prospettata pare un'interpretazione da scongiurare: sia perché difforme rispetto alla *ratio* della norma (che mira a superare le ingiustificate resistenze dell'Amministrazione), sia perché di difficile coordinamento con il secondo dei requisiti cui il legislatore subordina l'ammissibilità del *cram down*, sostanziandosi nell'esigenza della maggiore convenienza rispetto all'alternativa liquidatoria.

Foriero di altrettante incertezze è inoltre il riferimento, ex articolo 63, alla sola esigenza di esprimere un eventuale *voto favorevole* entro il termine di sessanta giorni. La formulazione lascia infatti dubbio se il comportamento rilevante ai fini del *cram down* si rinvenga nella mera inerzia amministrativa, o se, viceversa, si possa ricomprendere anche ipotesi di voto negativo

espresso.

Questione in relazione alla quale, tuttavia, una presa di posizione del legislatore sarebbe sembrata opportuna, in quanto tanto l'interpretazione restrittiva, quanto quella estensiva sembrano caratterizzate da punti di forza e da altrettanti punti di debolezza. E' infatti vero che l'attribuzione di rilevanza sia al silenzio amministrativo, sia al diniego espresso costituisce l'interpretazione più lineare in un'ottica sistematica, posto che tanto in un caso quanto nell'altro si riscontra l'esigenza di tutela dei medesimi interessi pubblici (quello erariale e quello alla salvaguardia dell'impresa in crisi; entrambi tutelati dalla norma) ed appare quindi difficilmente giustificabile l'individuazione di poteri differenti da parte del Tribunale in relazione a situazioni che di fatto sono sovrapponibili.³ Ma è altrettanto vero che il rischio di un'interpretazione di questo tipo è quello di porsi in termini totalmente distonici rispetto ai più recenti approdi della giurisprudenza⁴ e della dottrina maggioritaria, che ormai pacificamente ritengono il dissenso espresso dell'Amministrazione un formale atto di diniego, impugnabile dinanzi alle Commissioni Tributarie. La situazione che si andrebbe a determinare, quindi, mostrerebbe tutta la disorganizzazione del sistema, in quanto vi sarebbe un atto radicalmente disatteso dal giudice fallimentare che, al contempo, costituirebbe oggetto di impugnazione di fronte al giudice tributario. Ancor di più laddove si consideri che l'interesse ad agire in quest'ultimo giudizio si fonderebbe proprio sulla portata lesiva di quel provvedimento che il giudice fallimentare ha sostanzialmen-

2 M. Golisano, 'La nuova transazione fiscale' dell'art. 63 del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza in "Rivista Trimestrale di Diritto Tributario", 2019, 3, 499

3 M. Golisano, *La nuova 'transazione fiscale' dell'art. 63 del Codice della Crisi di impresa e dell'insolvenza*, in "Rivista Trimestrale di Diritto Tributario", cit.

4 Tra le varie: Cass. Sez. Un. 14 Dicembre 2016 n. 25632; Commissione Tributaria Prov. Milano 14 Febbraio 2012

te eliminato, determinando quindi il venir meno dell'interesse che costituisce il presupposto dell'azione stessa.⁵

L'ultimo, ma altrettanto importante, dubbio che rischia di porsi è inerente al rapporto tra il requisito della decisività del voto amministrativo e quello della convenienza rispetto all'alternativa liquidatoria. La norma è infatti tutt'altro che chiara, e non precisa se i due debbano essere considerati cumulativi o, viceversa alternativi.

Ora, probabilmente una prima lettura dell'articolo indurrebbe a schierarsi a favore di una concezione cumulativa; tuttavia, non si può non considerare come un'interpretazione di questo tipo rischierebbe di porsi in contrasto con l'esigenza di fondo sottesa alla norma, che, lo si ricorda ancora una volta, è diretta a porre un rimedio alle frequenti e spesso ingiustificate resistenze dell'Amministrazione a fronte di proposte transattive di fatto convenienti per la stessa. Si perverrebbe, infatti, all'assurdo per cui un accordo maggiormente condiviso con i creditori diversi dal Fisco (per il quale dunque difetterebbe il requisito della decisività del voto amministrativo) non consentirebbe il *cram down* del Fisco stesso, anche laddove la proposta sia assolutamente conveniente. È quindi forse da preferire l'orientamento diretto a ritenere le due condizioni come alternative⁶, optando per l'omologazione imposta al Fisco:

o quando l'adesione è decisiva, ai soli fini del raggiungimento delle percentuali e imponendo comunque il pagamento integrale, dando così luogo ad una sorta di *fictio di adesione*;

o quando la proposta è conveniente, prescindendo dalla decisività del voto e vincendo, stavolta a tutti gli effetti, l'Amministrazione all'accordo ad essa proposto.

⁵ M. Golisano, *La nuova 'transazione fiscale' dell'art. 63 del Codice della Crisi di impresa e dell'insolvenza*, cit.

⁶ In tal senso, A. Zorzi, *Piani di risanamento e accordi di ristrutturazione nel codice della crisi*, in "Il Fallimento", 2019, 8-9, 993



Venti anni di statuto del contribuente: motivazione dell'accertamento catastale

di Maurizio Villani

Avvocato Tributarista

Lo Statuto dei Diritti del Contribuente, con la Legge n. 212 del 27 luglio 2000, entrata in vigore il 1° agosto 2000, compie venti anni.

È una legge importante perché stabilisce principi che devono essere rispettati nei rapporti tra contribuenti e fisco.

Purtroppo, si tratta soltanto di legge ordinaria, che in quanto tale è stata spesso derogata dal legislatore fiscale, come per esempio con gli ultimi tre decreti-legge emanati durante il periodo Covid-19.

Secondo me, per dare maggiore dignità al suddetto Statuto è necessario inserirlo tra le norme costituzionali, in modo che non sia continuamente derogato.

Un principio importante stabilito dallo Sta-

tuto è quello della chiarezza e motivazione degli atti, previsto e disciplinato dall'art. 7 Legge n. 212/2000 cit..

Questo principio è stato più volte utilizzato dalla Corte di Cassazione per l'annullamento degli accertamenti catastali.

L'atto tributario del classamento delle unità immobiliari a destinazione ordinaria consiste nel collocare ogni singola unità in una data categoria e in una data classe, in base alle quali attribuire la rendita (artt. 61 del D.P.R. 1° dicembre 1949 n. 1142 e 8 del D.P.R. 23 marzo 1998 n. 138); categoria e classe costituiscono, quindi, i due distinti segmenti dell'unitaria operazione del classamento.

Ai sensi dell'art. 8, commi 2 e 3, del D.P.R. 23 marzo 1938 n. 138, la categoria viene assegnata sulla base della normale destinazione funzionale dell'unità immobiliare, tenuto conto dei caratteri tipologici e costruttivi specifici e delle consuetudini locali, mentre la classe, rappresentativa del livello reddituale ordinario ritraibile nell'ambito del mercato edilizio della microzona, dipende dalla qualità urbana ed ambientale della microzona in cui l'unità è ubicata, nonché dalle caratteristiche edilizie dell'unità medesima e del fabbricato che la comprende.

Viene anche precisato che, per qualità urbana della microzona, si intende il livello delle infrastrutture e dei servizi e, per qualità ambientale, il livello di pregio o di degrado dei caratteri paesaggistici e naturalistici ancorché determinati dall'attività umana.

Ai fini della individuazione dell'esatto valore reddituale dell'immobile, indispensabile per l'attribuzione della classe, rileva sia il fattore posizionale, determinato dalla collocazione in una microzona e dalla qualità dei luoghi circostanti, sia il fattore edilizio, desumibile dai parametri distintivi del fabbricato e della singola unità immobiliare, quali dimensione e tipologia, destinazione funzionale, epoca di costruzione, dotazione impiantistica, qualità e stato edilizio, pertinenze comuni ed esclusive, livello di piano (art. 8, commi 6, 7 e 8, del D.P.R. 23 marzo 1938 n. 138). L'atto di classamento va necessariamente motivato e l'obbligo motivazionale deve soddisfare il principio di cui all'art. 7 della Legge 27 luglio 2000 n. 212 (c.d. "Statuto del contribuente"), che a sua volta richiama l'art. 3 della Legge 7 agosto 1990 n. 241, secondo cui l'Amministrazione Finanziaria è tenuta ad indicare nei suoi atti «i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione».

In tema di estimo catastale, l'obbligo di motivazione a carico dell'Amministrazione

Finanziaria si attegga diversamente, a seconda che la stessa operi d'iniziativa o su sollecitazione del contribuente.

La costituzione di nuovi immobili avvenuta per edificazione urbana o per una variazione nello stato degli immobili urbani, che influisce sul classamento o sulla consistenza (fusione o frazionamento, cambio di destinazione, nuova distribuzione degli spazi interni, ecc.) deve essere dichiarata in Catasto.

La dichiarazione, a carico degli intestatari dell'immobile, avviene con la presentazione all'Agenzia del Territorio competente di un atto di aggiornamento predisposto da un professionista tecnico abilitato (architetti, dottori agronomi e forestali, geometri, ingegneri, periti agrari e periti edili), attivando la procedura cd. "DOCFA"; a fronte di tali dichiarazioni l'ufficio può quindi effettuare i dovuti controlli e attivare eventuali rettifiche d'ufficio, che vanno notificate ai soggetti intestatari.

Nell'ipotesi in cui l'avviso di classamento consegua ad un'iniziativa del contribuente, la Corte di Cassazione ha più volte ribadito che, in tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della c.d. procedura "DOCFA", l'obbligo di motivazione del relativo avviso è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, quando gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano disattesi dall'Ufficio e l'eventuale differenza tra la rendita proposta e quella attribuita derivi da una diversa valutazione tecnica riguardante il valore economico dei beni.

Mentre, nel caso in cui vi sia una diversa valutazione degli elementi di fatto, la motivazione deve essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente e sia per delimitare

l'oggetto dell'eventuale contenzioso (1).

L'obbligo di motivazione assume una connotazione più ampia anche quando l'Agenzia del Territorio muta d'ufficio il classamento ad un'unità immobiliare che ne risulti già munita; in tal caso la dilatazione della componente motivazionale si giustifica per il fatto che, andando ad incidere su valutazioni che si presumono già verificate in termini di congruità, è necessario mettere in evidenza gli elementi di discontinuità che ne legittimano la variazione.

Costituisce, infatti, altro orientamento consolidato della Corte di Cassazione quello secondo cui, in tema di estimo catastale, quando procede all'attribuzione d'ufficio di un nuovo classamento ad un'unità immobiliare a destinazione ordinaria, l'Agenzia del Territorio, a pena di nullità del provvedimento per difetto di motivazione, deve specificare se tale mutamento è dovuto a trasformazioni specifiche subite dall'unità immobiliare in questione, oppure ad una risistemazione dei parametri relativi alla microzona in cui si colloca l'unità immobiliare (2).

L'Agenzia del Territorio dovrà indicare, nel primo caso, le trasformazioni edilizie intervenute, e nel secondo caso l'atto con cui si è provveduto alla revisione dei parametri relativi alla microzona, a seguito di significativi e concreti miglioramenti del contesto urbano.

Tali specificazioni e indicazioni, infatti, sono necessarie per rendere possibile al contribuente di conoscere i presupposti del riclassamento, di valutare l'opportunità di fare o meno acquiescenza al provvedimento e di approntare le proprie difese con piena cognizione di causa, nonché per

impedire all'Amministrazione, nel quadro di un rapporto di leale collaborazione, di addurre in un eventuale successivo contenzioso ragioni diverse rispetto a quelle enunciate (3).

Il legislatore è intervenuto più volte in materia, nel tentativo di realizzare una riforma del catasto che consentisse di eliminare, o quanto meno di contenere, le sperequazioni impositive derivanti dallo squilibrio, per alcuni immobili, tra i valori catastali riferiti ad anni risalenti e i valori di mercato attuali, accresciuti notevolmente dalla collocazione in un mutato sistema economico-culturale dell'assetto urbano. Sono stati, dunque, previsti dei meccanismi che consentissero di effettuare, in presenza di specifici presupposti e condizioni, degli interventi correttivi di portata generalizzata, sollecitando in tal modo l'Amministrazione Finanziaria a procedere a delle verifiche c.d. massive.

In relazione al contenuto minimo della motivazione di tali atti di riclassamento, di immobili quindi già muniti di rendita catastale, ma oggetto di rettifica per iniziativa dell'Amministrazione Finanziaria, la Corte di Cassazione ha posto, finalmente, i seguenti principi:

- ✓ se il nuovo classamento è stato adottato, ai sensi dell'art. 1, comma 335, della Legge 30 dicembre 2004 n. 311, nell'ambito di una revisione dei parametri catastali della microzona in cui l'immobile è situato, giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra valore di mercato e valore catastale in tale microzona rispetto all'analogo rapporto nell'insieme delle microzone comunali, l'atto deve indicare la specifica menzione dei suddetti rapporti e del relativo sco-

1 In tal senso: Cass., Sez. 6^a, 16 giugno 2016, n. 12497; Cass., Sez. 5^a, 23 maggio 2018, n. 12777; Cass., Sez. 6^a, 7 dicembre 2018, n. 31809; Cass., Sez. Quinta Civile, ordinanza n. 33031/2019.

2 Cassazione, Sez. Tributaria Civile, ordinanza n. 2842/2020.

3 Ex plurimis: Cass., Sez. 6^a, 25 luglio 2012, n. 13174; Cass., Sez. 6^a, 14 novembre 2012, n. 19949; Cass., Sez. 5^a, 20 settembre 2013, n. 21532; Cass., Sez. 5^a, 30 luglio 2014, n. 17328.

stamento;

- ✓ se la variazione è stata effettuata ai sensi dell'art. 1, comma 335, della Legge 30 dicembre 2004 n. 311, in ragione di trasformazioni edilizie subite dall'unità immobiliare, l'atto deve recare l'analitica indicazione di tali trasformazioni;
- ✓ nell'ipotesi di riclassificazione avvenuta ai sensi dell'art. 3, comma 58, della Legge 23 dicembre 1996 n. 662, l'atto deve precisare a quale presupposto - il non aggiornamento del classamento ovvero la palese incongruità rispetto a fabbricati simili - la modifica debba essere associata, specificamente individuando, nella seconda ipotesi, i fabbricati, il loro classamento e le caratteristiche analoghe che li renderebbero simili all'unità immobiliare oggetto di riclassamento (4).

Giova anche evidenziare che la motivazione dell'atto di "riclassamento" non può essere integrata dall'Amministrazione Finanziaria nel giudizio di impugnazione avverso lo stesso (5), né il fatto che il contribuente abbia potuto svolgere le proprie difese vale a rendere sufficiente la motivazione, al fine di non legittimare un inammissibile giudizio ex post della sufficienza della motivazione, argomentata dalla difesa svolta in concreto dal contribuente, piuttosto che un giudizio ex ante basato sulla rispondenza degli elementi enunciati nella motivazione a consentire l'effettivo esercizio del diritto di difesa.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha, infatti, affermato che l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue

il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'an ed il *quantum debeat*.

Detti elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato, non solo tempestivamente (e cioè inserendoli ab origine nel provvedimento impositivo), ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa (6).

La ragione giustificativa del mutamento di rendita non è la mera evoluzione del mercato immobiliare, né la mera richiesta del Comune, bensì l'accertamento di una modifica nel valore degli immobili presenti nella microzona, attraverso le procedure previste dall'art. 1, comma 339, della Legge 30 dicembre 2004 n. 311, ed elaborate con la determinazione direttoriale del 16 febbraio 2005 (G.U. del 18 febbraio 2005 n. 40), cui sono allegate le linee guida definite con il concorso delle autonomie locali.

Secondo l'art. 2, comma 1, del D.P.R. 23 marzo 1998 n. 138, la microzona è una porzione del territorio comunale che presenta omogeneità nei caratteri di posizione, urbanistici, storico-ambientali, socioeconomici, nonché nella dotazione dei servizi e infrastrutture urbane; in ciascuna microzona si presume che le unità immobiliari siano uniformi per caratteristiche tipologiche, epoca di costruzione e destinazione prevalente.

Questo peculiare strumento, introdotto con la legge finanziaria 2005, ha già superato il vaglio di legittimità costituziona-

4 Ex plurimis: Cass., Sez. 6^a, 13 novembre 2012, n. 19820; Cass., Sez. 6^a, 8 marzo 2013, n. 5784; Cass., Sez. 6^a, 6 maggio 2013, n. 10489; Cass., Sez. 5^a, 16 gennaio 2015, n. 697.

5 Da ultime: Cass., Sez. 6^a, 21 maggio 2018, n. 12400; Cass., Sez. 5^a, 12 ottobre 2018, n. 25450.

6 Ex plurimis: Cass., Sez. 5^a, 26 marzo 2014, n. 7056; Cass., Sez. 5^a, 9 luglio 2014, n. 15633; Cass., Sez. 5^a, 17 ottobre 2014, n. 22003.

le; la Corte Costituzionale, con la sentenza depositata l'1 dicembre 2017 n. 249, ha, infatti, ritenuto non irragionevole la scelta fatta dal legislatore di consentire una revisione del classamento per microzona, in quanto basata sul dato che la qualità del contesto di appartenenza dell'unità immobiliare rappresenta una componente fisiologicamente idonea ad incidere sul valore del bene, tanto che il fattore posizionale già costituisce una delle voci prese in considerazione dal sistema catastale in generale.

La modifica del valore degli immobili presenti in una determinata microzona ha una indubbia ricaduta sulla rendita catastale ed il conseguente adeguamento, in presenza di un'accresciuta capacità contributiva, mira ad eliminare una sperequazione a livello impositivo.

Posta la legittimità dello strumento in generale, se ne impone tuttavia un corretto utilizzo, che a giudizio della Corte di Cassazione non può prescindere da un'adeguata valutazione, caso per caso, del singolo immobile, oggetto di riclassificazione.

Poiché non è sufficiente il rispetto dei criteri generali previsti dalla norma, ma si richiede che l'attribuzione della nuova rendita sia contestualizzata in riferimento alle singole unità immobiliari, anche gli oneri motivazionali devono adeguarsi ad esigenze di concretezza e di analiticità, senza che possa ritenersi sufficiente una motivazione standardizzata, applicata indistintamente, che si limiti a richiamare i presupposti normativi in modo assertivo.

Con riferimento a tale specifica ipotesi la Corte di Cassazione ha ripetutamente affermato, in relazione a contenziosi sorti in conseguenza di applicazioni fatte in diversi Comuni (come, per esempio, Lecce e Roma), che, in tema di estimo catastale, qualora il nuovo classamento sia stato adottato ai sensi dell'art. 1, com-

ma 335, della Legge 30 dicembre 2004 n. 311, nell'ambito di una revisione parziale dei parametri della microzona nella quale l'immobile è situato, giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, non può ritenersi congruamente motivato il provvedimento di riclassamento che faccia esclusivamente riferimento ai suddetti parametri di legge ed ai provvedimenti amministrativi a fondamento del riclassamento, allorché da questi ultimi non siano evincibili gli elementi (come la qualità urbana del contesto nel quale l'immobile è inserito, la qualità ambientale della zona di mercato in cui l'unità è situata, le caratteristiche edilizie del fabbricato) che, in concreto, hanno inciso sul diverso classamento, esigendosi che detto obbligo motivazionale sia assolto in maniera rigorosa in modo che il contribuente sia posto in condizione di conoscere le concrete ragioni che giustificano il provvedimento, avente carattere "diffuso" (7).

Ancora che, in tema di estimo catastale, qualora il nuovo classamento sia stato adottato ai sensi dell'art. 1, comma 335, della Legge 30 dicembre 2004 n. 311 nell'ambito di una revisione parziale dei parametri catastali della microzona nella quale l'immobile è situato, giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, il provvedimento di riclassamento, dovendo porre il contribuente in grado di conoscere le concrete ragioni che lo giustificano - come evidenziato anche dalla sentenza depositata dalla Corte Costituzionale l'1

7 Ex plurimis: Cass., Sez. 6[^], 17 febbraio 2015, n. 3156; Cass., Sez. 6[^], 21 giugno 2018, n. 3156; Cass., Sez. 6[^], 26 settembre 2018, n. 23129; Cass., Sez. 6[^], 2 novembre 2018, n. 28035; Cass., Sez. 6[^], 5 novembre 2018, n. 28076; Cass., Sez. 6[^], 8 aprile 2019, n. 9770.

dicembre 2017 n. 249 - deve indicare i motivi per i quali i valori considerati abbiano determinato il suddetto scostamento, facendo riferimento agli atti da cui ha tratto impulso l'accertamento, costituiti dalla richiesta del Comune e dalla determinazione del Direttore dell'Agenzia del Territorio, nonché ai dati essenziali del procedimento estimativo delineati da tali fonti normative integrative che abbiano inciso sul classamento ⁽⁸⁾.

In applicazione dei suindicati principi, non può dunque ritenersi sufficientemente motivato il provvedimento di diverso classamento che faccia esclusivamente riferimento al suddetto rapporto di scostamento senza esplicitare gli elementi che in concreto lo hanno determinato, che non possono prescindere da quelli indicati dall'art. 8 del D.P.R. 23 marzo 1998 n. 138 (qualità urbana ed ambientale della microzona nonché caratteristiche edilizie dell'unità medesima e del fabbricato che la comprende), e ciò al duplice fine di consentire, da un lato, al contribuente di individuare agevolmente il presupposto dell'operata riclassificazione ed approntare le conseguenziali difese, e, dall'altro, per delimitare, in riferimento a dette ragioni, l'oggetto dell'eventuale successivo contenzioso, essendo precluso all'Ufficio di addurre, in giudizio, cause diverse rispetto a quelle enunciate nell'atto ⁽⁹⁾.

In particolare, non può ritenersi sufficiente a tal fine il riferimento alla microzona ed alle sue caratteristiche come indistintamente individuate, quale «*la vocazione residenziale della microzona di ubicazione*» e «*il fatto che l'immobile stesso si trova inserito in una microzona di riferimento*».

Quanto ai casi in cui è disposto un mu-

tamento di categoria dell'immobile, perché la mera collocazione nella microzona non incide sulla destinazione funzionale dell'immobile che condiziona l'attribuzione della categoria.

Quanto ai mutamenti di classe perché, se è vero che l'attribuzione di una determinata classe è indubbiamente correlata alla qualità urbana del contesto in cui l'immobile è inserito (infrastrutture, servizi, ecc.), e alla qualità ambientale (pregio o degrado dei caratteri paesaggistici e naturalistici) della zona di mercato immobiliare in cui l'unità stessa è situata, tali caratteristiche generali vanno sempre individuate in concreto, in riferimento alla specifica porzione di territorio in cui si inserisce la revisione, individuando gli effettivi interventi urbanistici e le attività realmente incidenti sulla migliore qualità dell'utilizzo degli immobili della zona.

Oltre al fattore posizionale, ai fini valutativi rileva anche il fattore edilizio, per cui non è possibile prescindere dalle caratteristiche edilizie specifiche della singola unità e del fabbricato che la comprende (l'esposizione, il grado di rifinitura, lo stato di conservazione, l'anno di costruzione, ecc.), non essendo sostenibile che tutti gli immobili di una stessa zona abbiano necessariamente la medesima classe.

La soluzione interpretativa che privilegia una maggiore estensione degli obblighi motivazionali risulta, infatti, l'unica adeguata alle successive indicazioni ermeneutiche fornite dalla Corte Costituzionale che, con la richiamata pronuncia n. 249 del 2017, se da un lato ha affermato che «*la scelta fatta dal legislatore con il censurato comma 335 [art. 1 della legge n. 311 del 2004] non presenta profili di irragionevolezza [in quanto] la decisione di operare una revisione del classamento per microzone si basa sul dato che la qualità del contesto di appartenenza dell'unità immobiliare rappresenta una componente fisio-*

8 Così: Cass., Sez. 6[^], 10 dicembre 2018, n. 31829.

9 Ex plurimis: Cass., Sez. 6[^], 17 febbraio 2015, n. 3156; Cass., Sez. 6[^], 21 giugno 2018, n. 16378; Cass., Sez. 6[^], 26 settembre 2018, n. 23129; Cass., Sez. 6[^], 8 aprile 2019, n. 9770; Cass., Sez. 6[^], 23 luglio 2019, n. 19810.

logicamente idonea ad incidere sul valore del bene», nello stesso tempo ha evidenziato che «la natura e le modalità dell'operazione enfatizzano l'obbligo di motivazione in merito agli elementi che hanno, in concreto, interessato una determinata microzona, così incidendo sul diverso classamento della singola unità immobiliare; obbligo che, proprio in considerazione del carattere "diffuso" dell'operazione, deve essere assolto in maniera rigorosa in modo tale da porre il contribuente in condizione di conoscere le concrete ragioni che giustificano il provvedimento».

Il Giudice delle Leggi ha così individuato nell'obbligo di motivazione rigorosa un elemento dirimente e qualificante ai fini della legittimità dell'operazione dal carattere "diffuso", escludendo che tale legittimità potesse affermarsi in via presuntiva; tale requisito va, dunque, soddisfatto ex ante, e senza che sia sufficiente la mera possibilità del contribuente di fornire prova contraria in sede contenziosa.

In definitiva, la Corte di Cassazione in modo costante ha enunciato il seguente principio di diritto:

"In tema di estimo catastale, il nuovo classamento adottato ai sensi dell'art. 1, comma 335, della Legge 30 dicembre 2004 n. 311, soddisfa l'obbligo di motivazione se, oltre a contenere il riferimento ai parametri di legge generali, quali il significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, ed ai provvedimenti amministrativi su cui si fonda, consente al contribuente di evincere gli elementi, che non possono prescindere da quelli indicati dall'art. 8 del D.P.R. 23 marzo 1998 n. 138 (quali la qualità urbana del contesto nel quale l'immobile è inserito, la qualità ambientale della zona di mercato in cui l'unità è situata, le caratteristiche edilizie del fabbricato e della singola unità immobiliare), che, in concreto, hanno inciso sul diverso classamento, ponendolo in condizione di conoscere ex ante le ragioni specifiche che giustificano il singolo provvedimento di cui è destinatario, seppure inserito in un'operazione di riclassificazione a carattere diffuso".

Accertamento induttivo basato sulle percentuali di ricarico: occorrono criteri appropriati e coerenti. Le linee guida della Cassazione

Commento a Corte di Cassazione, Ordinanza n. 15589 del 22 luglio 2020



di Luca Mariotti
Dottore Commercialista

L'ordinanza n. 15589 del 22 luglio 2020 della Quinta sezione della Corte di Cassazione (Pres. Virgilio, Rel. D'Aquino), ribaltando la sentenza di appello, accoglie le doglianze di un contribuente in relazione ad un accertamento induttivo svolto attraverso la determinazione di una percentuale di ricarico ritenuta dai Giudici di Legittimità non consona (come criteri di determinazione, evidentemente) rispetto alle regole che devono ispirare gli accertamenti induttivi.

La Suprema Corte al riguardo sintetizza le caratteristiche che devono essere verificati quando un accertamento venga fondato sulle percentuali di ricarico con il seguente principio di diritto: *“in tema di rettifica della dichiarazione IVA, la determinazione in via presuntiva della percentuale di ricarico effettiva sul prezzo della merce venduta, in sede di accertamento induttivo, deve avvenire adottando un criterio che sia: (a) coerente con la natura e le caratteristiche dei beni presi in esame; (b) applicato ad un campione di beni scelti in modo appropriato; (c) fondato su una media aritmetica o ponderale, scelta in base alla composizione del campione di beni”*.

Vale allora la pena di cercare di capire meglio il significato di questa espressione per poter avere delle linee guida di riferimento sulle quali parametrare i presupposti di un eventuale atto impositivo.

La genesi del principio

La cosa positiva di essere diventati un Paese di “*common law*” (è ovviamente una battuta, ma fino a un certo punto....) risiede nella facilità di reperire la catena di pronunce con la quale si perpetua un riferimento giurisprudenziale, giusto o sbagliato che esso sia. Da tale facilità discende anche la possibilità di trovare un inizio, ovvero “il” precedente nel quale il principio per la prima volta è stato enunciato.

Ebbene, con le potenti banche dati di cui disponiamo avremmo trovato il riferimento iniziale nella Sentenza n. 25495 del 13 novembre 2013 della Sezione Tributaria (Pres. Cirillo - Est. Valitutti - Pm. Sepe). La sentenza peraltro dichiara di riferirsi ad un precedente di qualche mese prima, ovvero alla Sentenza n. 3197 dell’ 11 febbraio 2013 ancora della Sezione Tributaria della Cassazione (Pres. Adamo- Rel. Iofrida G.).

Ed in effetti leggendo la precedente sentenza si nota come la successiva, enunciando il principio di diritto che viene poi replicato nella giurisprudenza successiva, altro non faccia che sistematizzare e sintetizzare i criteri precedentemente enunciati. Con una operazione che a ben vedere non è frequentissima nella giurisprudenza di legittimità (da cui la maggior facilità di un criterio sintetico e replicabile): l’analisi di questioni metodologiche che a primo impatto potrebbero sembrare “tecniche” (e dunque confinate nelle pronunce di merito) con scelte coerenti sul piano del Diritto.

Per la Cassazione di inizio 2013, allora, essendo il ricarico rappresentato dal rapporto tra i ricavi contabilizzati e gli acquisti registrati in contabilità, il confronto dell’effettivo margine di guadagno sulle merci con quanto risultante dalla contabilità consente di presumere che acquisti registrati abbiano dato luogo a vendite non (regolarmente) registrate. Ciò evidentemente quando una percentuale di ricarico (ovvero il margine commerciale puro) sia da considerare troppo esiguo e dunque inverosimile.

Usando le parole della Corte, il “*punto critico*” è rappresentato in questo caso dalla scelta del criterio di determinazione della percentuale di ricarico concretamente applicabile, in quanto detto criterio deve comunque rispondere a canoni coerenza logica e congruità che devono essere esplicitati attraverso adeguato ragionamento.

A questo punto si pone la necessità di individuare delle tipologie merceologiche di vendita, cioè di prodotto commercializzato dal contribuente, e di associare ad ognuna di queste tipologie una data percentuale di ricarico.

Un criterio corretto sarà poi quello di applicare la specifica percentuale al campione numerico di prodotto a cui essa si riferisce, sommando alla fine i ricavi presunti dei singoli lotti e ottenendo un ricavo complessivo. Dividendo questo per il numero di prodotti si avrà una percentuale di ricarico che ha tenuto conto della consistenza numerica dei singoli raggruppamenti. La media è dunque “pesata”, ovvero “ponderata” con le quantità di merce omogenea appartenente ai sottoinsiemi individuati.

Per la Corte è questo il criterio da utilizzare in generale, essendo consentito il ricorso al criterio della “media aritmetica semplice” in luogo della “media ponderale”, quando risulti l’omogeneità della merce, ma non quando fra i vari tipi di merce esista una notevole differenza di valore ed i tipi più venduti presentino una percentuale di ricarico inferiore a quella risultante dal ricarico medio (cfr. Cass. 979/2003 , Cass. 14328/2009; Cass. 26312/2009 e Cass. 10148/2010).

E nella formazione dei gruppi e dei campioni significativi come ci si deve comportare?

Anche in questo caso la Sezione Tributaria del 2013 ha una risposta. Il controllo di logicità sulla scelta ed applicazione del criterio di calcolo per il ricarico si estende anche alla congruità del campione selezionato per la comparazione tra i prezzi di rivendita e di acquisto, non potendo limitarsi il campione ad alcuni articoli soltanto, ma dovendo comprendere - in relazione agli elementi conoscitivi acquisiti nel corso della indagine svolta dall’Ufficio accertatore - l’inventario generale delle merci commercializzate dalla impresa (Cass. n. 979/2003 cit.; Cass. 6849 e 6852/2009) o comunque un “*gruppo significativo, per qualità e quantità dei beni*” oggetto dell’attività di impresa, anche senza estendersi necessariamente alla totalità dei beni (cfr. Cass. 13816/2003 cit., per cui la “*insufficienza o inadeguatezza del campione*” è oggetto di sindacato da parte del giudice del merito che può determinare una riduzione del reddito accertato induttivamente dall’Ufficio).

Una motivazione rafforzata obbligatoria?

Come abbiamo detto per la Cassazione il “*punto critico*” dell’accertamento sulle percentuali di ricarico è rappresentato dalla scelta del criterio di determinazione della percentuale “*in quanto detto criterio deve comunque rispondere a canoni coerenza logica e congruità che devono essere esplicitati attraverso adeguato ragionamento*”.

Qui forse occorre fermarsi un attimo per una riflessione.

Pare di poter dire, sistematizzando e sintetizzando ulteriormente, che la Cassazione da qualche anno, ha espressamente previsto che: a) la scelta della percentuale di ricarico deve

essere verificabile dal contribuente b) i criteri della scelta infatti devono essere esplicitati attraverso adeguato ragionamento (da parte dell'ente impositore) c) la scelta è legittima se risponde a criteri di logica e congruità.

La Cassazione quindi introduce una "motivazione rafforzata" dell'atto, derivata non da precetti normativi ma dalla peculiarità della procedura (oltre che, sul punto, dalla autorevole giurisprudenza della Corte stessa, ormai largamente consolidata).

I riferimenti metodologici, dal 2013 in avanti sono quelli sopra riportati. E le conseguenze?

Anche questo viene dettagliatamente previsto allorquando, ancora nella sentenza di inizio 2013, si afferma: *"il riscontro di incongrue percentuali di ricarico sulla merce venduta costituisce - sia in tema di imposte dirette (v. Cass. 7871/12, 7653/12, 13319/11), sia in tema di IVA (v. Cass. 26177/11 e 26312/09) - legittimo presupposto dell'accertamento induttivo, purchè la determinazione della percentuale di ricarico sia coerente con la natura e le caratteristiche dei beni venduti, sicchè, qualora il contribuente, in sede di giudizio, contesti il criterio di determinazione della percentuale di ricarico, il giudice di merito è tenuto a verificare la scelta dell'Amministrazione in relazione alle critiche proposte, alla luce dei canoni di coerenza logica e di congruità, tenuto conto della natura, omogenea o disomogenea, dei beni-merce nonché della rilevanza dei campioni selezionati, e la loro rispondenza al criterio di media (aritmetica o ponderale) prescelto".*

E se il giudice di merito non assolve al proprio compito si aprirà inevitabilmente una questione di legittimità sotto il profilo sia della violazione di Legge (per le letture della Corte agli artt. 30 del DPR 600/73 e 41 del DPR 633/72), ma ancor di più per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.

Il caso esaminato nella Ordinanza n. 15589/2020

Nel giudizio di cui parliamo si ripropone un caso concreto di cattiva gestione, da parte dei verificatori, della metodologia di controllo basata sulle percentuali di ricarico.

Infatti, come detto fin qui, se il metodo ha una sua ragion d'essere nella regola di comune esperienza secondo la quale nessun operatore economico accetta liberamente e senza ragioni fondate di trarre dal proprio commercio margini sensibilmente inferiori a quelli medi di mercato, essa non si fonda su dati disponibili a tavolino o estrapolati da chissà quale fonte statistica.

Ci vuole invece una approfondita e laboriosa analisi di numeri e documenti, una attenta classificazione merceologica, una coerente divisione per gruppi di prodotti e di clienti

(vendere a un commerciante è diverso da vendere a un consumatore finale).

E qui talvolta si verificano le sbavature del procedimento.

Nel caso specifico il margine di ricarico era stato calcolato utilizzando un campione di nove fatture su 1.566 emesse, rispetto alle quali non sono stati indicati i criteri di individuazione del campione, di rappresentazione della significatività del campione medesimo. E' stato poi valorizzato il costo sostenuto per il lavoro dipendente, rilevando che la redditività del lavoro è assolutamente bassa (0,40). Ma anche in questo caso non si sarebbero esaminate le mansioni dei dipendenti, non distinguendo dunque il personale impiegato nell'attività commerciale da quello di natura amministrativa e relativo ai servizi generali. Togliendo questo personale dai calcoli e facendo riferimento solo a quello realmente impiegato nell'attività caratteristica i numeri cambiano nettamente.

Inoltre per la Corte tale modalità di determinazione della reale percentuale di ricarico (quella del principio riportato sopra tra virgolette) prescinde del tutto dalla circostanza che la contabilità dell'imprenditore risulti formalmente regolare (Cass., Sez. VI, 15 dicembre 2017, n. 30276).

Il ricorso del contribuente viene pertanto, accolto e la sentenza impugnata cassata con rinvio anche sulle spese del giudizio di Legittimità.

Non viene analizzato, perché probabilmente non introdotto, un ulteriore elemento di criticità nell'utilizzo di questa metodologia di accertamento, suscettibile in molti casi di dare risultati rilevanti. Esso riguarda il confronto con le imprese similari: se in generale come detto non esistono dati oggettivi e tabellari di riferimento per cui costruire i numeri aziendali con valore indiziario è impresa ardua, ancor più difficile è reperire dati da altre aziende (che non siano i meri dati reddituali dichiarati, riferiti sovente a un campione ridotto e poco significativo). Insomma le medie dei ricarichi applicati da un gruppo rappresentativo di soggetti che operano nello stesso settore merceologico e nella stessa area geografica non rappresentano elementi facili da reperire ed elaborare. Almeno con i criteri di sistematicità e coerenza che la Suprema Corte pretende.

Corte di Cassazione, Ordinanza n. 15589 del 22 luglio 2020

Rilevato che

Il contribuente ha impugnato alcuni avvisi di accertamento relativi all'anno di imposta 2005, per maggior reddito imponibile, oltre IRAP, IVA e sanzioni, conseguenti all'applicazione degli studi di settore (attività di riparazioni meccaniche di autoveicoli); gli avvisi, come emerge dalla sentenza, sono stati emessi sia sulla base dei dati parametrici degli studi di settore, sia in base ai dati contabili esibiti dal contribuente in sede di contraddittorio, dai quali emergeva l'incoerenza dell'indice di durata delle scorte e l'esposizione di ricavi per manodopera inferiori ai costi dei dipendenti;

che la CTP di Benevento, previa riunione dei ricorsi, ha accolto le domande del contribuente e la CTR della Campania, con sentenza in data 10 giugno 2012, ha accolto l'appello dell'Ufficio, rilevando come la documentazione contabile esibita dal contribuente mostrava ricavi per manodopera inferiori al costo del personale, oltre alla perdita civilistica e a una redditività dichiarata pari allo 0,40%, dati che sono apparsi al giudice di appello incongruenti e in contrasto con il criterio di ragionevolezza e di economicità; il giudice di appello ha, inoltre, ritenuto che il contribuente non ha fornito adeguate giustificazioni a prova contraria, ritenendo, pertanto, legittimo l'accertamento, anche alla luce degli ulteriori elementi rilevati in sede di esame contabile;

che propone ricorso per cassazione parte contribuente affidato a due motivi, ulteriormente illustrati da memoria, resiste con controricorso l'Ufficio;

Considerato che

con il primo e complesso motivo si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 39, comma 1, lett. d) d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché dell'art. 15, comma 2, d.P.R. n. 600/1973 e degli artt. 2727, 2728 e ss. cod. civ., nella parte in cui la sentenza di appello ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento, in quanto fondato non esclusivamente sui dati parametrici degli studi di settore, bensì sugli elementi scaturiti dall'esame della documentazione contabile e fiscale acquisita agli atti del procedimento;

ritiene il ricorrente che l'Ufficio ha effettuato l'accertamento sulla base di scritture contabili che si sono rivelate i che corrette, il che renderebbe insufficiente l'applicazione della mera percentuale di ricarico diversa da quella riscontrata nel settore di appartenenza, salvo che si individuassero condizioni di abnormità o irragionevolezza tali da privare la documentazione contabile di attendibilità;

rileva, inoltre, il ricorrente come la percentuale di ricarico sia stata calcolata dall'Ufficio sulla base di un campione di fatture che egli ritiene non significativo;

rileva, inoltre, come la sentenza impugnata abbia imputato al contribuente una sommaria compilazione delle distinte, ma non avrebbe indicato in quali termini tale circostanza avrebbe inciso sull'attendibilità della documentazione contabile;

deduce come l'indicatore economico della durata delle scorte non ha avuto in concreto alcuna incidenza sulla rideterminazione del reddito di impresa, così privando di pregnanza il giudizio di applicabilità al caso di specie degli standard prescelti dall'Ufficio;

deduce, inoltre, quanto alla minore entità del costo per manodopera rispetto ai ricavi fatturati, che la forza

lavoro non è stata impiegata complessivamente per le sole prestazioni rese nell'ambito dell'officina meccanica, ma nelle attività collaterali;

quanto, infine, alle giornate retribuite, il ricorrente osserva come non siano state analiticamente esplicitate dal giudice di appello le ragioni in base alle quali sarebbero state rideterminate le ore di lavoro giornaliero, nonché il ricavo orario per la manodopera, in considerazione della non significatività del campione delle fatture esaminato;

deduce, infine, che la sentenza impugnata sarebbe incorsa nella violazione del divieto di doppia presunzione (presumere dal presunto); che il motivo di ricorso, veicolato nelle forme della violazione di legge, appare inammissibile, in quanto tende a riformulare il giudizio di fatto reso dal giudice di appello su dati contabili (redditività del monte ore lavorate) e sulla esistenza di elementi di bilancio manifestamente antieconomici (perdita di bilancio e redditività negativa), laddove la scelta degli elementi di prova spettano al giudice del merito (Cass., Sez. Lav., 7 giugno 2013, n. 14463), salvo che si deduca che il giudice del merito abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti o abbia disatteso, valutandole secondo prudente apprezzamento, prove legali (Cass., VI, 17 gennaio 2019, n. 1229);

il che, nella specie, non ricorre; che dalla scelta di tali elementi indiziari - scelta riservata al giudice del merito - il giudice di appello ha tratto il giudizio in fatto di antieconomicità della gestione di impresa del ricorrente, al fine di confortare l'avviso di accertamento, rispetto al quale non vi è violazione del principio del divieto di presumere dal presunto, che ricorre nel caso in cui si valorizzi una presunzione come fatto noto, per derivarne da essa un'altra presunzione, laddove il giudizio di antieconomicità è stato tratto nel caso di specie sulla base di dati di fatto (contabili e di bilancio);

che con il secondo motivo si deduce contraddittoria, omessa e insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio a termini dell'art. 360, comma 1, n. 5 cod. proc. civ., in relazione alla omessa motivazione circa il fatto della esistenza di maggior ricavi dalla manodopera, laddove la sentenza non si sarebbe soffermata sulla circostanza secondo cui i dipendenti della contribuente non sarebbero stati tutti impiegati nell'attività di officina, ma anche in attività collaterali, nonché nella parte in cui la sentenza di appello non avrebbe preso in esame la documentazione N. 2539 2 R.G. 4 di 6 Est. F. prodotta in prime cure;

il ricorrente, infine, deduce contraddittorietà della sentenza nella parte in cui la sentenza non avrebbe considerato che la contribuente aveva emesso numerose (n. 1.566) fatture nel corso del periodo di imposta, a fronte del fatto che le fatture prese a campione ai fini del calcolo della percentuale di ricarico sarebbero state solo nove, né sarebbero stati indicati i criteri in base ai quali è stato predeterminato il suddetto campione;

che il motivo è fondato, posto che tali circostanze, evidenziate nella narrativa della sentenza impugnata, sono idonee ad incidere sul dato contabile della redditività del monte ore lavorate, sia in quanto calcolato su un campione non significativo di fatture di vendita, rispetto alle quali non sono stati indicati i criteri di individuazione del campione, di rappresentazione della significatività del campione medesimo, nonché sia in quanto il dato potrebbe essere falsato dalla indicazione di un diverso e minore numero di lavoratori impiegati nella specifica attività caratteristica relativamente alla quale è stato operato il suddetto calcolo; che, inoltre, in tema di rettifica della dichiarazione IVA, la determinazione in via presuntiva della percentuale di ricarico effettiva sul prezzo della merce venduta, in sede di accertamento induttivo, deve avvenire adottando un criterio che sia: (a) coerente con la natura e le caratteristiche dei beni presi in esame; (b) applicato ad un campione di beni scelti in modo appropriato; (c) fondato su una media aritmetica o ponderale, scelta in base alla composizione del campione di beni;

tale modalità di determinazione della reale percentuale di ricarico prescinde del tutto dalla circostanza che la contabilità dell'imprenditore risulti formalmente regolare (Cass., Sez. VI, 15 dicembre 2017, n. 30276) che il ricorso va, pertanto, accolto in relazione al secondo motivo, cassandosi la sentenza impugnata con rinvio alla CTR della Campania, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese nel giudizio di legittimità

P. Q. M.

La Corte dichiara inammissibile il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo motivo, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR della Campania, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

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

