

#25.2016



approfondimento
in materia di
fiscaltà e diritto tributario

tributo

- › Polizze sulla vita e *unit linked*: in arrivo la mano (pesante) del fisco?
- › Omessa dichiarazione Iva con imposta a credito
- › Gli effetti fiscali della trasformazione della società semplice
- › GAFI: Proposte per il meeting di Parigi
- › Studio sugli aspetti tributari delle criptovalute, alla luce della Risoluzione 72/E/2016 dell'Agenzia delle Entrate
- › La *voluntary-bis*
- › Motivazione della sentenza e spese del giudizio



#25.2016

Approfondimento online - Anno 2

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. 055.482542

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

Il cliente al centro. Questa è la nostra idea di banca.



Per noi ogni cliente è prima di tutto una persona con esigenze sempre nuove, per questo al centro del nostro modello ci sei tu. Grazie alla multicanalità ti rendiamo libero dai luoghi e dagli orari, perché puoi accedere alla nostra Banca dove e quando vuoi. Puoi farlo direttamente dal tuo PC o contattando, telefonicamente e via e-mail, il nostro Banking Center dal lunedì al venerdì dalle 08.00 alle 22.00, ma anche il sabato. Tramite la nostra App puoi operare sul tuo conto e consultare i tuoi investimenti direttamente dallo smartphone o dal tablet. E per effettuare prelievi e versamenti puoi accedere agli sportelli convenzionati di Poste Italiane e Intesa SanPaolo. Inoltre il tuo Family Banker® ti affianca con un parere esperto e ti assiste nelle decisioni più importanti.

mediolanum BANCA
costruita intorno a te

MEDIOLANUM, PIÙ DI UNA BANCA TRADIZIONALE, MOLTO PIÙ DI UNA BANCA ONLINE.

SCOPRI DI PIÙ SU bancamediolanum.it | CONTATTA UN FAMILY BANKER®

Messaggio pubblicitario. Per tutti i prodotti e servizi offerti dalla Banca si rinvia ai Fogli Informativi, alle Norme Contrattuali, ai Prospetti e ai Fascicoli Informativi disponibili su bancamediolanum.it e presso gli Uffici dei Family Banker®.



Polizze sulla vita e *unit linked*: in arrivo la mano (pesante) del fisco?02

di Paolo Cardenà

Approfondimento

Omessa dichiarazione Iva con imposta a credito08

di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi

Gli effetti fiscali della trasformazione della società semplice14

di Stefano Ricci

GAFI: Proposte per il meeting di Parigi19

di Paolo Soro

Studio sugli aspetti tributari delle criptovalute, alla luce della Risoluzione 72/E/2016 dell'Agenzia delle Entrate23

di Gino Pappalardo

La *voluntary-bis*31

di Patrik Angelone

Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

Motivazione della sentenza e spese del giudizio: problemi frequenti nel processo tributario di merito. Alcune recentissime pronunce della Corte di Cassazione forniscono chiare indicazioni in materia 42




(Corte di Cassazione, VI Sezione, Sentenza n. 22693 del 8 novembre 2016)

(Corte di Cassazione, V Sezione, Sentenza n. 23484 del 18 novembre 2016)

(Corte di Cassazione, VI Sezione, Sentenza n. 23592 del 21 novembre 2016)

commento di Luca Mariotti

Giurisprudenza - Fonti

-  Corte di Cassazione, VI Sezione civile, Sentenza n. 22693 del 8 novembre 2016 47
-  Corte di Cassazione, V Sezione civile, Sentenza n. 23484 del 18 novembre 2016 49
-  Corte di Cassazione, VI Sezione civile, Sentenza n. 23592 del 21 novembre 2016 52

GBsoftware S.p.A. presenta:

INTEGRATO

Il software completo per gli studi commerciali con una **reale integrazione contabile-fiscale**.



- ✓ Contabilità
- ✓ Dichiarazioni
- ✓ Antiriciclaggio

- ✓ Bilancio Europeo
- ✓ Comunicazioni
- ✓ Paghe

Scaricalo:
www.softwareintegrato.it

€ **96** a soli
,00

al mese

Assistenza
Aggiornamenti
Multiutenza
Importazioni
Formazione

POLIZZA INFORTUNI E RC PROFESSIONALE OBBLIGATORIA

Scegliere il meglio sul Mercato Assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

RC PROFESSIONALE AVVOCATI

COSA COPRE	La responsabilità civile derivante dallo svolgimento dell'attività professionale: patrimoniale, non patrimoniale, indiretto, coprire la responsabilità dell'avvocato anche per colpa grave e per i pregiudizi causati, oltre ai clienti, anche a terzi. La copertura della responsabilità civile per i fatti colposi o dolosi di collaboratori, praticanti, dipendenti e sostituti processuali.		
CHI COPRE	Il singolo professionista, la sola associazione di professionisti oppure l'associazione e anche i singoli Avvocati che la compongono se operano anche individualmente con personale partita iva.		
RETROATTIVITÀ	Da 0 ad illimitata o come da polizza in corso.		
MASSIMALI	Da € 350.000 ad € 5.000.000		
FRANCHIGIA	Attività Ordinaria:	Fino a € 150.000 di fatturato	€ 500
		Oltre € 150.000 di fatturato	€ 1.000
	Sindaco/ODV/CDA/Revisore		€ 5.000
PREMIO	A partire da € 265,00		

POLIZZA INFORTUNI AVVOCATI

Copertura in caso di infortunio **PROFESSIONALE** ed **EXTRAPROFESSIONALE** compresi gli spostamenti necessari dallo svolgimento dell'attività

MORTE DA INFORTUNIO	€ 100.000	NO FRANCHIGIA
INVALIDITÀ PERMANENTE DA INFORTUNIO	€ 100.000	Franchigia del 3% fissa
INABILITÀ TEMPORANEA DA INFORTUNIO (DIARIA GIORNALIERA)	€ 50	Franchigia di 7 giorni
SPESE MEDICHE DA INFORTUNIO	€ 2.000	Franchigia di € 155
PREMIO LORDO ANNUO	€ 210	

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

CONTATTACI SENZA IMPEGNO



WWW.FILIPPIBROKER.IT

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

Polizze sulla vita e *unit linked*: in arrivo la mano (pesante) del fisco? **

di Paolo Cardenà 

Qualche settimana fa, mi sono imbattuto con la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n 76/E del 16/09/2016, nella quale viene chiarita la modalità di tassazione dei capitali percepiti in caso di morte in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita. La circolare in esame, mi permette di parlare di un tema assai attuale che è quello del possibile inasprimento dell'imposta di successione, che altro non è che uno dei **cinque rischi capitali** (che nel frattempo sono diventati **SEI**) che ci sta accompagnando in questo percorso divulgativo, e lo farò cercando di valutare alcuni possibili riflessi in capo alle polizze vita, comunemente utilizzate per il trasferimento di patrimoni in esenzione di imposta di successione.

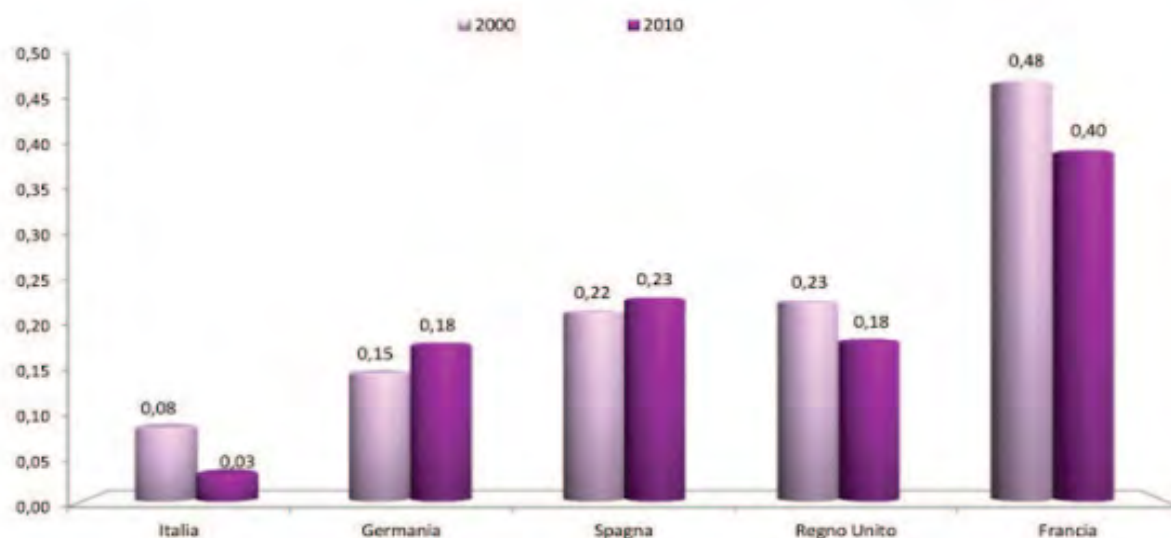
Come noto, l'Italia gode di regime particolarmente agevolato nel trasferimento delle ricchezze a seguito di successione *mortis causa*, ma anche nell'ambito delle donazioni. Si tratta di un regime agevolato che non ha uguali nel contesto europeo e che identifica l'Italia come un vero e proprio "paradiso fiscale" per questi istituti (successione e donazione). Per verificare il privilegio di cui gode l'Italia, è possibile consultare la seguente tabella, dove vengono raffrontati i diversi regimi di tassazione esistenti in altri paesi europei.

	Erede	Quota	Franchigia
Italia	Coniuge	4%	Franchigia 1.000.000 €
	Parenti in linea retta	4%	Franchigia 1.000.000 €
	Fratelli	6%	Franchigia 100.000 €
	Altri parenti fino al 3° grado	6%	
	Altri	8%	
Francia	Coniuge	-	
	Parenti in linea retta	5% - 40%	Figli franchigia 100.000 €
	Altri	35% - 60%	
Spagna	Tutti	7,65% - 34%	
Germania	Parenti in linea retta	7% - 30%	Franchigia da 100.000 a 500.000 €
	Fratelli e nipoti	15% - 43%	
	Altri	30% - 50%	
Inghilterra	Coniuge	-	
	Altri	40%	Franchigia 325.000 sterline

Di conseguenza, anche il gettito che lo Stato estrae dalle successioni e dalle donazioni è del tutto imparagonabile alle altre realtà europee e non solo.

** da: www.vincitorievinti.com

Prelievo sulle successioni e donazioni in percentuale del PIL nei principali paesi europei – Anni 2000 e 2010



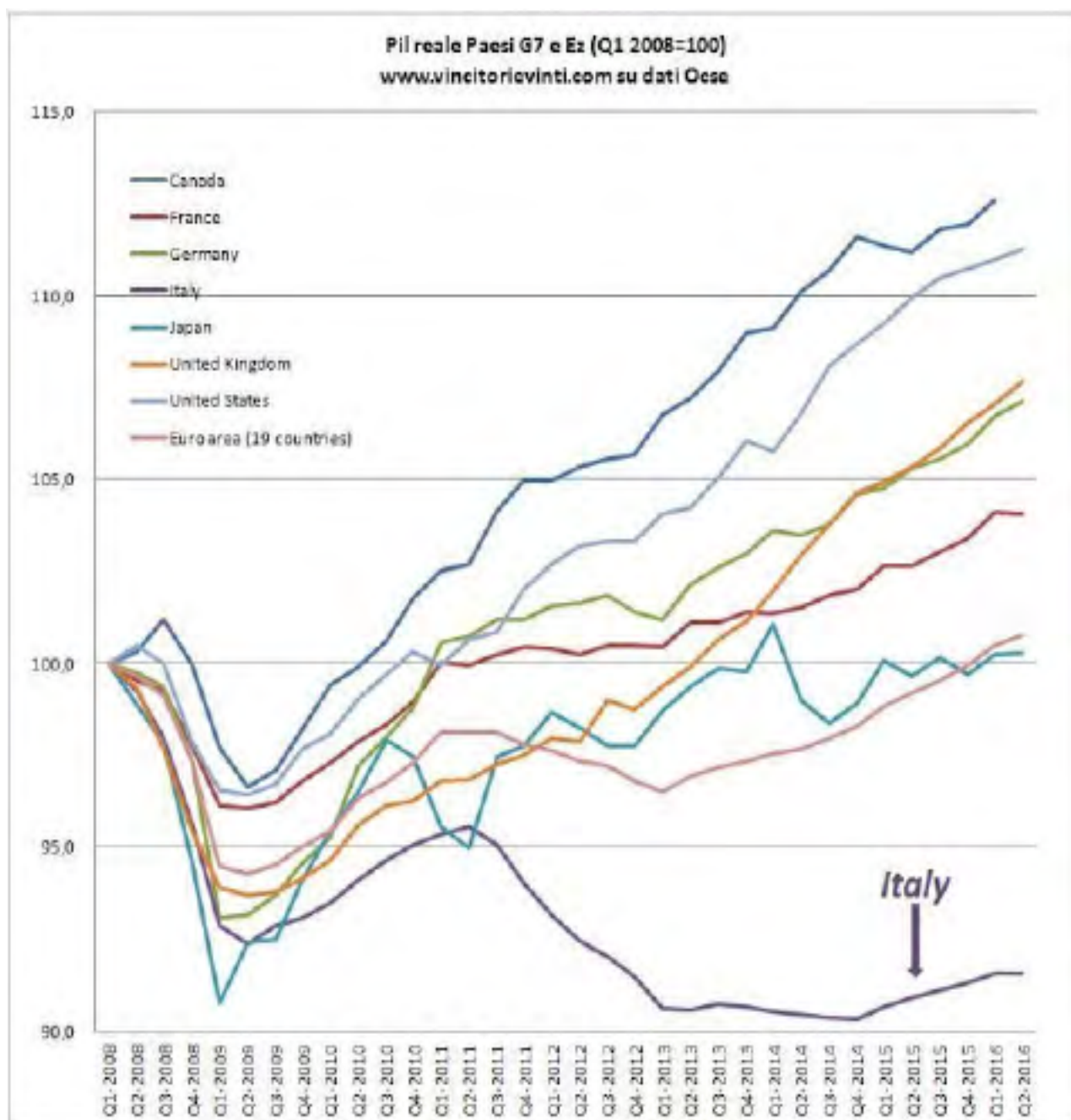
Fonte: OCSE, Revenue Statistics 2011

La crisi economica in cui è precipitata l'Italia negli ultimi 7 anni, ha accentuato la fragilità delle finanze pubbliche, in un contesto –quello italiano – di persistente debolezza della crescita che non aiuta a migliorare la qualità dei conti pubblici.

Come ho avuto modo di scrivere in un [precedente articolo](#) dopo la crisi del 2009 tutte le maggiori economie mondiali hanno conosciuto robusti tassi di crescita che, nel giro di pochi anni, hanno consentito di superare la crisi iniziata nel 2008. Possiamo discutere sulla qualità della ripresa economica, ma non sul fatto che queste economie siano cresciute, trainando, grazie all'*export*, anche il nostro Paese.

Discorso diverso, invece, riguarda l'Italia.

Dopo una breve ripresa nel 2010 e parte del 2011, il nostro Paese ha conosciuto altre 3 anni di grave recessione che ha deteriorato i saldi delle finanze statali, con il debito pubblico che giunto al 133% del Pil. La congiuntura globale sta conoscendo una fase di rallentamento, peraltro confermata dalle frequenti rivisitazioni al ribasso da parte delle principali istituzioni finanziarie, e non si può escludere che tra qualche semestre si possa assistere ad una nuova recessione. Una contrazione economica che troverebbe l'Italia in una condizione di fragilità, ancora alle prese con i postumi derivanti da 7 lunghi anni di crisi, che hanno accentuato la vulnerabilità della nostra economia e dei saldi di finanza pubblica. Quanto appena affermato trova ampio conforto proprio negli ultimi deboli dati relativi alla crescita del Pil italiano che, nonostante fattori esterni estremamente favorevoli (bassi tassi di interesse, basso prezzo del petrolio, manovre espansive della Bce ed euro debole), non riesce ad ottenere *performance* apprezzabili idonee a migliorare i conti pubblici.



Prova ne è la ritualità con la quale il Governo è costretto a chiedere alla Ue maggiori spazi fiscali, al fine disinnescare (rinviare) le clausole di salvaguardia, troppo incautamente poste a presidio dei saldi di finanza pubblica.

In un contesto del genere, date le crescenti necessità di cassa da parte dello Stato italiano, considerato che non esistono ulteriori spazi per estrarre gettiti fiscali da altre componenti del tessuto economico (l'aumento dell'Iva avrebbe effetti recessivi, il lavoro è già ampiamente tassato, stessa cosa vale per le imprese, mentre gli immobili sono gravati dall'Imu), il sospetto – purtroppo fondato – è che l'attenzione del fisco possa concentrarsi sulla ricchezza degli italiani e sui patrimoni.

Già in passato, con l'introduzione dell'imposta di bollo sui risparmi e l'inasprimento della fiscalità su quelle che vengono impropriamente definite "*rendite finanziarie*", abbiamo avuto prova della scarsa sensibilità, da parte del Governo, verso i risparmi degli italiani che, durante questo lungo periodo di crisi, hanno anche assolto al compito di ammortizzatore sociale.

Quindi, il rischio è quello che lo Stato possa in qualche modo colpire le ricchezze degli italiani con un'imposta patrimoniale (ne ho parlato [QUI](#) e anche altrove) o attraverso l'inasprimento dell'imposta sulle successioni; anche perché, a parer di chi scrive, per ovvie ragioni, quest'ultima sarebbe politicamente più sostenibile rispetto a un'imposta patrimoniale. D'altra parte, il timore è assai fondato se si pensa alle modalità con le quali avvenne l'inasprimento della tassazione sulle rendite finanziarie. Il Governo, in quella occasione, per rendere l'intervento più "accettabile" agli occhi dell'opinione pubblica, veicolò il messaggio secondo il quale l'aumento della tassazione, allineando il prelievo fiscale ai livelli degli altri paesi europei, avrebbe risposto a criteri di maggiore equità. Dato il regime particolarmente agevolato di cui gode il trasferimento di patrimoni in ambito successorio rispetto agli altri paesi europei, potete ben comprender quanto siano fondati i timori dell'inasprimento dell'imposta di successione.

Tant'è che già all'inizio del 2015, è stata formalizzata una proposta di legge che prevede l'abbassamento delle franchigie e l'aumento delle aliquote. In particolare, la proposta (consultabile al seguente indirizzo http://www.camera.it/_dati/leg17/lavori/schedela/apriTelecomando_wai.asp?codice=17PDL0028740) prevede che i trasferimenti di ricchezza *mortis causa* o per donazione, siano tassati secondo lo schema di seguito riportato:

- ✓ a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 500.000 euro: **7 per cento**;
- ✓ a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: **8 per cento**;
- ✓ a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: **10 per cento**;
- ✓ a favore di altri soggetti: **15 per cento**.

Inoltre, **per i trasferimenti eccedenti la soglia di 5 milioni di euro sono previste delle aliquote triplicate** per ciascuna delle fattispecie di cui ai precedenti punti.

Da precisare che la proposta di legge comprende nell'asse attivo ereditario anche i "*titoli del debito pubblico, tra i quali si intendono compresi i buoni ordinari del tesoro e i certificati di credito del tesoro, tutti gli altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati nonché ogni altro bene o diritto*": si tratta di titoli che, a normativa vigente, godono dell'esenzione totale dall'imposta di successione.

Come sapete, i beneficiari delle assicurazioni sulla vita acquisiscono, ai sensi dell'Art.1920 codice civile, un diritto proprio e i capitali derivanti da polizze sulla vita sfuggono dal perimetro di definizione di asse ereditario. Infatti, l'Art. 12 del Decreto Legislativo n.346 del 31/10/1990 stabilisce che "*non concorrono a formare l'attivo ereditario le indennità di cui agli articoli 1751, ultimo comma, e 2122 del codice civile e le indennità spettanti per diritto proprio agli eredi in forza di assicurazioni previdenziali obbligatorie o stipulate dal defunto*".

E' bene chiarire che la proposta di legge che si propone di riformare l'imposizione successoria, allo stato attuale, **non fa menzione delle polizze vita che, pertanto, a legislazione vigente continuano a mantenere i privilegi di esenzione di cui abbiamo detto.**

Tuttavia, è bene chiarire che da parte del Governo e del fisco, esiste un'intenzione abbastanza palese finalizzata a riqualificare talune tipologie di polizze. A sostegno di quanto appena affermato, ci soccorre proprio la Risoluzione 76/E del 2016 di cui ho detto in apertura e che ha stimolato il ragionamento proposto con questo mio contributo. La Risoluzione in parola, chiarisce le modalità di tassazione dei capitali percepiti in caso di morte in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita. In buona sostanza, si tratta di una risoluzione esplicativa delle Circolari n. 8 del 2016, con la quale l'Agenzia delle Entrate era intervenuta per chiarire le modalità di calcolo da seguire per individuare la componente del capitale erogato relativo al rischio demografico rispetto a quella relativa al contenuto finanziario.

Ma andiamo con ordine.

Il trattamento fiscale (ai fini Irpef) dei capitali percepiti dai beneficiari di polizze assicurative sulla vita in caso di decesso dell'assicurato è stato oggetto di importanti modifiche con la Legge di Stabilità 2015. A seguito di tali modifiche, **l'esenzione in precedenza prevista per l'intero capitale corrisposto in caso di decesso dell'assicurato, è stata limitata alla sola quota dei capitali erogati a copertura del rischio demografico.**

Di conseguenza, mentre per le polizze "puro rischio" l'intero capitale erogato in caso di decesso continua in ogni caso a godere dell'esenzione dalla tassazione, alcuni dubbi sono sorti circa la modalità di individuazione della porzione esente e della porzione che a seguito delle modifiche diviene soggetta a IRPEF nelle polizze c.d. miste, e cioè quelle polizze i cui premi sono in parte finalizzati alla copertura del rischio demografico, ed in parte destinati ad investimento finanziario.

Per tali polizze sarà infatti necessario distinguere il capitale erogato a copertura del rischio demografico (che continua a rimanere esente), dalla componente di rendimento finanziario dell'investimento sottostante alla polizza (che a seguito della modifica normativa diventa soggetta ad IRPEF). Pur omettendo gli aspetti tecnici precisati dall'Agenzia delle Entrate ai fini della distinzione del capitale erogato a copertura rischio demografico e di quello derivante dalla componente finanziaria, in queste sede preme soprattutto evidenziare **l'orientamento del Governo (e del fisco) finalizzato a "riqualificare" lo status di alcuni tipi di polizze al fine di estrarre maggiore materia imponibile.**

Se questo orientamento dovesse essere confermato o peggio accentuato da esigenze di cassa da parte del governo, non mi sentirei di escludere il rischio che i privilegi di cui godono le assicurazioni sulla vita possano rimanere indenni da un eventuale inasprimento delle imposte di successione, dato che, negli ultimi anni, taluni tipi di prodotti hanno raccolto l'attenzione di un numero elevato di risparmiatori che hanno concentrato a favore di queste assicurazioni ingenti capitali e quindi, per lo Stato, attraente e potenziale materia imponibile.

Essendo queste delle entrate strutturali - cioè proprio quelle la cui carenza è stata posta in risalto dalla Ue nella valutazione del progetto della legge di bilancio per il 2016 - un giro di vite sulla materia successoria sarebbe vista di buon occhio anche da parte della stessa Ue.

Se il governo dovesse davvero riformare la fiscalità successoria, le sorti delle polizze sulla vita (es: **Unit Linked**) dipenderanno, essenzialmente, da due fattori:

- Dalle esigenze di cassa da parte del Governo (che appaiono alte);
- Dalla forza della lobby delle assicurazioni.



Omessa dichiarazione Iva con imposta a credito

di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi
Avvocati Tributaristi

L'esercizio del diritto di detrazione deve essere tutelato in modo sostanziale ed effettivo e va riconosciuto a fronte di una reale operazione sottostante la cui prova certa può essere acquisita dai dati risultanti dalle fatture o da altro documento equivalente.

Le Sezioni Unite della Suprema Corte di cassazione ribadiscono il principio europeo secondo cui la neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi.

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite con le sentenze dell'8 settembre 2016, n. 17757 e 17758 ha fornito alcuni principi di diritto da applicarsi nel caso di omessa invio della dichiarazione Iva da cui emerge un credito e questo venga riportato nel modello dell'anno successivo.

In merito al credito derivante da omessa dichiarazione (sentenza n. 17757), la Corte ha statuito che il rapporto di natura tributaria con il fisco scaturisce da un'operazione lecita ed effettiva talchè gli obblighi che ne derivano (dichiarazione, registrazione ecc.) hanno solamente una funzione illustrativa dei relativi dati al fine di consentire all'Agenzia delle Entrate di poter verificare agevolmente gli stessi onde procedere alla riscossione delle imposte. Pertanto ciò che conta ai fini della detraibilità è solo il carattere

sostanziale ed effettivo del credito.

Per tale ragione si è assistito negli ultimi anni ad un atteggiamento dell'Amministrazione volto a consentire al contribuente di dimostrare l'esistenza del credito Iva (non dichiarato) attraverso altre prove e idonea documentazione (fatture, registri Iva ecc.).

Tale orientamento è stato avallato anche dai principi comunitari dai quali si evince che ai fini della detraibilità occorra la effettività degli acquisti da un soggetto passivo e la utilizzazione di detti beni per finalità proprie (operazioni imponibili). Altro è la violazione formale dell'omessa dichiarazione Iva che però non implica l'impossibilità di detrazione nel caso in cui vi siano altre prove a sostegno.

Il giudice tributario dovrà pertanto **riconoscere il credito iva se il contribuente dimostra che sostanzialmente ha diritto alla detrazione**: in tali casi l’Agenzia delle Entrate potrà provvedere alla **correzione del credito anche mediante controllo automatizzato**.

Ed allora, con sentenza n. 17758 dell’ 08 settembre 2016 le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione hanno affermato il principio secondo cui in fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, è **consentita l’iscrizione a ruolo dell’imposta detratta e la conseguenziale emissione di cartella di pagamento**, ben potendo il fisco operare, con procedure automatizzate, un controllo formale che non tocchi la posizione sostanziale della parte contribuente e sia scevro da profili valutativi e/o estimativi da atti d’indagine diversi da mero raffronto con dati ed elementi in possesso dell’anagrafe tributaria, ai sensi degli articoli 54-bis e 60 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. (fatta salva, nel successivo giudizio d’impugnazione della cartella, l’eventuale dimostrazione a cura del contribuente che la deduzione d’imposta, eseguita entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, riguarda acquisti fatti da un soggetto passivo d’imposta, assoggettati a IVA e finalizzati a operazioni imponibili).

Nell’affrontare la questione e le problematiche che ne derivano, il percorso della giurisprudenza e anche della prassi è andato, pertanto, nella direzione di dare rilevanza alla sostanza (l’esistenza del credito) piuttosto che alla forma (mancato invio del modello annuale Iva).

In ogni caso, val la pena evidenziare il quadro giurisprudenziale di riferimento finora favorevole al contribuente che si veda destinatario di una cartella di pagamento.

Orbene, secondo recente giurisprudenza per disconoscere il medesimo credito nell’anno successivo è necessario un avviso di accertamento dell’agenzia delle Entrate, non essendo suffi-

ciente l’avviso bonario successivo a un controllo automatizzato così come stabilito dalla sentenza della Corte di Cassazione del 3 aprile 2012 la n. 5318, la quale ha affermato, in un caso simile quello oggetto di analisi nella Circolare 34 /E (espressamente richiamata dall’Ufficio), *“... che il disconoscimento dell’eccedenza d’imposta non può avvenire mediante liquidazione automatica essendo necessaria la notifica di un apposito avviso di accertamento...”*. Ciò perché *la procedura automatizzata di cui all’art. 36 – bis del DPR 600/1973 e 54 – bis del DPR n. 633 del 1972 può essere adottata solo ove sia necessario un controllo meramente cartolare della dichiarazione. Ove invece “...sorga la necessità di risolvere questioni giuridiche o esaminare atti diversi dalla dichiarazione stessa, è necessario procedere mediante avviso di accertamento... se la liquidazione automatica viene utilizzata in casi non previsti dalla legge, la cartella di pagamento, solo per questo motivo, è nulla...”*.

In senso conforme, è giunta la Corte di Cassazione con le sentenze n. 17754 del 16 ottobre 2012 e la n. 4539 del 22 febbraio 2013.

Nello stesso senso la sentenza 359/23/14 della Commissione Tributaria Regionale di Bari secondo cui la possibilità di iscrivere a ruolo l’imposta senza previamente emettere un avviso di accertamento, prevista dall’art. 36 bis del D.P.R. 600/73, è consentita soltanto allorché la maggiore imposta dovuta risulti, *ictu oculi*, dalla dichiarazione del contribuente, cioè in casi tassativi - per esempio, correzione di errori materiali o di calcolo - e non può, quindi, essere estesa fino a ricomprendere fattispecie suscettibili di interpretazioni diverse.

Ad avviso della CTR, la complessità e difficoltà di “lettura” del rapporto tributario, data, per un verso, dalla spettanza del credito d’imposta dichiarata dalla contribuente nella dichiarazione rettificata e, per l’altro, dalla riscontrata omessa presentazione della dichiarazione negli anni di competenza, mettendo in discussione proprio i dati esposti dalla parte (disattendendoli e/o disconoscendoli), avrebbe imposto un moti-

vato atto di accertamento e un'elaborazione dei dati in contraddittorio, con l'assegnazione di un congruo termine per chiarire, contraddire e documentare. La pronuncia si aggiunge a quelle di altre commissioni.¹

Nella fattispecie, l'operato dell'Ufficio non è stato di mero controllo dei dati esposti dalla contribuente, bensì di vero e proprio atto di accertamento volto a disconoscere unilateralmente il credito d'imposta.

Occorre evidenziare come, in tal senso, fosse l'orientamento già espresso anche in precedenza dalla stessa Suprema Corte di Cassazione con le sentenze 26.01.2007, n. 1721, e 15.06.2007, n. 14019: «(...) *il potere di liquidazione ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, trovando la sua fonte in una norma di carattere eccezionale, è esercitabile solo allorquando l'indeducibilità degli oneri sia desumibile ictu oculi, dal controllo formale della dichiarazione (...), da cui emerga che il titolo è diverso da quello previsto dalla lettera della legge*».²

Tale impostazione era stata anche comunemente applicata dalla giurisprudenza di merito³, in base alla quale non risulta possibile contestare la spettanza, o meno, di un credito d'imposta attraverso l'emissione "diretta" di una cartella di pagamento, non facendo precedere tale attività di riscossione delle imposte dalla procedura di "accertamento".

Tale impostazione veniva proposta in ossequio anche alle condizioni di cui all'art. 6 della legge 27.07.2000, n. 212 (*"Statuto dei diritti del contribuente"*) che, come noto, prevede che lo strumento di rettifica ex art. 36-bis sia riservato esclusivamente alle ipotesi in cui sussistano errori ed omissioni direttamente ricavabili dal contesto della dichiarazione.

Laddove invece, la contestazione riguardi il contenuto in senso più ampio della dichiarazione, è fatto obbligo all'amministrazione di adottare un provvedimento di accertamento o rettifica, con i relativi obblighi di motivazione ed esposizione delle circostanze di fatto e ragioni giuridiche poste a fondamento della pretesa tributaria fatta valere.

Ed invero, la questione della procedura utilizzata dall'Agenzia per accertare la presunta mancata spettanza del credito d'imposta è di assoluta importanza e propedeutica rispetto alla prospettazione di qualsiasi questione di merito.

Se l'Ufficio si avvale di una procedura errata, in quanto non applicabile al caso di specie, la cartella deve essere considerata nulla in quanto illegittimamente emessa, senza bisogno di entrare nel merito della spettanza, o meno, del credito tributario utilizzato e contestato.

La procedura dell'emissione della cartella di pagamento senza previa notifica di un avviso di rettifica è ammessa, in via eccezionale, sempre secondo il richiamato orientamento di Cassazione, nell'ipotesi di contestazione di un maggior debito d'imposta (Iva), determinato a seguito della correzione di errori materiali e di calcolo rilevati dall'ufficio in sede di controllo della dichiarazione, essendo questa un'eccezione al principio generale introdotta in materia di Iva dall'art. 10 D.L. n. 323/1996.

Ma questa eccezione al principio generale della previa emissione dell'avviso di rettifica, che può trovare applicazione solo nei casi previsti dalla legge, ossia oltre alle ipotesi di mancato versamento, nel caso in cui l'ufficio si limiti alla correzione di errori materiali, non può invece trovare applicazione nel caso in cui si sia in presenza di una contestazione di un credito d'imposta, per il quale è sempre necessaria la notifica di un avviso di rettifica.

In senso conforme, si è peraltro espressa anche la stessa amministrazione finanziaria con la circolare ministeriale 17 aprile 1997, n. 114 dove, commentando le modifiche apportate alla leg-

1 Sentenza Ctp Brescia 80/08/2013, Ctr Puglia 94/11/2013, Ctp Venezia 60/5/2013.

2 In tale senso in tema di rettifica Iva Cass. 29.05.2006, n. 12762.

3 V. per tutti, Comm. trib. reg. Roma, Sez. IV, 5.07.2007, n. 92.

ge Iva dall'art. 10 D.L. n. 323/1996, ha previsto che la procedura dell'iscrizione diretta a ruolo è consentita solo ove non sia necessaria alcuna valutazione giuridica.

In detta circolare si legge in modo molto esplicito che *«non si ritiene (...) possano rientrare nel concetto di errore materiale o di calcolo i casi in cui il contribuente (...) abbia portato in detrazione in un determinato anno l'eccedenza a credito dell'anno precedente, per il quale la dichiarazione era stata omessa (...) In tali evenienze, infatti, la non spettanza della detrazione non risulta "ictu oculi" dalla correzione di un mero errore materiale, ma deve essere motivata con adeguate argomentazioni giuridiche (per esempio, adducendo la decadenza). Di qui la necessità dell'avviso di rettifica»*.

Anche l'amministrazione finanziaria, quindi, ritiene necessaria l'emissione dell'avviso di rettifica per contestare la detrazione di un credito d'imposta Iva non riconosciuto, in quanto non indicato nella dichiarazione Iva dell'anno precedente.

Tutto ciò detto in relazione al controllo automatizzato, **in relazione invece al riconoscimento del credito**, l'Agenzia delle Entrate, nel corso degli anni, ha mutato opinione in più di un'occasione⁴, mentre la Corte di Cassazione ha mantenuto un'impostazione abbastanza costante e favorevole al contribuente "sbadato".

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 11671 del 15/5/2013, ha affrontato per "l'ennesima" volta la problematica concernente il mancato riconoscimento di un credito Iva maturato in un anno in cui è stata omessa la presentazione della dichiarazione annuale, ripercorrendo alcune delle pronunce più significative e, soprattutto, le disposizioni nazionali e di rango comunitario.

Nella citata sentenza, accogliendo le doglianze della società ricorrente, la Corte di Cassazione ha esordito affermando il concetto sopra

espresso, secondo cui *“la mancata esposizione del credito Iva nella dichiarazione annuale non comporta la decadenza dal diritto di far valere tale credito purché lo stesso emerga dalle scritture contabili”*.⁵

Tale conclusione, a detta della Cassazione, è la corretta interpretazione dell'art.18 della Direttiva CE n. 77/388/CE, il quale subordina il diritto alla detrazione dell'Iva solamente al possesso della fattura, compilata secondo le disposizioni a essa applicabili. Tale soluzione, prosegue la Cassazione, è l'unica per garantire il principio di neutralità dell'imposta in questione, quale principio fondamentale sul quale poggia l'intero impianto normativo dell'Iva. A parere della Cassazione la necessità di rispettare il citato principio di neutralità, infatti, deve essere garantito anche nel caso in cui il soggetto passivo non rispetti le formalità imposte da uno Stato membro, quale ad esempio la presentazione della dichiarazione annuale Iva.

La sentenza in commento, a supporto di quanto affermato, richiama peraltro una precedente decisione della Suprema Corte, la sentenza n. 6925 del 20/3/2013, con la quale, citando i concetti espressi dalla Corte di Giustizia CE cause C-95/07 e C-96/07 del 8/5/2008, afferma ancora che *“ai sensi degli artt. 18, n. 1, lett. d) e 22 della sesta direttiva CE n. 77/388, come modificata dalla direttiva 2000/17 (...) il principio della neutralità fiscale impone che l'inosservanza da parte di un soggetto passivo delle formalità imposte da uno stato membro, in applicazione delle disposizioni comunitarie succitate, non può privarlo del suo diritto alla detrazione, mediante annotazione a credito nella dichiarazione di imposta, ferma restando l'eventuale sanzione per l'inosservanza di tali obblighi”*.

Il presupposto dell'esistenza del documento contabile costituito dalla fattura, quale unico elemento sufficiente per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva, è stato stabilito

⁴ Sul punto si vedano la Risoluzione n. 74/E/2007 e le Circolari n. 34/E/2012 e n. 21/E/2013.

⁵ Nello stesso senso Ctr Bari del 17 giugno 2015 n. 1401.

in modo chiaro ancora dalla stessa Corte con la sentenza n. 19529 del 23 settembre 2011, la quale ha affermato che *“non v’è perdita del credito d’imposta nel caso in cui il contribuente, che abbia regolarmente annotato tutte le fatture dalle quali scaturisca per lui il credito e operato la relativa detrazione nelle liquidazioni periodiche, non presenti poi la dichiarazione annuale”*. Tale conclusione è la diretta conseguenza della considerazione espressa dalla stessa Cassazione, secondo cui *“gli altri adempimenti formali sono dettati unicamente per esigenze riguardanti l’accertamento del tributo, senza intaccare sul piano fiscale sostanziale il credito del contribuente”*.

Nello stesso senso, peraltro, si è espressa anche la Suprema Corte con la sentenza n. 22774 del 23 ottobre 2006 secondo cui: *“la mancata esposizione del credito iva nella dichiarazione annuale non comporta la decadenza dal diritto di far valere tale credito, purchè lo stesso emerga dalle scritture contabili. Anche tale soluzione è conforme ai principi del diritto comunitario (Corte di Giustizia, sentenza 11 luglio 2002, C-62/00, Liberexim BV), seguiti dalla giurisprudenza di questa Corte (sentenza 2274/04), secondo i quali il soddisfacimento del credito iva non è strettamente collegato al meccanismo della detrazione, potendo essere fatto valere anche mediante semplice istanza di rimborso”*.

E da ultimo, con specifico riferimento alla rilevanza probatoria delle fatture, per cui è sufficiente che il contribuente dimostri l’effettiva esistenza del credito attraverso documenti contabili, la Suprema Corte con sentenza n. 3259 del 2 marzo 2012 ha recentemente affermato che quest’ultimo documento, se contiene tutti i dati di cui all’art. 21 del decreto Iva, rappresenta senz’altro un elemento probatorio idoneo a fornire la prova dell’esistenza delle operazioni in esse riportate, tale da rendere conoscibili in modo certo le operazioni commerciali.

In ogni caso val la pena evidenziare, che è consolidato l’orientamento della Suprema Corte secondo cui l’omessa presentazione della di-

chiarazione Iva non fa perdere il diritto alla detrazione del credito maturato nel corso del medesimo anno, nell’ipotesi in cui lo stesso credito venga ripreso ed indicato nella dichiarazione Iva dell’anno successivo.⁶

Nello stesso senso, le seguenti Circolari e Risoluzioni Ministeriali che hanno confermato il succitato orientamento della Suprema Corte: Circolare Ministeriale 25/01/1999, n. 23; Circolare Ministeriale 30/11/2000, n. 222; Risoluzione Ministeriale 19/04/2007, n. 74.

Ciò posto, da ultimo, si può osservare che la recente Circolare n. 21/E del 25 giugno 2013 recita testualmente quanto segue circa i crediti IVA emergenti da dichiarazioni annuali omesse o tardive: *«a seguito del ricevimento della comunicazione di irregolarità, se il contribuente ritiene che il credito riportato sia spettante, può attestarne l’esistenza contabile esibendo all’ufficio competente, entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, idonea documentazione - per esempio, per i crediti Iva, i relativi registri e le fatture. Così operando, il contribuente viene a trovarsi, seppure tardivamente, nella condizione in cui si sarebbe trovato se avesse presentato la dichiarazione»*. Ed ancora, il credito Iva maturato in un anno per il quale non è stata presentata la dichiarazione, ma comunque scomputato in una dichiarazione successiva, può essere riconosciuta dall’Ufficio in sede di verifica della comunicazione di irregolarità, senza che sia necessario attendere la mediazione o la conciliazione giudiziale.

In sostanza, con i chiarimenti della circolare, l’Ufficio non fa altro che “perdonare” i contribuenti che si dimenticano di presentare i conti annuali, riconoscendo in tempo reale il credito della dichiarazione omessa. Con i registri e le fatture, se il credito spetta, l’ufficio lo riconosce subito.

Per il riconoscimento del credito da dichia-

⁶ Cass. 20/01/1997, n. 544; Cass. 18/01/2002, n. 523; Cass. 22/05/2006, n. 12012; Cass. 06/08/2008, n. 21202; altresì (Corte Europea 12 maggio 2011, C – 107/10.

razione annuale omessa, in caso di comunicazione di irregolarità, basta dimostrare all'ufficio l'effettiva esistenza del credito.

Ebbene, la sentenza in commento n. 17757/2016 conferma la legittimità di tale posizione recente dell'Agenzia delle entrate che, con la circolare ha riconosciuto - superando un precedente orientamento più rigoroso⁷ - la possibilità di dimostrare *ex post* la sussistenza del credito mediante la produzione, anche in fase pre-contenziosa, di idonea documentazione - *in primis*: registri IVA, fatture attive e passive, dichiarazione IVA omessa e modelli F24.

Secondo la Cassazione il diritto alla detrazione deve essere esercitato entro la scadenza prevista per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 ritenuto conforme alla Direttiva.

Dal contesto della sentenza si evince che il diritto alla detrazione si può ritenere "esercitato" - ai fini dell'osservanza del termine "biennale" previsto dall'art. 19 - D.P.R. n. 633/1972 anche con la semplice annotazione sui registri IVA e la considerazione dell'imposta relativa nelle liquidazioni periodiche. Quindi, per le ragioni esposte il credito IVA non si dovrebbe ritenere perso nel caso in cui non sia riportato (ove non precedentemente utilizzato) nella dichiarazione successiva a quella omessa.

- Conclusione

Se la dichiarazione è stata omessa, ma si dimostra che il relativo credito è derivato da acquisti inerenti l'attività d'impresa, il contribuente ha diritto a recuperarla, specie se lo stesso risulta dalle liquidazioni periodiche regolarmente presentate. La legittima azione dell'Ammini-

strazione in questo senso non preclude, secondo quanto specificato dai giudici, la possibilità del contribuente di esercitare il proprio diritto di difesa, documentando in giudizio l'avvenuta presentazione della dichiarazione risultante omessa all'anagrafe tributaria, ovvero dimostrando la sussistenza degli acquisti e dei requisiti da cui il credito non dichiarato emerge.

⁷ Con la circolare n. 34/E del 6 agosto 2012, che richiedeva il previo pagamento delle imposte, interessi e sanzioni con successivo richiesta di rimborso, secondo lo schema del *solve et repete*.



Gli effetti fiscali della trasformazione della società semplice

di Stefano Ricci

Dottore Commercialista

Professore Incaricato Università di Genova - Dipartimento di Economia

1 - Aspetti introduttivi

La possibilità, prevista dalla legge di Stabilità 2016¹, di trasformazione agevolata di società commerciali in società semplici, porta in evidenza l'irrisolto e più generale problema dell'inquadramento tributario, con particolare riferimento alla fiscalità diretta, della trasformazione della società semplice.

Il legislatore con la norma sopra citata assume implicitamente una posizione univoca, conforme alla scarsa prassi amministrativa esistente, riguardo il tema della rilevanza fiscale relativa alla trasformazione di società semplice in società commerciale e viceversa. Detta materia in realtà è stata ed è tuttora oggetto di intenso dibattito dottrinale che non ha portato, ad oggi, ad una soluzione univoca del problema.

Il principale dubbio interpretativo riguarda gli effetti "realizzativi" dell'attivo della società trasformata, sotto un duplice e simmetrico punto di vista:

- ✓ Nel caso di trasformazione regressiva, ovvero da società commerciale in società semplice, si potrebbe assistere alla presunzione di realizzo, ai fini delle imposte dirette, dell'attivo della società commerciale, in quanto i beni detenuti dalla società risulterebbero destinati a finalità estranee allo svolgimento d'impresa. Secondo questa tesi costituirebbe base imponibile ai fini delle imposte dirette la differenza tra il valore normale dei beni al momento della trasformazione ed il loro valore fiscale.
- ✓ Nel caso di trasformazione progressiva di società semplice in società commerciale la trasformazione potrebbe venire assimilata, fiscalmente, al conferimento dell'attivo della società semplice nella società commerciale, con conseguente applicazione dell'art. 9, 1° comma del TUIR. Detto articolo prevede infatti come "*In caso di conferimento o apporti in società o in altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e crediti conferiti*". In sostanza concorrerebbe anche qui alla formazione del reddito imponibile della

¹ Legge 28 dicembre 2015 n. 208, art.1, commi da 115 a 120.

società semplice la differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto degli attivi e il loro valore normale.

Il legislatore, prevedendo l'applicazione, quale norma agevolativa, di una imposta sostitutiva pari all'8% (o al 10,5% in caso di società non operativa) calcolata sulla differenza tra il valore normale di beni posseduti all'atto della trasformazione ed il loro costo riconosciuto², accoglie evidentemente la tesi della rilevanza fiscale dei detta operazione, tesi, come vedremo non condivisa unanimemente.

2 - La tesi della imponibilità

Una prima tesi interpretativa ravvisa nella trasformazione in o da società semplice un'operazione non neutra fiscalmente e che quindi potrebbe determinare emersione di base imponibile. Questa impostazione si basa fondamentalmente su due presupposti.

- ✓ Da un lato si deve evidenziare come uno dei principi cardine del nostro ordinamento tributario preveda come la "fuoriuscita", a qualunque titolo, di beni dal regime di impresa abbia sempre effetto "realizzativo", per cui la trasformazione regressiva di un ente commerciale in società semplice potrebbe essere assimilata alla destinazione di beni a finalità estranee l'esercizio dell'impresa, non potendo la società semplice svolgere le attività di cui all'art 2195 del codice civile.

I sostenitori di detta tesi fondano questo principio non tanto dall'art. 171 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, che in effetti non contempla la trasformazione da/ in società semplice tra le cause realizzative dell'attivo, ma direttamente dall'art, 86, 1° comma del TUIR, che prevede come *"le plusvalenze dei beni relativi all'impre-*

sa, [...] concorrono a formare il reddito se i beni vengono assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa".

Conforme a detta interpretazione alcuna dottrina che sottolinea come questa sia *"una nozione di chiusura del sistema atta quindi a ricomprendere tutte quelle ipotesi che, non identificandosi nelle più precise nozioni di autoconsumo e di assegnazione ai soci, hanno comunque l'effetto di far uscire i beni dal mondo dell'impresa e dalla relativa disciplina"*³ o ancora che *"l'imponibilità non deriva tanto dall'eterogeneità della trasformazione quanto dal mutamento di destinazione che l'operazione stessa comporta"*⁴.

- ✓ Similmente (e simmetricamente), la trasformazione da società semplice in società commerciale viene ricondotta alla fattispecie del *"conferimento di una pluralità di beni in società, con conseguente applicazione del relativo regime fiscale"*⁵, chiamando in causa, questa volta, il disposto di cui all'art, 9, comma 5 del TUIR. In tal caso la società semplice realizzerebbe le plusvalenze latenti nei beni posseduti, che sarebbero imponibili per i soci della medesima, mentre il conferitario impresa commerciale dovrebbe iscrivere il bene al valore determinato ai fini della plusvalenza nella società semplice⁶.

Conformi a detta impostazione, a dire il vero minoritaria in dottrina⁷, sono rinvenibili una serie di (anche) datati interventi ministeriali,

3 Porcaro G. *"Trasformazione di società commerciale in società semplice"*, in La fiscalità delle operazioni straordinarie d'impresa ed il sole 24 ore 2002.

4 Contrino A. *"Dialoghi di Diritto Tributario"* n. 3 2004.

5 Zanetti E. *"Gli aspetti fiscali dell'operazione di trasformazione societaria"*, in Azienda e Fisco n. 1/2006.

6 Odetto S. *"Trasformazione delle società semplici in società di persone commerciali"* in Pratica fiscale e professionale, 12/2006.

7 Con opinioni conformi si segnala M. Confalonieri *"Trasformazione fusione e scissione e liquidazione della società"*, Il Sole 24 Ore 2007.

2 Art. 1 Comma 116, primo periodo, legge 28 dicembre 2015 n. 208.

di contenuto sostanzialmente univoco. Con la nota 20 aprile 1979 n. 9/373 il Ministero ha previsto come *“la trasformazione disciplinata nei testi delegati [art. 15 del D.P.R. 598/1973 poi trasfuso con limitate modifiche nell'art. 122 del D.P.R. 917/1986, ed infine art. 170 del medesimo decreto] è unicamente quella concernente la variazione delle società dall'uno all'altro dei tipi di società commerciale e non abbraccia, pertanto, l'ipotesi della trasformazione della società semplice [...]”*.

Nella successiva Circolare Ministeriale 137/E del 15 maggio 1997, conforme alla precedente, si legge apoditticamente come *“ la trasformazione è un'operazione fiscalmente neutra [...] in quei casi in cui entrambi i soggetti che partecipano alla detta operazione svolgono attività d'impresa.”*

Da ultima la risoluzione Ministeriale 313/E del 5 novembre 2007 che interpreta estensivamente, a parere di chi scrive, il nuovo art. 171 del TUIR affermando come l'introduzione della disciplina della trasformazione eterogenea *“[...] è confermativa di un orientamento e di principi impliciti nel sistema, in base ai quali è corretto ravvisare nella trasformazione di un ente commerciale il profilo del conferimento [...]”*.

Di uguale tenore le interpretazioni fornite a livello di Direzioni Regionali, con il pregio però di provare a fornire una migliore motivazione. In particolare di interesse la nota del 21.06.1996 n. 28409 della Direzione Regionale dell'Emilia Romagna: *“la trasformazione in società semplice, per effetto della destinazione di beni a finalità non imprenditoriali, determina imponibilità delle plusvalenze”* e la nota del 20.07.2007 n.46754 della Direzione Regionale del Piemonte, che sostiene come sia la stessa relazione illustrativa del D.Lgs n. 344 del 12 dicembre 2004 a far discendere il principio del realizzo dei beni a seguito di passaggio tra ente commerciale e non commerciale.

3 - La Tesi della neutralità

Una seconda interpretazione sostiene, al contrario, la piena neutralità dell'operazione di trasformazione, sia regressiva che progressiva. Detta neutralità deriverebbe direttamente dal disposto dell'art. 170 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, che afferma come *“la trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni [...]”*. Il predetto articolo non fa infatti alcun riferimento alla tipologia di società, prevedendo esplicitamente la possibilità di trasformare *“società non sottoposte all'imposta di cui al titolo II [ovvero all'IRES, come la società semplice appunto] in società soggette all'imposta”*.

Il testo normativo non può dare adito a dubbi interpretativi, trattandosi di norma di evidente carattere generale applicabile a tutti i tipi di società.

A riprova di detta interpretazione si deve rilevare come il testo unico, all'art. 171, preveda esplicitamente e tassativamente i casi in cui da una trasformazione possa scaturire, ai fini fiscali, base imponibile, limitando detta fattispecie alle trasformazioni eterogenee.

Per esplicito riferimento legislativo si considerano infatti trasformazioni eterogenee quelle di cui all'art.2500 *septies* ed *octies* codice civile e cioè quelle riguardanti la trasformazione di *“consorzi, società consortili, comunioni d'azienda associazioni riconosciute e fondazioni in società di capitali”*. Evidentemente l'elenco ha carattere esaustivo, ponendosi l'articolo 171 quale norma speciale rispetto all'ordinario regime di non imponibilità, da cui ne discenderebbe l'impossibilità di introdurre una fattispecie impositiva non prevista nel Testo Unico.⁸

Questa incongruenza è messa in evidenza da autorevole dottrina, tra cui Cagnasso *“Qualora il legislatore avesse preteso la tassazione delle*

⁸ Cotto A. , Forte A. *“Profili Fiscali della trasformazione di società semplice in Società Commerciale”*, Il Fisco n. 2/2010.

plusvalenze avrebbe potuto inserire, nell'art. 171 del TUIR, non solo il rinvio all'art. 2500 octies, ma anche all'art. 2500 ter codice civile"⁹, Lupi che prevede come "non si può imporre analogicamente il trattamento previsto per gli enti non commerciali trasformati in società di capitali"¹⁰ e Tesauro "non è possibile estendere analogicamente la disposizione relativa alle trasformazioni di enti non commerciali alle trasformazioni commercializzanti delle società semplici"¹¹.

A maggior conferma si rileva che l'art. 2500 ter codice civile disciplina la trasformazione di società di persone in società di capitali, non facendo alcun tipo di distinzione tra le società semplici o le altre società di persone.

Alla medesima soluzione interpretativa arriva anche altra dottrina, per motivi diversi dall'interpretazione letterale della norma. In particolare, analizzando gli aspetti civilistici dell'operazione non si ritiene tout court applicabile alla trasformazione alcun carattere traslativo dell'attivo della società semplice, non essendo la fattispecie assimilabile civilisticamente ad un conferimento, bensì ad una successione a titolo universale o ad un atto di destinazione che opera all'interno del patrimonio di un soggetto. Di questo avviso Andreani¹² secondo cui l'operazione non comporterebbe alcun effetto traslativo bensì "un semplice mutamento nella forma giuridica della società, restando i beni sociali nella sfera patrimoniale dello stesso soggetto"¹³.

La tesi della non imponibilità trova accoglimento in modo pressoché totale dalla dottrina più recente tra cui Contrino per il quale "l'effetto realizzativo sembrerebbe incongruo"¹⁴ e Con-

falonieri, che afferma come "Rispetto ai precedenti articoli 15 e 16 del DPR 29/09/1973 n 597, l'art. 170 del TUIR fuga ogni dubbio sulla mancata emersione di plusvalenze o minusvalenze scaturenti da qualsiasi bene sociale"¹⁵.

Si deve infine rilevare che, seppur essendo in vigore della disciplina ante 2004, che come abbiamo visto lasciava qualche dubbio sull'imponibilità dell'operazione, la scarsissima giurisprudenza in materia ha sempre negato l'imponibilità dell'istituto.

In particolare si segnala come la Commissione Tributaria Centrale abbia statuito che la trasformazione "non determinerebbe alcuna plusvalenza tassabile, dato che la norma attinente alla trasformazione prevedrebbe, quando una società soggetta ad IRPEG si trasformi in un'altra qualunque società soggetta ad IRPEF, espressamente il permanere delle regole valevoli prima della trasformazione"¹⁶.

4 - Conclusioni

E' di tutta evidenza come la problematica sopra evidenziata sia tutt'altro che teorica, visto che nella prassi professionale corrente la società semplice è spesso utilizzata quale veicolo per la gestione di immobili o partecipazioni, tipologie di asset caratterizzati spesso plusvalenze latenti rilevanti.

A parere di chi scrive la tesi della non imponibilità pare preferibile sia in quanto più conforme al testo normativo sia in quanto meglio armonizzata ai principi generali di imposizione nel nostro ordinamento. Il primo aspetto che merita attenzione riguarda il fatto che se da un lato è vero che l'art.86 del TUIR sancisce un principio generale del nostro ordinamento,

2005..

15 Confalonieri M. "Trasformazioni, fusioni, conferimenti, scissione e liquidazione delle società", 2006.

16 Commissione Tributaria Centrale sentenza del 08/03/1994 n. 597 e Commissione Tributaria Provinciale di Genova sentenza del 24/09/1980.

9 Cagnasso O. "La Trasformazione di società di persone" in "Il nuovo diritto societario" Zanichelli, 2004.

10 Lupi R. "Trasformazione di società semplici in società di capitali" in "Dialoghi di diritto tributario" n.3/2004.

11 Tesauro F., "Aspetti fiscali della trasformazione eterogenea", in Tributi impresa n. 2/2005.

12 Andreani G, "Trasformazioni, Fusioni e Scissioni", 2005..

13 Lupi R. "La Trasformazione di società di persone" in "Il nuovo diritto societario" Zanichelli, 2004.

14 Contrino A. "Rivista di diritto tributario", parte I n.6

in materia di estromissione di beni dal regime d'impresa, lo stesso si deve dire dell'art. 170 del TUIR, da ritenersi quantomeno pari ordinato, che prevede esplicitamente come *"la trasformazione di società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni"*. Norma speciale è invece l'art. 171 che prevede come detto principio, generale, non si applichi a talune fattispecie. E' di tutta evidenza che detta norma speciale non possa trovare applicazione analogica, come messo in evidenza anche da Tesaurò *"[...] è però assai difficile ipotizzare una fattispecie imponibile ricostruita per analogia"*¹⁷.

In secondo luogo il voler attribuire alla trasformazione finalità realizzativa lederebbe il principio della capacità contributiva. Riconoscere il momento di imponibilità di plusvalori solo potenziali su beni facenti parte della società trasformata, senza che vi siano operazioni con terze economie, comporterebbe infatti un *"ingiustificata anticipazione della tassazione al rientro nel regime di impresa dei beni in oggetto"*¹⁸.

Una ulteriore considerazione, a mio modo di vedere risolutiva, deriva dalla comparazione del vigente art. 170 del TUIR con il precedente articolo 14 del D. Lgs. 29 settembre 1973 n. 598, che regolava la materia della fiscalità della fusione prima dell'entrata in vigore del TUIR, in cui esplicitamente si limitava l'operatività del principio di neutralità delle operazioni alle società del tipo indicate dall'articolo 2200 del codice civile, ossia alle sole società commerciali. Il fatto che sia stato eliminato dal legislatore detto richiamo non può che significare l'esplicita volontà di estendere detto principio a tutti i casi di trasformazione societaria.

Merita infine una ultima considerazione il fatto che parte della diatriba nasca, a parere di chi scrive, dal fatto che da un lato esiste un richiamo diretto alla norma civile da parte della nor-

ma fiscale, ma d'altro lato le norme si pongono su piani parzialmente differenti.

Il legislatore civile, nel definire la trasformazione eterogenea, fa riferimento al diverso scopo delle diverse tipologie di contratti sociali (consorzi, società consortili, cooperative, comunioni, associazioni e fondazioni), mentre il legislatore fiscale si riferisce a due sole macro categorie, quella degli enti commerciali e degli enti non commerciali.

Da un lato ci si riferisce alla natura del contratto e allo scopo sociale, dall'altro rileva esclusivamente l'attività che viene esercitata, essendo lo svolgimento di attività d'impresa il discrimine fondamentale per il regime fiscale della trasformazione. Da ciò deriva, per esempio, che quello che è trasformazione eterogenea per il legislatore civile (trasformazione da società di capitali in società consortile o cooperativa) non lo è per il legislatore fiscale.

17 F. Tesaurò *"Dialoghi di diritto Tributario"* n. 3/2004.

18 F. Tesaurò *"Aspetti Fiscali della Trasformazione Eterogenea"* Tributi Impresa n. 2/2015.



GAFI: Proposte per il meeting di Parigi

di Paolo Soro
Dottore Commercialista

Nel mese di aprile 2016, i rappresentanti del G20, di concerto con la Banca Centrale, hanno chiesto al GAFI di formulare le proposte iniziali per la loro prossima riunione sui modi per migliorare le norme internazionali in materia di trasparenza e scambio di informazioni. In risposta a tale richiesta, il GAFI ha elaborato la presente relazione.

Il GAFI (Gruppo di Azione Finanziaria Internazionale), denominazione originale: FATF (*Financial Action Task Force*), in risposta alla richiesta avanzata dai Ministri delle Finanze del G20, ha predisposto alcune proposte di miglioramento afferenti la trasparenza finanziaria e lo scambio di informazioni.

Le valutazioni si sono concentrate principalmente sull'attuazione dei requisiti tecnici in materia di trasparenza dei Paesi. I risultati hanno mostrato alcuni punti deboli, tra cui la mancanza di chiarezza su come potrebbero essere applicati i citati requisiti di trasparenza. Occorre comunque osservare come molti Paesi abbiano messo in atto quadri giuridici solidi che richiedono a tutti i soggetti coinvolti la raccolta delle informazioni concernenti la proprietà effettiva dei loro clienti (*beneficial ownership*).

Nel 2012, il GAFI aveva già provveduto a rafforzare la propria *policy* sulla proprietà effettiva, per fare maggiore chiarezza in merito a quanto

i Paesi dovrebbero garantire riguardo alle informazioni disponibili. Le nuove norme erano state pensate per distinguere chiaramente tra le informazioni di base relative alla proprietà (soggetti nominali e società fiduciarie), e le informazioni concernenti gli effettivi beneficiari (persone che detengono l'effettivo controllo). Avere informazioni accurate su una persona giuridica o istituto giuridico è un prerequisito fondamentale per l'identificazione dei titolari effettivi finali; ma ovviamente ciò richiede una cooperazione internazionale tra tutti i Paesi coinvolti. In totale, sono 198 le giurisdizioni che si sono impegnate in tal senso.

Successivamente (nel 2014), il GAFI ha rilasciato una guida operativa sulle regole concernenti trasparenza e beneficiari effettivi. Detto documento fornisce delle istruzioni operative su come accedere alle informazioni, stabilendo, nel contempo, le procedure relative alle richieste da inoltrare.

Come riferito al G20, lo scorso mese di luglio 2016, il GAFI ha identificato alcune sfide significative di implementazione in merito specialmente alle problematiche connesse con l'individuazione degli effettivi *beneficial owner*.

Attualmente, il GAFI opera delle fondamentali valutazioni Paese per Paese, al fine di accertare se, come naturale processo di *follow-up* ai propri documenti emessi, i governi abbiano attuato le necessarie modifiche normative interne, onde consentire la regolare applicazione pratica delle disposizioni raccomandate nei vari report predisposti dal GAFI. Ebbene, su un campione di nove Paesi verificati, solo due si sono dimostrati sufficientemente *compliance* sulla base dei requisiti richiesti dal GAFI.

Le principali carenze riscontrate concernono i seguenti punti:

1. Accuratezza insufficiente e scarsa accessibilità alle informazioni di base relative alla registrazione delle società;
2. Non rigorosa attuazione delle operazioni di adeguata verifica della clientela da parte dei soggetti preposti alla registrazione della proprietà effettiva, i quali si limitano a indicare come *beneficial owner*, gli agenti, gli avvocati, i commercialisti e persino le società di servizi;
3. Mancanza di sanzioni per le imprese che non provvedono ad aggiornare le informazioni presenti nei registri nazionali, o comunque a conservare ogni dato e notizia in merito ai propri azionisti;
4. Ostacoli alla condivisione delle informazioni previsti dalle *policy* domestiche, come le leggi sulla protezione dei dati e sulla *privacy*, che impediscono alle Autorità competenti di ottenere un accesso tempestivo e adeguato alle informazioni sulla proprietà effettiva.

I partecipanti al vertice di aprile hanno lamentato l'utilizzazione distorta che viene fatta su larga scala delle società di capitali, con la conseguente necessità di rafforzare i controlli a tal

proposito.

L'analisi svolta dal GAFI dimostra che non si pone un problema di carenza di normative a livello internazionale, quanto piuttosto di insoddisfacente applicazione di tali norme da svariate giurisdizioni nazionali, incluse non poche appartenenti al G20.

Diventa, quindi, imperativo che i Paesi attuino pienamente ed efficacemente le norme GAFI, al fine di colmare le lacune ancora esistenti nei loro sistemi nazionali, specialmente per quanto riguarda l'identificazione dei proprietari effettivi delle persone giuridiche.

Come noto, il mandato di base dettato dal Global Forum è improntato sul miglioramento dello scambio di informazioni e sul connesso grado di trasparenza degli Stati, tramite un processo di *peer review*. La svolta fondamentale sta nel passaggio dalla situazione attuale (fino al corrente anno 2016) in cui ci si limita allo scambio di informazioni su richiesta, alla prevista nuova procedura concernente la costruzione degli standard per attivare lo scambio di informazioni automatico, adottato dal *Global Forum*; standard informativi che incorporano anche la definizione di *beneficial ownership* stilata dal GAFI, e impongono agli istituti finanziari l'indispensabile adeguata identificazione di tutti i soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano dei conti finanziari.

Nonostante le regole dettate dal GAFI forniscano un *framework* solido per garantire che le informazioni sui proprietari effettivi pervengano in modo adeguato, preciso e tempestivo nella disponibilità delle Autorità competenti, tuttavia, i risultati del processo di *peer review* mostrano che molti Paesi non riescono ancora a realizzare efficacemente quanto necessario al riguardo. Per questo motivo, il GAFI opererà sulle seguenti proposte di rafforzamento per l'applicazione delle norme internazionali esistenti in materia di trasparenza e di proprietà effettiva.

Assicurarsi circa l'efficacia e il progressivo co-

stante miglioramento dei processi di *follow-up*, *peer review*, in modo tale da consentire alle giurisdizioni coinvolte di velocizzare la completa applicazione delle regole GAFI. Dalle attività di verifica svolte, infatti, è risultato di fondamentale utilità il processo di *peer review* tra Paesi, al fine di raggiungere il livello finale di trasparenza indicato dal GAFI.

Fornire chiare e coerenti raccomandazioni ai Paesi, su come sia possibile migliorare l'attuazione pratica delle regole del GAFI, anche durante i processi di valutazione. Occorre tenere conto del fatto che, non solo il GAFI, ma anche il *Global Forum* è un organismo preposto a valutare l'efficacia dei requisiti fissati in merito alle problematiche dei *beneficial owner*. E, oltre tutto, non sempre le differenti segreterie dei citati due enti, lavorano in perfetta simbiosi. Si pone, dunque, un problema di chiarezza delle indicazioni che i Paesi interessati devono ricevere.

Migliorare - conseguentemente a quanto appena visto nel precedente punto 2 - la cooperazione tra il GAFI e il *Global Forum*, per garantire ulteriormente la coerenza e il reciproco rafforzamento del lavoro, al fine di migliorare il livello di trasparenza delle informazioni relative alle *beneficial ownership*, anche fornendo eventuali esemplificazioni pratiche: come garantire l'accuratezza delle informazioni sulla proprietà effettiva contenute nei registri delle imprese; come abilitare lo scambio di informazioni sugli effettivi proprietari, tra autorità fiscali e di polizia, in entrambe le direzioni.

La segreteria del GAFI ha recentemente eseguito un'accurata ricerca sull'uso distorto delle società di capitali, al fine di inserire degli ostacoli all'individuazione degli effettivi proprietari. Questa analisi permetterà di identificare le questioni prioritarie in cui può essere necessario un ulteriore lavoro. A tal proposito, verrà valutata anche la necessità di una piena cooperazione tra GAFI e *Global Forum*.

Tutto quanto sopra specificato è stato oggetto

di discussione del meeting di ottobre.

Nel frattempo, la segreteria GAFI proseguirà le discussioni tecniche con il *Global Forum* sulle questioni relative allo scambio di informazioni relative alle proprietà effettive per fini fiscali, onde garantire una comprensione comune delle norme GAFI in tale specifico settore.

Per altro verso, il GAFI non cesserà il monitoraggio delle misure adottate dai Paesi per colmare le lacune nei loro sistemi nazionali e migliorare l'efficacia delle loro azioni. Molti Paesi hanno già messo in atto adeguati quadri giuridici. Purtuttavia, l'ulteriore miglioramento di queste misure dal lato pratico, rimane un obiettivo fondamentale. Appare, difatti, evidente che le sfide operative per prevenire l'uso distorto dei veicoli aziendali, possono essere affrontate solo dai singoli Paesi al proprio interno.

Per questo motivo, il GAFI ha predisposto la seguente proposta per i rappresentanti del G20:

- ✓ L'emissione di un impegno pubblico da parte dei membri del G20 per soddisfare le norme del GAFI in merito a tutti i problemi concernenti l'identificazione della proprietà effettiva.
- ✓ Sempre a parere del GAFI, i membri del G20 dovrebbero dare l'esempio, assicurando che vengano adeguatamente applicate le varie regole indicate, che possono essere così riassunte:
 - i. Attuare in maniera piena ed efficace le norme del GAFI concernenti trasparenza e proprietà effettiva, senza ulteriori ritardi.
 - ii. Monitorare in modo efficace il lavoro dei c. d. *gate-keeper* (inclusi agenti, avvocati, commercialisti e società di servizi), al fine di fare loro rispettare tutti i requisiti relativi all'identificazione della proprietà effettiva, e all'arresto di quelli che facilitano l'uso improprio delle strutture societarie.
 - iii. Promuovere azioni a livello nazionale e globale per affrontare gli ostacoli ancora

esistenti alla condivisione di informazioni (a esempio, la revisione della protezione dei dati e le leggi sulla *privacy*).

iv. Mettere in atto tutte quelle attività volte a facilitare la condivisione tempestiva delle informazioni di base sulle *beneficial ownership* a livello nazionale e internazionale, garantendo che tali dati siano accurati e in continua implementazione.

Questi propositi GAFI, francamente, non ci piacciono: arrogarsi il diritto di intromettersi a tutti i livelli nella vita privata di ogni cittadino (con conseguenze spesso irreparabili), non può trovare concorde alcuna persona ragionevole.

La nostra personale opinione – per quel che può valere – è che non possa mai venir meno un naturale equilibrio tra i potenziali pericoli per la collettività causati da determinati comportamenti illeciti, e le misure che si intende adottare per risolvere tali problematiche, punendo adeguatamente i colpevoli.

Orbene, laddove si ipotizzino delle azioni che, sostanzialmente e innegabilmente, abbiano come inevitabile conseguenza quella di privare i cittadini indistintamente (colpevoli e innocenti), delle loro principali libertà naturali, tali azioni non potranno in alcun caso essere giustificate, né accettate.



Studio sugli aspetti tributari delle criptovalute, alla luce della Risoluzione 72/E/2016 dell’Agenzia delle Entrate

di Gino Pappalardo
Avvocato Tributarista

La recente risoluzione 72/E/2016 dell’Agenzia delle Entrate affronta in maniera significativa, ancorché da una singolare prospettiva, la tematica della rilevanza fiscale delle criptovalute ed in particolare, dei bitcoin.

È proprio dalle considerazioni svolte dall’Amministrazione finanziaria che si può procedere con l’esame molto generale del fenomeno delle criptovalute ed a quello specifico dell’onda lunga che condiziona l’ordinamento tributario.

1 - Definizione

Una prima definizione di criptovalute si può trarre direttamente dal web¹, e più precisamente viene intesa come “*valuta paritaria basata su un algoritmo, decentralizzata e digitale la cui implementazione è basata sui principi della crittografia per convalidare le transazioni e la generazione di moneta in sé*”.

Quindi, la criptovaluta nasce come una moneta fisiologicamente digitale, ma il fatto che sia generata grazie ad un protocollo crittografico la caratterizza come virtuale, perché non vi è riferimento riscontrabile nella realtà fisica.

Questa è la differenza con ciò che accade quan-

do si utilizza ad esempio un carta di pagamento che rappresenta la digitalizzazione della provvista presente su di un conto corrente fisico, materialmente verificabile presso la filiale della propria banca.

Le caratteristiche sono:

1. Decentralizzazione;
2. Digitalizzazione;
3. Crittografia.

L’unità di conto più famosa e diffusa, basata su questa tecnologia è il c.d. *Bitcoin*, ideato verso la fine degli anni 2000 dal fantomatico Satoshi Nakamoto² che così pensava: “*Una versione*

1 Cfr: <http://it.wikipedia.org/wiki/Criptovaluta>

2 A tutt’oggi, non ne è ancora certa l’identità - NdA.

*puramente peer-to peer di denaro elettronico permetterebbe di effettuare pagamenti online direttamente da un soggetto ad un altro, senza passare da un istituto finanziario*³.

Da questa affermazione alla prima transazione in *bitcoin* il passo è stato breve, perché il 3 gennaio 2009 venne registrato il c.d. “blocco zero” relativo ad uno scambio di 50 *bitcoin*.

Per evitare eccessivi “fuori pista” informatici, si sintetizzerà lo schema di generazione, di approvvigionamento e di scambio della criptovaluta in esame.

Nella pratica tutto parte da un'applicazione, il c.d. “*e-wallet*”, disponibile per tutti i tipi di dispositivi, tramite la quale dare l'input per la transazione tra due soggetti, esempio classico: l'acquirente ed il venditore (c.d. *nodi*).

Ogni ammontare di *bitcoin* (c.d. *gettone elettronico*), è crittografato in modo che venga rappresentato con il c.d. “*valore di hash*”, un'impronta digitale che racconta tutta la storia dei *bitcoin* oggetto di transazione⁴. A questo punto i dati così generati vengono “*pubblicati*” contemporaneamente a tutti i nodi che costituiscono la rete, in tempo reale. Alcuni di questi nodi sono specializzati nell'attività di validazione delle transazioni.

Sono i c.d. *miners* (minatori) che si occupano di verificare le transazioni pubblicate e validare solo quelle la cui sequenza è coerente con i *timestamp* (marche temporali) dei blocchi precedenti.

Una volta eseguita la validazione il *miner* formerà il blocco di dati successivo della catena (*blockchain*), relativo a quella determinata transazione.

I minatori svolgono tale attività verso il corrispettivo degli eventuali *bitcoin* che il protocollo

di funzionamento della criptovaluta genererà in maniera casuale. e che loro saranno capaci di “minare” ricavandoli direttamente dal *network* che supporta la criptovaluta.

Una volta costruito il blocco, la transazione è completa ed il trasferimento della valuta garantito. Tutto accade alla elevata velocità computazionale dei server dedicati all'attività di *mining* che costituiscono i nodi del *network bitcoin*.

2 - Vantaggi

La criptovaluta governata con il protocollo crittografico della *blockchain* non soggiace, intanto, alle decisioni di un “ente centrale” che gestisce l'autenticazione dell'utente e la stessa transazione; “*Le firme digitali forniscono una parte della soluzione, ma i principali vantaggi si perdono se è ancora necessario un terzo garante per evitare la possibilità di utilizzare la stessa moneta per due spese*”⁵. Si realizza così una c.d. disintermediazione, cioè l'esclusione di enti sovraordinati come le banche centrali che hanno il compito di vigilare sul sistema, attraverso i propri organi di indirizzo e di vigilanza, deputati alla regolamentazione⁶.

Un secondo importante aspetto riguarda l'aver risolto, elidendolo, il problema della c.d. “*doppia spesa*” o “*double spending*”.

In sostanza, qualsiasi oggetto digitale può essere duplicato innumerevoli volte ad un costo irrisorio. Per esempio, si può pagare Tizio inviandogli una copia dell'oggetto che si è assunto come moneta, per poi pagare Caio con un'altra copia dello stesso oggetto in cambio di altri beni o servizi.

Nell'economia reale questo inconveniente è ri-

3 Cfr: www.polesineonline.com/Bitcoin_italian_translation.pdf

4 Le criptovalute sono per definizione relegate ad un'esistenza virtuale, nei limiti e con le caratteristiche di cui si è parlato supra - .NdA..

5 Cfr: Satoshi Nakamoto in “*Criptovalute e Bitcoin: un'analisi giuridica*”, Stefano Capaccioli, ed. Giuffrè Editore, 2015.

6 Cfr: “*L'internet della moneta*”, di M. Chiarattie P. Soldavini, in “*La moneta virtuale*”, coll. Nova Edu, n° 5/2016, edizioni “Il Sole 24 Ore”, febbraio 2016.

solto utilizzando i libri contabili, che universalmente vengono gestiti con il criterio del dare ed avere (la c.d. *"partita doppia"*).

L'economia delle criptovalute, invece, risolve il problema della registrazione in partita doppia e del raffronto tra gli innumerevoli libri contabili, cartacei o digitali, semplicemente adottando un solo registro basato sulla tecnologia della *blockchain*.

La *ratio* sottesa è presto spiegata dalle stesse parole dell'ideatore del *bitcoin*: *"...si basa su prove crittografiche, invece che sulla fiducia, che consenta a soggetti consenzienti di negoziare direttamente tra loro, senza la necessità di un garante terzo"*⁷.

In definitiva la *blockchain* è il primo registro contabile che non richiede fiducia verso il gestore (ad es. la Banca centrale), perché la correttezza delle scritture è verificabile ed in grande misura verificata costantemente dagli utenti del sistema (c.d. *nodi*).

Per ragioni di economia espositiva si tralascerà la descrizione del procedimento informatico che porta alla validazione ed alla costruzione del blocco della singola transazione.

Quanto alle ripercussioni nel campo finanziario l'EBA (Autorità bancaria europea) ha analizzato minuziosamente i rischi e le relative cause suddividendole in:

- ✓ Rischi per gli utenti;
- ✓ Rischi per altri partecipanti al mercato;
- ✓ Rischi per l'integrità finanziaria;
- ✓ Rischi per i sistemi di pagamento, in valuta a corso legale;
- ✓ Rischi derivanti da regolamentazione.

Per una analisi dettagliata si rinvia all'esame del documento dell'EBA *"Opinion on virtual cur-*

*rencies"*⁸.

3 - Inquadramento normativo

Non si può affrontare il tema della fiscalità delle criptovalute, senza prima fornirne un inquadramento normativo, sul quale alcuni utili spunti possono trarsi dal documento della BCE del 2012^{9 10}.

Secondo la Banca Centrale Europea, cinque sono i fattori che influenzano il prezzo e la volatilità delle criptovalute.

L'assenza di reali politiche monetarie che influenzino l'offerta di moneta e di altre azioni quali quelle tese a calmierare il tasso di cambio, e così via. Non c'è un ente terzo preposto ad individuare ed attuare le politiche monetarie, perciò il tasso di cambio è notevolmente fluttuante tra un intervallo di *bid/ask* all'altro.

La dimensione del *network* che adotta ed implementa il protocollo crittografico.

A proposito di *network*, la *governance* trasparente dello stesso e le adeguate misure di sicurezza danno maggiore possibilità di generare fiducia.

Strettamente collegata è la reputazione dell'emittente.

Attacchi speculativi. A questo punto, rileva la storia di eventuali attacchi che la moneta ha subito.

Al di là delle analisi su prezzi e volatilità, la BCE fornisce una prima ed istituzionale definizione di criptovaluta: *"La valuta virtuale è una rappresentazione digitale di valore, non emessa da una banca centrale, ente creditizio o istituto di moneta elettronica che, in alcune circostanze,*

⁸ <https://www.eba.europa.eu/documents/10180/657547/EBA-Op-2014-08+Opinion+on+Virtual+Currencies.pdf>

⁹ Visionabile su <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemes201201en.pdf>

¹⁰ Cfr: *"Criptovalute e Bitcoin: un'analisi giuridica"*, Stefano Capaccioli, ed. Giuffrè Editore, 2015

⁷ Vedi nota n°5.

può essere alternativa al denaro”.

Come si vedrà nel prosieguo dello studio, la criptovaluta riveste una natura polimorfa determinata principalmente dalla velocità con cui viene implementato il sistema (programmabilità), dalla condivisione del consenso di rete.

a - La rilevanza “geografica” delle criptovalute

Aldilà della autorità monetaria centrale, è bene vedere come gli ordinamenti interni dei singoli Stati accettino, tollerano o rifiutano il concetto di criptovaluta.

L’ordinamento giuridico tedesco, tramite la propria Autorità Federale di supervisione finanziaria tedesca definisce il *bitcoin*, ma potrebbe riferirsi a qualunque altra criptovaluta, quale valuta virtuale le cui operazioni e saldi sono gestiti all’interno di una rete decentrata, nella quale ciascun utente può partecipare alla propria creazione. Il semplice uso della criptovaluta (*bitcoin*) come moneta complementare, non richiede autorizzazione¹¹.

Secondo la Sent. n°c/08/1404ha za 13-255 del 14 maggio 2014, in Olanda la criptovaluta più diffusa è un mezzo di scambio, non una moneta, né un titolo¹².

Nella Confederazione Elvetica, la valuta virtuale è definita come una rappresentazione numerica di valore negoziabile su internet, ancorché non abbia corso in alcun paese¹³.

È considerato un mezzo di pagamento.

Il Canada, invece, è l’unico Stato ad aver approvato il primo atto legislativo al mondo che contempla i *bitcoin*, parallelamente all’adozione della relativa regolamentazione antiriciclaggio.

Sempre rimanendo oltreoceano, negli Stati Uni-

ti una recentissima sentenza della Corte federale ha definito un processo penale relativo ad un attacco di *hacker* compiuto non solo nei confronti di *JP Morgan Chase & Co* ma anche di altre società.

L’estensore della sentenza, il giudice *Alison Nathan* ha stabilito testualmente: *“Bitcoins are funds – moneta - within the plain meaning of the term”* ed anche, *“Bitcoins can be accepted as a payment for goods and services or bought directly from an Exchange with a bank account. They therefore function as a pecuniary resources and are used as a medium of exchange and a means of payment”*¹⁴.

In definitiva si può certamente affermare che la criptovaluta assomma in sé i più diversi caratteri (ecco perché è polimorfa). Essa è:

1. Moneta, perché presenta le caratteristiche tipiche della stessa (mezzo di scambio, unità di conto, riserva di valore);
2. Valuta estera, perché priva di corso legale;
3. *Commodity*, in quanto bene fungibile prodotto da un’attività umana e riconosciuto da una determinata comunità quale valore;
4. *Security*, strumento finanziario, in quanto la propria valutazione dipende dalla domanda e dalla offerta ed è scambiato in un mercato;
5. Beni immateriali, data la evidente assenza di materialità;
6. Diritti di baratto, dato che possono essere barattate con beni e servizi espressi in quella data unità di conto;
7. Sistema di pagamento.

L’estesa, ma incompleta elencazione delle diverse connaturazioni della criptovaluta è finalizza-

11 Cfr: https://www.bafin.de/SharedDocs/Veroeffentlichungen/EN/Fachartikel/2014/fa_bj_1401_bitcoins_en.html

12 In Olanda esiste una locale associazione di *crowdfunding* che si chiama: *“Bitcoin is geld”*, cioè il *bitcoin* è una moneta.

13 Cfr: <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/35355.pdf>.

14 Cfr: *U.S. v Murgio et al*, U.S. District Court, Southern District of New York, n° 15-cr-00769.

ta esclusivamente a **preparare il campo** alla disamina dell'accezione nostrana di criptovaluta.

Infatti, nell'Ordinamento giuridico italiano, ai sensi dell'art. 810 del codice civile, è possibile che oggetto di diritti siano anche i beni giuridici che rientrano tra le *new proprieties*.

Il ragionamento tuttavia, sebbene prenda le mosse da questo primario assunto, è ben lungi dall'esserne consequenziale.

Le criptovalute, infatti, vanno valutate in relazione ai singoli istituti giuridici che rilevano nelle differenti situazioni concrete.

Nel caso in cui si detengano criptovalute a titolo di proprietà, infatti, non essendo titoli pagabili a vista al portatore, l'unico elemento che ne rappresenti la proprietà è il possesso della chiave crittografica collegata al conto. Quindi il possessore della chiave privata, perché possa ottenere tutela, avrà l'onere di dimostrare la riferibilità della stessa o della chiave pubblica al conto.¹⁵

Nell'ipotesi frequente di transazioni tra due privati rileva invece il contratto di compravendita (art.1470 c.c.), che si perfeziona con l'accordo, ma il trasferimento delle unità di conto avverrà solo con l'iscrizione in un blocco della *blockchain* su cui vi sia consenso. Fino a questo momento il contratto ancorché perfetto, non sarà efficace.

Ai fini della tutela della parte "*diligente*" si dovrà dimostrare che la transazione ha avuto luogo, producendo il "*passaggio*" della transazione nel blocco e collegando il proprio indirizzo ad essa.

Sarà quindi necessario predisporre idonei contratti che "*fotografino*" gli indirizzi verso cui eseguire la prestazione e la relazione degli indi-

rizzi con le parti.

b - Inquadramento fiscale ai fini IVA

Le fonti da tenere in considerazione sono la Direttiva 2006/112/CE, che riscrive la 77/388 del maggio 1977 ed il D.P.R. 633/1972.

In merito alle criptovalute, le principali attività assoggettabili ad IVA sul territorio italiano sono la fornitura di beni e servizi verso corrispettivo in criptovaluta ed il servizio di *mining*.

La prestazione di beni e servizi, verso cessione di criptovaluta deve essere inquadrata nel contratto di permuta (art.1552 c.c: il contratto che ha per oggetto il reciproco trasferimento della proprietà di cose, o di altri diritti, da un contraente all'altro).

L'art.11 del DPR 633/1972 – operazioni permutative e dazioni in pagamento – prevede che le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi, sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate.

In parole povere si devono scindere le due operazioni e considerarle autonomamente.

L'operazione di cessione di beni o la prestazione di servizi risulterà imponibile se effettuata da un soggetto passivo IVA; la cessione di criptovaluta, invece, sarà esente nei termini che si indicheranno più avanti.

Una considerazione va fatta sulla determinazione della base imponibile che tiene conto della separazione concettuale effettuata prima.

Per chi cede i beni o i servizi si applicherà l' aliquota IVA al c.d. Valore normale, inteso ai sensi dell'art.14 DPR 633/72, cioè come l'importo che il cessionario o il committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare in condizione di libera concorrenza ad un cedente /prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in questione,

¹⁵ L'indirizzo *bitcoin* non è associabile a nessuno, perché deriva da un codice posseduto solo dal proprietario del conto, che peraltro è l'unico a conoscere i propri indirizzi *bitcoin*. Proprio per questo motivo è stata prevista dal protocollo la possibilità di dimostrarne il possesso firmando il messaggio per trasferire i fondi con la chiave privata. (PSEUDONIMATO) - NdA.

nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione.

Chi cede la criptovaluta, vedrà sì calcolato l'imponibile al valore normale, ma l'intera operazione sarà esente da IVA ai sensi dell'art.135, comma1, della direttiva IVA 112/2006/CE¹⁶.

Un brevissimo riferimento deve essere fatto anche al servizio di *mining*.

Le transazioni sono verificate e validate dai miners, che ricevono l'emissione di nuova criptovaluta o *fees*.

Perché questa attività sia imponibile ai fini IVA è necessario che vi sia un collegamento contrattuale tra il prestatore del servizio ed il beneficiario dello stesso.

Tuttavia, il *miner* svolge un'attività il cui collegamento con i ricavi è sfumato e non vi è alcun accordo, né rapporto giuridico, né prevedibilità dei ricavi.

c- Inquadramento ai fini IRPEF

Anche qui sotto osservazione sono rispettivamente l'impiego delle criptovalute e l'attività di *mining*.

Come è logico pensare, l'utilizzo, la detenzione o la cessione possono determinare un differenziale positivo o negativo tra acquisto e vendita.

Nel primo caso si avrà la plusvalenza che verrà calcolata partendo, così come fatto in relazione all'IVA, dal valore normale dei beni e dei servizi ceduti in cambio di criptovaluta, assumendo quest'ultima come mezzo di scambio incorporato in un titolo.

Nel secondo caso, le minusvalenze possono essere portate in deduzione fino all'importo delle plusvalenze e degli altri redditi dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quarto.

Tale differenziale genera inevitabilmente reddi-

to che viene definito "diverso" ai sensi dell'art. 67 del TUIR¹⁷, lett. *c-ter* e *c-quinquies*^{18 19}.

Ciò perché tali componenti reddituali derivano da un evento incerto, quale la variabilità delle quotazioni.

La diversa situazione della generazione di criptovalute – c.d. *Mining* – è inquadrabile nell'alveo delineato dalla dalla lett. l) dell'art. 67: "*i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere*".

A questo punto perché siano rilevanti in termini di imponibilità reddituale, è necessario che tali componenti siano generati nell'ambito di un'attività di impresa che richiederebbe investimenti in macchinari e costi di esercizio.

d - La posizione della prassi

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 72/E/2016²⁰ risponde ad un interpello con il quale una società che intende eseguire, per conto della propria clientela, operazioni di acquisto/vendita di *bitcoin* ha chiesto di conoscere:

" - *il corretto trattamento applicabile alle predette operazioni di acquisto e di cessione di mo-*

17 Lett.c-ter) le plusvalenze, diverse da quelle di cui alle lettere c) e c-bis), realizzate mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di titoli non rappresentativi di merci, di certificati di massa, di valute estere, oggetto di cessione a termine o rivenienti da depositi o conti correnti, di metalli preziosi, sempreché siano allo stato grezzo o monetato, e di quote di partecipazione ad organismi d'investimento collettivo. Agli effetti dell'applicazione della presente lettera si considera cessione a titolo oneroso anche il prelievo delle valute estere dal deposito o conto corrente.

18 *c-quinquies*) le plusvalenze ed altri proventi, diversi da quelli precedentemente indicati, realizzati mediante cessione a titolo oneroso ovvero chiusura di rapporti produttivi di redditi di capitale e mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di crediti pecuniari o di strumenti finanziari, nonché quelli realizzati mediante rapporti attraverso cui possono essere conseguiti differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto.

19 Cfr: Stefano Capaccioli, "*Criptovalute e bitcoin: un'analisi giuridica*", Coll. Informatica giuridica, Giuffrè Editore, 2015.

20 Più precisamente: Interpello ai sensi dell'art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Trattamento fiscale applicabile alle società che svolgono attività di servizi relativi a monete virtuali.

16 Si Cfr a suffragio anche la Sent. Della Corte di Giustizia UE del 22 ottobre 2015, n° C-264/2014.

neta virtuale, ai fini dell'Iva e delle imposte dirette (Ires ed Irap);

- se, in relazione alla predetta attività, sia soggetta agli adempimenti in qualità di sostituto d'imposta".

L'Amministrazione finanziaria, nel suo preambolo inevitabilmente si riferisce a quanto affermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea nella sentenza 22 ottobre 2015, causa C-264/14, attesa la mancanza di una disciplina positiva domestica.

A parte l'ineluttabilità di tale assunto, la risoluzione si distingue per aver delineato i contorni, o meglio di avere individuato una posizione domestica più delineata, delle criptovalute – più correttamente del *bitcoin* – universalmente ritenute di natura polimorfa.

L'Amministrazione infatti riferendosi al *bitcoin*: *"costituiscono operazioni finanziarie – quelle di acquisto e vendita - in quanto tali valute siano state accettate dalle parti di una transazione quale mezzo di pagamento alternativo ai mezzi di pagamento legali e non abbiano altre finalità oltre a quella di un mezzo di pagamento".*

Quindi per l'Agenzia delle Entrate le criptovalute²¹ rappresentano mezzi di pagamento.

Una volta individuatane la natura, ci si deve soffermare sulle soluzioni ai quesiti posti (si veda la nota n°20).

In particolare ai fini IVA, *"...si deve concludere che l'articolo 135, paragrafo 1, lettera e), della direttiva Iva, disciplina anche le prestazioni di servizi ... che consistono nel cambio di valuta tradizionale contro unità della valuta virtuale «bitcoin» e viceversa, effettuate a fronte del pagamento di una somma corrispondente al margine costituito dalla differenza tra, da una parte, il prezzo al quale l'operatore interessato acquista le valute e, dall'altra, il prezzo al quale le vende ai suoi clienti".* Ed inoltre, *"che l'attività*

che la Società intende porre in essere, remunerata attraverso commissioni pari alla differenza tra l'importo corrisposto dal cliente che intende acquistare/vendere bitcoin e la migliore quotazione reperita dalla Società sul mercato, debba essere considerata ai fini Iva quale prestazione di servizi esenti ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 3), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633".

Per quanto riguarda la tassazione del reddito della società, l'Amministrazione ha precisato che l'elemento reddituale – *"derivante dalla differenza (positiva o negativa) tra prezzi di acquisto sostenuti dall'istante e costi di acquisto a cui si è impegnato il cliente (nel caso in cui quest'ultimo abbia affidato alla Società l'incarico a comprare) o tra prezzi di vendita praticati dall'istante e ricavi di vendita garantiti al cliente (nel caso di affidamento di incarico a vendere) – è ascrivibile ai ricavi (o ai costi) caratteristici di esercizio dell'attività di intermediazione esercitata e, pertanto, contribuiscono quali elementi positivi (o negativi) alla formazione della materia imponibile soggetta ad ordinaria tassazione ai fini Ires (ed Irap).*

Con riferimento ai bitcoin che a fine esercizio sono nella disponibilità (a titolo di proprietà) della Società si ritiene che gli stessi debbano essere valutati secondo il cambio in vigore alla data di chiusura dell'esercizio e tale valutazione assume rilievo ai fini fiscali ai sensi dell'articolo 9 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir). Occorre, quindi, far riferimento al valore normale, intendendosi per tale il valore corrispondente alla quotazione degli stessi bitcoin al termine dell'esercizio".

A tal fine potrebbe ben farsi riferimento alla media delle quotazioni ufficiali rinvenibili sulle piattaforme on line in cui avvengono le compravendite di *bitcoin*.

Per quanto riguarda, la tassazione ai fini delle imposte sul reddito dei clienti della Società, persone fisiche che detengono i *bitcoin* al di fuori dell'attività d'impresa, si ricorda che le

21 NdA: Almeno quelle che si basano sulla tecnologia delle blockchain, come i *bitcoin*.

operazioni a pronti (acquisti e vendite) di valuta non generano redditi imponibili mancando la finalità speculativa.

4 - Considerazioni finali

L'Amministrazione finanziaria ha fornito una qualificazione giuridica della criptovaluta che, *de iure condendo*, non può che rappresentare

un caposaldo della Prassi nell'Ordinamento giuridico domestico.

Certo il concetto di criptovaluta è e sarà sempre per sua fisiologia *in fieri* e viepiù la soluzione ad un interpello non può avere la pretesa di fare emergere risposte sistemiche, ma non può negarsi che l'approdo dell'Agenzia costituisce un riferimento innovativo sia per gli studiosi, sia per la Giurisprudenza.



La voluntary-bis

di Patrik Angelone
Dottore Commercialista

I commi 1,2,3 dell'articolo 7' del c.d. Decreto Fiscale (D.L. 22.10.2016, n. 193 recante "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili), in vigore dal 24.10.2016, disciplinano la nuova collaborazione volontaria in merito ad inadempimenti collegati agli obblighi di monitoraggio fiscale di cui all'art. 4, comma 1, D.L. 167/1990.

- Principali caratteristiche

Dalla data del 24.10.2016 e fino al 31.07.2017 - 30.09 se si considera il maggior termine garantito per presentare integrazioni - è possibile richiedere la procedura di collaborazione volontaria relativamente alle violazioni commesse sino al 30.09.2016.

Il soggetto richiedente deve possedere i seguenti requisiti:

- ✓ Deve essere persona fisica, società semplice, soggetto equiparato, trust o ente non commerciale residente in Italia;
- ✓ Deve essere un Contribuente soggetto agli

obblighi di monitoraggio fiscale;

- ✓ Non deve aver compilato il quadro RW per dichiarare il patrimonio e le attività finanziarie detenute all'estero;
- ✓ Non deve aver ricevuto accessi, verifiche ed ispezioni inerenti l'oggetto della comunicazione;
- ✓ Non deve aver già aderito (in riferimento agli anni per cui presenta l'attuale dichiarazione) alla precedente dichiarazione;
- ✓ Ricadere in una delle condizioni di punibilità prevista esclusivamente dai reati fiscali e non da altri reati.

¹ Si allega a fondo testo la scheda illustrativa dei lavori in sede di proposta di legge

Per effetto del nuovo art. 5 *octies*, introdotto dall'art. 7 comma 1 del D.L. n. 193/2016 i ter-

mini per l'attività di accertamento, decadenza e prescrizione sono da intendersi così calendarizzati:

- 31.12.2018 per le sole attività oggetto di *Voluntary Bis*
- 30.06.2017 per le istanze presentate per la prima volta entro il 30.11.2015, prorogando di fatto il termine precedentemente fissato al 31.12.2016.

Il riferimento normativo è contenuto nella lettera b), comma 1 del predetto articolo 7.²

Le istanze devono essere presentate utilizzando i modelli e le modalità stabilite con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate ma, in via transitoria, come comunicato dalla stessa Agenzia delle Entrate il 26 ottobre, sono accettate anche le istanze presentate utilizzando il precedente modello, inviabili tramite PEC. Dubbi possono esserci nel caso in cui il contribuente scelga la strada dell'autoliquidazione, possibilità non prevista dalla precedente versione.

La presentazione dell'istanza esonera il Contribuente dalla presentazione del quadro RW relativo al 2016 e per la frazione del periodo d'imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza.

Il Contribuente potrà decidere di autoliquidare la propria posizione versando l'ammontare calcolato (in un'unica soluzione oppure in tre rate)

² - art. 7 comma 1 lettera b) "... anche in deroga all'articolo 3, comma 1, della Legge 27 luglio 2000 n. 212 e successive modificazioni, i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600, e successive modificazioni, all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, e all'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472, e successive modificazioni, scadenti a decorrere dal 01 gennaio 2015 sono fissati al 31 dicembre 2018 per le sole attività oggetto di collaborazione volontaria ai sensi del presente articolo, limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi relativi alla procedura di collaborazione volontaria e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della procedura stessa e al 30 giugno 2017 per le istanze presentate per la prima volta ai sensi dell'articolo 5 quater, comma 5; non si applica l'ultimo periodo del comma 5 del predetto articolo 5 quater...".

entro il 30.09.2017, oppure attendere l'invito a comparire da parte dell'Agenzia delle Entrate.

- Conseguenze della dichiarazione

La procedura della *voluntary-bis* prevede il pagamento del tributo derivante dal reddito prodotto da capitali illecitamente detenuti all'estero, beneficiando dell'applicazione delle sanzioni ridotte.

La riduzione delle sanzioni, però, sarà differente in relazione alla scelta fatta dal Contribuente.

Si avrà, quindi:

A) Sanzioni per le violazioni relative al quadro RW:

1. Mancata compilazione del quadro RW
 - Riduzione di imposte a $\frac{1}{4}$ del minimo edit-tale oppure $\frac{1}{2}$ del minimo edit-tale nei casi più favorevoli, in cui:
 - Le attività sono trasferite in Italia o Stati membri dell'U.E. oppure aderenti all'accordo S.E.E.;
 - Rilascio dell'autorizzazione a fornire informazioni all'autorità nazionale.
2. Paradisi fiscali
 - Sanzione fissata al 3%

B) Sanzioni tributarie su maggiori imposte:

1. Sanzione abbattuta fino ad $\frac{1}{6}$ del minimo edit-tale per effetto dell'adesione al contraddittorio;
2. Sanzione ridotta ad $\frac{1}{4}$, nei casi diversi dal precedente.

Se il Contribuente autoliquida le imposte interessi e sanzioni autonomamente, avrà quindi diritto alla riduzione delle sanzioni a patto che si impegna a rimpatriare il capitale detenuto all'estero oppure a farlo transitare in paesi aderenti all'Accordo SEE che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia e che il Contribuente rilasci all'intermediario finanziario estero l'autorizzazione a trasmettere alle autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria.

Infine per quanto riguarda gli effetti penali, si conferma la non punibilità per i delitti di:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, D.Lgs. n. 74/2000),
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3),
- dichiarazione infedele (art. 4),
- omessa dichiarazione (art. 5),
- omesso versamento di ritenute certificate art. 10-*bis*)
- omesso versamento di IVA (art. 10-*ter*),
- riciclaggio (art. 646-*bis* c.p.),
- impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (art. 648 c.p.),
- autoriciclaggio (art. 648-*ter* c.p.).

- La *voluntary-bis* ed il credito di imposta estero

La nuova *voluntary* lascia dubbi applicativi anche circa le modalità di calcolo delle imposte. Infatti, nel caso di capitali detenuti all'estero viene a configurarsi una duplice imposizione in capo al Contribuente. Una dovuta al paese in cui tali capitali sono detenuti, l'altra in Italia.

Come previsto dal T.U.I.R. (articoli 22, 23, 32, 89 e 165) le imposte pagate all'estero vengono

considerate "crediti" da scomputare nel momento della determinazione dell'imposta dovuta in Italia.

A conforto intervengono anche le convenzioni contro le doppie imposizioni, che non possono essere disattese ed il cui mancato rispetto da parte dell'Amministrazione finanziaria potrebbe determinare una irragionevole disparità di trattamento.

La convenzione opera, infatti, ad un livello superiore rispetto alla norma domestica anche se è possibile applicare la norma domestica, pur differente, a patto che questa sia migliorativa e non peggiorativa rispetto alla previsione contenuta nelle convenzioni stesse.

Purtroppo però, seppur previsioni espressamente previste nell'ordinamento, gli uffici dell'Agenzia delle Entrate, nella pratica, durante la prima versione della procedura, non ne hanno voluto tenere conto.

- La *voluntary-bis* ed il contraddittorio

Il decreto della nuova *voluntary* purtroppo non consente di fare un passo avanti nella gestione delle quantificazioni non condivise. Non viene, infatti, prevista una procedura tale da poter garantire il diritto alla difesa del Contribuente. Non viene al tempo stesso garantito il principio di uguaglianza e di proporzionalità nella determinazione delle sanzioni, nelle differenti tipologie previste dalla norma. Nel caso di autoliquidazione ad esempio, si prevedono riduzioni di pretese sanzionatorie maggiori rispetto alla scelta dell'opzione di autoliquidare direttamente rispetto alla scelta di attendere l'invito al contraddittorio.

Infatti, la contestazione che l'ufficio potrà operare in merito ad eventuali maggiori importi rispetto a quelli autoliquidati, che avverrà con la notifica di appositi inviti al contraddittorio e relativi atti di rettifica delle sanzioni.

Nel caso in cui non si addivenisse ad una con-

divisione sul contenuto, tra il Contribuente e l'ufficio, il Contribuente dovrebbe procedere ad impugnare gli stessi atti e procedere al contenzioso tributario.

In questi casi, non è ben chiaro se una tale scelta comporterà il venir meno del perfezionamento della *voluntary*.

- La *voluntary-bis* ed i diritti eurogarantiti

La *voluntary bis* interviene sul rapporto tra l'Amministrazione finanziaria ed il Contribuente. Pur chiamandosi "*collaborazione volontaria*" impone una determinata serie di previsioni e passaggi che possono essere fonte di rilievi sia in campo nazionale che europeo.

Non si deve sottovalutare la possibile carenza nella proporzionalità e motivazione nelle sanzioni amministrative che vengono, in alcuni casi, determinati indipendentemente dalle caratteristiche soggettive ed oggettive del Contribuente.

Parimenti non può essere sottovalutata la possibile carenza del principio di uguaglianza ad esempio, come abbiamo visto, nella corretta gestione del credito da imposta estera da utilizzare in compensazione nella liquidazione delle imposte italiane. Se è vero infatti, che attraverso la *voluntary-bis* il Contribuente determina e liquida interamente il tributo, ottenendo una riduzione delle sole sanzioni, è altrettanto corretto che non vi sia una discriminazione ed una disuguaglianza tra medesime fattispecie.

I predetti principi, poi, possono determinare un vizio nel contraddittorio. Si tratta di vizi che potrebbero determinare la paralisi dello strumento.

Non bisogna, infine, sottovalutare la possibilità che vi siano ulteriori vizi, legati alla libera circolazione dei capitali e libertà di stabilimento, laddove l'intermediario finanziario italiano operi una tassazione differente rispetto all'intermediario finanziario estero, anche se nella Circolare 9/15 dell'Agenzia delle Entrate, a pagina 13, sembrerebbe esserci un'apertura in tal senso, che permetterebbe di superare agevolmente una possibile e dirimente contestazione.

- Conclusioni

Nella lettura della previsione legislativa si parla di collaborazione volontaria e ad avviso dello scrivente in tale ottica dovrebbe incentrarsi tutto il rapporto ufficio-Contribuente. Rapporto che non può, però, prescindere da ciò che è stato già appurato sia dalla giurisprudenza che dalla norma e che naturalmente deve coesistere affinché possa parlarsi di effettiva azione volontaria e collaborativa.

Può essere, allora, uno strumento idoneo al fine per cui è stato creato, che dovrebbe essere un mezzo-ponte attraverso cui costruire una relazione bidirezionale e migliorativa tra l'Amministrazione finanziaria ed il Contribuente.

Scheda illustrativa dei lavori in sede di proposta di legge

Articolo 7

(Riapertura dei termini della procedura di collaborazione volontaria e norme collegate)

L'articolo 7, modificato durante l'esame alla Camera, riapre i termini per esperire la procedura di **voluntary disclosure** in una finestra temporale che va dal **24 ottobre 2016** (data di entrata in vigore del provvedimento in esame) al **31 luglio 2017**. Viene a tale scopo introdotto l'articolo 5-octies al decreto-legge n. 167 del 1990.

Essa trova applicazione, sia per l'emersione di **attività estere**, sia per le **violazioni dichiarative** relative a **imposte erariali**. Per effetto delle modifiche apportate durante l'esame parlamentare, è possibile presentare l'istanza, limitatamente alle violazioni dichiarative per le attività detenute all'estero, anche se in precedenza è stata presentata domanda, entro il 30

novembre 2015, per le attività detenute in Italia. Specularmente si prevede la possibilità di presentare istanza per la collaborazione volontaria nazionale, anche se in precedenza ci si è avvalsi della voluntary disclosure limitatamente ai profili internazionali.

Le **violazioni sanabili** sono quelle commesse **fino al 30 settembre 2016** (comma 1, lettera a), del nuovo articolo 5-*octies* del decreto-legge n. 167 del 1990). Analogamente alle norme varate nel 2014, le disposizioni prevedono lo slittamento dei termini di decadenza per l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, nonché di contestazione delle sanzioni (comma 1, lettera b), del nuovo articolo 5-*octies*).

Per le attività e gli investimenti esteri oggetto della nuova procedura è possibile usufruire di un **esonero dagli obblighi dichiarativi**, limitatamente al **2016** e per la frazione del periodo d'imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria, purché tali informazioni siano analiticamente illustrate nella relazione di accompagnamento all'istanza di *voluntary disclosure* e purché si versi in unica soluzione (**entro il 30 settembre 2017**) quanto dovuto a titolo di imposte, interessi e sanzioni (comma 1, lettera c), del nuovo articolo 5-*octies*).

Si chiarisce la **non punibilità** delle condotte di **autoriciclaggio** se commesse in relazione a specifici delitti tributari fino al versamento delle somme dovute per accedere alla procedura (comma 1, lettera d), del nuovo articolo 5-*octies*).

Rispetto alla *voluntary disclosure* disciplinata nel 2014, si prevede una diversa procedura: il contribuente provvede **spontaneamente a versare** in unica soluzione (entro il 30 settembre 2017) o in un massimo di tre rate (di cui la prima entro il 30 settembre 2017), il **quantum dovuto** a titolo di imposte, ritenute, contributi, interessi e sanzioni.

La procedura antecedente contemplava, invece, la presentazione di una apposita richiesta all'Amministrazione finanziaria e la fornitura della relativa documentazione; l'Agenzia delle entrate avrebbe poi provveduto ad emettere avviso di accertamento, ovvero ad invitare il contribuente all'adesione spontanea.

Il versamento delle somme dovute comporta i medesimi effetti previsti dalla precedente *voluntary disclosure*, sia sotto il profilo penale, sia con riferimento al versante sanzionatorio amministrativo (non punibilità per alcuni reati e riduzione delle sanzioni).

Gli effetti favorevoli penali e sanzionatori decorrono dal versamento in unica soluzione o della terza rata. L'Agenzia delle entrate comunica l'avvenuto perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria (comma 1, lettera e), del nuovo articolo 5-*octies*).

Le norme disciplinano poi le **conseguenze per il mancato o insufficiente versamento** delle somme dovute entro i termini di legge: in tal caso, l'Agenzia può esperire le procedure dell'**adesione all'invito a comparire**, secondo le norme vigenti prima del 31 dicembre 2015, poi abrogate dalla legge di stabilità 2015 nell'alveo della complessiva riforma del ravvedimento operoso (comma 1, lettera f), del nuovo articolo 5-*octies*).

Con riferimento alle **conseguenze sanzionatorie del mancato o insufficiente versamento spontaneo**, le norme differenziano il trattamento riservato al mancato versamento da quello previsto per il versamento insufficiente; inoltre, per il caso di insufficiente versamento, sono previste conseguenze diverse secondo lo scostamento dal *quantum* dovuto (comma 1, lettera g), del nuovo articolo 5-*octies*).

Sono poi previste **agevolazioni sanzionatorie e procedurali** (eliminazione del raddoppio dei termini di accertamento) in specifiche ipotesi di stipula o di entrata in vigore di trattati internazionali volti all'effettivo **scambio di informazioni fiscali** (comma 1, lettera h) e comma 2, del nuovo articolo 5-*octies*).

Si disciplina una **nuova ipotesi di reato**, attribuendo rilevanza penale alle condotte di chiunque, **fraudolentemente**, si avvalga della procedura di collaborazione volontaria per far emergere attività finanziarie e patrimoniali o contanti provenienti da **reati diversi da quelli per cui la voluntary preclude la punibilità** (comma 1, lettera i), del nuovo articolo 5-*octies*). Analogamente a quanto disposto dalla legge n. 186 del 2014, la procedura si estende ai soggetti non destinatari degli obblighi di monitoraggio fiscale autori di violazioni dichiarative per **attività detenute in Italia**, ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'IRAP e dell'IVA, nonché alle violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta. Disposizioni specifiche sono previste nel caso in cui la collaborazione volontaria sia esperita con riferimento a **contanti o valori al portatore** (comma 3 del nuovo articolo 5-*octies*).

Per effetto delle modifiche apportate alla Camera, ove la collaborazione volontaria riguardi i **contanti o valori al portatore si presume**, salvo prova contraria, che essi **siano derivati da redditi conseguiti, in quote costanti**, a seguito di violazione degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'IRAP e dell'IVA, nonché di violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti di imposta, commesse nell'anno 2015 e nei quattro periodi d'imposta precedenti.

Il **comma 2 dell'articolo 7** dispone che le norme attuative siano adottate entro trenta giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione.

Sono infine introdotte (comma 3 dell'articolo 7) disposizioni in tema di potenziamento dell'attività di **accertamento fiscale da parte degli enti locali**: in particolare si pongono a carico dei comuni specifici obblighi informativi nei confronti dell'Agenzia delle entrate, con riferimento alle richieste di iscrizione all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero, al fine della formazione di **liste selettive** per i controlli relativi ad attività finanziarie e investimenti patrimoniali esteri non dichiarati.

La voluntary disclosure varata nel 2014

In sintesi, le norme in materia di **voluntary disclosure** contenute nella legge 15 dicembre 2014, n. 186 hanno disciplinato una procedura di collaborazione volontaria (*voluntary disclosure*) del contribuente con l'Amministrazione fiscale per l'emersione e il rientro in Italia di capitali detenuti all'estero. Essa ha trovato applicazione anche per le irregolarità riguardanti attività detenute in Italia.

Si tratta degli articoli da 5-*quater* a 5-*septies* del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, che si occupa di monitoraggio fiscale. Si è così consentito, ai soggetti che detenevano attività e beni all'estero e avevano omesso di dichiararli, di **sanare la propria posizione nei confronti dell'erario pagando**, in un'unica soluzione e senza possibilità di compensazione, **l'intera misura delle imposte dovute e le sanzioni** (queste ultime in misura **ridotta**). Per effetto della collaborazione volontaria sono stati garantiti la **non punibilità per alcuni reati fiscali** relativi agli obblighi dichiarativi e il pagamento in misura ridotta delle summenzionate sanzioni tributarie. La procedura non poteva essere utilizzata se la richiesta di

accesso era presentata dopo che l'autore avesse avuto conoscenza dell'inizio di attività di accertamento fiscale o di procedimenti penali per violazioni tributarie. Le norme hanno introdotto anche un **nuovo reato fiscale** che punisce coloro i quali, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, esibiscono o trasmettano documentazione e dati non rispondenti al vero.

Come anticipato, la medesima legge ha esteso (articolo 1, commi da 2 a 4) la procedura di **collaborazione volontaria** - con modalità analoghe - ai contribuenti autori di **violazioni riguardanti obblighi di dichiarazione** per attività detenute in Italia (cd. collaborazione volontaria nazionale) in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive e imposta sul valore aggiunto, nonché alle violazioni relative alla dichiarazione dei **sostituti d'imposta**.

La legge (articolo 3, che ha inserito un articolo 648-ter.1 al codice penale) ha inoltre attribuito rilevanza penale alla condotta di chi, avendo commesso un delitto non colposo, sostituisca o trasferisca o comunque impieghi denaro, beni o altre utilità in attività economiche o finanziarie, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della provenienza delittuosa (cd. reato di **autoriciclaggio**).

Si ricorda che (in virtù dell'articolo 10 del decreto-legge n. 192 del 2014 che, al comma 12-quaterdecies, ha novellato l'articolo 5-quater, comma 4, del D.L. n. 167/1990) è **stato eliminato il raddoppio dei termini** per l'emanazione dell'atto di contestazione delle violazioni da monitoraggio fiscale, nella procedura di *voluntary disclosure* prevista dalla legge n. 186/2014, con riferimento ai Paesi c.d. *black list* che stipulassero tempestivamente accordi con l'Italia volti a consentire un effettivo scambio di informazioni fiscali.

Con le **circolari n.10/E del 13 marzo 2015 e n. 27/E del 16 luglio 2015** l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sulle novità introdotte dalla legge n. 186/2014. Si segnalano, inoltre, le **circolari n. 30/E dell'11 agosto 2015 e n. 31/E del 28 agosto 2015** con risposte a quesiti.

Per quanto riguarda il **termine finale** per l'adesione alla procedura, la legge istitutiva l'aveva originariamente fissato al 30 settembre 2015. Il decreto-legge 30 settembre 2015, n. 153 ha prorogato il termine dal 30 settembre al **30 novembre 2015**, fissando al 30 dicembre 2015 il termine entro il quale è stato possibile integrare l'istanza e la documentazione a corredo dell'istanza di adesione.

Con riferimento alle procedure di **collaborazione volontaria**, il **decreto-legge n. 153 del 2015** ha apportato alcune modifiche alla disciplina della *voluntary*, tra cui: la citata proroga del termine per l'accesso alla procedura al 30 novembre 2015, l'attribuzione ad una specifica articolazione dell'Agenzia delle entrate della competenza a ricevere le istanze; nell'ambito delle procedure di collaborazione volontaria, l'estensione dell'esonero dagli obblighi dichiarativi, previsto in favore dei lavoratori frontalieri per il conto corrente estero su cui sono accreditati lo stipendio e gli altri emolumenti, anche agli eventuali cointestatari o beneficiari di procure e deleghe su tale conto. La **legge di stabilità 2016** ha tra l'altro previsto che gli atti da porre a conoscenza del contribuente nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria possono essere trasmessi all'indirizzo di posta elettronica certificata del professionista che assiste il contribuente nella procedura, qualora il contribuente abbia manifestato la propria volontà in tal senso.

L'articolo 7 riapre i termini per aderire alla procedura di collaborazione volontaria fiscale (*voluntary disclosure*) in una finestra temporale che va **dal 24 ottobre 2016** (data di entrata in vigore del provvedimento in esame) **al 31 luglio 2017**.

Più in dettaglio, il **comma 1 dell'articolo 7** introduce l'articolo 5-*octies* nel citato D.L. n. 167 del 1990, che riapre i termini per esperire la procedura di *voluntary disclosure*.

L'applicazione della procedura è **riservata solo ai soggetti che non l'abbiano già esperita in precedenza**, anche per interposta persona. Durante l'esame alla Camera è stato reso possibile tuttavia presentare l'istanza, limitatamente alle **violazioni dichiarative per le attività detenute all'estero**, anche se in precedenza è stata presentata domanda entro il 30 novembre 2015 con riferimento alle attività detenute in Italia.

Resta fermo che la *voluntary* **non è ammessa se la richiesta è presentata dopo che l'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche** o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, per violazione di norme tributarie connesse alla procedura (cause ostantive previste dall'articolo 5-*quater*, comma 2 del decreto-legge n. 167 del 1990).

Si chiarisce inoltre che **l'integrazione dell'istanza**, i documenti e le informazioni rilevanti possono essere presentati entro il **30 settembre 2017**.

Per esplicita previsione del comma 1 del nuovo articolo 5-*octies*, **alle istanze della nuova *voluntary*** si applicano:

- le norme generali sulla *voluntary disclosure* internazionale: si tratta degli articoli da 5-*quater* a 5-*septies* del decreto-legge n. 167 del 1990 sulla collaborazione volontaria internazionale, come introdotti dalla legge n. 186 del 2014;

- l'articolo 1, commi 2-5 della medesima legge n. 186, così confermando la possibilità di avvalersi della riapertura della collaborazione volontaria anche per le violazioni "nazionali", ossia le violazioni dichiarative relative alle imposte erariali (imposte sui redditi e addizionali, imposte sostitutive, IRAP, IVA) e dei sostituti d'imposta;

- l'articolo 2, comma 2, lettere b) e b-*bis*) del D.L. n. 153 del 2015, dunque l'assoggettamento ad aliquota del 5 per cento per le prestazioni previdenziali provenienti dalla Svizzera e, nell'ambito delle procedure di collaborazione volontaria, l'estensione dell'esonero dagli obblighi dichiarativi - previsto in favore dei lavoratori frontalieri per il conto corrente estero su cui sono accreditati lo stipendio e gli altri emolumenti anche agli eventuali cointestatari o beneficiari di procure e deleghe su tale conto.

Le richiamate disposizioni si applicano in quanto compatibili e con alcune modifiche apportate dalle norme in esame. Si precisa che le istanze sono presentate con modalità che verranno stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

In particolare, le disposizioni in commento chiariscono (**comma 1, lettera a) dell'articolo 5-octies**) che **le violazioni sanabili sono quelle commesse fino al 30 settembre 2016**.

In deroga al principio dell'irretroattività delle norme tributarie, di cui all'articolo 3 dello Statuto del contribuente, legge n. 212 del 2000, la disposizione in esame prevede lo **slittamento al 31 dicembre 2018 dei termini di decadenza per l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, nonché per la contestazione delle sanzioni tributarie** (rispettivamente, di cui all'articolo 43 del DPR n. 600 del 1973, all'articolo 57 del DPR n. 633 del 1972 e all'articolo 20, comma 1, del D.Lgs. n. 472 del 1997), ove essi scadano a decorrere dal 1° gennaio 2015, per le sole attività oggetto di collaborazione volontaria ai sensi delle norme in esame.

La proroga dei termini di accertamento è limitata agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi relativi alla procedura di collaborazione volontaria, per tutte le annualità e le violazioni oggetto della procedura stessa.

Le norme in esame prorogano anche i **termini di decadenza per l'accertamento e di contestazione delle sanzioni con riferimento alle istanze presentate per la prima volta ai sensi della precedente disciplina della *voluntary disclosure***, i cui termini sono scaduti il 30 novembre 2015 (articolo 5-*quater*, comma 5 del D.L. n. 167 del 1990).

La relazione illustrativa chiarisce che tale slittamento si riferisce alle istanze presentate a decorrere dal 1° ottobre 2015, in relazione alla riapertura dei termini per la *voluntary disclosure* prevista dal decreto-legge n. 153 del 2015.

Per tali istanze **i termini che scadono dal 1° gennaio 2015 sono prorogati dal 31 dicembre 2016 al 30 giugno 2017**.

Già la precedente *voluntary disclosure* disponeva, infatti, lo slittamento dei termini di decadenza per l'accertamento delle imposte e di contestazione delle sanzioni tributarie (ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 5-*quater* del D.L. n. 167 del 1990).

L'articolo 5-*quater*, comma 1, lettera c) **esonera, per le sole attività oggetto della nuova apertura della collaborazione volontaria (cd. nuova *voluntary*) i soggetti interessati dalla presentazione delle dichiarazioni sugli investimenti all'estero e sulle attività estere** di natura finanziaria, limitatamente al 2016 e per la frazione del periodo d'imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza, a **specifiche condizioni**.

Si ricorda che ai sensi dell'articolo 4 del decreto-legge n. 167 del 1990, le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi. Sono altresì tenuti agli obblighi di dichiarazione i titolari effettivi dell'investimento.

Analogamente, con riferimento alle **attività estere** suscettibili di generare redditi soggetti a **ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi, nonché per i redditi derivanti dall'investimento in azioni o **quote di fondi comuni di investimento** non conformi alla normativa UE sugli organismi di investimento collettivo (direttiva 2009/65/CE), per i quali è versata l'Irpef con l'**aliquota massima** oltre alla addizionale regionale e comunale, **è previsto l'esonero dalla indicazione dei redditi nella relativa dichiarazione**.

Una prima condizione per gli esoneri dichiarativi è **l'indicazione analitica di tali informazioni nella relazione di accompagnamento** all'istanza di *voluntary disclosure*.

Inoltre per essere esonerati dall'obbligo dichiarativo occorre spontaneamente **versare in unica soluzione, entro il 30 settembre 2017, quanto dovuto a titolo di imposte, interessi e, ove applicabili, sanzioni ridotte** nei termini previsti dalle norme sul ravvedimento operoso (di cui all'articolo 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997), **per il 2016** e per la frazione del periodo d'imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza.

L'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera d) **esclude la punibilità per il reato di autoriciclaggio**, limitatamente alle attività oggetto della riapertura della collaborazione volontaria, **ove le condotte penalmente rilevanti sono commesse in relazione ad alcuni delitti** (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di dichiarazione infedele, di omessa dichiarazione, di omesso versamento di ritenute certificate e di omesso versamento IVA; sono i reati enumerati dall'articolo 5-*quinquies*, comma 1, lettera a), del decreto-legge n. 167 del 1990), **fino alla data del versamento della prima o unica rata delle somme dovute per accedere alla collaborazione volontaria**.

Tale disposizione ricalca parzialmente quanto già previsto dalla precedente versione della *voluntary disclosure* (articolo 5-*quinquies*, comma 3 del decreto-legge n. 167 del 1990).

Si ricorda che l'articolo 3 della legge n. 186 del 2014 ha introdotto, attraverso l'aggiunta del nuovo articolo 648-*ter*.1 al codice penale, il reato di autoriciclaggio, attribuendo rilevanza penale alla condotta di chi, avendo commesso un delitto non colposo, sostituisca o trasferisca o comunque impieghi denaro, beni o altre utilità in attività economiche o finanziarie, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della provenienza delittuosa.

L'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera e) introduce **sostanziali novità con riferimento alle procedure per l'adesione alla collaborazione volontaria**.

In particolare, gli autori delle violazioni possono **provvedere spontaneamente al versamento**, in unica soluzione, di quanto dovuto a titolo di imposte, ritenute, contributi, interessi e sanzioni **entro il 30 settembre 2017** senza possibilità di compensazione (ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241).

Il versamento può essere ripartito in **tre rate mensili di pari importo; in tal caso il pagamento della prima rata deve essere effettuato entro il 30 settembre 2017**.

Per aderire alla *voluntary* varata nel 2014, il contribuente doveva invece indicare spontaneamente all'amministrazione finanziaria, mediante la presentazione di apposita richiesta, tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona. Doveva fornire documenti e informazioni utili alla ricostruzione dei redditi che erano serviti per costituirli, acquistarli o che derivavano dalla loro dismissione o utilizzo a qualunque titolo; il contribuente doveva produrre i documenti e le informazioni per la determinazione degli eventuali maggiori imponibili.

L'amministrazione finanziaria procedeva dunque ad accertare il *quantum* dovuto, emettendo un avviso di accertamento ovvero invitando il contribuente all'adesione spontanea.

Il versamento delle somme dovute comporta i **medesimi effetti previsti dalla precedente versione della *voluntary*** (di cui agli articoli 5-*quater* e 5-*quinquies* del decreto-legge n. 167).

In estrema sintesi, si ricorda che l'articolo 5-*quater* individua gli elementi principali e l'*iter* procedurale della collaborazione volontaria.

L'articolo 5-*quinquies* dispone che, per effetto della collaborazione volontaria, **sia garantita la non punibilità per alcuni reati fiscali** relativi agli obblighi dichiarativi e il pagamento in misura ridotta delle summenzionate sanzioni tributarie. Nei confronti di colui che presta la collaborazione volontaria è esclusa la punibilità per i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di dichiarazione infedele, di omessa dichiarazione, di omesso versamento di ritenute certificate e di omesso versamento IVA (di cui, rispettivamente, agli articoli 2, 3, 4 e 5, 10-bis e 10-ter del D.Lgs. n. 74 del 2000).

Si rammenta che, ai sensi dell'articolo 1, comma 5 della legge 186/2014, l'esclusione della punibilità e la diminuzione della pena previste dall'articolo 5-*quinquies*, comma 1, operano nei confronti di tutti coloro che hanno commesso o concorso a commettere i delitti ivi indicati.

La lettera b) del comma 1 esclude la punibilità per il reato di riciclaggio e di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, ove commesse in relazione alle summenzionate fattispecie delittuose tributarie (di cui alla già commentata lettera a).

Per quanto riguarda le **conseguenze sanzionatorie amministrative** derivanti dalla *voluntary disclosure*, in primo luogo le sanzioni per le violazioni dichiarative relative al quadro RW della dichiarazione sono determinate in misura pari alla metà del minimo edittale al ricorrere di specifiche condizioni; nei casi diversi, la sanzione è determinata nella misura del minimo edittale, ridotto di un quarto. Analogamente sono rideterminate nel minimo edittale, ridotto di un quarto, le sanzioni erogate nei confronti del contribuente che si avvale della procedura di collaborazione volontaria per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di imposta regionale sulle attività produttive, di imposta sul valore aggiunto e di ritenute. Sono previste anche specifiche deroghe al procedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi di dichiarazione relativi al quadro RW. Specifiche agevolazioni sanzionatorie operano anche nel caso di tempestiva stipula di accordi internazionali volti a migliorare gli scambi informativi fiscali transfrontalieri.

Il versamento tempestivo del dovuto comporta che le riduzioni sanzionatorie si applicano alle violazioni degli obblighi dichiarativi relativi agli investimenti all'estero e alle attività estere di natura finanziaria, nonché per **le violazioni in materia di imposte sui redditi** e relative addizionali, **imposte sostitutive, IRAP**, imposta sul valore degli immobili all'estero- **IVIE**, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero – **IVAFE** e IVA, anche in deroga al principio di legalità in materia di sanzioni tributarie, di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Per **equiparare il trattamento sanzionatorio alla procedura di *voluntary disclosure* avviata nel 2014**, le norme in esame chiariscono che:

- per le violazioni di **obblighi dichiarativi relativi agli investimenti all'estero e alle attività estere di natura finanziaria**, si applicano le disposizioni dell'articolo 12, commi 1 e 5 del D.Lgs. n. 472 del 1997 (rispettivamente concernenti il concorso di violazioni e l'ipotesi di continuazione).
- Per quanto riguarda il concorso di violazioni, è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione. Quando più violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo;
- per le **violazioni in materia di imposte**, operano le disposizioni dell'articolo 12, comma 8, del medesimo decreto legislativo, ai sensi del quale nei casi di **accertamento con adesione, di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale**, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano **separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta**;
- in genere, si applica la **riduzione delle misure sanzionatorie** prevista dall'articolo 5, comma 1-*bis*, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (nel testo vigente alla data del 30 dicembre 2014, ossia antecedente all'abrogazione da parte della legge di stabilità 2015) **per l'adesione ai contenuti dell'invito a comparire innanzi all'amministrazione finanziaria**;
- si applica la riduzione di cui all'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997, che consente di **definire con modalità agevolate i procedimenti di irrogazione delle sanzioni tributarie** col pagamento, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, di un importo pari ad **un terzo della sanzione**, e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Si chiarisce che gli **effetti favorevoli penali e sanzionatori decorrono dal versamento** di quanto dovuto in unica soluzione o della terza rata; in tali casi l'Agenzia delle entrate **comunica l'avvenuto perfezionamento della procedura** di collaborazione volontaria mediante posta elettronica certificata.

Le norme in commento disciplinano poi le **conseguenze per il mancato o insufficiente versamento** delle somme dovute entro il 30 settembre 2017 (**comma 1, lettera f) dell'articolo 5-*octies***).

Si rammenta che il comma 10 dell'articolo 5-*quinquies* reca le conseguenze del mancato versamento tempestivo delle somme dovute per effetto della collaborazione volontaria varata nel 2014: in tale ipotesi, la procedura di collaborazione volontaria non si perfeziona e non si producono gli effetti penali e tributari. In tal caso l'Agenzia delle entrate notifica, anche in deroga ai termini ordinari di decadenza dal potere di accertamento e di irrogazione della sanzione un nuovo avviso di accertamento e un nuovo atto di contestazione, con la rideterminazione della sanzione entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di notifica dell'invito a comparire, o a quello di redazione dell'atto di adesione o di notifica dell'atto di contestazione.

Stante la diversità della procedura - che, come si è visto in precedenza - per la "*nuova*" *voluntary* prevede un computo spontaneo del *quantum* dovuto da parte del contribuente, in linea generale si consente all'Agenzia delle entrate, ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria e limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle

sanzioni e agli interessi relativi alla procedura e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della stessa di procedere - **fino al 31 dicembre 2018** – mediante le procedure previste dalle norme in tema di definizione dell'**accertamento con adesione all'invito a comparire innanzi all'amministrazione finanziaria**, di cui all'articolo 5, commi da 1-*bis* a 1-*quinqües* del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, nel testo vigente alla data del 30 dicembre 2014.

Al riguardo si rammenta che la legge di stabilità 2015 (articolo 1, commi da 637 a 640 della legge n. 190 del 2014) ha modificato sostanzialmente le modalità, i termini e le agevolazioni connesse all'istituto del ravvedimento operoso, al fine di consentirne l'accesso anche oltre i termini previsti dalle norme previgenti; si consente così usufruire senza limiti di tempo dell'istituto del ravvedimento operoso, con una riduzione automatica delle sanzioni che tanto sarà più vantaggiosa, quanto più vicino il "ravvedimento" sarà al momento in cui sorge l'adempimento tributario. Con finalità di rendere coerente il nuovo "ravvedimento" con l'attuale impianto normativo sono stati eliminati gli istituti della definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio e dell'adesione ai processi verbali di constatazione, con efficacia differita agli atti notificati o consegnati dal 31 dicembre 2016.

In particolare la lettera c), punto 1) del comma 637 della legge di stabilità 2015 ha in particolare eliminato l'istituto che consentiva di definire l'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio, di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, ai commi da 1-*bis* a 1-*quinqües*. In estrema sintesi, il contribuente poteva definire l'accertamento anche mediante adesione a specifico invito a comparire presso l'Amministrazione finanziaria, mediante comunicazione al competente ufficio e versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione. Nel caso di adesione le sanzioni applicabili (un terzo del minimo edittale) erano ridotte alla metà (un sesto del minimo).

In tale ipotesi, l'autore della violazione può versare le **somme dovute in base all'invito** a comparire innanzi all'amministrazione finanziaria (di cui all'articolo 5, comma 1, del menzionato decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218) **entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione**, secondo le modalità indicate per l'adesione ai contenuti dell'invito, ovvero le somme dovute **in base all'accertamento con adesione, entro venti giorni dalla redazione dell'atto**, oltre alle somme dovute in base all'atto di contestazione o al provvedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi dichiarativi entro il termine per la proposizione del ricorso (ai sensi del già richiamato articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472) senza avvalersi della compensazione.

Nel caso si sia scelto un pagamento rateale, il **mancato pagamento anche di una delle rate comporta il venir meno degli effetti della procedura**.

Inoltre, nella nuova procedura di collaborazione volontaria, per tutti gli atti che per legge devono essere notificati al contribuente si applicano, in deroga ad ogni altra disposizione di legge, le modalità di notifica tramite posta elettronica certificata; nel caso di notifica tramite **posta elettronica certificata** effettuata ai sensi del periodo precedente, non è possibile ripetere le spese di notifica nei confronti del destinatari.

L'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera g) **disciplina le conseguenze sanzionatorie del mancato o insufficiente versamento spontaneo delle somme dovute**. In particolare, le norme in commento differenziano il trattamento riservato al mancato versamento da quello previsto per il versamento insufficiente; inoltre, per il caso di insufficiente versamento sono previste conseguenze sanzionatorie diverse secondo lo scostamento dal quantum dovuto.

In particolare, se gli autori delle violazioni **non provvedono spontaneamente al versamento** delle somme dovute **entro il 30 settembre 2017**, in deroga all'articolo 5-*quinqües*, comma 4, le sanzioni per la violazione degli obblighi dichiarativi (di cui all'articolo 5, comma 2 del D.L. 167 del 1990), sono determinate in misura pari al **60 per cento del minimo edittale** (dunque 1,8 per cento dell'ammontare non dichiarato ovvero 3,6 per cento delle medesime somme, per le attività in Paesi *black list*) qualora ricorrano le seguenti ipotesi:

- a) trasferimento delle attività in Italia o in Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia, inclusi nella cd. *white list*;
- b) detenzione delle attività in Italia o nei predetti Stati
- c) rilascio all'intermediario finanziario estero presso cui le attività sono detenute l'autorizzazione a trasmettere alle autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria. Negli altri casi, le sanzioni sono determinate in misura pari all'**85 per cento del minimo edittale** (2,55 per cento dell'ammontare non dichiarato ovvero 5,1 per cento per attività in Paesi *black list*).

La medesima misura dell'85 per cento del minimo edittale si applica anche alle violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di imposta regionale sulle attività produttive, di imposta sul valore degli immobili all'estero, di imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero, di imposta sul valore aggiunto e di ritenute.

Nel caso di **versamento insufficiente, fermo restando quanto versato l'Agenzia provvede a recuperare le somme ancora dovute, calcolate secondo quanto previsto per il mancato versamento, con una maggiorazione del 10 per cento:**

- se il versamento è insufficiente per una frazione superiore al 10 per cento delle somme da versare, ove le relative somme siano afferenti ai soli redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e alle sanzioni, incluse quelle sulle attività suscettibili di generare tali redditi;
- ovvero se il versamento è insufficiente per una frazione superiore al 30 per cento delle somme da versare, negli altri casi.

Analogha procedura di recupero da parte dell'Agenzia delle entrate è prevista, con una **maggiorazione del 3 per cento** ove gli autori delle violazioni provvedano ad un versamento insufficiente:

- per una frazione inferiore o uguale al 10 per cento delle somme da versare, se tali somme sono afferenti ai soli redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e alle sanzioni, incluse quelle sulle attività suscettibili di generare tali redditi;
- per una frazione inferiore o uguale al 30 per cento delle somme da versare negli altri casi.

Si prevede infine che, se il **versamento spontaneo eccede il quantum** dovuto, gli autori delle violazioni possono chiedere che l'eccedenza sia versata a rimborso o richiederne la compensazione.

Ai sensi della lettera h), la misura agevolata delle sanzioni al **3 per cento dell'ammontare non dichiarato**, prevista dall'articolo 5-*quinquies*, comma 7 del decreto-legge n. 167 del 1990 ai soli fini della collaborazione volontaria, in relazione alle violazioni dichiarative in tema di monitoraggio fiscale, per attività e investimenti detenuti negli **Stati o territori a regime fiscale privilegiato**, trova applicazione anche:

- nel caso di entrata in vigore, prima del 24 ottobre 2016, di un **accordo che consente un effettivo scambio di informazioni fiscali**, ai sensi di quanto richiesto dal modello di convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'OCSE,
- prima della medesima data, nel caso di entrata in vigore di un **accordo conforme al modello di accordo per lo scambio di informazioni**, elaborato nel 2002 dall'OCSE e denominato Tax Information Exchange Agreement (TIEA).

La lettera i) del comma 1 introduce una **nuova ipotesi di reato, attribuendo rilevanza penale alle condotte di chiunque, fraudolentemente, si avvalga della procedura di collaborazione volontaria per far emergere attività finanziarie e patrimoniali o denaro contante provenienti da reati diversi da quelli per cui la *voluntary* preclude la punibilità** (ai sensi dell'articolo 5-*quinquies*, comma 1, lettera a) del decreto-legge n. 167 del 1990), prevedendo che a tali ipotesi si applichi la pena della **reclusione da un anno e sei mesi a sei anni**.

Si tratta della medesima pena prevista per il delitto (articolo 5-*septies* del decreto-legge n. 167 del 1990) di esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria.

Resta ferma l'applicabilità dei reati di riciclaggio, impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita e di autoriciclaggio ove ne ricorrano i presupposti di legge (articoli 648-*bis*, 648-*ter*, 648-*ter.1* del codice penale), nonché del reato di trasferimento fraudolento di valori (articolo 12-*quinquies* del decreto-legge 8 giugno 1992, n. 306).

Con una norma analoga a quanto previsto per la *voluntary* varata nel 2014, il comma 2 dell'articolo 5-*octies* prevede che, ove sia entrato in vigore prima del 24 ottobre 2016 un **accordo che consente un effettivo scambio di informazioni fiscali**, ai sensi di quanto richiesto dal modello di convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'OCSE, **ovvero un accordo conforme al modello di accordo per lo scambio di informazioni**, elaborato nel 2002 dall'OCSE e denominato *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA), **non si applica il raddoppio delle sanzioni** previsto dall'articolo 12, comma 2, secondo periodo, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78 nel caso di attività detenute all'estero.

L'articolo 12, comma 2 del richiamato D.L. 78/2009 ha introdotto, in deroga ad ogni vigente disposizione di legge, una presunzione legale *ius tantum*, secondo cui gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati da decreti ministeriali, senza tener conto delle limitazioni ivi previste, in violazione degli obblighi di dichiarazione relativi al quadro RW, ai soli fini fiscali **si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione**.

In tale caso le sanzioni previste per le violazioni dichiarative dall'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 sono raddoppiate; **sono raddoppiati altresì (comma 2-*bis*) i termini di accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA e per la contestazione delle sanzioni (comma 2-*ter*)**.

Il citato **raddoppio dei termini di accertamento e contestazione non opera se ricorrono congiuntamente, anche le seguenti condizioni** (previste dall'articolo 5-*quinquies*, commi 4 e 5, del decreto-legge n. 167 del 1990):

- a. le attività vengono trasferite in Italia o in Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia, inclusi nella cd. white list;
- b. le attività trasferite in Italia o nei predetti Stati erano o sono ivi detenute;
- c. l'autore delle violazioni dichiarative rilascia all'intermediario finanziario estero, presso cui le attività sono detenute, l'autorizzazione a trasmettere alle autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria;
- d. nelle predette ipotesi, l'autore della violazione trasferisce, successivamente alla presentazione della richiesta, le attività oggetto di collaborazione volontaria presso un altro intermediario localizzato fuori dell'Italia o di uno degli Stati white list rilasciando tempestivamente l'autorizzazione a trasmettere le informazioni rilevanti alle autorità finanziarie italiane.

Il comma 3 dell'articolo 5-*octies*, analogamente a quanto disposto dalla legge n. 186 del 2014, estende la **procedura di collaborazione volontaria ai soggetti non destinatari degli obblighi di monitoraggio fiscale** (ad es. enti e società di capitali, soggetti a IRES ai sensi dell'articolo 73 del TUIR) autori di **violazioni dichiarative per attività detenute in Italia**, ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'IRAP e dell'IVA, nonché alle violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta (articolo 1, commi 2-4 della legge 186 del 2014).

Analogamente alle **modifiche apportate al comma 1, durante l'esame parlamentare** del decreto è stato chiarito che resta **impregiudicata** la facoltà di presentare l'istanza per la *voluntary* nazionale se, in precedenza, ci si è avvalsi - entro il 30 novembre 2015 - della collaborazione volontaria limitatamente ai profili internazionali.

Come chiarito dalle Entrate in occasione dei chiarimenti forniti per la *voluntary disclosure* varata nel 2014, con l'estensione della procedura di collaborazione volontaria viene riconosciuta la possibilità a chi ha commesso violazioni, negli ambiti impositivi indicati dalla norma, di regolarizzare la propria posizione fiscale, indipendentemente dalla circostanza che questa riguardi anche consistenze illecitamente detenute all'estero, fermo restando il pagamento delle imposte dovute nonché delle relative sanzioni, per quanto, queste ultime, siano dovute in misura ridotta.

La procedura di collaborazione volontaria può essere **utilizzata per sanare violazioni degli obblighi di dichiarazione relativi ad attività detenute in Italia**, purché commesse fino al 30 settembre 2016. A tali violazioni si applicano - sostanzialmente - le procedure sopra descritte per la riapertura della *voluntary* internazionale.

Il comma 3 inoltre, in seno alle procedure di *voluntary* "nazionale" contiene **specifiche indicazioni nel caso in cui la collaborazione volontaria abbia ad oggetto contanti o valori al portatore**.

In tale ipotesi, come specificato durante l'esame parlamentare del provvedimento, si presume - salva prova contraria - che essi siano **derivati da redditi conseguiti, in quote costanti, a seguito di violazione degli obblighi di dichiarazione** ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti di imposta, commesse nell'anno 2015 e nei quattro periodi d'imposta precedenti.

In tal caso i contribuenti:

- rilasciano, unitamente alla presentazione dell'istanza, una dichiarazione in cui attestano che l'origine di tali valori non deriva da reati diversi da quelli previsti dall'articolo 5-*quinqües*, comma 1, lettere a) e b), del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di dichiarazione infedele, di omessa dichiarazione, di omesso versamento di ritenute certificate e di omesso versamento IVA, di cui rispettivamente agli articoli 2, 3, 4 e 5, 10-bis e 10-ter del D.lgs. n. 74 del 2000; riciclaggio e di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, ove commesse in relazione alle citate fattispecie delittuose tributarie);

- provvedono, entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati, **all'apertura e all'inventario in presenza di un notaio**, che ne accerti il contenuto all'interno di un apposito verbale, di eventuali cassette di sicurezza presso le quali i valori oggetto di collaborazione volontaria sono custoditi;

provvedono, entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati al **versamento dei contanti e al deposito valori al portatore presso intermediari finanziari**, a ciò abilitati, su un rapporto vincolato fino alla conclusione della procedura.

Per i professionisti e intermediari che assistono i contribuenti nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, restano fermi gli **obblighi antiriciclaggio** (di cui al decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231 e successive modificazioni). A tal fine, in occasione degli adempimenti previsti per l'adeguata verifica della clientela, i contribuenti dichiarano modalità e circostanze di acquisizione dei contanti e valori al portatore oggetto della procedura

La legge n. 186 del 2014 non recava specifiche indicazioni al riguardo, che sono state fornite tuttavia dall'Agenzia delle entrate con la **Circolare n. 27/E del 16 luglio 2015**, con la quale sono stati dati chiarimenti in ordine all'emersione di contante o altri valori depositati in cassette di sicurezza nell'ambito delle procedure di *voluntary disclosure*.

In particolare, l'Agenzia ha risposto ad un quesito avente ad oggetto la possibilità, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria disciplinata dalla legge 186 del 2014, di far emergere valori ubicati in Italia in cassette di sicurezza o in altri luoghi (ad esempio, contante conservato nella propria abitazione).

L'Agenzia in merito rilevava che la procedura di collaborazione volontaria internazionale del 2014 consentiva ai contribuenti di far emergere le disponibilità detenute all'estero, nonché i redditi connessi a queste stesse ed i maggiori imponibili frutto di evasione nazionale non connessi con suddette attività all'estero. Nella sua accezione nazionale, invece, la procedura consentiva a tutti i contribuenti di definire le violazioni degli obblighi dichiarativi ai fini delle imposte indicate all'articolo 1, comma, 2 del decreto legge. Secondo l'Agenzia, la procedura nazionale è dunque finalizzata a denunciare in modo spontaneo e completo tutte le violazioni fiscali commesse nelle annualità d'imposta accertabili e **non può in alcun modo essere utilizzata per ottenere una certificazione circa l'irrelevanza fiscale della disponibilità di valori in Italia fuori dal circuito degli intermediari finanziari** (ad esempio denaro contante).

Il contribuente che intendesse avvalersi di tale procedura era dunque tenuto a far emergere esclusivamente i valori a sua disposizione in Italia frutto di evasione fiscale in periodi d'imposta ancora aperti, fornendo ogni utile informazione e documento relativo alle violazioni dichiarative commesse, **indicando, altresì, la disponibilità dei valori frutto di evasione fiscale** come prova della stessa. La disponibilità di valori fuori dal circuito finanziario e frutto di evasione fiscale nei periodi d'imposta per i quali non fosse decaduta la potestà di accertamento poteva, a propria volta, essere **provata unicamente col versamento di tali valori presso un intermediario abilitato** su un conto corrente intestato al beneficiario economico delle somme, appositamente acceso a seguito dell'attivazione della procedura. Risultava evidente come i valori detenuti in Italia, sia nel circuito degli intermediari finanziari che fuori dallo stesso, che non fossero oggetto di evasione fiscale in periodi d'imposta ancora aperti e che non fossero detenuti all'estero in violazione degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale, fossero irrilevanti ai fini del perfezionamento della procedura. Si chiariva che restava salva la possibilità per l'Agenzia, nel caso tali somme dovessero emergere in un momento successivo, di effettuare le opportune valutazioni per le eventuali iniziative di competenza.

Il comma 2 dell'articolo 7 in esame dispone che le disposizioni attuative della disciplina modificativa della *voluntary disclosure* sono adottate entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto in commento.

Nel corso dell'esame parlamentare è stata introdotta **una disposizione in favore dei contribuenti** che si sono avvalsi delle disposizioni sulla *voluntary* internazionale disciplinata dalla legge n. 186 del 2014.

Nei loro confronti **non si applicano le sanzioni per l'omissione di adempimenti dichiarativi riferiti alle attività detenute all'estero, per i periodi d'imposta successivi a quelli per i quali si sono perfezionati gli adempimenti connessi alle disposizioni di cui alla legge n. 186 del 2014, a condizione che gli adempimenti dichiarativi siano eseguiti entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto.**

In sostanza, con le disposizioni introdotte in sede parlamentare viene introdotta una forma di sanatoria per i soggetti che hanno già esperito la *voluntary* internazionale e, negli anni successivi, hanno omesso di dichiarare attività e investimenti esteri, purché adempiano entro sessanta giorni dall'entrata in vigore delle disposizioni in esame (legge di conversione del decreto).

Il comma 3 introduce due commi all'articolo 83 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, in tema di **potenziamento dell'attività di accertamento fiscale da parte degli enti locali**.

In particolare (introdotto comma 17-*bis*) si richiede che i comuni debbano inviare, entro i sei mesi successivi alla richiesta di iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero, i **dati dei richiedenti** all'Agenzia delle entrate, al fine della formazione di **liste selettive** per i controlli relativi ad attività finanziarie e investimenti patrimoniali esteri non dichiarati. Le modalità effettive di comunicazione e i criteri per la creazione delle liste sono disciplinati con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottarsi entro tre mesi dall'entrata in vigore della presente disposizione (24 gennaio 2017). Restano fermi gli obblighi di comunicazione all'Agenzia delle entrate di cui al comma 16 del medesimo articolo 83, ai sensi del quale i comuni, entro i sei mesi successivi alla richiesta di iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero, confermano all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente per l'ultimo domicilio fiscale che il richiedente ha effettivamente cessato la residenza nel territorio nazionale.

Ai sensi dell'introdotta comma 17-*ter*, in fase di prima attuazione delle predette disposizioni, le attività dei comuni e dell'Agenzia delle entrate vengono esercitate anche **nei confronti delle persone fisiche che hanno chiesto l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero a decorrere dal 1° gennaio 2010**. Ai fini della formazione delle liste selettive si tiene conto della eventuale mancata presentazione delle istanze di collaborazione volontaria.

Motivazione della sentenza e spese del giudizio: problemi frequenti nel processo tributario di merito. Alcune recentissime pronunce della Corte di Cassazione forniscono chiare indicazioni in materia

Commento a: Corte di Cassazione, VI Sezione, Sentenza n. 22693 del 8 novembre 2016
Corte di Cassazione, V Sezione, Sentenza n. 23484 del 18 novembre 2016
Corte di Cassazione, VI Sezione, Sentenza n. 23592 del 21 novembre 2016



di Luca Mariotti
Dottore Commercialista

Ho finito stamani un atto di appello. La sentenza della Commissione Provinciale ha deciso su venti pagine di ricorso, con eccezioni di merito e richiami giurisprudenziali, affermando un principio in cinque righe. Non una parola sulle argomentazioni del contribuente. Non un richiamo alle sentenze citate e allegate. Non un elemento da cui poter trarre da dove il principio enunciato sia stato estratto, da quale ragionamento, da quale precedente, da quale elaborazione.

La scorsa settimana ho letto un'altra sentenza che dovrò appellare insieme ad un collega, sempre della Provinciale. La "motivazione" riporta una eccezione del contribuente, poi la replica sul punto dell'Agenzia nelle controdeduzioni. Ancora una osservazione del contribuente e una contro-osservazione delle Entrate. E così avanti per quattro-cinque passaggi, per concludere infine con un magistrale "Per questi motivi" e via col dispositivo.....

E quante volte capita ancora di ottenere la vittoria su un ricorso, senza riserve e senza possibili interpretazioni dall'esito incerto e veder ignorare la condanna alle spese? O leggere la motivazione che chiude con la formula "spese compensate", anch'essa senza un solo elemento di illustrazione del perché? O dover capire una quantificazione sulla base di un ragionamento non esplicitato? Va bene che il caso e gli umori governano il mondo, citando *La Rochefoucauld*, ma siamo poi certi che la quantificazione a caso delle spese del giudizio sia del tutto legittima?

Abbiamo pertanto ritenuto utile procedere in questo numero, nella sezione dedicata alla giurisprudenza, ad un commento congiunto di alcune sentenze, giunte tutte nel mese di novembre a pochi giorni di distanza l'una dall'altra e che, a nostro modestissimo avviso, davvero tracciano il perimetro entro il quale una sentenza ben fatta dei giudici tributari deve collocarsi, sia con riferimento ai requisiti della motivazione, che ai parametri e alle modalità di liquidazione delle spese di lite. Perimetro che è così chiaro e semplice da non ammettere incertezze.

La motivazione della sentenza tributaria

La Corte di Cassazione nella Ordinanza 8 novembre 2016 n. 22693, decide sull'appello del con-

tribuente avverso una sentenza della CTR Lazio.

La Commissione Regionale, motivando la sentenza, afferma che correttamente il giudice di primo grado, *"con ampia ed esauriente motivazione"* aveva rilevato come il contribuente non avesse *"documentato nulla che potesse inficiare l'accertamento presuntivo effettuato dall'Ufficio"* e, dall'altro lato, neppure in appello erano stati presentati *"argomenti che inficiassero tale assunto"*.

Cioè si era verificato un totale rinvio, *per relationem*, a quanto asserito dal giudice di prime cure. Niente si era esposto nella motivazione dei giudici regionali, sulle eccezioni mosse dal contribuente a quella sentenza né sulle ragioni per le quali tali eccezioni dovessero ritenersi infondate, una volta esaminate.

Davanti alla Corte di Cassazione il contribuente eccepisce la nullità della sentenza di appello, ex art.360 n. 4 c.p.c., per motivazione apparente, in violazione degli artt. 36, comma 2, nn. 2 e 4, 61 d.lgs. 546/1992, 118, comma 1, disp. att. c.p.c., 111 comma 6 e 24 Cost., avendo i giudici della C.T.R. OMESSO di illustrare le critiche mosse dall'appellante alla statuizione di primo grado.

Secondo la Cassazione la censura è da ritenere fondata. Secondo la Corte, infatti, come da tempo la sua stessa giurisprudenza ha determinato, *"si ha motivazione omessa o apparente quando il giudice di merito omette di indicare, nel contenuto della sentenza, gli elementi da cui ha desunto il proprio convincimento ovvero, pur individuando questi elementi, non procede ad una loro disamina logico giuridica, tale da lasciar trasparire il percorso argomentativo seguito (v. Cass. n. 16736/2007)"*.

Con riferimento alla tecnica della motivazione delle sentenze *"per relationem"*, c'è poi da ricordare un precedente del 2013 (Sentenza n. 28113) che, richiamando altra sentenza del 2012, ha ribadito che *"in tema di processo tributario, è nulla, per violazione degli artt. 36 e 61 del dlgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ., la sentenza della commissione tributaria regionale completamente carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'appellante statuizione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare "per relationem" alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, atteso che, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del "thema decidendum" e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo e non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di „gravame" (cfr. Cass.7347/12).*

Motivazioni del tutto generiche ed apodittiche, infine, sono da censurare, poiché non lasciano trasparire se il giudice dell'appello abbia effettivamente preso in esame le specifiche lagnanze dell'appellato.

Altra sentenza che delinea il contenuto essenziale della sentenza tributaria è la quella del 18 novembre 2016, n. 23484. Su un accertamento di valore da cessione di immobili da parte di una società che si occupa di costruzione e vendita di alloggi, la contribuente aveva proposto ricorso, risultando soccombente in primo grado. La Commissione regionale censura l'appello proposto dalla società motivando come segue: *«Questa Commissione, esaminati gli atti in fascicolo, ritiene che l'appello debba essere respinto atteso che con lo stesso vengono riproposte le medesime argomentazioni ed esposte in primo grado e comunque ben considerate e ponderate dai Giudici di prime cure. Si osserva infatti che risultano corrispondenti a previsioni di legge tutti gli atti effettuati dall'Ufficio in materia di ripresa a tassazione dei valori normali attribuiti ad immobili compravenduti nell'esercizio in questione sia in punto di diritto che di fatto. In particolare si deve rilevare la insussistenza delle censure coltivate dal contribuente, se pure diffusamente, per vizi degli atti sia in ordine alla applicazione dei parametri degli studi di settore che nella valutazioni e quantificazioni nel merito a seguito ed in dipendenza di apposite perizie tecniche effettuate con apposito sopralluogo. In ordine alle contestazioni formulati dall'appellante questo Collegio ne rileva l'inconsistenza attesa anche la giurisprudenza superiore citata in atti, la documentazione interessata a conoscenza delle parti e in atti processuali».*

La Cassazione riporta per intero la motivazione dei giudici di appello e ne critica ampiamente e decisamente il contenuto.

Da tale motivazione infatti, secondo la Corte *“traspare evidente la superficialità, non solo tematica, con cui la Commissione di appello ha liquidato le nell'atto di appello, che la società ricorrente, nel rispetto del principio di specificità e autosufficienza del ricorso per cassazione, ha integralmente trascritto nel ricorso”.*

Cioè la riproposizione delle eccezioni mosse in primo grado nell'atto di appello, lungi dall'essere considerata come una naturale prassi legata alla autosufficienza degli atti processuali, viene valutata negativamente dai giudici della Regionale, alla stregua di una inutile ripetizione.

La motivazione della sentenza di appello pertanto è da ritenere omessa e/o insufficiente e/o illogica, vizio in cui la sentenza incorre *“quando il giudice di merito omette di indicare nella sentenza gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indica tali elementi senza una approfondita disamina logico-giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento”* (v. ex multis Cass. n. 22242/2012; n. 890/2006, n. 1756/2006, n. 21447/2009, n. 13001/2010).

E' sbagliato, ancora, secondo la Cassazione, che la sentenza di appello, nella motivazione, contenga solo *“generiche, anapodittiche affermazioni in ordine alle ragioni poste a base del decum, esternando acritica condivisione per l'operato dei Giudici di prime cure, senza dare contezza alcuna né del contenuto intrinseco delle ragioni della decisione di questi ultimi, né delle critiche a questa mosse dall'appellante, né infine dell'iter seguito e dei concreti elementi*

utilizzati nel percorso decisionale, omettendo, ad esempio, di specificare (non essendo peraltro desumibile dal contesto): a) quali siano le cui gli atti dell'Ufficio risultano corrispondenti; b) le ragioni di ; c) quali e a chi riferite le ; d) quale sia, in quali atti sarebbe stata citata ; quale la ed in che modo renderebbero inconsistenti le contestazioni della parte appellante. La decisione della CTR è, quindi, insufficientemente motivata, non avendo indicato gli elementi dai quali i giudici di merito hanno tratto il loro convincimento”.

Ma la parte più interessante della sentenza del 18 novembre sta nella precisazione in merito del criterio alla base della sufficienza della motivazione.

Perché la motivazione di una sentenza sia da considerare sufficiente, secondo la Corte, occorrono:

- A. Un riferimento certo agli elementi del giudizio sui quali poggia la valutazione del giudice (che rappresenta il contenuto "statico" della motivazione)
- B. Ma anche la descrizione del processo cognitivo attraverso il quale è passato dalla sua situazione iniziale di ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio, (che rappresenta il necessario contenuto "dinamico" della motivazione stessa).

Le sentenze a cui si fa riferimento sono più d'una tra cui una del giugno del 2016 della VI Sezione (Cass. n. 1236 del 2006; n. 27935 del 2009, n. 15964 del 2016).

Nel giudizio a cui si fa riferimento, secondo la Corte, vi sarebbe una mera puntualizzazione di fattori statici, mancando tuttavia la motivazione, con la descrizione del processo di formazione del giudizio. E la motivazione così formulata è insufficiente.

Criteria semplici per liquidare le spese del giudizio

Ancora alla VI Sezione della Corte di cassazione e al Presidente Iacobellis - come la prima massima in commento e come la recente sentenza del giugno 2016 incastonata nei riferimenti giurisprudenziali alla seconda massima di cui abbiamo parlato - dobbiamo la Sentenza 21 novembre 2016, n. 23592.

In questo caso la Commissione Regionale aveva riformato la decisione di primo grado, che pure aveva accolto il ricorso del contribuente, disponendo in maniera diversa rispetto ai primi giudici in merito alla liquidazione delle spese di lite. In particolare, la CTR del Lazio, rilevando che la decisione di prime cure aveva compensato le spese di giudizio pur in presenza di un'unica parte vittoriosa, senza indicarne i motivi e che, peraltro, non sussistevano valide ragioni per disporre compensazione delle spese, ha accolto l'appello del contribuente, con ciò concludendo per:

1. La condanna della parte appellata al pagamento delle spese di entrambi i gradi giudizio
2. La liquidazione di tali spese in 200.00 euro per ciascun grado di giudizio oltre iva ed

accessori.

Secondo la Corte la sentenza di appello avrebbe dovuto porre tre questioni.

- A. In primo luogo la corretta parametrizzazione, con un adeguato riferimento, dei possibili "range" di determinazione delle spese di lite.
- B. In secondo luogo distinguere obbligatoriamente tra rimborsi spese e onorari.
- C. In aggiunta, una volta individuato l'opportuno intervallo, motivare in merito al valore scelto e alla ragione della scelta stessa.

Per quanto attiene al parametro la Corte lo indica nel Regolamento di cui al D.M. n. 55/2014 (entrato in vigore il 3/4/2014). Il regolamento all'articolo 1, si occupa di disciplinare per le prestazioni professionali i parametri dei compensi all'avvocato quando all'atto dell'incarico o successivamente il compenso non sia stato determinato in forma scritta, in ogni caso di mancata determinazione consensuale degli stessi, comprese le ipotesi di liquidazione.

La Corte ribadisce che tale regolamento fornisce i parametri normativi che devono essere valutati dall'organo giudicante, dichiara le tabelle allegate espressione di "valori medi" (es. art. 4) ed assegna all'organo giudicante l'espresso potere di aumento o diminuzione di quegli stessi valori, attribuisce all'organo giudicante una funzione valutativa, da esercitare discrezionalmente ma all'interno dei limiti espressi.

Quanto alla distinzione tra diritti ed onorari La Cassazione ricorda la propria giurisprudenza in tema di spese processuali, il giudice, secondo la quale *"nel pronunciare la condanna della parte soccombente al rimborso delle spese e degli onorari in favore della controparte deve liquidarne l'ammontare separatamente, distinguendo diritti ed onorari. Non sono conformi alla Legge liquidazioni generiche ed onnicomprensive, in quanto non consentono il controllo sulla correttezza della liquidazione"* (Cass. n. 6338/2008; cfr., *ex multis*, Cass. n. 3454/2016, n. 24890/2011, n. 16993/ 9007, n. 5318/2007, n. 17028/2006).

La sentenza impugnata, secondo la Corte, ha liquidato somme largamente inferiori ai valori medi indicati dalla norma, non contiene una adeguata motivazione e manca pure del riconoscimento del rimborso forfetario del 15% del compenso (contemplato dall'art. 2 del D.M. 55/2014). Viene pertanto cassata.

Corte di Cassazione, VI Sezione civile, Sentenza n. 22693 del 8 novembre 2016

(omissis)

In fatto

L. Roberto propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate (che resiste con controricorso), avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio n. 169/06/2015, depositata in data 21/01/2015, con la quale - in controversia concernente l'impugnazione di un avviso di accertamento, emesso per maggiore IRPEF dovuta in relazione all'anno 2008, a seguito di rideterminazione in via sintetica del reddito imponibile, conseguente al riscontro del possesso di autovetture di lusso e della proprietà (al 50% con il coniuge) di quattro immobili, oltre ad incrementi patrimoniali correlati all'acquisto, nel 2011, di altro immobile, - è stata confermata la decisione di primo grado, che aveva respinto il ricorso del contribuente. In particolare, i giudici d'appello, nel respingere il gravame del Lupi, hanno sostenuto, nel merito, che, da un lato, correttamente il giudice di primo grado, "con ampia ed esauriente motivazione" aveva rilevato come il contribuente non avesse "documentato nulla che potesse inficiare l'accertamento presuntivo effettuato dall'Ufficio" e, dall'altro lato, neppure in appello erano stati presentati "argomenti che inficiassero tale assunto". seguito di deposito di relazione ex art.380 bis c.p.c., stata fissata l'adunanza della Corte in camera di consiglio, con rimale comunicazione alle parti. Il ricorrente ha depositato memoria.

In diritto

1. Il ricorrente lamenta, con il primo motivo, la nullità della sentenza, ex art.360 n. 4 c.p.c., per motivazione apparente, in violazione degli artt. 36, comma 2, nn. 2 e 4, 61 d.lgs. 546/1992, 118, comma 1, disp. att. c.p.c., 111 comma 6 e 24 Cost., avendo i giudici della C.T.R. OMESSO di illustrare le critiche mosse dall'appellante alla statuizione di primo grado.

2. La censura è fondata. La giurisprudenza di questo giudice di legittimità ha affermato che si ha motivazione omessa o apparente quando il giudice di merito omette di indicare, nel contenuto della sentenza, gli elementi da cui ha desunto il proprio convincimento ovvero, pur individuando questi elementi, non procede ad una loro disamina logico-giuridica, tale da lasciar trasparire il percorso argomentativo seguito (v. Cass. n. 16736/2007). Con riferimento alla tecnica della motivazione delle sentenze "per relationem", questa Corte (Cass. 28113/2013) ha, da ultimo, ribadito che "in tema di processo tributario, è nulla, per violazione degli artt. 36 e 61 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ., la sentenza della commissione tributaria regionale completamente carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'appellante statuizione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare "per relationem" alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, atteso che, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del "thema decidendum" e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo e non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di „gravame" (cfr. Cass.7347/12). Ora, in relazione al secondo motivo di appello, i giudici della C.T.R. si sono limitati ad affermare che il giudice di primo grado aveva espresso "ampia ed esauriente motivazione", non avendo il contribuente "documentato nulla", e che anche in appello non erano stati offerti "argomenti che inficiassero" l'assunto dell'Ufficio. Motivazioni queste del tutto generiche ed apodittiche che non lasciano trasparire se il giudice dell'appello abbia effettivamente preso in esame le specifiche lagnanze dell'appellato.

3. Quanto alla denuncia riferita all'articolo 360 n. 5 c.p.c., il motivo è assorbito.

4. Per tutto quanto sopra esposto, in accoglimento del primo motivo del ricorso, assorbito il secondo, va cassata la sentenza impugnata, con rinvio, anche in ordine alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità, alla C.T.R. del Lazio in diversa composizione.

PQM

Accoglie il primo motivo del ricorso, assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata, con rinvio, anche in ordine alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità, alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio in diversa composizione.

Corte di Cassazione, V Sezione civile, Sentenza n. 23484 del 18 novembre 2016

(omissis)

Ritenuto in fatto

1. A seguito di verifica fiscale effettuata nei confronti della Case Toscane s.r.l., ora in liquidazione, l'Agenzia delle entrate di Livorno emetteva nei confronti della predetta società contribuente avviso di accertamento ai fini IRPEG. IRAP ed IVA per maggiori ricavi emersi a seguito di rideterminazione dei valori di vendita degli immobili ceduti dalla suddetta società nel corso dell'anno di imposta 2004.

2. Il ricorso proposto dalla società contribuente avverso il predetto atto impositivo veniva respinto dalla Commissione Tributaria Provinciale di Livorno con sentenza impugnata dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana che, con sentenza n. 5 del 25 gennaio 2011, confermava la statuizione di primo grado.

La CTR motivava la decisione di rigetto dell'appello sostenendo che la società appellante aveva riproposto <le medesime argomentazioni ed esposte in primo grado ... ben considerate e ponderate dai Giudici di prime cure> che risultavano <conformi a previsione di legge tutti gli atti effettuati dall'Ufficio in materia di ripresa a tassazio(-ne) dei valori normali attribuiti ad immobili compravenduti nell'esercizio in questione sia in punto di diritto che di fatto>, ed insussistenti le <censure coltivate dal contribuente (...) per vizi degli atti sia in ordine alla applicazione dei parametri degli studi di settore che nell(e) valutazioni e quantificazioni nel merito a seguito ed in dipendenza di apposite perizie tecniche effettuate con apposito sopralluogo> ed inconsistenti <le contestazioni formulat(e) dall'appellante (...) attesa anche la giurisprudenza superiore citata in atti, la documentazione interessata a conoscenza delle parti e in atti processuali>.

3. Avverso detta statuizione la società contribuente propone ricorso per cassazione affidato ad un motivo articolato sotto diversi profili, cui replica l'Agenzia delle entrate con controricorso, sollevando l'eccezione di improponibilità dell'impugnazione perché tardivamente proposta - in data 9 marzo 2013 - rispetto alla data - del 21 luglio 2011 - di notifica della sentenza di appello effettuata presso il domicilio eletto.

Considerato in diritto

1. Va preliminarmente esaminata l'eccezione sollevata dall'Agenzia delle entrate, di inammissibilità del ricorso perché tardivamente notificato.

Sostiene al riguardo la controricorrente di aver provveduto a notificare la sentenza impugnata alla società contribuente in data 21 luglio 2011 a mezzo raccomandata postale inviata presso il domicilio eletto della controparte presso il proprio difensore: pertanto il termine per la notifica del ricorso scadeva in data 4 novembre 2011 mentre il ricorso era stato notificato soltanto il 9 marzo 2012.

2. L'eccezione è infondata in quanto l'Agenzia delle entrate non ha dimostrato di aver effettuato la notifica della sentenza, non essendo rinvenibile agli atti del fascicolo

d'ufficio e di quello di parte, l'avviso di ricevimento del piego postale a mezzo del quale l'Agenzia delle entrate avrebbe provveduto alla notifica della sentenza alla controparte. Documento che non risulta neanche allegato al controricorso, diversamente da quanto in esso si afferma.

2.1. In mancanza della prova della notifica della sentenza, il c.d. termine lungo per la proposizione del ricorso per cassazione, stabilito - secondo il combinato disposto dagli artt. 49 d.lgs. n. 546 del 1992 e 327, primo comma, c.p.c., nella versione anteriore alla modifica operata dall'art. 46 della legge n. 69 del 2009, inapplicabile al giudizio ai sensi dell'art. 58, comma 5, della stessa legge - in un anno dal 25 gennaio 2011, data di pubblica-

zione della sentenza mediante deposito in segreteria, siccome attestato dal timbro del segretario recante la relativa sottoscrizione, apposti sul frontespizio della stessa, e scadente in data 11 marzo 2012 (computando i quarantasei giorni relativi all'interruzione per il periodo feriale dal 10 agosto al 15 settembre 2011 e tenendo conto che il 2012 è stato anno bisestile), risulta rispettato. Infatti, il ricorso risulta spedito per la notificazione all'Agenzia delle entrate (momento rilevante dal lato del notificante, secondo il principio della scissione degli effetti della notificazione postulato da Corte Cost. sent. n. 477 del 2002 e n. 28 del 2004) in data 9 marzo 2012 e quindi prima della scadenza del predetto termine.

3. Venendo al motivo di ricorso, la società ricorrente, deducendo, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione della sentenza impugnata, sostiene che la stessa è <autoreferenziale fondandosi su affermazioni tautologiche> (così a pag. 18 del ricorso), che non è dato rinvenirvi < il percorso logico-giuridico che abbia indotto il giudice di appello al rigetto dell'impugnazione di merito > (pag. 19) non risultando dalla stessa quali potessero essere <le medesime argomentazioni ed esposte in primo grado e comunque ben considerate e ponderate dai Giudici di prime cure> (pag. 2 della sentenza impugnata), quali <gli atti effettuati dall'Ufficio> <corrispondenti a previsioni di legge> per quale ragione insussistenti le <censure coltivate dal contribuente> e inconsistenti <e contestazioni dell'appellante>.

4. Il motivo è fondato e va accolto.

5. Il contenuto della motivazione della decisione impugnata è il seguente: «Questa Commissione, esaminati gli atti in fascicolo, ritiene che l'appello debba essere respinto atteso che con lo stesso vengono riproposte le medesime argomentazioni ed esposte in primo grado e comunque ben considerate e ponderate dai Giudici di prime cure. Si osserva infatti che risultano corrispondenti a previsioni di legge tutti gli atti effettuati dall'Ufficio in materia di ripresa a tassazione dei valori normali attribuiti ad immobili compravenduti nell'esercizio in questione sia in punto di diritto che di fatto. In particolare si deve rilevare la insussistenza delle censure coltivate dal contribuente, se pure diffusamente, per vizi degli atti sia in ordine alla applicazione dei parametri degli studi di settore che nella valutazioni e quantificazioni nel merito a seguito ed in dipendenza di apposite perizie tecniche effettuate con apposito sopralluogo. In ordine alle contestazioni formulati dall'appellante questo Collegio ne rileva l'inconsistenza attesa anche la giurisprudenza superiore citata in atti, la documentazione interessata a conoscenza delle parti e in atti processuali».

Si è ritenuto opportuno trascrivere pedissequamente la motivazione della sentenza gravata perché da essa traspare evidente la superficialità, non solo tematica, con cui la Commissione di appello ha liquidato le nell'atto di appello, che la società ricorrente, nel rispetto del principio di specificità e autosufficienza del ricorso per cassazione, ha integralmente trascritto nel ricorso.

5.1. Invero, così argomentando, i giudici di appello sono incorsi nel denunciato vizio, costituendo *ius receptum* che la motivazione deve ritenersi omessa e/o insufficiente e/o illogica «quando il giudice di merito omette di indicare nella sentenza gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indica tali elementi senza una approfondita disamina logico-giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento» (v. ex multis Cass. n. 22242/2012; n. 890/2006, n. 1756/2006, n. 21447/2009, n. 13001/2010). Come ben s'intende leggendo la motivazione resa dalla Commissione di appello, la stessa fa delle generiche, anapodittiche affermazioni in ordine alle ragioni poste a base del *decisum*, esternando acritica condivisione per l'operato dei Giudici di prime cure, senza dare contezza alcuna né del contenuto intrinseco delle ragioni della decisione di questi ultimi, né delle critiche a questa mosse dall'appellante, né infine dell'iter seguito e dei concreti elementi utilizzati nel percorso decisionale, omettendo, ad esempio, di specificare (non essendo peraltro desumibile dal contesto): a) quali siano le <previsioni di legge> cui gli atti dell'Ufficio risultano corrispondenti; b) le ragioni di <insussistenza delle censure coltivate dal contribuente (...)> per vizi degli atti; c) quali e a chi riferite le <perizie tecniche effettuate con apposito sopralluogo>; d) quale sia, in quali atti sarebbe stata citata <la giurisprudenza superiore>; quale la <documentazione interessata a conoscenza delle parti e in atti processuali> ed in che modo renderebbero inconsistenti le contestazioni della parte appellante.

5.2. La decisione della CTR è, quindi, insufficientemente motivata, non avendo indicato gli elementi dai quali i giudici di merito hanno tratto il loro convincimento. Ed infatti, ai fini della sufficienza della motivazione non basta che il giudice si limiti ad enunciare il giudizio nel quale consiste la sua valutazione, perché questo è il solo contenuto "statico" della motivazione, essendo necessaria la descrizione del processo cognitivo attraverso il quale è passato dalla sua situazione iniziale di ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio, che rappresenta il necessario contenuto "dinamico" della motivazione stessa (cfr. Cass. n. 1236 del 2006; conf. n. 27935 del 2009, n. 15964 del 2016).

5.3. Applicato alla sentenza impugnata tale strumento di analisi del contenuto motivazionale, si constata che le dichiarazioni di giudizio statico (e cioè che gli atti dell'Ufficio corrispondono a previsioni di legge; che le

censure di vizi degli atti mosse dalla contribuente sono insussistenti) non sono accompagnate, come sarebbe stato necessario, oltre che dalla specificazione dei fatti di causa e delle relative prove — essendo del tutto insufficiente il generico riferimento fatto dalla CTR alle leggi cui corrispondevano gli atti dell'Ufficio finanziario, ad <apposite perizie tecniche effettuate con sopralluogo> alla <giurisprudenza superiore citata in atti> e alla <documentazione

interessata a conoscenza delle parti e in atti processuali> anche dalla corrispondente dichiarazione di giudizio dinamico, con la descrizione del processo di formazione del medesimo.

6. Da quanto detto consegue l'accoglimento del ricorso e la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio, anche per le spese del presente giudizio di legittimità alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana in diversa composizione

P.Q.M.

La Corte accoglie il motivo di ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana in diversa composizione.

Corte di Cassazione, VI Sezione civile, Sentenza n. 23592 del 21 novembre 2016

(omissis)

In fatto

R.A. propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi, nei confronti di Equitalia Sud s.p.a. (che non resiste) e dell'Agenzia delle Entrate (costituitasi al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione della causa ex art. 370, comma 1, c.p.c.), avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio n. 6320/21/14, depositata in data 23/10/2014, con la quale - in controversia concernente l'impugnazione di cartella di pagamento per IRPEF dovuta in relazione all'anno d'imposta 2006 - è stata riformata la decisione di primo grado, che pure aveva accolto il ricorso del contribuente, diversamente statuendo in merito alla liquidazione delle spese di lite.

In particolare, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, rilevando che la decisione di prime cure "ha compensato le spese di giudizio pur in presenza di un'unica parte vittoriosa, senza indicarne i motivi" e che, peraltro, "non sussistevano valide ragioni per disporre compensazione delle spese", ha accolto l'appello del contribuente, condannando le appellate, Equitalia Sud s.p.a. ed Agenzia delle Entrate, al pagamento delle spese di entrambi i gradi giudizio, "da liquidarsi in 200.00 ,per ciascun grado di giudizio oltre IVA ed accessori".

A seguito di deposito di relazione ex art. 380 bis c.p.c., è stata fissata l'adunanza della Corte in camera di consiglio, con rituale comunicazione alle parti. Il ricorrente ha depositato memoria

In diritto

1. Con il primo motivo, il contribuente lamenta la violazione o falsa applicazione, ex art. 360 n. 3 c.p.c., degli artt. 91 e 92 c.p.c., nonché del D.M. 10 marzo 2014, n. 55 (nel ricorso indicato per data di pubblicazione in G.U., 2 aprile 2014), essendo la decisione impugnata "del tutto carente dell'indicazione delle spese imponibili sopportate dal ricorrente" ed avendo la stessa indicato cumulativamente i compensi e le spese, impedendo in tal modo qualsiasi controllo sui criteri seguiti.

Con il secondo motivo, la ricorrente lamenta la violazione o falsa applicazione, ex art. 360 n. 3 c.p.c., degli artt. 91 e 92 c.p.c., nonché del D.M. 10 marzo 2014, n. 55 per aver la C.T.R. quantificato la liquidazione dei compensi senza aver tenuto conto del Regolamento per la disciplina dei parametri per la liquidazione dei compensi per la professione forense, di cui al citato decreto ministeriale, con omissione del rimborso spese forfetario dal medesimo Regolamento stabilito.

2. I motivi dei ricorsi sono fondati e, poiché le censure argomentano sulla base dei medesimi presupposti logico giuridici, vanno trattati unitariamente.

Il Regolamento di cui al D.M. n. 55/2014 (entrato in vigore il 3/4/2014 e quindi applicabile alla presente controversia, essendo stata depositata la sentenza della C.T.R. nell'ottobre 2014), laddove fornisce i parametri normativi che devono essere valutati dall'organo giudicante, dichiara le tabelle allegate espressione di "valori medi" ed assegna all'organo giudicante l'espresso potere di aumento o diminuzione di quegli stessi valori, attribuisce all'organo giudicante una funzione valutativa, da esercitare discrezionalmente ma all'interno dei limiti espressi. Questa Corte ha costantemente affermato che, "in tema di spese processuali, il giudice, nel pronunciare la condanna della parte soccombente al rimborso delle spese e degli onorari in favore della controparte deve liquidarne l'ammontare separatamente, distinguendo diritti ed onorari. Non sono conformi alla Legge liquidazioni generiche ed onnicomprensive, in quanto non consentono il controllo sulla correttezza della liquidazione" (Cass. n. 6338/2008; cfr., ex multis, Cass. n. 3454/2016, n. 24890/2011, n. 16993/ 9007, n. 5318/2007, n. 17028/2006).

La sentenza impugnata, che ha liquidato somme largamente inferiori ai valori medi indicati dalla norma e pure è manchevole di qualsiasi motivazione in merito all'ammontare delle spese giudiziali in favore della parte vincitrice, non avendo altresì riconosciuto il rimborso forfetario del 15% del compenso (contemplato dall'art. 2 del D.M. 55/2014), va, pertanto, cassata.

3. Per tutto quanto sopra esposto, in accoglimento di entrambi i motivi del ricorso, cassa la sentenza impugnata con rinvio, per nuova valutazione sulle spese, alla C.T.R. del Lazio, in diversa composizione. Il giudice del rinvio provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

PQM

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla C.T.R. del Lazio in diversa composizione, anche in ordine alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

