



approfondimento  
in materia di  
fiscalità e diritto tributario

# tributo

- › Il “tributo merce” e il simulacro dell’Europa unita
- › La definizione agevolata, ovvero la rottamazione delle cartell
- › Trust ed imposte indirette
- › Procedure concorsuali e gestione delle note di credito
- › La Common Consolidated Corporate Tax Base e l’IVA europea
- › Libano, imposizione fiscale e segreto bancario
- › Sulle recenti novità in tema di Aiuto alla crescita economica
- › I ruoli straordinari possono ancora considerarsi “straordinari”?
- › Illegittimità dell'accertamento analitico-induttivo basato solo sul consumo di vino

#27.2017

## Approfondimento online - Anno 3

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](http://www.iltributo.it) o contattateci al seguente indirizzo:  
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521  
E-mail: [redazione@iltributo.it](mailto:redazione@iltributo.it) - [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



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

Collegati su [www.iltributo.it](http://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](mailto:info@iltributo.it) o collegati al ns sito

# Solida, conveniente, Mediolanum.

**CONTO A  
CANONE  
ZERO**

**PRINCIPALI  
OPERAZIONI  
GRATUITE**

**PRELIEVO  
DA TUTTI GLI  
SPORTELLI  
AUTOMATICI  
GRATIS**

**MASSIMO DORIS**  
Amministratore Delegato  
Banca Mediolanum

CONTATTA UN FAMILY BANKER®

Scopri di più su [bancamediolanum.it](https://www.bancamediolanum.it)

**mediolanum** BANCA  
costruita intorno a te

Messaggio pubblicitario. Conto Corrente Mediolanum Freedom One, canone zero se accrediti lo stipendio o la pensione. Per i pagamenti in modalità contactless, anche su circuito PagoBANCOMAT®, non occorre digitare il PIN per importi fino a 25 euro. Pagamenti effettuabili solo presso esercenti convenzionati e con POS abilitati anche con il circuito Maestro. Per le condizioni economiche e contrattuali leggi i Fogli Informativi e le Norme Contrattuali disponibili nella sezione Trasparenza del sito [bancamediolanum.it](https://www.bancamediolanum.it) e presso i Family Banker®



Il “tributo merce” e il simulacro dell’Europa unita: Apple, Google & Co. . . . .02

*di Alessandro Giovannini*

## Approfondimento

Definizione agevolata ovvero rottamazione delle cartelle: indicazioni normative, procedura e temi contabili . . . . .04

*di Giorgio Tricoli e Paolo Comuzzi*

Trust ed imposte indirette . . . . .11

*di Maurizio Villani e Federica Attanasi*

Procedure concorsuali e gestione note di credito ex art.26 Del d.p.r. n. 633/72 . . . . .28

*di Valerio Vannelli*

La Common Consolidated Corporate Tax Base e l’IVA europea unica . . . . .44

*di Paolo Soro*

Libano, imposizione fiscale e segreto bancario: sfide locali e soluzioni nei rapporti con l’Italia . . . . .55

*di Claudia Caluori*

L’impatto operativo delle recenti novità in tema di Aiuto alla crescita economica . . . . .59

*di Stefano Ferraro*

Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

*I ruoli straordinari possono ancora considerarsi "straordinari" dopo la recente sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite 13 gennaio 2017 n. 758?* . . . . 64

(Corte di Cassazione, Sezioni Unite, Sentenza n. 758 del 13 gennaio 2017 )

**commento di Giuseppe Trizzino e Biagio Ferrentino**


*Illegittimità dell'accertamento analitico-induttivo basato solo sul consumo di vino, ritenuto eccessivo e sproporzionato rispetto al numero di coperti.* . . . . 67

(Corte di Cassazione, Sentenza n. 1103 del 18 Gennaio 2017)

**commento di Giada Bianchi**

Giurisprudenza - Fonti

 Corte di Cassazione, Sezioni Unite, Sentenza n. 758 del 13 gennaio 2017 . . . . 73

 Corte di Cassazione, Sentenza n. 1103 del 18 Gennaio 2017 . . . . 78

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](http://www.softwareintegrato.it)

€ **96**,00 <sup>a soli</sup>  
al mese

Assistenza  
Aggiornamenti  
Multiutenza  
Importazioni  
Formazione

## RC PROFESSIONALE - Commercialisti

Scegliere il meglio sul Mercato Assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

La polizza Filippi Broker dedicata ai Professionisti: una Soluzione Assicurativa unica ed innovativa per il mercato italiano che si adatta alle singole esigenze e realtà operative con elevati livelli di copertura.

<b>COSA SI ASSICURA:</b>	DANNI PATRIMONIALI INVOLONTARIAMENTE CAGIONATI A TERZI, COMPRESI I CLIENTI, NELLO SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA' PROFESSIONALE
<b>CHI E' ASSICURATO:</b>	IL DOTTORE COMMERCIALISTA, MA ANCHE IL RAGIONIERE COMMERCIALISTA, IL PERITO COMMERCIALE, IL CONSULENTE DEL LAVORO, SIA SE PERSONA FISICA, STUDIO ASSOCIATO O SOCIETA', SE REGOLARMENTE ABILITATO E ISCRITTO AL RELATIVO ALBO PROFESSIONALE (NON SE SOSPESO DALL'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE)
<b>RETROATTIVITA':</b>	DA 0 ANNI A ILLIMITATA
<b>MASSIMALI:</b>	DA € 250.000 AD € 5.000.000
<b>FRANCHIGIE:</b>	€ 1.000 PER ATTIVITA' ORDINARIE, € 2.500 PER SINDACO, REVISORE, CONSIGLIERE DI AMMINISTRAZIONE
<b>PREMIO:</b>	A PARTIRE DA € 265

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

Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 250.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 250.000
<b>PREMIO ANNUO LORDO:</b>	
Senza incarichi sindacali € 265,00	Senza incarichi sindacali € 415,00
Con incarichi sindacali € 350,00	Con incarichi sindacali € 560,00

Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 500.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 500.000
<b>PREMIO ANNUO LORDO:</b>	
Senza incarichi sindacali € 305,00	Senza incarichi sindacali € 470,00
Con incarichi sindacali € 399,00	Con incarichi sindacali € 635,00

Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 1.000.000	Fatturato fino a € 150.000 Massimale € 1.000.000
<b>PREMIO ANNUO LORDO:</b>	
Senza incarichi sindacali € 520,00	Senza incarichi sindacali € 730,00
Con incarichi sindacali € 702,00	Con incarichi sindacali € 985,00

MICHISALE16

**INFORMATI SULLA NUOVA POLIZZA CREDITI PER COMMERCIALISTI**

**CONTATTACI SENZA IMPEGNO**  
PER ULTERIORI INFORMAZIONI O FISSARE UN APPUNTAMENTO



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  
rischispeciali@filippibroker.it

## Il Punto

### Il “tributo merce” e il simulacro dell’Europa unita: *Apple, Google & Co.*

di Alessandro Giovannini\* 

L’unità europea è un simulacro. Dal punto di vista fiscale è innegabile, vano girarci intorno.

La recente vicenda dell’accordo tra Italia e *Google*, col quale il colosso del web chiude un contenzioso relativo a una presunta evasione durata per 5 anni, pagando circa 250 milioni su oltre ottocento quantificati dalla magistratura, ne è dimostrazione lampante.

Non è in discussione, qui, l’accordo e neppure il comportamento dell’Agenzia delle Entrate. E neanche l’esistenza di un’autonoma organizzazione occulta della casa madre in seno a *Google* Italia. In discussione, piuttosto, è l’idea europea di imposizione e, di conseguenza, l’eticità della legislazione. Il problema è etico, anzitutto, e il motivo lo vedremo tra poco.

La vicenda *Google* Italia è sostanzialmente identica a quella che alcuni mesi fa coinvolse *Apple* Italia e a quella che, sempre pochi mesi fa, vide l’Irlanda condannata dalla Commissione europea per violazione del divieto di aiuti di stato concessi sotto forma di riduzione dell’imposizione, proprio, al gigante di Cupertino.

Il modello adottato da queste multinazionali è sempre lo stesso. L’impresa statunitense “Mela” costituisce in un paese europeo (ad esempio, l’Irlanda) la società “Baco” consentendo a questa di utilizzare il marchio e il *software* progettati negli Stati Uniti. “Baco” sfrutta i benefici fiscali di quel paese raggiungendo accordi con le autorità fiscali, che prevedono la detassazione degli utili, poniamo, per il 98 per cento. “Baco” costituisce poi un’ulteriore società, “Calicina”, con sede in un altro paese dell’Unione (l’Olanda), il quale permette di fare uscire denari verso “paradisi fiscali” senza nessuna segnalazione alle autorità valutarie. “Calicina” è legata a “Baco” da un contratto, formalmente ineccepibile, avente anch’esso ad oggetto lo sfruttamento del marchio e del *software*. “Calicina”, a sua volta, ha società satellite che commercializzano nei singoli stati europei i prodotti col marchio della casa madre (Mela Francia, Mela Spagna, Mela Italia). In forza di tutti questi contratti, le società satellite corrispondono a “Calicina” *royalties* ingentissime, *royalties* che “Calicina” a sua volta corrisponde a “Baco”. “Baco”, però, si avvale di una “scatola” societaria ulteriore, che entra in scena a questo punto della catena, “scatola” identificabile solamente per il codice IBAN perché collocata in un paradiso fiscale. Le *royalties*, quindi, alla fine della fiera, arrivano in paradiso e lì godono della pace fiscale eterna.

La soluzione politica di questi casi a livello europeo, al di là di proposte immediate frutto di scelte tecnocratiche, peraltro non risolutive, come può essere quella di istituire la *Common consolidated corporate tax base* (o CCCTB), passa da scelte chiare e univoche.

\* Alessandro Giovannini è professore ordinario di diritto tributario nell’Università di Siena, già Presidente dell’Associazione Italiana dei Professori di Diritto Tributario.

---

Il punto reale sul quale l'Europa è chiamata ad una scelta definitiva è l'attribuzione della sovranità impositiva all'Europa stessa, anche con un coordinamento vincolante delle politiche fiscali dei singoli stati, evitando, così, che all'interno di un simulacro unitario si perseveri in politiche aggressive tra gli stati membri.

Tra questi, infatti, è in corso una vera e propria guerriglia fiscale: il tributo, specialmente sui redditi e sui patrimoni, è divenuto una merce che, come tale, viene posta sul mercato da ogni stato.

Intendere il tributo come merce è però pericoloso e dannoso: lo è perché attenta alla pace sociale delle singole comunità e ancora prima alle loro economie, al loro sistema di *welfare*, al lavoro, all'integrazione tra i popoli. E lo è perché mina uno degli elementi di unificazione della collettività: la redistribuzione delle ricchezze anche con politiche fiscali uniformi ed eque. Ecco il motivo per il quale la questione della concorrenza fiscale e del tributo merce è anzitutto questione etica. Di etica pubblica, di equità della tassazione, di convivenza ordinata degli stati e fra gli stati.

Il tema etico, inteso come questione dei valori intorno ai quali si organizza il sentire comune del giusto e dell'ingiusto e dunque della scelta di cosa fare per il bene di tutti, è il vero nodo che ogni discorso intorno all'Europa dovrebbe porsi.

Ma nessuno lo pone seriamente o ha la forza di imporlo alla discussione.

Esso, anzi, viene accuratamente evitato perché guardarlo negli occhi significherebbe affrontare ciò che probabilmente è la vera causa della crisi del progetto europeo: e cioè il disperato tentativo di unificare le economie con politiche di convergenza forzata, con il risultato paradossale di trasferire la crisi dalla finanza, dove è nata, all'economia reale e disintegrare, così, cinquant'anni di riflessione e lavoro.

Certo, quelle convergenze, sebbene forzate, hanno avuto ed hanno tuttora lo scopo di garantire stabilità alla moneta unica. Anzi, l'equilibrio della moneta come garanzia dello sviluppo economico è perno delle scelte europee degli ultimi quindici anni: il "triangolo magico" che avrebbe dovuto assicurare la buona riuscita dell'euro sul piano dell'economia interna, avrebbe dovuto fondarsi proprio sulla convergenza della spesa pubblica, dei debiti in *stock* e della "fissità" del rapporto deficit/PIL.

Le cose stanno andando diversamente. Questo dimostra come il modello, al di là della teoria, sia da ripensare alla radice. Ed è per questo che politiche fiscali uniformi o tendenzialmente tali devono, con urgenza, essere poste al centro della discussione, così da divenire pietre d'angolo di un nuovo modello di unità europea.

Se riguardate in questa prospettiva, le recenti vicende di *Apple* o di *Google* sono soltanto dei catarifrangenti indicativi di pericoli e d'inciampi ulteriori sulla strada dell'integrazione.

*"Che il cielo ti salvi dalla guazza e dagli assassini"*, si sentì dire Pinocchio dal Grillo parlante prima di affrontare il bosco in una nottata scura. Tragicamente, è un augurio ancora attuale.



## Definizione agevolata ovvero rottamazione delle cartelle: indicazioni normative, procedura e temi contabili

di Giorgio Tricoli e Paolo Comuzzi

*Dottori Commercialisti*

*Sul piano del diritto positivo l'art. 6 del decreto legge n. 193/2016, convertito con modificazioni dalla Legge n. 225/2016, ha introdotto la possibilità<sup>1</sup> per il contribuente di definire in via agevolata quelle che sono le cartelle di pagamento<sup>2</sup> su ruoli affidati dall'agenzia delle entrate all'agente della riscossione e questo dall'anno di imposta 2000 al 2016 (in sostanza le cartelle esattoriali degli ultimi 16 anni possono essere oggetto di definizione).*

*La definizione agevolata dei ruoli comporta vari effetti ma quelli che interessano in questa sede consistono: 1) nello stralcio delle sanzioni amministrative e degli interessi di mora 2) nel fatto che, come era lecito aspettarsi, la domanda di sanatoria inibisce l'adozione di nuove misure cautelari, nonché esecutive; 3) nelle implicazioni contabili che l'adesione alla sanatoria potrebbe avere (cui si unisce il tema di cosa succede se vengono persi i benefici).*

*A nostro avviso verificati alcuni aspetti generali della materia appare interessante vedere quali possono gli aspetti di carattere contabile di questa normativa che comincia a trovare una applicazione proprio al momento in cui gli amministratori sono chiamati alla redazione del bilancio di esercizio al 31.12.2016.*

### 1 - Cartelle che non possono essere "rottamate"

In primo luogo va detto che, anche se la norma appare abbastanza ampia, possiamo affermare che non formano oggetto della prevista "sanatoria" (rottamazione) le cartelle aventi ad oggetto:

<sup>1</sup> In sostanza siamo in presenza di una scelta che viene lasciata alla libera disponibilità del soggetto che si è visto notificare la cartella esattoriale il quale può decidere di chiudere la posizione o di proseguire eventualmente un contenzioso.

<sup>2</sup> Se questa operazione sia una sanatoria o un condono o nulla di tutto questo non interessa in questa sede.

a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, *Euratom* del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE, *Eu-*

*ratom* del Consiglio, del 26 maggio 2014, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;

b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015<sup>3</sup>;

c) i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei Conti<sup>4</sup>;

d) le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna<sup>5</sup>;

e) le altre sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti dagli enti previdenziali.

Quindi per cartelle di questa natura non si pone alcuna problematica circa una valutazione delle implicazioni contabili perché dette cartelle non possono in alcun modo usufruire della sanatoria.

Va poi dato atto che per le sanzioni amministrative concernenti le violazioni del codice della strada le disposizioni della rottamazione delle cartelle si applicano ma questo limitatamente agli interessi e alle somme aggiuntive, definite dall'articolo 27, sesto comma, della legge 24 novembre 1981, n. 689 - in sostanza resta dovuta la multa comminata.

Stabilito quanto sopra è necessario vedere chi può accedere alla procedura stabilita nella legge.

## 2 - Accesso alla procedura di "rottamazione" e pagamento del dovuto

Guardando la normativa vigente possiamo affermare che ogni soggetto - persona fisica (imprenditore o mano) o persona giuridica, o società di persone - che sia destinatario di cartelle emesse da *Equitalia* - ed i cui ruoli siano stati affidati alla stessa *Equitalia* dal 2000 al 2016<sup>6</sup> - può accedere alla procedura della rottamazione e non sussistono cause rilevanti di blocco.

Appare del tutto evidente che la norma crea una opportunità in quanto la convenienza ad aderire, almeno in taluni casi, è da qualificare come certa e potranno aderire anche coloro che stanno pagando nel rispetto di un piano di rateazione alla data di presentazione della definizione agevolata a patto che detti soggetti siano in regola con tutti i pagamenti con scadenza dal primo ottobre al 31 dicembre 2016<sup>7</sup>.

Per questi ultimi (soggetti che hanno rateizzato) nella quantificazione delle somme da pagare si terrà conto di quanto già versato a titolo di capitale ma non saranno oggetto di rimborso le somme pagate, anteriormente alla richiesta della rottamazione, a titolo di sanzioni e di: **a)** interessi di dilazione di pagamento e **b)** di interessi di mora - tali somme si intendono definitivamente acquisite da *Equitalia* e quindi ove registrate come crediti devono passare a conto economico e questo al 31.12.2016.

Appare comunque evidente che, per ipotesi, il contribuente che al 31/12/2016 abbia già ver-

3 E qui si capisce il vincolo che nasce dalla appartenenza alla Unione Europea.

4 In sostanza non possono essere sanate cartelle che siano state emesse per situazioni di danno erariale.

5 Si capisce anche questa esclusione considerato che permettere una sanatoria di queste cartelle avrebbe il significato di una riduzione della pena comminata - e la sanzione penale è molto grave e non può trovare una riduzione in forma surrettizia.

6 A tal fine è opportuno che prima di presentare l'istanza di rottamazione, il contribuente chieda ad *Equitalia* un estratto di ruolo aggiornato. Come espressamente sancito dall'art.6, comma 3-*bis* del DL 193/2016, l'Agente della Riscossione è tenuto a fornire ai debitori tutti i dati necessari per individuare i carichi definibili, sia presso gli sportelli che nell'area riservata del sito istituzionale.

7 L'omesso versamento anche solo di una di queste rate, infatti, inibisce l'accesso alla sanatoria. Inoltre, secondo quanto precisato da *Equitalia*, ove il contribuente, pur non essendo ancora decaduto, abbia omesso il pagamento di una o più rate relativamente ai mesi precedenti all'ultimo trimestre, dovrà pagare comunque tutti gli importi scaduti e, in aggiunta, quelli con scadenza a fine anno 2016.

sato un importo che copre per intero il debito d'imposta di partenza potrà vedersi totalmente rottamata la cartella - in sostanza vengono meno tutti gli altri oneri in essa contenuti.

### 3 - Come richiedere la "rottamazione" e la risposta di *Equitalia*

Il modo in cui la rottamazione viene richiesta ed ottenuta è importante in quanto è proprio detta modalità che porta a ragionare in merito alle implicazioni di carattere contabile.

La rottamazione viene richiesta usando il modulo "DA1 - Dichiarazione di adesione alla Definizione agevolata" e la dichiarazione di voler aderire alla procedura deve essere presentata entro e non oltre il 31 marzo 2017, termine questo che, pur in assenza di una specifica indicazione normativa, si ritiene di interpretare come decadenziale.

Il modello di richiesta può essere presentato personalmente o tramite un soggetto delegato e deve essere presentato presso gli sportelli di *Equitalia* usando in alternativa di una modalità telematica - nell'istanza sono indicati gli indirizzi di posta elettronica a cui inviarla - ed è anche opportuno che il contribuente alleggi un proprio documento di identità (o una dichiarazione), se la presentazione avviene mediante delega unitamente ad un documento del delegato.

Va anche detto che sempre nel rispetto del termine del 31 marzo 2017 dovrebbe essere possibile integrare la domanda presentata anteriormente qualora vi sia la volontà da parte del contribuente di includere ulteriori carichi non indicati in un precedente modello DA1 - questa considerazione appare corretta tenendo conto che è facoltà del contribuente stesso quali carichi definire anche in relazione al singolo atto, dunque alla singola cartella di pagamento, ac-

certamento esecutivo o avviso di addebito<sup>8</sup>.

Entro il 31 maggio 2017 l'Agente delle Riscossione comunicherà l'ammontare complessivo della somma dovuta, la scadenza delle eventuali rate e procederà ad inviare i relativi bollettini di pagamento e coloro che non adempiono ai pagamenti perdono i benefici.

## 4 - Le considerazioni contabili

### 4.1 In linea generale

Ad un primo esame le implicazioni di carattere contabile potrebbero anche considerarsi alquanto semplici: il soggetto che abbia proceduto ad accantonare in esercizi precedenti un fondo rischi a copertura dell'onere che sorge dal comportamento che ha portato alla notificazione della cartella **deve** stornare le somme<sup>9</sup> che eccedono quanto dovuto rispetto agli importi che insorgono per la adesione alla procedura alla quale lo stesso intende fare una formale adesione con la documentazione consegnata entro il 31.3.2017.

In buona sostanza al momento in cui la maggioranza delle persone giuridiche con esercizio sociale anno solare procedono alla approvazione del bilancio le stesse hanno certamente preso una decisione (invio dell'istanza o meno) e quindi hanno eseguito una valutazione della convenienze e del rispettivo onere che si accettano di pagare a fronte del rischio complessivo.

Un fondo eccedente l'onere determinato a fronte dei calcoli posti in essere deve considerarsi

<sup>8</sup> Secondo quanto previsto dall'art.6, comma 13-bis del DI n. 193/2016, la definizione agevolata può riguardare anche il singolo carico iscritto a ruolo o affidato all'agente della riscossione, spettando così al debitore decidere quali carichi definire. La scelta di procedere con la definizione solo parziale dei carichi può dipendere da diverse ragioni tra cui quella, ad esempio, di non voler rinunciare ad un contenzioso pendente relativamente ad un solo atto impositivo o la disponibilità limitata di risorse economiche, o ancora l'eventuale prescrizione maturata su alcuni ruoli.

<sup>9</sup> Deve in quanto il fondo nasce per coprire un rischio probabile che in questa fase non esiste.

eccedente e dovrebbe essere portato al conto economico (diremmo nella voce A5 dello stesso) con la conseguente variazione in diminuzione ai fini della determinazione del reddito di impresa ove lo stesso (onere) non sia stato dedotto in esercizi precedenti.

Va infatti considerato che il fondo potrebbe essere tale da coprire imposte, sanzioni ed interessi<sup>10</sup> e che nell'ambito delle imposte non tutte sono da considerare come oneri non deducibili e questo richiede che si proceda ad un esame caso per caso della fattispecie da valutare.

Ovviamente lo storno per quanto accantonato in ragione delle sanzioni genera una sopravvenienza attiva non tassabile in quanto tale importo non è mai stato oggetto di deduzione mentre con riferimento agli interessi portati al conto economico deve farsi una attenta valutazione - considerato che gli interessi per il ritardato pagamento delle imposte sono, almeno in linea di principio, dei costi pienamente deducibili nella determinazione del reddito di impresa<sup>11</sup>.

Potrebbe aversi la situazione per cui la società non ha operato una deduzione degli interessi anno per anno ma ha appostato su questa somma delle imposte differite attive elemento questo che sarebbe indicativo della volontà di dedurre gli interessi portati al conto economico ma di farlo solo al momento del pagamento delle somme stesse.

In questa situazione lo storno dell'accantonamento comporta comunque un onere non tassabile (storno per esuberanza) ma implica anche che si proceda ad una storno delle imposte differite attive che sono state accantonate sugli interessi.

10 Esiste poi anche l'aggio dovuto all'agente della riscossione, esistono le spese per le procedure esecutive se attuate e le spese di notifica e questi sono tutti costi deducibili; appare evidente che ogni importo contenuto nella cartella deve trovare un suo trattamento fiscale che richiede una certa attenzione al momento in cui si procede all'accantonamento di un fondo che certamente copre oneri indeducibili ma anche oneri che potrebbero essere dedotti.

11 Non si veda ragione alcuna per negare la deduzione agli interessi passivi che sorgono a fronte di un accertamento.

In merito alla imposta invece non si producono conseguenze particolari in quanto la adesione alla procedura di rottamazione significa che si accetta come dovuta la imposta - ed è richiesto che si abbandoni anche il contenzioso in essere se presente - di conseguenza la imposta diventa certa (in sostanza si ha che viene riconosciuto il debito) e quindi l'onere (nel caso di imposta deducibile) diventa un costo dell'esercizio in cui si decide di procedere con la rottamazione della cartella.

#### 4.2 In merito all'esercizio di storno

Anche per questo elemento il *modus operandi* della rottamazione ha qualche implicazione infatti, in merito all'esercizio sociale nel quale si deve eseguire lo storno di eventuali somme che si debbano considerare come eccedenti, gioca un ruolo certamente importante la risposta che deve essere data da *Equitalia* entro il 31 Maggio 2017.

In prima battuta appare evidente che una società il cui Consiglio di Amministrazione procede alla approvazione del progetto di bilancio dopo che è stata presentata la richiesta per la rottamazione dovrebbe stornare, e questo già al 31.12.2016, le somme che eccedono quanto si prevede di pagare - e questa considerazione vale a maggior ragione e senza alcuna forma di deroga per quelle società che decidono di approvare il bilancio nel maggior termine di sei mesi, in quanto a tale data (fine giugno 2017) le suddette società non solo hanno presentato la domanda prevista dalla legge ma conoscono anche la risposta di *Equitalia*.

Resta però un dubbio evidente che nasce dal termina assegnato ad *Equitalia* per compiere dei calcoli e quindi formulare al contribuente le sue determinazioni in merito al costo della rottamazione.

Va posto in evidenza che *Equitalia* ha 60 giorni di tempo per comunicare le somme dovute e le sue determinazioni e quindi il soggetto che ha presentato la istanza vive comunque una situa-

zione di incertezza che potrebbe protrarsi anche dopo la assemblea chiamata alla convocazione del bilancio - solitamente tale assemblea si tiene entro il 30 Aprile di ogni anno.

In questa situazione è chiaro che iscrivere al 31.12.2016 un provento da rottamazione cartelle significa portare al conto economico un provento che nasce da una posizione unilaterale (quella della società) che assume di avere correttamente operato sia per quanto concerne la richiesta sia per quanto riguarda la determinazione del dovuto<sup>12</sup>.

Si ritiene più corretto ipotizzare che il documento consegnato dal contribuente entro la data stabilita sia da qualificare come una mera proposta di rottamazione soggetta alla determinazione degli importi dovuti e quindi alla decisione del contribuente di procedere con il pagamento.

In sostanza al 31.3.2017 viene formulata dal contribuente una proposta di rottamazione, ma questa proposta è solo un inizio della procedura in quanto la stessa si intende accettata solo dopo l'esame posto in essere dalla stessa *Equitalia* e quindi al momento in cui il contribuente comincia a pagare il quantum dovuto.

Solo a questo momento si ha la compiuta certezza che il fondo portato al conto economico contenga un importo che possiamo definire certamente eccedente rispetto a quello che risulta dovuto e questa eccedenza viene sancita da una documentazione esterna<sup>13</sup> che viene emessa dall'ente creditore che in buona sostanza certifica la rinuncia ad una parte dell'importo.

Ecco allora che l'esercizio nel quale procedere con lo storno del fondo dovrebbe essere, alme-

no per le società che approvano il bilancio entro 120 giorni, il 2017 e non il 2016 in quanto è solo in questo specifico esercizio (2017) che viene raggiunta la compiuta certezza in merito al provento e quindi la sua iscrizione può avvenire solo in questo esercizio in ragione del principio di prudenza che deve presiedere alla formazione del bilancio.<sup>14</sup>

Ovviamente nel bilancio chiuso al 31.12.2016 sarebbe opportuno che nei fatti avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio la società desse piena informazione circa la scelta di procedere con la rottamazione della cartella sancendo che in caso di una risposta positiva si produrrebbe un effetto favorevole in conto economico.

#### **4.3 Un caso particolare: l'accantonamento o la apostazione in conto economico**

La norma in merito alla rottamazione potrebbe anche proporre una situazione del tutto particolare ovvero quella per cui l'importo dovuto in ragione della cartella - e non saldato - non è mai stato appostato come fondo a conto economico (*i.e.* in ragione di una sospensiva processuale che abbia stabilito la esistenza del pericolo ove ci fosse la riscossione).

In questo caso si ritiene che la richiesta ad *Equitalia* non svolga la stessa funzione precedente (ovvero di mera proposta), ma sia un elemento che obbliga a considerare come onere del 2016 il *quantum* che si assume come dovuto in ragione della procedura di rottamazione.

In questa situazione la decisione degli Amministratori di procedere con la richiesta di definizione agevolata della cartella comporta, possiamo dire in modo chiaro ed evidente, che esiste una disponibilità a pagare almeno una somma pari a tale definizione agevolata e quindi al

12 Nessuno nega che possa essere una posizione forte ma è sempre una posizione unilaterale del richiedente la rottamazione e quindi una posizione stimata e che non assume quel carattere di certezza che invece è necessario per l'iscrizione della voce di ricavo.

13 Documentazione che svolge il ruolo di prova decisiva per usare un linguaggio della normativa penale e che attesta appieno gli importi dovuti e quindi le eventuali eccedenze che si devono stornare nel conto economico.

14 Questa impostazione segue in modo chiaro il principio di prudenza che si estrinseca nei sottoprincipi di realizzazione dell'utile e dissimetria per cui gli utili sono rilevabili nel bilancio solo quando sussiste una piena certezza della loro esistenza e le perdite quando sussiste una probabilità che si manifestino.

31.12.2016 di questa componente si deve tenere certamente conto procedendo ad accantonare proprio quanto si è disposti a pagare - e stanziando eventuali imposte differite attive ove le somme da pagare siano deducibili<sup>15</sup> al momento in cui il pagamento viene eseguito.<sup>16</sup>

Vi è poi il caso di somme pagate ed appostate come crediti che, in presenza della richiesta di rottamazione, si intendono definitivamente acquisite all'erario con la conseguenza che dette somme al 31.12.2016 devono considerarsi un costo da portare al conto economico.

Tale scrittura contabile di costo deve essere eseguita in ragione del principio di prudenza che regola la formazione del bilancio di esercizio e che prevede che si debba tenere conto di ogni onere che possa incidere nella formazione dello stesso anche se conosciuto dopo e la istanza di rottamazione incide su una posizione già formata al 31.12.2016 (il credito) anche se detta istanza viene formulata nel corso del 2017.

#### **4.4 Implicazioni contabili della perdita dei benefici**

Questa è una situazione particolare che secondo chi scrive obbliga immediatamente alla iscrizione di un fondo rischi per l'intero importo che si rende dovuto in quanto il contribuente che non paga gli importi concordati perde ogni agevolazione ma non si vede rimesso in termini per una eventuale contestazione del rapporto sottostante che abbia generato la cartella esattoriale per cui si è chiesta la rottamazione.

In buona sostanza siamo nella situazione per cui il richiedente deve pagare l'intero importo dovuto e non è dotato di armi processuali che gli consentano una forma di resistenza con la

conseguenza che nella formazione del bilancio di esercizio si deve considerare l'intero onere.

E' del tutto evidente per chi scrive che in questa situazione specifica esiste un rischio che possiamo definire non solo probabile ma concreto (dove concreto supera probabile) e quindi si deve procedere subito con l'accantonamento a fondo di quanto risulti dovuto e questo dal momento in cui è evidente che sono stati persi i benefici di legge.

## **5 - Conclusioni**

In conclusione si ritiene che:

1. quando il bilancio viene approvato nel termine normale di 120 giorni una richiesta di rottamazione formulata nei termini ad *Equitalia* non legittimi di per sé uno storno di un fondo rischi al 31.12.2016 ma che detta legittimazione sorga (e generi un obbligo) nel 2017 anno nel quale in cui *Equitalia* procederà a fornire le sue indicazioni in merito alla proposta di rottamazione;
2. tale considerazione non vale per le società che approvano il bilancio facendo uso del maggior termine di 6 mesi in quanto al momento della approvazione del bilancio (30 Giugno) gli elementi sono tutti noti e tale considerazione viene rafforzata per quella società che approvano il bilancio nei sei mesi ma con assemblea di seconda convocazione chiamata a deliberare per fine Luglio. In questa situazione ci pare che nulla osti allo storno del fondo che sia esistente al 31.12.2016;
3. la richiesta di rottamazione sia un atto sufficiente per:
  - ✓ appostare un fondo al 31.12.2016 pari all'onere della rottamazione stessa nel caso in cui detto fondo non sussista;
  - ✓ spendere a conto economico al 31.12.2016 eventuali importi pagati ed appostati a fine esercizio come una voce di credito;

<sup>15</sup> E la deduzione avviene nel 2017 anno in cui la comunicazione di *Equitalia* fornisce a dette somme un carattere di certezza e di obiettiva determinabilità.

<sup>16</sup> Lasciamo stare che il pagamento avviene a rate in quanto tale forma di pagamento ha solo implicazioni di carattere finanziario ma non ha implicazioni sulla competenza del costo o del ricavo.

4. la perdita del beneficio generi un obbligo immediato di appostazione di un fondo per l'intero importo che risulta dovuto considerato che il contribuente non viene munito di alcu-

na arma processuale che possa consentire allo stesso una resistenza alla pretesa ma sussiste una decadenza completa da qualsiasi forma di beneficio.



## Trust ed imposte indirette

di Maurizio Villani e Federica Attanasi

Avvocati Tributaristi

*Il trust è un istituto giuridico proprio dei sistemi di common law. È stato introdotto in Italia per effetto della legge n. 364 del 1989, con cui è stata ratificata la Convenzione sulla legge applicabile ai trusts e sul loro riconoscimento (adottata a L'Aja il 1 luglio 1985).*

### 1 - Premessa

Con il *trust* un soggetto (*settlor*) trasferisce uno o più beni ad un altro soggetto (*trustee*), affinché li utilizzi a vantaggio di un terzo beneficiario (*beneficiary*) o per il perseguimento di uno scopo. Con il conferimento, il *settlor* perde in via definitiva la proprietà delle cose.

Ebbene, ad oggi, tale istituto risulta ancora privo di una disciplina italiana che ne regoli compiutamente i vari aspetti giuridici. Tuttavia, sul versante interno, non mancano proposte legislative finalizzate ad introdurre nel codice civile il corrispondente contratto di fiducia<sup>1</sup> ed a regolare alcuni profili fiscali, nonché interven-

ti volti ad adeguare ed armonizzare il nostro sistema con l'ordinamento sovranazionale europeo, così come si evince dalla recente legge di delegazione europea 2015 (l. n. 170/2016), pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 204 del 1.09.2015 - contenente, tra l'altro, i principi e i criteri direttivi per l'attuazione della direttiva Ue 2015/849, c.d. "direttiva antiriciclaggio". A tal fine, è prevista l'istituzione, in una sezione ad accesso riservato del Registro delle Imprese, di un Registro apposito per i titolari di *trust*, enti e gruppi societari, in cui confluiranno tutte le informazioni sui titolari effettivi di tali soggetti, che potranno essere consultate sia dalle Autorità competenti, tra cui l'Agenzia delle Entrate per il contrasto all'evasione, sia dai soggetti gravati dagli obblighi di adeguata verifica, previo accreditamento.

La crescente importanza del *trust*, anche nel nostro ordinamento, è, dunque, il riflesso delle sue innumerevoli applicazioni pratiche, poiché,

<sup>1</sup> Cfr. GENNARO NAPOLITANO, *La fiscalità del trust - 1. L'inquadramento civilistico*, Pubblicata su FiscoOggi.it (<http://www.fiscooggi.it>), in cui si legge che "lo scorso 19 marzo 2015 è stato presentato un disegno di legge (ddl S. 1826) che prevede l'introduzione nel codice civile della disciplina del contratto di fiducia, che dovrebbe rappresentare l'equivalente italiano del trust. Il disegno di legge è stato assegnato alla 2ª Commissione permanente (Giustizia) in sede referente il 16 giugno 2015, ma il relativo esame non ha avuto ancora inizio".

in quanto strumento versatile e flessibile<sup>2</sup>, si presta al raggiungimento di diversi obiettivi e scopi.

Invero, il *trust* può assumere diverse tipologie e tratti peculiari che non fanno altro che arricchire il modello tracciato dalla Convenzione dell'Aja. Nella prassi sono emersi:

- a. il "**trust autodichiarato**", quando la separazione patrimoniale si verifica all'interno del medesimo patrimonio poiché il Disponente (*settlor*) ed il *trustee* coincidono. Invero, il Disponente non attua alcun trasferimento ad un terzo soggetto, ma si limita ad apporre un vincolo di destinazione su alcuni suoi beni, separandoli dal restante suo patrimonio. La segregazione, pertanto, si verifica all'interno del patrimonio del Disponente;
- b. il "**trust con beneficiario**", qualora i beni siano gestiti nell'interesse di un soggetto determinato;
- c. il "**trust di scopo**", se vi sia un fine stabilito da raggiungere (come ad es. nei *trust* a scopo di garanzia);
- d. il "**trust liberale**", disponendo così di assetti familiari e non;
- e. il "**trust commerciale**", per disporre la segregazione di attività d'impresa;
- f. il "**trust liquidatorio**", al fine di soddisfare i creditori;
- g. a seconda dell'oggetto poi, il *trust* può essere o meno **immobiliare**.
- h. Inoltre, si può prevedere anche un "**trust revocabile**", riservando al disponente la facoltà di revocare l'attribuzione dei diritti ceduti e vincolati.

Lo stesso può avere efficacia durante la vita del disponente, in tal caso si avrà un "**expressed trust**", ovvero dopo la morte del

disponente ed essere istituito mediante disposizione testamentaria, c.d. "**trust testamentario o mortis causa**".

i. Ed ancora, a seconda che i beneficiari siano individuati nello stesso atto istitutivo del *trust*, predeterminando la ripartizione tra gli stessi del patrimonio e del reddito del *trust*, ovvero che i beneficiari e le rispettive posizioni siano rimesse al *trustee* o al protector, si distingue in "**fixed trust**" o "**trust discrezionale**".

Peraltro, se sul piano civilistico il referente normativo resta ancora la Convenzione de L'Aja, atteso che la legge 364/89 si limita a recepirne il contenuto, è opportuno segnalare come sotto il profilo fiscale l'art. 19 della stessa prevede che "*La Convenzione non pregiudicherà la competenza degli Stati in materia fiscale*". Ne discende, dunque, che **la fiscalità dei trust è una problematica interna al singolo Stato**, libero ed autonomo nell'individuare il relativo regime impositivo.

In Italia le prime disposizioni finanziarie in materia di *trust* sono state introdotte dall'articolo 1, commi da 74 a 76 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 - legge finanziaria 2007, di seguito "*finanziaria 2007*" - pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 299 del 27 dicembre 2006, includendo, così, i *trust* tra i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società (IRES).

In materia di imposizione indiretta, invece, il legislatore è intervenuto con specifiche disposizioni: l'art. 6 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262 riguardante l'imposta di registro; la legge di conversione 24 novembre 2006 n. 286, relativa all'applicazione delle imposte di successione e donazione alla costituzione di vincoli di destinazione; nonché con la finanziaria 2007, prevedendo franchigie ed agevolazioni.

Tuttavia, tali interventi hanno lasciato spazio a molti dubbi interpretativi; l'Amministrazione finanziaria, la Dottrina e la Giurisprudenza di merito e di legittimità hanno reso, infatti, soluzioni così contrastanti tra loro, da contribuire a crea-

<sup>2</sup> Così Circolare n.48/E/2007 dell'Agenzia dell'Entrate pag. 4.

re solo un quadro di grande incertezza fiscale in materia di *trust*.

Ciò posto, il presente articolo si pone l'obiettivo di contribuire ad individuare, attraverso la disamina dei più recenti approdi normativi e giurisprudenziale, lo stato dell'arte della fiscalità indiretta riguardante il *trust*, anche al fine di valutare se tale istituto possa essere, a confronto con quelli più tradizionali, quali la donazione dell'azienda o il patto di famiglia, un utile strumento per il passaggio generazionale dell'impresa.

## 2 - Riferimenti normativi: elementi strutturali del *trust* nella Convenzione dell'Aja

Ai sensi dell'articolo 2 della Convenzione dell'Aja, *“per trust s'intendono i rapporti giuridici istituiti da una persona, il costituente - con atto tra vivi o mortis causa - qualora dei beni siano stati posti sotto il controllo di un trustee nell'interesse di un beneficiario o per un fine specifico.*

*Il trust presenta le seguenti caratteristiche:*

- a) i beni del trust costituiscono una massa distinta e non fanno parte del patrimonio del trustee;*
- b) i beni del trust sono intestati a nome del trustee o di un'altra persona per conto del trustee;*
- c) il trustee è investito del potere e onerato dell'obbligo, di cui deve rendere conto, di amministrare, gestire o disporre beni secondo i termini del trust e le norme particolari impostegli dalla legge.*

*Il fatto che il costituente conservi alcune prerogative o che il trustee stesso possieda alcuni diritti*

*in qualità di beneficiario non è necessariamente incompatibile con l'esistenza di un trust”.*

Ebbene, il *trust* è un negozio giuridico attraverso il quale il proprietario originario (*settlor*), con un atto dispositivo, anche unilaterale, *inter vivos* o *mortis causa*, trasferisce la proprietà di beni o di diritti ad un gestore (*trustee*), che è vincolato ad amministrarli in favore di determinati soggetti (beneficiari) ovvero per raggiungere un determinato scopo (*trust* di scopo), secondo quanto stabilito nell'atto costitutivo, che può prevedere altresì la figura del *protector*, deputato a controllare la gestione fiduciaria.

Il *trust*, negozio unilaterale che non necessita di accettazione da parte dei beneficiari, implica inoltre, una **segregazione patrimoniale** grazie al meccanismo pubblicitario della trascrizione o degli adempimenti correlati. Invero, con il *trust* si verifica un fenomeno di trasferimento della proprietà dal *settlor*, al *trustee* e una concomitante separazione patrimoniale dei beni trasferiti dal restante patrimonio di quest'ultimo, atteso il vincolo di destinazione gravante sugli stessi, con la conseguenza che detti beni non potranno essere aggrediti dai creditori del gestore. Si ha, dunque, uno sdoppiamento della proprietà: da un lato, il *trustee* è il proprietario formale dei beni o diritti; dall'altro, secondo l'*equity*, propria del sistema anglosassone, la proprietà sostanziale spetta al beneficiario, cioè al soggetto nel cui interesse il bene deve essere utilizzato e a cui favore il bene deve essere funzionalizzato. Peraltro, nella prassi, frequenti sono i casi di *trust* autodichiarato, in cui cioè il *settlor* coincide con il *trustee*.

Sotto il profilo causale, però, il *trust* ha una causa unitaria consistente nella destinazione del bene o del diritto ad una determinata finalità o ad uno o più soggetti determinati.

Ed infatti, nel *trust*, il *trustee* ha un vero e proprio obbligo nei confronti dei beneficiari (e non del disponente), i quali possono esercitare tutte le azioni a tutela della proprietà e *“vantare un diritto di seguito con chiari connotati di realtà”*.<sup>3</sup>

3 Cfr. *Manuale di diritto civile* di FRANCESCO CARIN-

È evidente, dunque, che tale istituto implichi problemi di coordinamento con i principi del nostro ordinamento, tanto sul piano civilistico, quanto sul versante fiscale, attesa la scissione che introduce tra proprietario formale e sostanziale e tra titolare del bene e soggetto nella cui sfera patrimoniale si verifica l'arricchimento.

### 3. Fiscalità indiretta del *trust* secondo l'Agenzia delle Entrate: circolari n.48/E/2007 e n.3/E/2008

Dopo aver analizzato gli aspetti fondamentali dell'istituto del *trust*, è utile passare in rassegna, sotto il profilo strutturale, i "presupposti impositivi rilevanti agli effetti delle imposte indirette"<sup>4</sup>, così come enucleati dall'Agenzia delle Entrate nelle proprie circolari.

Questi sono:

- ✓ **l'atto istitutivo;**
- ✓ **l'atto dispositivo;**
- ✓ **le eventuali operazioni compiute durante il trust;**
- ✓ **il trasferimento dei beni ai beneficiari.**

Orbene, le imposte indirette hanno come presupposto l'utilizzazione della ricchezza, cioè atti o fatti che fanno desumere, appunto indirettamente, la disponibilità di un reddito o di un patrimonio; sono, dunque, indicatori di capacità contributiva del soggetto passivo, in occasione degli scambi, dei consumi e degli affari.

Tra queste abbiamo:

- l'imposta di registro;
- l'imposta sulle donazioni e successioni
- e le imposte ipocatastali.

#### 3.1 *L'atto istitutivo del trust e le imposte di registro ex art. 11 DPR 131/1986*

Ai sensi dell'articolo 3 della Convenzione dell'Aja, quest'ultima "si applica solo ai trust istituiti volontariamente e comprovati per iscritto".

Nel nostro sistema, dunque, il *trust* validamente costituito per mezzo di scrittura privata autenticata o per atto pubblico, deve poi essere registrato ai sensi dell'articolo 2, lettera a), DPR 131/1986.

L'imposta di registro, disciplinata dal D.P.R. del 26 aprile 1986, n.131 - Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, TUR - cui sono allegata una Tariffa ed una Tabella, è una imposta reale, indiretta, sugli affari, in quanto colpisce la capacità contributiva che si desume da vari negozi giuridici, manifestazione della capacità economica del soggetto. È un'imposta d'atto, poiché il tributo è ontologicamente legato all'atto stesso.

Peraltro, la stessa ha natura promiscua, potendosi configurare alternativamente come una tassa, quando si applica in misura fissa (attualmente nell'ammontare di €200); ovvero come imposta, quando si applica in misura proporzionale al valore dell'atto a cui si riferisce.

Secondo quanto previsto dagli artt. 1, 3 e 9 della tariffa parte prima, DPR 131/1986, gli atti a titolo oneroso, ovvero atti di natura dichiarativa e gli atti diversi aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale sono assoggettati all'imposta in misura proporzionale; diversamente da tutti quegli atti individuati in via residuale dall'art.11 della tariffa stessa, per i quali è prevista l'applicazione dell'imposta nella misura fissa ivi indicata.

Ebbene, con la circolare n. 48/E/2007 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che "l'atto istitutivo con il quale il disponente esprime la volontà di costituire il trust, che non contempli anche il trasferimento di beni nel trust (disposto in un

GELLA, LUCA BUFFONI, DIKE ed. 2013, pag. 424

4 Così Circolare n.48/E/2007 dell'Agenzia dell'Entrate pag. 20.

*momento successivo), se redatto con atto pubblico o con scrittura privata autenticata, sarà assoggettato all'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa, parte prima, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, quale atto privo di contenuto patrimoniale".*

### **3.2 L'atto dispositivo e le imposte di donazione e successione ex art. 2, co. 47 d.l. 262/2006**

Con l'atto dispositivo, qualificabile negozio a titolo gratuito, il settlor conferisce i beni nel trust vincolandoli al fine per cui lo stesso è costituito o perché vengano gestiti in favore di determinati soggetti. Tale vincolo implica **l'impossibilità di distrarre tali beni dallo scopo prefissato**. Essi *"costituiscono un patrimonio con una specifica autonomia giuridica rispetto a quello del disponente e del trustee"*.<sup>5</sup>

Il trust, dunque, sebbene con peculiari caratteristiche, rappresenta secondo l'Agenzia delle Entrate uno dei casi in cui si realizza un vincolo di destinazione che, in quanto tale, è assoggettabile alla reintrodotta imposta sulle successioni e donazione, che secondo le disposizioni stabilite all'art. 2, commi da 47 a 49 del decreto legge n. 262 del 2006, si applica anche alla costituzione di vincoli di destinazione.

L'Amministrazione finanziaria, sottolineando come non sempre i vincoli di destinazione comportino trasferimento di beni da un soggetto all'altro, si premura inoltre di specificare che *"il vincolo realizzato su beni che, seppur separati rispetto al patrimonio del disponente, rimangano a quest'ultimo intestati, non può*

*considerarsi un atto dispositivo rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta"*.

Tuttavia, tale premessa non viene applicata al trust. Si legge, infatti: *"La costituzione di beni in trust rileva, in ogni caso, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, indipendentemente dal tipo di trust. Pertanto, anche nel trust auto-dichiarato, in cui il settlor assume le funzioni di trustee, l'attribuzione dei beni in trust, pur in assenza di formali effetti traslativi, deve essere assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni"*.

Tale conclusione trova il suo fondamento nella stessa natura del trust, poiché come affermato nella circolare n. 48 del 2007, poi ripresa da quella del 2008, *"il trust si sostanzia in un rapporto giuridico complesso con un'unica causa fiduciaria che caratterizza tutte le vicende del trust (istituzione, dotazione patrimoniale, gestione, realizzazione dell'interesse del beneficiario, raggiungimento dello scopo). L'unicità della causa fa sì che l'imposta sulle successioni e donazioni dovuta sulla costituzione di vincoli di destinazione debba essere corrisposta al momento della segregazione del patrimonio nella misura dell'8 per cento"*<sup>6</sup>, salvo a tener conto dei rapporti di parentela e affinità, intercorrenti tra il disponente e il beneficiario (non con il trustee) ai fini della determinazione delle aliquote. Si precisa, inoltre, che *"Al fine della individuazione dei soggetti passivi tenuti al pagamento dell'imposta, occorre far riferimento all'articolo 5, comma 1, del TUS, in base al quale: "L'imposta è dovuta dagli eredi e dai legatari per le successioni, dai donatari per le donazioni e dai beneficiari per le altre liberalità tra vivi". Ciò posto, il soggetto passivo dell'imposta sulle successioni e donazioni è il trust, in quanto immediato destinatario dei beni oggetto della disposizione segregativa"*. Secondo tale rico-

<sup>5</sup> Così Circolare n. 3/E/2008 dell'Agenzia dell'Entrate pag. 26 in cui si legge altresì: *"Proprio alla luce dell'autonomia giuridica del trust rispetto al patrimonio personale del trustee, i beni che ne formano oggetto: non sono aggredibili dai creditori personali del trustee non concorrono alla formazione della massa ereditaria del defunto in caso di morte del trustee non rientrano, ad alcun titolo, nel regime patrimoniale legale della famiglia del trustee, qualora quest'ultimo sia coniugato non sono legittimamente utilizzabili per finalità divergenti rispetto a quelle predeterminate nell'atto istitutivo del trust. Da quanto sopra, emerge una visione autonoma del trust, peraltro confermata dall'autonoma soggettività giuridica ai fini Ires prevista dall'articolo 73 Tuir"*.

<sup>6</sup> L'imposta sarà dovuta con l'aliquota dell'8% nelle ipotesi del: trust di scopo; quando non sia possibile l'individuazione del soggetto beneficiario, poiché le disposizioni sono generiche; ovvero il trust è costituito nell'interesse di soggetti che non sono legati al disponente da alcun vincolo di parentela.

struzione, dunque, i beni *“hanno già scontato l'imposta sulla costituzione del vincolo di destinazione al momento della segregazione in trust, funzionale all'interesse dei beneficiari”* per cui *“la devoluzione ai beneficiari (e non ai terzi in genere) dei beni vincolati in trust non realizza, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, un presupposto impositivo ulteriore”* (cfr circolare 3/2008).

La tassazione, dunque, si realizza al momento della separazione/segregazione dei beni, in termini di **“anticipazione” del prelievo rispetto al futuro arricchimento.**

### **3.3 L'atto dispositivo e le imposte ipotecarie e catastali ex artt. 2 e 10 d.lgs.347/1990**

*“Gli atti inter vivos o mortis causa riconducibili nell'ambito dell'imposta sulle successioni e donazioni che comportino il trasferimento di beni immobili o diritti reali immobiliari, sono altresì soggetti all'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale. Queste ultime imposte sono dovute, rispettivamente, per la formalità della trascrizione di tali atti e per la loro voltura catastale, secondo le modalità stabilite dal Testo Unico delle imposte ipotecaria e catastale, approvato con DLGS. 31 ottobre 1990, n. 347 (TUIC). In particolare, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute con l'aliquota proporzionale, pari rispettivamente al 2 e all'1 per cento, solo per le disposizioni e gli atti ad effetto traslativo”*(circolare Agenzia delle Entrate n. 3/E/2008).

Ai fini di tali imposte, però, l'Amministrazione Finanziaria non riprende le considerazioni svolte in precedenza in riferimento alle imposte di successione e donazione, per cui le prime, *“anche in caso di trust, sono dovute in misura proporzionale con esclusivo riferimento agli atti ad effetto traslativo”*.

Tuttavia, come specificato nella Circolare 48/E/2007 *“Sia l'attribuzione con effetti traslativi di beni immobili o diritti reali immobiliari al momento della costituzione del vincolo, sia il*

*successivo trasferimento dei beni medesimi allo scioglimento del vincolo, nonché i trasferimenti eventualmente effettuati durante il vincolo, sono soggetti alle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale”*.

### **3.4 Le operazioni effettuate durante il trust**

È noto che durante la vita del *trust*, il *trustee* può porre in essere atti di gestione del patrimonio, come ad esempio atti di acquisto e vendita.

Tali atti come ribadito dalle circolari in esame devono essere assoggettate ad autonoma imposizione, *“secondo la natura e gli effetti giuridici che li caratterizzano, da esaminare volta per volta con riferimento al caso concreto”* (Circolare 48/E/2007).

### **3.5 Trasferimento dei beni ai beneficiari**

Diretta conseguenza della impostazione seguita in materia di imposte di successione e donazione, per cui le stesse vanno applicate sin dal momento in cui si verifica l'effetto segregativo, è che il trasferimento dei beni ai beneficiari all'atto di scioglimento o cessazione del vincolo non sarà assoggettato alla medesima imposta, per cui *“l'eventuale incremento del patrimonio del trust non sconterà l'imposta sulle successioni e donazioni al momento della devoluzione”* (cfr circolare 48/2007, punto 5.5).

## **4 - Le divergenti opinioni della dottrina e della giurisprudenza di merito**

L'impostazione seguita dalla Agenzia delle Entrate sia in merito all'imposta di successione e donazione, che alle imposte ipotecarie e catastali, non ha, però, convinto la Dottrina e la Giurisprudenza tributaria di merito.

Invero, se l'Amministrazione propende per l'applicazione dell'imposta di successione e donazione solo nei casi in cui, con l'istituzione di un

vincolo di destinazione, si verifichi un “trasferimento di beni e diritti”, tale ultima espressione secondo la Dottrina dovrebbe essere compiutamente “*riferita al complesso degli effetti giuridici che determinano un incremento patrimoniale, cosicché assume rilievo, nell’individuazione del presupposto dell’imposta in considerazione, non il singolo atto nei suoi profili strutturali o per la sua causa, ma un complesso di effetti giuridici, riconducibili alle nozioni di attribuzione o di “effetto liberale”, che implicano incremento stabile, misurabile in moneta, di un dato patrimonio e correlato decremento di un altro*”.<sup>7</sup>

A suffragio di tale interpretazione viene richiamata l’indicazione normativa di cui ai commi 49 e 50 dell’articolo 2 della legge di conversione del decreto d.l. 262/2006, che fa espressamente riferimento, per l’individuazione delle aliquote d’imposta, al grado di parentela del disponente con il beneficiario, che sarebbe, dunque “*l’unico soggetto passivo dell’imposta. Solo in capo a quest’ultimo, infatti, si producono stabilmente quegli incrementi patrimoniali che costituiscono presupposto del tributo in considerazione*”.<sup>8</sup>

La dottrina, dunque, pone l’accento sulla funzione strumentale che ha il trasferimento dei beni dal disponente al trustee, rispetto all’arricchimento dei beneficiari, indice di capacità contributiva, che si verificherà solo in un momento successivo. Invero, “*l’effetto segregativo del patrimonio costituisce un mero schema procedimentale-organizzativo, strumentale all’attuazione dell’interesse sostanziale in concreto perseguito dal soggetto disponente (...)*La separazione del patrimonio costituisce, infatti, una

*utilità-mezzo e non una utilità-fine*”.<sup>9</sup>

Si ripudia, dunque, quella visione atomistica del trust che viene accolta dall’Agenzia delle Entrate, per accedere ad una interpretazione della normativa di cui all’art. 2 c. 47 d.l. 262/2006 costituzionalmente orientata e conforme al principio di capacità contributiva di cui all’art. 53 Cost..

Invero, l’interpretazione data nelle richiamate circolari mal si adegua alla tassazione dei trust di scopo, in cui obiettivo ultimo è, come suddetto, il raggiungimento di un fine e non l’arricchimento di determinati soggetti. Arricchimento che, benchè presupposto impositivo, potrebbe anche non verificarsi.<sup>10</sup>

Analoghe considerazioni valgono per i trust non liberali, in cui i trasferimenti di ricchezza sono conseguenza di operazioni negoziali onerose, che si pongono, quindi, al di fuori dell’ambito applicativo del tributo.<sup>11</sup>

Espressione di tale orientamento è, tra le altre, la sentenza della Ctp di Macerata n. 207/02/2012, che si è pronunciata avverso l’avviso di liquidazione emanato dall’Amministrazione finanziaria la quale lamentava un’errata imposizione di un atto istitutivo di un trust di garanzia, sottoposto alle sole imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa e non

7 Cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Studio Tributario n. 58-2010/T, “*La tassazione degli atti di destinazione e dei trust nelle imposte indirette*”, Approvato dalla Commissione studi tributari il 21 gennaio 2011, pag. 2 e ss.

8 Op. cit CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO “*Negli anni precedenti l’abrogazione dell’imposta sulle successioni e donazioni, in dottrina si era affermato che, nel caso del trust, l’imposizione dovesse realizzarsi solo al momento delle attribuzioni dal trust fund ai beneficiari, divenendo definitivo ed effettivo il trasferimento gratuito di ricchezza, con rilevazione della capacità economica colpita dal tributo, cui è preordinato il complessivo meccanismo negoziale*”.

9 Cfr. STEFANO OLIVIERI, “*Trust, vincoli di destinazione e fisco*”, [http://www.treccani.it/enciclopedia/vincoli-di-destinazione-e-fisco-trust\\_\(Il-Libro-dell'anno-del-Diritto\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/vincoli-di-destinazione-e-fisco-trust_(Il-Libro-dell'anno-del-Diritto)/)

10 Cfr Op. cit CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Studio Tributario n. 58-2010/T; in senso analogo “*Trust e fiscalità*”, Articolo di Luca Battistella e Fabio Trommacco in Altalex, 29 ottobre 2012, <http://www.altalex.com/documents/news/2012/11/12/trust-e-fiscalita> per cui “*È quindi possibile affermare che la costituzione di un trust di scopo, con segregazione dei beni, non determina normalmente la prospettiva certa sul piano giuridico di un futuro arricchimento patrimoniale. Affermare la tassazione all’atto di segregazione dei beni significherebbe, allora, una sostanziale violazione del principio di capacità contributiva, perché il momento giuridico della costituzione del vincolo (con segregazione dei beni) non coincide con nessuna manifestazione di ricchezza, attuale e futura*”.

11 Ne sono un esempio i trust liquidatori o a scopo di garanzia. In tal senso si è espressa anche la giurisprudenza di merito. Cfr. sentenza n. 120 del 30/12/2009 CTP Bologna; sentenza n. 287 del 09/08/2010 CTP Pesaro; sentenza n. 12 del 12/01/2009 Ctp Lodi.

proporzionale, sostenendo la sua assoggettabilità anche ai fini dell'imposta di donazione e successione. La Commissione, però, superando le difese dell'amministrazione ha sostenuto che *"È evidente la mancanza di qualsiasi intento di liberalità nei confronti del trustee, costituendo quest'ultimo un mero strumento per la realizzazione dello scopo;(...) Ugualmente evidente è che il negozio posto in essere non genera un incremento di ricchezza a favore del trustee e presenta una sostanziale neutralità sotto il profilo economico. Non si ritiene quindi applicabile l'imposta sulle successioni e donazioni, né l'imposta di registro in misura proporzionale (cfr. Comm. Trib. Regionale di Roma, Sez. distaccata di Latina 29/9/2011);(...) la funzione dell'atto attributivo di beni al trustee è quello di consentirgli, attraverso il controllo dei beni stessi, di attuare il programma predisposto e l'atto di trasferimento dei disponibili al trustee, quindi, è atto strumentale e neutro"*.

La prassi amministrativa desta, inoltre, perplessità in relazione alle ipotesi in cui i beneficiari non siano determinati<sup>12</sup>, ovvero sussista una mera aspettativa giuridica all'arricchimento, che non si configura quale una posizione giuridica incontrovertibile e tutelata. In tali ipotesi, la dottrina e la giurisprudenza di merito avevano ritenuto maggiormente coerente *"applicare in via analogica l'art. 58, secondo comma, d.lgs. 346/1990, e rinviare l'imposizione al momento della attribuzione al beneficiario o, quanto meno, al momento in cui è determinata la posizione giuridica del beneficiario stesso"*<sup>13</sup>, in

12 In generale, in tutti quei *"trust che difettino ab initio di un effettivo beneficiario, non vi è alcuna attribuzione di ricchezza a favore di taluno, atteso che il trasferimento iniziale ha solo la funzione strumentale di assolvere il programma dedotto dal disponente nell'atto istitutivo. Il Trustee, infatti, non è un soggetto che esprime capacità contributiva e fintanto che non sarà effettuato il trasferimento finale dei beni in trust ai beneficiari nessuna imposta proporzionale sarà dovuta"*, così CTP\_Salerno\_sentenza 504/04/2012 del 18.12.2012.

13 Op. cit. Studio Tributario n. 58-2010/T in cui si cita la giurisprudenza di merito relativa: *"Commissione Tributaria Provinciale di Caserta (n. 481 dell'11/6/2009) e della Commissione Tributaria Provinciale di Bologna (n. 120 del 30/10/2009, nelle quali si afferma che, quando i beneficiari del trust siano titolari di una mera aspettativa giuridica, la*

quanto è proprio il collegamento tra la segregazione e il futuro arricchimento che giustifica la tassazione.

Ancora più problematica appare poi la ricostruzione dell'Agenzia delle Entrate rispetto alle ipotesi di c.d. *trust* autodichiarato. Invero, dopo aver affermato che il *trust* deve essere inquadrato nell'ambito dei vincoli di destinazione, correttamente l'amministrazione ritiene assoggettabile all'imposta sulla successioni e donazioni solo quei vincoli ad effetti traslativi, giacché il presupposto impositivo deve essere rinvenuto nel trasferimento dei beni. Ebbene, tale premessa viene del tutto obliterata in relazione al *trust*, atteso che nel caso in cui *settlor* e *trustee* coincidano evidentemente si crea solo una separazione patrimoniale, ma non un trasferimento della proprietà. Ciò avrebbe dovuto condurre l'amministrazione a ritenere tale ipotesi estranee all'ambito applicativo dell'imposta de qua, con la conseguenza che al *trust* autodichiarato dovrebbe applicarsi l'imposta di registro in misura fissa al momento dell'istituzione del *trust*, con eventuale tassazione proporzionale (con imposta di successione e donazione) in un momento successivo.

Ed infatti, in tal senso si è espressa anche la Commissione Tributaria Regionale di Milano con la sentenza n.73/15/2012, in relazione all'istituzione di un *trust* auto-dichiarato, con contestuale trasferimento di cespiti immobiliari in esso, per il quale l'Agenzia delle Entrate aveva emesso un avviso di liquidazione al fine di recuperare l'imposta sulle donazioni, applicando l'aliquota dell'8% al valore dei beni medesimi. Nella pronuncia si legge: *"la ratio della legge sulle donazioni è quella di tassare l'incremento patrimoniale del soggetto beneficiario, requisi-*

*tassazione deve avvenire considerando il diritto del soggetto come sottoposto a condizione sospensiva, mancando del tutto l'arricchimento tassabile; con applicazione della imposta fissa di registro, ai sensi dell'art. 58, comma 2, d.lgs. n. 346/1990 ed integrazione del presupposto impositivo solo nel momento in cui il trust realizzerà il programma predisposto dal disponente"*. in questo senso è anche la Commissione Tributaria Provinciale di Firenze (sentenza n. 30 del 12/2/2009).

to, quest'ultimo, che non sussiste obbligatoriamente nell'ipotesi di trasferimento di beni o diritti non sorretti dallo spirito di liberalità. E tale spirito manca nel caso di costituzione di vincolo di destinazione il quale non comporta arricchimento o mutamento patrimoniale".

Peraltro, seguendo la prassi amministrativa la determinazione del *quantum* dell'imposta dovrebbe essere parametrato alla ricchezza espressa dal patrimonio segregato, "che può non coincidere con il [futuro] vantaggio patrimoniale".<sup>14</sup>

Nella maggior parte dei casi, invero, il beneficiario non riceve proprio quel bene conferito nel *trust*, poiché il disponente potrebbe prevedere il versamento ai beneficiari delle sole utilità prodotte dalla gestione dei beni, con successivo ritrasferimento dei beni a sé stesso. Pertanto, quando la ricchezza successivamente trasferita non coincida con la dotazione iniziale del *trust*, atteso che è l'incremento patrimoniale connesso al trasferimento di ricchezza espressa dal bene trasferito il presupposto imponibile, nonché il parametro di commisurazione del tributo, si dovrebbe concludere per rinviare la tassazione al momento delle effettive attribuzioni ai beneficiari.<sup>15</sup>

Ulteriore profilo problematico è quello inerente le imposte ipocatastali, che secondo il citato Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 58-2010/T, sono dovute solo al momento del trasferimento finale degli immobili ai beneficiari del *trust*. Ciò in quanto "Anche per l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale, infat-

ti, è necessario che il presupposto d'imposta sia manifestativo di capacità contributiva, talché si comprende come in ipotesi di trasferimento di beni dal disponente al trustee l'arricchimento, che è presupposto dell'imposta di successione e donazione e, conseguentemente, anche delle imposte ipotecaria e catastale, difetti e che pertanto non appaia appropriata una imposizione della vicenda traslativa con ricorso ai criteri impositivi in misura proporzionale"<sup>16</sup>. In tal senso si è pronunciata anche la giurisprudenza di merito, tra cui si può ricordare la sentenza della CTP di Lodi n.100/01/13 del 25.07.2013<sup>17</sup>, la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, n. 571/2013 del 01.07.2013<sup>18</sup>, la

16 Op. cit. Studio Tributario n. 58-2010/T, "Nonostante il testo degli artt. 1 e 10 d.lgs. 347/1990 (T.U. delle imposte ipotecarie e catastali) indichi come "oggetto" delle relative imposte, rispettivamente, le "formalità di trascrizione" e le "vulture catastali", secondo alcuni la fattispecie imponibile coincide, da tempo, con quella delle imposte di registro e sulle successioni e donazioni e la "nuova istituzione" dell'imposta sulle successioni e donazioni ha confermato l'originaria correlazione fra disciplina di quest'ultima e quelle dei tributi "connessi". Seguendo questa logica il presupposto delle imposte ipotecaria e catastale, nei casi esaminati, dovrebbe quindi definirsi con riferimento alla fattispecie già assunta come presupposto dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni e la disciplina relativa a tale imposta dovrebbe definire anche i profili soggettivi della fattispecie imponibile".

17 La Commissione Tributaria Provinciale di Lodi, sentenza n.100/01/13 del 25.07.2013, ha evidenziato che il conferimento in un *trust* auto-dichiarato di beni immobili, non determinando alcun trasferimento della proprietà, atteso che le figure del Disponente e del *Trustee* coincidono, non sia suscettibile di integrare il presupposto per l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale. Invero, le stesse sono dovute in misura fissa, così come nelle ipotesi di esecuzione di vulture in dipendenza di atti che non comportino un trasferimento immobiliare o di costituzione di vincoli di destinazione che non abbiano effetti traslativi.

18 La Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, sentenza n. 571/2013 del 01.07.2013, ha dichiarato illegittima la richiesta avanzata dall'Amministrazione finanziaria delle imposte ipo-catastali in misura proporzionale relativamente al trasferimento di immobili in un *trust* autodichiarato, osservando che la proprietà dei beni conferiti in *Trust* è condizionata e limitata nel tempo perché destinata a concludersi con il raggiungimento del programma negoziale alla base del *Trust* stesso. Da tale circostanza deriva che seppur in presenza di un atto traslativo di un diritto di proprietà di un bene immobile, non si verifica alcun arricchimento tassabile e ciò in quanto detti beni da un lato non entrano a far parte del patrimonio del *Trustee*, e dall'altro i beneficiari risultano titolari di un mero diritto sottoposto a condizione sospensiva. In conseguenza, il presupposto impositivo si verificherà soltanto al momento in cui il *Trustee* realizzerà il programma predisposto dal Disponente.

14 Op. cit. Studio Tributario n. 58-2010/T.

15 In tal senso si vedano le sentenze n. 47 e 48 del 30/4/2009 della CTP di Treviso.

Si riporta anche un passaggio della Sentenza della Ctp di Treviso n. 14/01/2011 depositata in data 25/02/2011: "L'attualità del trasferimento di ricchezza, presupposto imprescindibile ai fini dell'applicabilità dell'imposta sulle donazioni, è integrato esclusivamente al momento dell'effettivo trasferimento dei beni del *trust* ai beneficiari. All'atto di apporto non può conseguentemente applicarsi nessuna tassazione diversa dalla misura fissa, in realtà avente significato di mera prenotazione dell'evento finale sospensivo e condizionante".

sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Milano, n. 54/34/13 del 11.03.2013<sup>19</sup>, seguite successivamente da molte altre di analogo tenore.

### 5 - I primi interventi organici della Corte di Cassazione e le critiche della dottrina. La successiva giurisprudenza di merito

In questo variegato panorama interpretativo, si inseriscono i primi interventi organici della Corte di Cassazione in materia di *trust*, che, tuttavia, hanno destato grande perplessità.

Invero, non solo l'interpretazione del sistema impositivo propugnato dalla dottrina e dalla giurisprudenza di merito non è stato accolto, ma il Giudice di Legittimità si è spinto oltre, creando *"dal nulla, una fantomatica "nuova" imposta sui vincoli di destinazione, autonoma e diversa rispetto a quella sulle successioni e donazioni"*<sup>20</sup>.

Ebbene, con le ordinanze nn. 3735 e 3737 del 24.02.2015, la Corte di Cassazione, in relazione alla costituzione di un *trust* autodichiarato e a scopo di garanzia, ha affermato che dalla lettura del 47° comma dell'articolo 2 del decreto legge 262/06, come convertito, si evince che *"l'imposta è istituita non già sui trasferimenti di beni e diritti a causa della costituzione di vincoli di destinazione, come, invece, accade per le successioni e le donazioni, in relazione alle quali è espressamente evocato il nesso causale: l'imposta è istituita direttamente, ed in sé, sulla costituzione dei vincoli"*. Si precisa che i vincoli non si riferiscono ai negozi, ma all'effetto giuridico di destinazione prodotto, per cui *"il legislatore,*

*evocando soltanto l'effetto, ha inequivocabilmente attratto nell'area applicativa della norma tutti i regolamenti capaci di produrlo"*, tra cui anche il *trust*.

Ne consegue che *"L'atto col quale il disponente vincoli beni a sé appartenenti al perseguimento della finalità di rafforzamento della generica garanzia patrimoniale già prestata (...), in quanto fonte di costituzione di vincoli di destinazione, è assoggettato all'imposta gravante su tali vincoli a norma del 47° comma dell'articolo 2 del decreto legge 262 del 2006, convertito dalla legge 286 del 2006"*.<sup>21</sup>

Invero, *"L'imposta sulla costituzione di vincolo di destinazione è un'imposta nuova (...); essa riceve disciplina mediante un rinvio, di natura recettizio-materiale, alle disposizioni del decreto legislativo 346/90 (in quanto compatibili: comma 50 dell'art. 2 del d.l. 262/06, come convertito), ma conserva connotati peculiari e disomogenei rispetto a quelli dell'imposta"* poiché il relativo presupposto impositivo *"è correlato alla predisposizione del programma di funzionalizzazione del diritto al perseguimento degli obiettivi voluti; là dove l'oggetto consiste nel valore dell'utilità della quale il disponente, stabilendo che sia sottratta all'ordinario esercizio delle proprie facoltà proprietarie, finisce con l'impovertirsi"*. La Corte, sottolinea che sostenendo la necessità di un trasferimento e del relativo arricchimento, si avrebbe una *interpretatio abrogans* della nuova normativa, del tutto superflua rispetto a quella classica sulle successioni e sulle donazioni. In tal modo, secondo gli ermellini si superano anche i dubbi di legittimità costituzionale delle dette disposizioni in relazione ai *"principi di ragionevolezza e di capacità contributiva, in ragione della mancanza di arricchimento"*, *"giacché il contenuto patrimoniale referente di*

19 La Commissione Tributaria Regionale di Milano, nella sentenza n. 54/34/13 del 11.03.2013, in relazione ad un *trust* di scopo, ha affermato che *"la regola generale che ne consegue è che ove la movimentazione sia priva di un trasferimento di ricchezza, la remunerazione del movimento viene assunta attraverso l'applicazione delle imposte in misura fissa"*.

20 Cfr. DARIO STEVANATO, *"Imposta sui vincoli di destinazione e giudice-legislatore: errare è umano, perseverare diabolico"* in GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria 5/2016.

21 Peralto nella concomitante sentenza n. 3386/2015, la Corte di Legittimità ha ammesso anche l'assoggettamento alle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale. Tuttavia, il tema delle imposte ipocatastali non è affrontato compiutamente e sullo stesso si è espressa successivamente la Cassazione con la sentenza n. 25478 del 18.12.2015.

*capacità contributiva è ragguagliato all'utilità economica, della quale il costituente, destinando, dispone".*

Peraltro, secondo la Corte essendo l'utilità economica gravata dal peso del prelievo fiscale, questo in definitiva inciderà sul beneficiario finale, cui la stessa è destinata a pervenire.

Ebbene, tale impostazione non poteva non sollevare le perplessità di quanti hanno ritenuto che così ragionando non dovrebbero essere tassati con la detta imposta soltanto la costituzione di *trust*, ma anche tutti gli altri negozi non traslativi che producono quale effetto un vincolo di destinazione, ritenuti precedentemente, anche dalla stessa Agenzia delle Entrate, estranei all'ambito applicativo della norma. Nel recente studio tributario n. 132-2015/T del Consiglio Nazionale del Notariato si rileva, infatti, che *"L'impostazione accolta nelle sentenze in esame della Corte di Cassazione potrebbe invece condurre ad affermare l'imposizione proporzionale anche alle fattispecie di atti di destinazione ex art. 2645-ter c.c., ai trust auto dichiarati, ai patrimoni destinati ad uno specifico affare ex art. 2447 bis c.c., ad ogni tipologia di fondo patrimoniale ex art. 167 c.c., al fondo comune della rete-contratto. Inoltre, dalla affermata autonomia del presupposto impositivo da quello del tributo donativo e successorio, deriva l'ulteriore conseguenza dell'assoggettamento ad imposta del vincolo di destinazione indipendentemente dalla natura onerosa, liberale o gratuita dell'assetto negoziale, ancora una volta in controtendenza rispetto a quanto sostenuto da dottrina e giurisprudenza di merito prevalenti, secondo cui sarebbero rilevanti, ai fini della imposizione proporzionale nel tributo donativo e successorio, solo i vincoli di destinazione in grado di determinare effetti traslativi in vicende non onerose".*<sup>22</sup>

Ed invero, la Dottrina evidenzia tre principali aspetti critici nella ricostruzione della Suprema Corte:

a. In primo luogo, si sostiene che l'interpretazione letterale dell'art. 2 comma 47 del D.l. 262/2006 non possa trovare seguito, atteso che la disposizioni in oggetto si limita a reintrodurre l'imposta sulle successioni e donazioni, senza istituire nuovi tributi.

b. In secondo luogo, *"l'imposizione sulla [mera] costituzione del vincolo di destinazione, indipendentemente dal verificarsi di una fattispecie traslativa, non sarebbe costituzionalmente legittima, ai sensi dell'art. 53 Cost., perché non correlata ad una forza economica effettiva".*<sup>23</sup>

c. Infine, facendo leva sul principio della coerenza logica dei singoli tributi rinvenibile dall'art. 53 Cost, si sostiene l'irragionevolezza della scomposizione del presupposto del tributo: da un lato, il trasferimento di beni o diritti per causa di morte, donazione o a titolo gratuito; dall'altro, la costituzione di vincoli di destinazione. Ad avallare tale impostazione si richiama *"la struttura normativa dell'imposta, che presuppone (in termini di soggetti passivi, base imponibile 5 ed aliquote) che vi sia un patrimonio che si trasferisce da un soggetto all'altro, che lo stesso sia valutato in occasione del trasferimento e che sia configurabile un "beneficiario" del trasferimento quale soggetto passivo del tributo"*<sup>24</sup>.

Peraltro, come precisato al punto 3.2 del presente articolo, l'Agenzia delle Entrate valorizzando la tassazione al momento della costituzione del vincolo come una anticipazione del futuro arricchimento dei beneficiari, determinava il *quantum* d'imposta in relazione ai rapporti di parentela intercorrenti tra il disponente

<sup>22</sup> Cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Studio n. 132-2015/T, *"L'imposizione indiretta sui vincoli di destinazione: nuovi orientamenti e prospettive interpretative"*, Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributari il 1° luglio 2015, Approvato dal CNN nella seduta dell'1 e 2 ottobre 2015.

<sup>23</sup> Op cit. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Studio n. 132-2015/T.

<sup>24</sup> Op cit. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Studio n. 132-2015/T.

e i beneficiari e impediva che il trasferimento della ricchezza a questi ultimi venisse nuovamente tassato.

Oggi, invece, secondo la Dottrina, seguendo l'impostazione della Suprema Corte si dovrebbe irrazionalmente concludere per una doppia tassazione: una prima imposta colpirebbe la costituzione del vincolo di destinazione in sé e per sé considerata; un'altra, in particolare quella sulle donazioni, il trasferimento gratuito della ricchezza ai beneficiari finali.

Nonostante le critiche della dottrina, in un primo momento si sono registrate alcune sentenze di merito conformi all'orientamento della Suprema Corte. In tal senso si è espressa, quanto all'imposta di donazione e successione, la CTP di Roma con la sentenza n. 6615/25/15 del 25.03.2015 e quella di Milano con la sentenza n. 6579/46/15.

Anche in queste ultime sentenze - si veda, altresì, CTP di Treviso sentenza n. 379/09/15 del 28.04.2015 - tuttavia, non è mai stata accolta la soluzione data dai Giudici di legittimità nella sentenza n. 3886/2015, in relazione alle imposte ipotecaria e catastale, da applicare in misura proporzionale al momento di costituzione del vincolo.

Infatti, dalle motivazioni si evince che i giudici considerano il *trust* un atto strumentale e neutro per la realizzazione di un programma predisposto, da cui discende una mera aspettativa giuridica per il beneficiario, con la conseguenza che con la costituzione del vincolo non si registra un trasferimento di ricchezza, che viene considerato l'evento condizionante dell'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale. In tutti questi casi si è, dunque, preferito seguire la strada dell'imposizione in misura fissa nel momento della segregazione dei beni in *trust*.

Ciò posto, la sezione tributaria della Cassazione Civile è nuovamente intervenuta sul punto con le sentenze nn. 25478, 25479 e 25480 del 18 dicembre 2015, affermando che *“la costituzione*

*di un trust va considerata estranea al presupposto dell'imposta indiretta sui trasferimenti in misura proporzionale, sia essa l'imposta di registro (qui la cassazione riprende le teorie sviluppatesi in giurisprudenza rispetto al fondo patrimoniale di cui all'art. 167 c.c.) sia essa l'imposta ipotecaria o l'imposta catastale, mancando l'elemento fondamentale dell'attribuzione definitiva dei beni al soggetto beneficiario. E, quanto alle imposte ipotecaria e catastale, l'atto soggetto a trascrizione, ma non produttivo di effetto traslativo in senso proprio (id est, definitivo), postula l'applicazione di dette imposte in misura fissa (art. 1 del d.lgs. n. 347-90 e 4 dell'allegata tariffa, quanto all'ipotecaria; art. 10, 2° comma, del d.lgs. cit., quanto alla catastale)”*.<sup>25</sup>

Si ribadisce, infatti, che *“La particolarità del trust è l'acquisto da parte del trustee (laddove, o nella misura in cui, il trust non sia autodichiarato). Ma quell'acquisto costituisce solo un mezzo funzionale alla realizzazione dell'effetto finale successivo, che si determina nell'attribuzione definitiva del bene al beneficiario. Sicché non rileva, giacché solo l'attribuzione al beneficiario può considerarsi, nel trust, il fatto suscettibile di manifestare il presupposto dell'imposta sul trasferimento di ricchezza”*.

Ebbene, l'arricchimento del beneficiario, che è l'unico indice di capacità contributiva, *“si realizza con la mediazione della causa fiduciaria cui è soggetta la previa attribuzione dei beni al trustee”*.

Tuttavia, la portata innovativa delle dette pronunce appare molto limitata, poiché i casi in cui si è espressa la Corte fanno riferimento alla costituzione di *trust* antecedenti al 3.10.2006, data dalla quale trovano applicazione le disposizioni relative alla leggi 286/2006, 296/2006 e 244/2007 che prevedono *“l'applicabilità dell'imposta sulle successioni e donazioni quanto ai trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione”*.

<sup>25</sup> Cass. Civ. Sez. Trib. Sent. N. 25478/2015.

Ciò nonostante, tale sentenza è stata più volte richiamata dalla successiva giurisprudenza di merito, che ha dichiarato illegittima la pretesa dell’Agenzia dell’Entrate relativamente al pagamento in misura proporzionale delle imposte di donazione, ipotecarie e catastali. In tal senso, si sono espresse, tra le altre, la CTP di Milano, con la sentenza n. 1109/46/1 del 22.01.2016; la CTP di Lodi, con la sentenza n. 16/16 del 27.01.2016; la CTR di Milano, con la sentenza n. 1560 del 17.02.2016<sup>26</sup>; la CTP di Sondrio, con la sentenza n. 81.03.2016 del 22.04.2016.

Invero, sporadiche sono le sentenze che quanto alle imposte ipotecaria e catastale sostengono

26 Nella citata sentenza si legge: *“Passando alle imposte ipo-catastali, non può che criticarsi l’orientamento seguito dall’Agenzia delle Entrate, il quale delinea un regime proprietario che appare si conforme al modello originario anglosassone, ma che presuppone uno sdoppiamento della proprietà che non è proprio, invece, degli ordinamenti di civil law. In altre parole, nessun effetto traslativo si verifica tra il disponente e il trustee al momento della costituzione del trust, risultando tale effetto differito al conferimento dei beni ai beneficiari, da parte del stesso. Conseguentemente, l’imposizione (proporzionale) non può avere luogo ab origine (ossia al momento dell’istituzione del trust), ma solo al momento delle attribuzioni patrimoniali fra i soggetti ultimi citati.*

*In altre parole, si rifiuta la visione atomistica del trust (adottata invece dall’Agenzia delle Entrate sia nel caso di specie che, in via generale, nelle proprie circolari interne), per cui l’imposizione proporzionale opererebbe tanto in relazione al negozio fra disponente e trustee, quanto in relazione all’ulteriore negozio in favore dei beneficiari, ravvisando in entrambi un pieno effetto traslativo. Si adotta, invece, una concezione “globale” (vedasi in tal senso Corte di Cassazione, Sez. trib., 18 dicembre 2015, nn. 25478, 25479 e 25480), che tiene in considerazione come i beni non entrino mai nel patrimonio del trustee e che questi non possa trarre vantaggio dalla propria posizione, sicché l’effetto traslativo e l’arricchimento si producono solo con l’attribuzione dei beni medesimi ai beneficiari e, pertanto, con il conseguente ampliamento della loro sfera giuridica. L’acquisto da parte del trustee “costituisce solo un mezzo funzionale alla realizzazione dell’effetto finale successivo, che si determina nell’attribuzione definitiva del bene al beneficiario. Sicché non rileva, giacché solo l’attribuzione al beneficiario può considerarsi, nel trust, il fatto suscettibile di manifestare il presupposto dell’imposta sul trasferimento di ricchezza” (Cfr. Corte di Cassazione, Sez. trib., 18 dicembre 2015, n. 25478).*

*Considerata l’assenza di un trasferimento di beni rilevante, non può che escludersi, conformemente alle previsioni del D.Lgs. n. 347/1990, l’operatività delle imposte ipo-catastali proporzionali, ritenendo dovute esclusivamente le imposte in misura fissa (come in concreto corrisposte). Si fa salva, invece, la pretesa dell’amministrazione fiscale solo in relazione all’imposta di registro in misura fissa ex art. 11, parte prima, della tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986, pari a Euro 168,00, erroneamente non versata dai contribuenti”.*

ancora l’applicabilità dell’imposizione in misura proporzionale nel momento di segregazione dei beni in *trust*. Fa parte di questo orientamento, la sentenza della CTP Treviso n. 255/4/16 del 5.04.2016, dove i giudici di prime cure hanno sostenuto l’applicazione delle imposte ipocatastali proporzionali in sede di disposizione di beni immobili in *trust*, giustificando la debenza delle imposte ipotecaria e catastale proporzionali, sottolineando da un lato che sussiste comunque un trasferimento dal disponente al *trustee* (cosa, peraltro, non sempre vera, quantomeno nei casi di *trust* autodichiarato), dall’altro che tale conclusione si ricava dal nuovo orientamento espresso alla Cassazione, per cui esiste una “nuova imposta di donazione” sulla costituzione dei vincoli di destinazione che discenderebbe dall’art. 2 c.47 L. 286/2006. In tale ultima circostanza, si evidenzia che laddove sia dovuta l’imposta di donazione, allora sono dovute anche le imposte ipotecaria e catastale ai sensi degli artt. 2 e 10 del D. Lgs. 347/1990.

Tuttavia, la dottrina<sup>27</sup> ha sottolineato preliminarmente che *“la scissione tra imposta di donazione e imposte ipotecarie e catastali è ammessa da un filone giurisprudenziale sempre più consolidato”* e che *“l’imposta catastale di cui all’art. 10 D. Lgs. 347/1990 non è dovuta in mancanza di voltura ed la creazione del vincolo non determina di per sé una voltura”*.

Peraltro, tale impostazione non appare suffragata neanche dalla successiva sentenza della Corte di Cassazione n. 4482 del 7.03.2016, riguardante un caso di conferimento in *trust* di beni immobili, in cui non viene sostenuta la tesi che le imposte ipocatastali vadano applicate in misura proporzionale.

Tuttavia, tale sentenza delude quanti attendevano un revirement da parte della Corte di Cassazione rispetto alle ordinanze del 2015 in materia di imposte sulle successioni e donazioni.

27 Cfr. ENNIO VIAL, “Ancora le ipocatastali proporzionali per il trust?”, in COMMERCIALISTA TELEMATICO DEL 06.09.2016 (in IMPOSTA DI REGISTRO- ipotecaria e catastale, Trust & Protezione dei patrimoni).

Infatti, nell'intervento del 2016, gli ermellini ribadiscono che il legislatore con l'articolo art. 2, comma 47, L. 286/2006, ha inteso *"istituire una vera e propria nuova imposta che colpisce tout court degli atti che costituiscono vincoli di destinazione. Ciò in una visione di sfavore nei confronti dei vincoli negoziali di destinazione, scoraggiati attraverso la leva fiscale"*.

*"E' dunque colpito un fenomeno patrimoniale del tutto diverso e distinto rispetto a quello investito dalla imposta sulle successioni e donazioni (prevista nel medesimo comma). Perciò appaiono incongrue tutte le riflessioni che collegano la tassazione alla identificazione di un qualche "utile" o "vantaggio" percepito da un soggetto, e quindi — ad esempio- vorrebbero collegare l'onere tributario alla acquisizione dei beni da parte di un soggetto legittimato ad utilizzarli a proprio esclusivo vantaggio. Rinviando così sine die la tassazione (od escludendola) ove questo vantaggio non derivi dal negozio costitutivo del vincolo. Né la tassazione della "ricchezza in sé", in quanto evidenziata dall'atto di disposizione, si pone in contrasto con l'art. 53 della Costituzione. L'atto negoziale esprime infatti una "capacità contributiva" ancorchè non determini (o non determini ancora) alcun vantaggio economico diretto per qualcuno"*.

Di contrario avviso, invece, appare la dottrina che ricorda come *"non può infatti esistere un tributo di cui siano indeterminati il presupposto economico, i soggetti passivi, la base imponibile, le aliquote, i criteri di collegamento col territorio italiano. Tutti elementi di cui le norme non fanno alcuna menzione, visto che l'unica imposta regolata all'interno del D.Lgs. n. 346/1990 è quella sulle successioni e donazioni"*.<sup>28</sup> Peraltro, l'attenzione è focalizzata proprio sul mancato rispetto dell'art. 53 Cost., atteso che *"nessuna forza economica differenziale rispetto agli altri consociati, palesa chi sottoponga a un vincolo*

*determinati beni di cui è proprietario. Semmai, un vincolo in tal senso, limitando la libera disponibilità dei beni, è un indice "negativo" di capacità economica, è cioè indicativo di un impoverimento, non già di un arricchimento, dunque è inadatto a costituire il presupposto di un prelievo fiscale"*.

Ugualmente, anche la giurisprudenza di merito sembra non accogliere positivamente quest'ultimo dictum della Corte di Cassazione. Infatti, ad esempio, con la sentenza n. 4045/32/16, la CTR di Milano ha affermato che l'imposta sulle successioni e donazioni non è applicabile all'atto di dotazione dei beni all'interno del trust, bensì solamente al momento di scioglimento o cessazione del vincolo per raggiungimento dell'effetto finale del trust (arricchimento dei beneficiari), dovendosi configurare tutte le operazioni precedenti quali mezzi strumentali allo stesso.

Peraltro, la tesi della Suprema Corte per cui il prelievo fiscale disposto dovrebbe, *"in una visione di sfavore"*, disincentivare la costituzione dei trust, non trova riscontro nei recenti interventi legislativi, come si evince dalla c.d. *"Legge dopo di noi"*, ossia la Legge 22 giugno 2016, n. 112 - *"Disposizioni in materia di assistenza in favore delle persone con disabilità grave prive del sostegno familiare"*.<sup>29</sup>

Invero, la recente Legge *"valorizza specifici istituti giuridici, alcuni già esistenti nell'ordinamento e altri nuovi, espressione dell'autonomia privata ed in grado di realizzare un vincolo di destinazione sui beni e di determinare effetti di segregazione patrimoniale che consentano di raggiungere le finalità assistenziali cui la Legge è primariamente rivolta"*<sup>30</sup>, tra cui il trust.

29 Per una compiuta disamina delle disposizioni della Legge de qua, cfr. *"LEGGE n. 112 del 22 giugno 2016 (in G.U. n. 146 del 24/06/2016) vigente al 25/06/2016 (C.D. Legge Dopo di noi), I DIRITTI NON SONO PRIVILEGI"*, Avv. Maurizio Villani, Dott.ssa Antonella Villani, Lecce, 27 giugno 2016, su [studiotributariovillani.it](http://studiotributariovillani.it)

30 Cfr. ANTONIO TOMASSINI, ANTONIO LONGO, *"Gli istituti giuridici (vecchi e nuovi) della Legge sul "dopo di noi" e la loro rilevanza sistematica"*, in *Corriere Tributario* 36/2016, pag. 2789.

28 Cfr. DARIO STEVANATO, *"Imposta sui vincoli di destinazione e giudice-legislatore: errare è umano, perseverare diabolico"* in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria* 5/2016.

Abbiamo, dunque, una disciplina positiva in materia di *trust*, che riconosce espressamente tale istituto nel nostro ordinamento - sebbene senza individuare una disciplina interna e con un rinvio *per relationem* alla Convenzione dell'Aja - inserendolo nella categoria dei negozi agevolati se destinati ai disabili gravi. È previsto a tal fine un obbligo di rendicontazione in capo al *trustee* e l'individuazione obbligatoria della figura del *protector*, che nello schema ordinario è solo facoltativa. In tali casi, ai sensi dell'art. 6 della legge citata, la costituzione dei *trust* che perseguono la finalità richiamata è esente dall'imposta di successione e donazione.

Alla luce di ciò, è evidente come non vi sia alcuno sfavore per il *trust* in quanto istituto giuridico e che, tuttavia, le divergenti opinioni di Agenzia delle Entrate, dottrina, giurisprudenza di merito e di legittimità contribuiscano a creare un quadro di incertezza che di certo non ne agevola l'istituzione.

Per tale ragione, si auspica un intervento del legislatore, affinché possa, con più chiarezza, fissare i presupposti impositivi, la base imponibile, i soggetti passivi e le aliquote delle imposte indirette riguardanti il *trust*.

## **6 - Trust e agevolazioni per il passaggio generazionale: strumenti a confronto**

Come evidenziato sin dalle premesse, il *trust* nel nostro ordinamento ha assunto sempre maggiore importanza, in quanto la sua flessibilità, lo rende istituto idoneo a soddisfare diverse esigenze. In particolare, esso si è affermato come uno valido strumento per gestire efficacemente il passaggio generazionale dell'impresa, garantendo al contempo gli interessi dell'imprenditore, dei suoi successori e dell'impresa stessa, e ponendosi quale alternativa agli strumenti più tradizionali quali il patto di famiglia e la dona-

zione d'azienda.<sup>31</sup>

Invero, rispetto al patto di famiglia, il *trust* avente come scopo il passaggio generazionale dell'impresa presenta alcune positive peculiarità.

Sebbene il patto di famiglia sia un istituto introdotto nel nostro ordinamento dalla L. n.55/2006 proprio per soddisfare tale esigenza, da un lato, implica che il soggetto chiamato a gestire l'impresa (assegnatario) sia necessariamente un discendente dell'imprenditore dall'altro, implica che possa essere oggetto del patto di famiglia solo l'azienda o le partecipazioni societarie, ma non ulteriori e diversi beni.

Il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie dispiega il suo effetto immediatamente e con effetto definitivo, per cui l'imprenditore ne perde il controllo e, inoltre, al relativo contratto, redatto per atto pubblico, devono prendere parte il coniuge e tutti coloro che sarebbero legittimari - se, al momento della stipula del contratto, si aprisse la successione dell'imprenditore. Tale norma deve, dunque, essere correlata con l'impossibilità per questi ultimi di mettere in discussione il contenuto del patto di famiglia con successive azioni di riduzione, atteso che quanto ricevuto in tale sede va imputato alla propria quota di legittima. Invero, ai sensi dell'art. 768 *quater* c.c. "*gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societarie devono liquidare gli altri partecipanti al contratto, ove questi non vi rinunzino in tutto o in parte, con il pagamento di una somma corrispondente al valore delle quote previste dagli articoli 536 e seguenti*"; liquidazione, che può avvenire, in tutto o in parte, in natura. Peraltro, quanto ricevuto dai contraenti non è soggetto a collazione o a riduzione.

Invero, la necessità che il soggetto assegnatario

<sup>31</sup> Per una compiuta disamina di questi istituti ai fini del passaggio generazionale ed un loro confronto si veda CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Studio n. 36-2011/T, "*Profili fiscali del passaggio generazionale d'impresa*", Approvato della Commissione Studi tributari il 15 luglio 2011.

liquidi la quota di riserva agli altri legittimari è da sempre uno dei maggiori ostacoli all'utilizzo del patto di famiglia.

Tali profili di criticità non appaiono, invece, sussistere nel *trust* di scopo per il passaggio generazionale.

L'imprenditore, infatti, istituendo un *trust* di scopo può ben individuare una persona diversa dai propri discendenti, ovvero saltare una generazione, affidando l'azienda a chi sia ritenuto più meritevole e maturo. Il *trustee*, quindi viene chiamato a gestire l'impresa e anche tutti gli altri beni che possono essere conferiti in *trust*, affinché la ricchezza prodotta sia poi devoluta ai beneficiari discendenti dell'imprenditore. Inoltre, l'imprenditore-disponente nell'atto costitutivo del *trust* potrà dettare delle linee guida per l'amministrazione dell'impresa ed istituire, altresì, una figura di controllo dell'operato del *trustee*, ossia il *protector*.

In tal modo si può, dunque, ovviare al problema della perdita di controllo da parte dell'imprenditore, che resta libero nella scelta del successore.

Peraltro, rispetto al patto di famiglia, il *trust* ha il vantaggio di creare anche all'interno del *trustee* una separazione patrimoniale, sottraendo il patrimonio imprenditoriale dalle aggressioni dei creditori del nuovo gestore che potrebbe essere anche un discendente, così evitando che problematiche individuali vadano ad incidere sul detto patrimonio.

Altro strumento, diffuso nella prassi, con cui si è solitamente realizzato il passaggio dell'impresa dall'imprenditore ad un suo successore è la donazione dell'azienda, che trova la sua disciplina negli artt. 769 e ss. c.c.. Questo risultava essere preferito per il regime fiscale agevolato di cui gode, ai sensi dell'art. 3, comma 4-ter, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346. Esso prevede l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni per i trasferimenti di aziende "effettuati (...) a favore dei discendenti e del coniuge. In caso di quote sociali e azioni (...) il

*beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso (...)*<sup>32</sup>. L'esenzione in esame, quindi, è riconosciuta in presenza delle seguenti condizioni:

1. *i destinatari del trasferimento devono essere il coniuge o i discendenti;*
2. *i destinatari del trasferimento d'azienda, o della partecipazione in società, devono proseguire l'esercizio dell'attività d'impresa o mantenere il controllo societario (nel caso di società di capitali) per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento;*
3. *l'impegno alla prosecuzione dell'attività di impresa (o al mantenimento del controllo), infine, deve essere espressamente reso dagli aventi causa, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione.*

*La mancanza di uno dei predetti requisiti, comporta l'applicazione dell'imposta nella misura ordinaria, nonché della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora".*

Tuttavia, a seguito della risposta a un'istanza d'interpello resa nella risoluzione 110/E del 23 aprile 2009, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto applicabile anche al *trust* la norma di cui all'articolo 3, comma 4-ter, Dlgs 346/1990, al fine di favorire, anche in questo caso, tramite la leva fiscale, il passaggio generazionale delle aziende di famiglia.

32 Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso n. 110/E, 23/04/2009.

È necessario, però, il rispetto di determinate condizioni. In particolare l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni si avrà, "qualora:

*1) il trust abbia una durata non inferiore a cinque anni a decorrere dalla stipula dell'atto che comporta la segregazione in trust della partecipazione di controllo o dell'azienda;*

*2) i beneficiari finali siano discendenti e/o coniuge del disponente;*

*3) il trust non sia discrezionale o revocabile, vale a dire, ad esempio, che non possono essere modificati dal disponente o dal trustee i beneficiari finali dell'azienda o delle partecipazioni trasferite in trust;*

*4) il trustee prosegua l'esercizio dell'attività d'impresa o detenga il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento (individuabile nell'atto segregativo dell'azienda e/o delle partecipazioni) e, a tal fine, deve rendere, contestualmente al trasferimento, apposita dichiarazione circa la sua volontà di proseguire l'attività di impresa (o detenere il controllo)".*

In definitiva, e alla luce degli elementi fin qui trattati, può certamente concludersi che l'istituto del *trust* ed i vantaggi fiscali ad esso connessi, assieme alla possibilità da parte dell'imprenditore di definire le regole che dovranno essere seguite nel governo dell'impresa - garantendo, pertanto, una continuità nella gestione aziendale, difficilmente realizzabile con il patto di famiglia o la donazione - lo rendono certamente lo strumento che in maniera più duttile può risultare idoneo a preservare tutti gli interessi coinvolti nel passaggio di mano e generazionale di una azienda, soprattutto alla luce della profonda crisi finanziaria e del senso di smarrimento che l'impresa italiana è, oggi più che mai, costretta a subire.

In conclusione, a puro titolo informativo, si fa presente che dal 1° gennaio 2017 gli utili derivanti da reddito d'impresa sono tassati tutti al 24%; da un lato, per le società di capitali e gli enti individuati dall'art. 73 del TUIR (inclusi i *TRUST*), trova applicazione la riduzione di aliquota prevista dalla legge n. 208/2015, mentre, dall'altro, per gli imprenditori persone fisiche, sia in forma individuale sia societaria, debutta la nuova IRI.



## Procedure concorsuali e gestione note di credito ex art.26 Del d.p.r. n. 633/72

di Valerio Vannelli  
Dottore Commercialista

### 1 - Premessa

L'art.26 del D.P.R. n. 633/72, all'attuale comma 2, prevede la possibilità di emettere note di credito portando in detrazione la relativa imposta in conseguenza del mancato pagamento, in tutto od in parte, a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose ovvero a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-*bis* L.F. o di un piano attestato ai sensi dell'art.67, comma 3, lett.d) L.F. pubblicato nel registro delle imprese. La introduzione nel testo degli accordi di ristrutturazione e dei piani attestati, non considerati vere e proprie procedure concorsuali, è avvenuta per effetto dell'art.31, comma 1, D.Lgs. n.175/2014 con effetto dal 13/12/2014.

La possibilità di recuperare l'Iva in caso di mancato pagamento della fattura discende da una esplicita previsione dell'art. 90 della direttiva 2006/112/CE<sup>1</sup>, al fine di evitare che il soggetto passivo si trovi di fatto ad essere inciso dal tributo non avendo potuto percepire l'Iva addebitata in rivalsa, pur avendola dovuta versare all'Erario.

Il testo attualmente vigente dell'art.26 è il frut-

to di un duplice intervento operato dal legislatore prima con la legge di stabilità per il 2016 (L.n.208/2015, commi 126 e 127) e poi con la legge di bilancio per il 2017 (L.n.232/2016, comma 567), la quale ultima, in tema di procedure concorsuali, ha in sostanza azzerato le novità introdotte dalla L.n.208/2015.

Il tema del recupero dell'Iva mediante emissione di nota di credito in occasione di procedure concorsuali è stato oggetto di varie prese di posizione dell'Amministrazione finanziaria, che sebbene conservino a questo punto una loro validità, debbono tuttavia essere contestualizzate in riferimento ad una Legge Fallimentare per molti versi cambiata. Novità di particolare rilievo è stata la introduzione nell'art.118, comma 2, L.F., da parte dell'art.7, comma 1, lett.a) del D.L. n.83/2015 convertito nella L.n.132 /2015, della c.d. "chiusura del fallimento in pendenza di giudizi", consistente nella possibilità di chiudere un fallimento ai sensi dell'art.118, comma 1, punto n.3) - chiusura per compiuta ripartizione finale dell'attivo - anche ove vi siano giudizi in corso. I riflessi tributari di detta novità, sebbene delicati, non sono stati tuttavia oggetto di disciplina legislativa.

Scopo del presente lavoro è quindi quello di fornire un quadro sistematico degli adempimenti che debbono essere posti in essere dalle imprese da un lato, e dal curatore fallimentare dall'altro, alla luce delle modifiche intervenute nella Legge Fallimentare, senza peraltro trascurare di far cenno alle procedure concorsuali diverse dal fallimento, agli accordi ex art. 182-*bis* L.F.

1 Art. 90 della direttiva 2006/112/CE : "1. In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.

2. In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1."

ed ai piani attestati ex art. 67, comma 3, lett.d)  
L.F.

## 2 - Il quadro normativo

Riteniamo utile mettere preliminarmente a con-

fronto nella tavola che segue il testo dell'art.26 del D.P.R. n.633/72 vigente al 31/12/2015 con quello poi modificato dai due provvedimenti legislativi citati in premessa. Si è ommesso di riportare il comma 12, specificamente relativo alle procedure esecutive individuali, non oggetto della presente trattazione.

### **ART. 26 D.P.R. n. 633/1972 – Evoluzione del testo**

Commi	Testo in vigore al 31/12/2015	Testo introdotto dalla L. n. 208/2015	Testo vigente risultante dalla L. n. 232/2016
1	Le disposizioni degli artt. 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.	Le disposizioni degli artt. 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.	Le disposizioni degli artt. 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.
2	Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 o 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, pubblicato nel registro delle imprese o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25. Il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art.23 o dell'art.24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.	Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 o 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25.	Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 o 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25.

- |   |   |   |   |
|---|---|---|---|
| 3 | <p>Le disposizioni del comma precedente non possono essere applicate dopo il decorso di un anno dalla effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e possono essere applicate, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione del settimo comma dell'art. 21.</p>   | <p>La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dalla effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7.</p>   | <p>La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dalla effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7.</p> |
| 4 | <p>La correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni di cui agli artt. 23, 25 e 39 e nelle liquidazioni periodiche di cui agli artt. 27 e 33 deve essere fatta mediante annotazione delle variazioni dell'imposta in aumento nel registro di cui all'art. 23 e delle variazioni dell'imposta in diminuzione nel registro di cui all'art. 25. Con le stesse modalità devono essere corretti, nel registro di cui all'art.24, gli errori materiali inerenti alla trascrizione di dati indicati nelle fatture o nei registri tenuti a norma di legge.</p> | <p>La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:</p> <p>a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-<i>bis</i> del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267;</p> <p>b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.</p> | <p><b>Abrogato.</b></p>   |
| 5 | <p>Le variazioni di cui al secondo comma e quelle per errori di registrazione di cui al quarto comma possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui registri di cui agli artt. 23 e 24 e sul registro di cui all'art. 25.</p>   | <p>Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.</p> <p>L'obbligo di cui al primo periodo non si applica nel caso di procedure concorsuali di cui al comma 4, lettera a).</p>  | <p>Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.</p>             |
| 6 | <p>Nel caso in cui, successivamente agli eventi di cui al comma 4, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al comma 1. In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di cui al comma 5 ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.</p>   | <p><b>Abrogato.</b></p>   |   |

- 7 La correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni di cui agli articoli 23, 25 e 39 e nelle liquidazioni periodiche di cui all'articolo 27, all'articolo 1 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100, e successive modificazioni, e all'articolo 7 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542, e successive modificazioni, deve essere fatta, mediante annotazione delle variazioni dell'imposta in aumento nel registro di cui all'articolo 23 e delle variazioni dell'imposta in diminuzione nel registro di cui all'articolo 25. Con le stesse modalità devono essere corretti, nel registro di cui all'articolo 24, gli errori materiali inerenti alla trascrizione di dati indicati nelle fatture o nei registri tenuti a norma di legge.
- La correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni di cui agli articoli 23,25 e 39 e nelle liquidazioni periodiche di cui all'articolo 27, all'articolo 1 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100, e successive modificazioni, e all'articolo 7 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542, e successive modificazioni, deve essere fatta, mediante annotazione delle variazioni dell'imposta in aumento nel registro di cui all'articolo 23 e delle variazioni dell'imposta in diminuzione nel registro di cui all'articolo 25. Con le stesse modalità devono essere corretti, nel registro di cui all'articolo 24, gli errori materiali inerenti alla trascrizione di dati indicati nelle fatture o nei registri tenuti a norma di legge.
- 8 Le variazioni di cui ai commi 2, 3,4 e 5 e quelle per errori di registrazione di cui al comma 7 possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui registri di cui agli articoli 23 e 24 e sul registro di cui all'articolo 25.
- Le variazioni di cui ai commi 2, 3 e 5 e quelle per errori di registrazione di cui al comma 7 possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui registri di cui agli articoli 23 e 24 e sul registro di cui all'articolo 25.
- 9 Nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.
- Nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.
- 10 La facoltà di cui al comma 2 può essere esercitata, ricorrendo i presupposti di cui a tale disposizione, anche dai cessionari e committenti debitori dell'imposta ai sensi dell'articolo 17 o dell'articolo 74 del presente decreto ovvero dell'articolo 44 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni. In tal caso, si applica ai cessionari o committenti la disposizione di cui al comma 5.
- La facoltà di cui al comma 2 può essere esercitata, ricorrendo i presupposti di cui a tale disposizione, anche dai cessionari e committenti debitori dell'imposta ai sensi dell'articolo 17 o dell'articolo 74 del presente decreto ovvero dell'articolo 44 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni. In tal caso, si applica ai cessionari o committenti la disposizione di cui al comma 5.

11	<p>Ai fini del comma 4, lettera a), il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.</p>	Abrogato.
12	----- omissis-----	----- omissis-----

L'art.1, comma 126, della L.n.208/2015 nell'innovare il testo previgente aveva previsto, fra l'altro, la possibilità di anticipare la emissione della nota di credito in presenza di procedure concorsuali al momento del loro avvio. Il comma 127 della medesima legge aveva però precisato che due disposizioni del nuovo testo dovevano essere applicate esclusivamente alle procedure concorsuali cui il committente o cessionario fosse assoggettato successivamente al 31/12/2016:

- ✓ il comma 4, lettera a), ove si individuava nella data di assoggettamento alla procedura concorsuale il momento a partire dal quale può essere emessa la nota di credito per mancato pagamento;
- ✓ il comma 5, secondo periodo, che per le procedure concorsuali escludeva l'obbligo della annotazione a debito della nota pervenuta.

Per il resto, la riformulazione dell'articolo come operata dal comma 126, era da intendersi, ai sensi del successivo comma 127, a carattere interpretativo, e quindi espressamente applicabile anche ad operazioni effettuate anteriormente al 31/12/2016, risultando quindi di immediata e generale applicazione.

Successivamente la legge di bilancio per il 2017, al comma 567, ha abrogato non solo le due disposizioni di cui sopra, mai entrate in vigore, ma l'intero comma 4, e ripristinato al comma

2 la previsione secondo la quale la variazione in diminuzione è ancorata alla accertata infruttuosità della procedura concorsuale. Le altre modifiche sono di mero coordinamento (abrogazione dei commi 6 ed 11 segnatamente) essendo funzionali alla eliminazione del comma 4.

Come si vede, i previgenti commi 4 ed 11 non facevano alcun riferimento alle procedure di sovraindebitamento ex L. n.03/2012. Il ripristino del comma 2 col suo generico riferimento alle "procedure concorsuali" riapre la possibilità di considerarle incluse in via interpretativa in tale disposizione. Esse infatti sono esplicitamente qualificate come tali dalla legge istitutiva e, per quanto concerne l'argomento che ci occupa, vengono in rilievo in particolare quelle che coinvolgono l'imprenditore non fallibile. In sostanza la procedura liquidatoria del patrimonio del debitore e l'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento non appaiono dissimili dalle procedure concorsuali già preesistenti, per cui sia pur in mancanza di indicazioni di prassi, esse dovrebbero considerarsi ricomprese nell'ambito applicativo dell'art.26. Esse non saranno oggetto di specifica trattazione nel presente contributo, ma le problematiche che andremo ad esaminare di seguito potrebbero essere agevolmente adattate in via analogica ad esse. Certo è che il legislatore ha perso una buona occasione per fare chiarezza.

### 3 - Presupposti per l'emissione delle note di credito ex art.26

In riferimento alle procedure concorsuali, la C.M. n. 77 del 17/04/2000 aveva a suo tempo chiarito che l'applicazione della disposizione legittimante la variazione in diminuzione postula innanzitutto che per la originaria operazione posta in essere fra le parti fosse stata emessa e registrata la relativa fattura. La disposizione pertanto non opera in presenza di operazioni non documentate da fattura annotate nel registro dei corrispettivi ex art.22, D.P.R. n. 633/72.

In base al citato documento di prassi, secondo presupposto è che il mancato pagamento derivi dalla acclarata infruttuosità della procedura concorsuale, con il necessario corollario che il creditore *deve aver partecipato al concorso* insinuandosi al passivo. Non è quindi legittimato ad emettere la nota chi è rimasto estraneo al concorso. Applicando in modo rigido il principio enunciato dalla circolare, ne consegue che chi abbia presentato domanda di ammissione al passivo, ma se la sia vista respinta, avrebbe l'onere di presentare opposizione ricorrendone i presupposti. In sostanza solo il creditore ammesso parrebbe legittimato con certezza alla variazione in diminuzione.

Potrebbe suscitare qualche dubbio la fattispecie prevista dall'art.102 L.F., rubricato "Previsione d'insufficiente realizzo", ove si consente di evitare la formazione dello stato passivo, se non sussistono prospettive di pagamento dei crediti concorsuali, ma delle sole spese di procedura. Detta fattispecie è stata introdotta solo successivamente alla C.M.n.77/2000, e si distingue da quella dell'art.118, comma 1, punto n.4), L.F. ove si fa riferimento alla impossibilità di soddisfacimento sia dei creditori concorsuali che delle spese di procedura, e che costituisce causa di immediata chiusura. Nel caso disciplinato dall'art.102 L.F., omessa la formazione dello stato passivo, la procedura proseguirebbe al limitato fine di accertare ed estinguere le spese in prededuzione. Tuttavia, sebbene non si dia

corso all'udienza di verifica, i creditori interessati avranno presumibilmente già fatto pervenire le loro domande - il termine è di almeno 30 giorni prima dell'udienza - e dunque apparirebbe certamente penalizzante applicare in modo rigido il presupposto enunciato dal citato documento di prassi, discriminando i creditori incolpevoli per una decisione del Tribunale. Sul punto sarebbe quindi opportuna una più aggiornata presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria, perchè se è pur vero che solo con l'ammissione al passivo si realizza la effettiva partecipazione al concorso, richiedendo al creditore la sola presentazione della domanda di ammissione si eviterebbero ingiuste disparità di trattamento.

Per quanto riguarda il concordato preventivo, in questo caso il presupposto legittimante sarebbe la inclusione del creditore nell'elenco formato dal Commissario giudiziale ai sensi dell'art.171 L.F.

Va anche ricordato che ai soggetti i quali abbiano optato per il c.d. regime dell'Iva "per cassa" - introdotto dall'art.32-*bis* del D.L. n.83/2012, convertito nella L.n.134/2012 - l'avvenuto assoggettamento del cliente ad una procedura concorsuale prima che sia decorso un anno dalla emissione della fattura consente automaticamente di mantenere il regime di sospensione dell'esigibilità del tributo, rendendo quindi non onerosa l'attesa della conclusione della procedura, ed in definitiva nemmeno necessaria la partecipazione al concorso.<sup>2</sup>

Per quanto riguarda invece accordi di ristrutturazione e piani attestati - che non esistevano all'epoca del citato documento di prassi - non sussiste una fase giudiziale di accertamento del passivo, avendo la procedura carattere prevalentemente pattizio, ma rimane fermo il principio che deve pur sempre trattarsi di un credito

<sup>2</sup> Per quanto concerne il regime dell'Iva "per cassa" le circolari n. 1/E del 15/02/2013 al par.3.3, e n.44/E del 26/11/2012 chiariscono le modalità applicative del tributo, ivi inclusa la emissione delle note di credito in presenza di clienti assoggettati a procedure concorsuali.

documentato da fattura regolarmente emessa e registrata.

#### 4 - Momento a partire dal quale può essere emessa la nota di credito

Anche in questo caso si ricavano utili indicazioni dalla citata C.M. n.77/2000, la quale distingue fra i vari tipi di procedure concorsuali. Essendo la circolare piuttosto risalente, occorre tuttavia adattarla alle intervenute modifiche alla Legge Fallimentare.

##### 1) Procedure fallimentari con presenza di fondi da ripartire

L'art.110 L.F. prevede attualmente che il curatore comunichi a mezzo Pec il piano di riparto ai creditori, che hanno 15 giorni di tempo per proporre reclamo, decorsi i quali il curatore chiede al Giudice Delegato che ne sia dichiarata la esecutività. Dunque la definitività del piano di riparto consegue al decorso di tale termine senza che siano intervenuti reclami. Tale aspetto dovrà essere successivamente approfondito nell'apposito paragrafo in riferimento alla c.d. "chiusura del fallimento in pendenza di giudizi" introdotta nell'art.118 L.F.

##### 2) Procedure fallimentari senza fondi da ripartire

Questo caso può essere ravvisato nell'art.118 L.F., comma 1, punto n.4), od anche in casi in cui vi siano fondi sufficienti a pagare in parte le sole spese prededucibili. In quest'ultima eventualità vi è invero un piano di riparto, che però non interessa i creditori concorsuali: tale ultima fattispecie comunque potrebbe essere proceduralmente assimilata al punto 1). Nell'ipotesi di assoluta mancanza di piano di riparto, il curatore presenterà direttamente istanza di chiusura ai sensi dell'art.119 L.F. ed il Tribunale emetterà un decreto reclamabile nel termine di giorni 10 dalla comunicazione del provvedi-

mento (art. 26 L.F.). In mancanza di reclamo il decreto diviene definitivo e da tale momento potranno essere emesse le note di credito.<sup>3</sup>

##### 3) Concordato fallimentare

Il citato documento di prassi ancora il momento iniziale per l'effettuazione della variazione in diminuzione al passaggio in giudicato della sentenza (*rectius*: decreto) che omologa il concordato (art.130 e 131 L.F.), e pertanto decorsi 30 giorni dalla notificazione del decreto medesimo. Come si vede non viene richiesto di attendere l'effettivo adempimento del concordato.

##### 4) Concordato preventivo

La C.M. n.77/2000 al riguardo non è allineata con le intervenute modifiche alla Legge Fallimentare: in particolare è attualmente possibile che il concordato preventivo comporti una parziale falcidia anche per i creditori privilegiati. Il documento di prassi collega l'accertamento della infruttuosità non solo alla omologa del concordato - con la quale, ai sensi dell'art.181 L.F. si chiude la procedura - ma anche all'effettivo adempimento degli obblighi assunti. La formulazione dell'art.26 introdotta dalla legge di stabilità 2016 richiamava semplicemente la omologa, ma il *restyling* operato dalla legge di bilancio 2017 sembra restituire vigore all'interpretazione della citata circolare, anche se invero, una volta fissata l'entità della falcidia, è casomai possibile solo una *reformatio in peius*,

3 E' doveroso dar conto della Norma di comportamento n.192 del 01/02/2015 "Momento di emissione delle note di variazione Iva nelle procedure concorsuali" emanata dalla Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti contabili. Detta Norma suggerisce una interpretazione che con l'attuale testo normativo ha ripreso interesse, secondo la quale il momento di emissione delle note coinciderebbe con l'avvio della procedura concorsuale, e ciò facendo leva sull'assunto che la locuzione "rimaste infruttuose" presente nel comma 2 dell'art.26 riguarderebbe esclusivamente le procedure esecutive individuali avendo il legislatore usato la disgiunzione "o" anziché "e" fra le due fattispecie di procedure. Ovviamente pur con il dovuto rispetto per il consenso da cui proviene la Norma, chi volesse adottarla non potrebbe che scontrarsi con la posizione dell'Agenzia delle Entrate.

che legittimerebbe l'emissione di una ulteriore nota di variazione.

L'attuale testo dell'articolo 186 L.F. prevede fra l'altro che la risoluzione del concordato per inadempimento può proporsi entro un anno dalla scadenza del termine fissato per l'ultimo adempimento<sup>4</sup>. Seguendo la circolare, apparirebbe essere quindi l'eventuale termine così stabilito il momento a partire dal quale emettere la nota di credito, con una evidente discrasia rispetto a quanto richiesto per il concordato fallimentare, sebbene l'art.137 L.F. preveda anche per esso una analoga procedura di risoluzione.

La C.M. n.77/2000 inoltre rileva che in caso di dichiarazione di fallimento successiva alla ammissione al concordato preventivo, il termine iniziale per l'emissione della nota di credito coincide con quello previsto per le procedure fallimentari. L'eventualità che possa verificarsi la risoluzione per inadempimento, con conseguente possibile dichiarazione di fallimento ove sia verificato lo stato di insolvenza, sembrerebbe rendere quindi necessario attendere addirittura il decorso di un anno dal termine dell'ultimo adempimento, per non creare una presunta disparità fra creditori di un fallimento e di un concordato preventivo, disparità che però appare la fisiologica conseguenza del diverso momento in cui si acquisisce certezza dell'entità della falciatura. Ben più grave è invece la disparità che la circolare crea fra concordato preventivo e concordato fallimentare, per cui la posizione a suo tempo espressa appare oggi meritevole di un ripensamento.

### **5) Liquidazione coatta amministrativa**

La C.M. n. 77/2000 rileva come detta procedura sia modellata, pur nella sua specificità, su quella fallimentare, per cui la definitività della perdita del credito risulta fissata dalla scadenza del ter-

mine di giorni 20 stabilito dall'art.213 L.F. per proporre contestazioni al piano di riparto.

### **6) Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi**

Ad avviso del citato documento di prassi, rimaneva preclusa la possibilità di emettere note di credito in caso di amministrazione straordinaria di grandi imprese in crisi. Il testo dell'art.26 introdotto dalla legge di stabilità 2016 menzionava invece espressamente tale procedura all'abrogato comma 11. Nella attuale formulazione non compare più detta espressa menzione, ma solo il generico riferimento del comma 2 alle "procedure concorsuali". Peraltro va ricordato che detta procedura è stata interessata successivamente all'anno 2000 da varie modifiche, per cui l'orientamento espresso nella C.M. n.77/2000 non appare più risolutivo. L'amministrazione straordinaria è fra l'altro incidentalmente richiamata dalla circolare n.44/E del 26/11/2012 fra le procedure concorsuali legittimanti la sospensione dell'esigibilità dell'Iva nel regime del "cash accounting" (si veda nota 2). Posto che la procedura appare annoverabile fra quelle "concorsuali" e prevede una fase di accertamento del passivo, si tratta in definitiva di domandarsi se, in riferimento alle passività accertate, all'esito della medesima sussista infine una falciatura per i creditori. Se la risposta a questa domanda è positiva, anche questa procedura dovrebbe considerarsi ricompresa nel testo ora vigente dell'art. 26.<sup>5</sup>

Quanto ad accordi di ristrutturazione e piani attestati, il testo dell'art.26 introdotto dall'art.1, comma 126, della L. n.208/2015 individuava, all'ormai abrogato comma 4, il momento da cui decorre la facoltà di emissione della nota di credito per mancato pagamento nella data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione ex art.182-bis L.F. o nella data di pubbli-

<sup>4</sup> L'art.186 L.F., al comma 3, prevede che le disposizioni sulla risoluzione del concordato non si applicano quando gli obblighi concordatari vengano assunti da un terzo con liberazione immediata del debitore.

<sup>5</sup> Si veda al riguardo il documento del CNDCEC "Amministrazione straordinaria, impatto della riforma fallimentare e scenari di armonizzazione" del 07 dicembre 2010.

cazione nel registro imprese del piano attestato ex art.67 L.F., disposizione che (a differenza delle procedure concorsuali) risultava di immediata applicabilità. L'attuale testo dell'articolo 26, abrogato il comma 4, riproduce al comma 2 l'articolato legislativo previgente, già oggetto di commento sul tema nella circolare n.31/E del 30/12/2014 al par.22. Nella sostanza la situazione non appare essersi di fatto modificata, avendo già detta circolare riconosciuto che una volta omologato l'accordo o pubblicato il piano la falcidia del credito diventa certa per gli aderenti. Va da sé che in caso di piano attestato non pubblicato, avendo la falcidia origine del tutto pattizia, la rettifica poteva e tuttora può essere effettuata solo ai sensi del comma 3 dell'art.26 nel termine di un anno dalla effettuazione della operazione imponibile.

Quanto invece alle procedure concorsuali di cui alla L.n.3/2012, ammesso che esse rientrino nel perimetro applicativo dell'art.26, il momento iniziale potrebbe essere individuato per analogia nella omologa dell'accordo di composizione della crisi (art.12), o nella chiusura della procedura di liquidazione (art.14-*novies*).

### 5 - Termine finale per la emissione della nota di credito

Sul punto torna utile il chiarimento offerto dalla risoluzione n.89/E del 18/03/2002, la quale rileva che il diritto alla detrazione, disciplinato dall'art.19 del D.P.R. n.633/72 può essere esercitato *"al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo"*. In conseguenza di ciò, ipotizzando un fallimento con piano di riparto resosi definitivo nel 2015 è necessario che la nota venga emessa e registrata entro il 31 dicembre 2017, in modo da confluire nella dichiarazione Iva da presentare nel 2018. Se però nell'anno 2015 il soggetto aveva un *pro rata* di detraibilità, anche la detrazione dell'Iva risultante dalla nota

non deve eccedere quella che sarebbe stata operata nel medesimo anno.

Va da sé che in caso di ipotetico successivo recupero parziale del credito dal fallito tornato *in bonis*, si dovrebbe emettere una fattura integrativa o nota di debito in riferimento all'importo riscosso, nonostante la abrogazione del comma 6 dell'art.26 effettuata dalla legge n.232/2016.

La questione tuttavia dovrà essere successivamente approfondita, per le procedure fallimentari, in dipendenza della introduzione nell'art.118 L.F. della c.d. "chiusura in pendenza di giudizi".

In riferimento ad accordi di ristrutturazione e piani attestati valgono al riguardo le considerazioni precedentemente espresse in riferimento alle procedure concorsuali.

Tenuto conto che la approvazione del piano o dell'accordo rende di regola definitivamente accettata la perdita da parte degli aderenti, in riferimento agli importi falcidiati non si avrà una successiva possibilità di pagamento, per cui appare da escludersi l'eventualità della successiva emissione di una fattura integrativa.

### 6 - Soggetto legittimato all'emissione della nota di credito

Soggetto legittimato all'emissione del documento è il soggetto passivo, ovvero l'emittente della originaria fattura, ma è stato sollevato il dubbio su come comportarsi in caso di cessione *pro-soluto* del credito in presenza di procedura fallimentare, aspetto questo affrontato dalla risoluzione n.120/E del 05/05/2009 - in cui si richiama e sviluppa un precedente e più stringato parere espresso con la circolare n.98/E del 17/05/2000 - la quale ha messo alcuni punti fermi:

- ✓ il cedente è legittimato alla emissione della nota solo se si è insinuato al passivo **prima** di aver ceduto il credito;

- ✓ il cedente deve rimanere “parte processuale” del fallimento, ossia non deve risultare “estromesso” a favore del cessionario;
- ✓ l’importo della nota non dipende dal prezzo ottenuto per la cessione, ma solo dallo scarto fra valore nominale del credito e somma complessiva incassata in fase di riparto.

Unico punto da chiarire è quello della “estromissione” del cedente. Infatti l’art.115 L.F. prevede che il curatore, dietro presentazione di idonea documentazione attestante la cessione, annoti il cessionario del credito al posto del cedente provvedendo a formale rettifica dello stato passivo; l’eventuale pagamento sarà effettuato al cessionario, risultando il cedente a questo punto “estromesso”, e quindi non più legittimato alla emissione della nota di credito. Dal contesto appare quindi possibile arguire che la mancata “estromissione” “si verifichi solo quando il contratto di cessione espliciti la sua efficacia fra le parti, ma senza che venga richiesta agli organi della procedura una formale rettifica dello stato passivo - prevedendosi casomai a favore del cessionario un diritto di controllo sulla evoluzione della medesima.

Anche per piani attestati ed accordi di ristrutturazione rimane fermo il principio che soggetto legittimato è quello che ebbe ad emettere la originaria fattura, così come il fatto che l’importo della nota di variazione non dipende dal prezzo ottenuto per la cessione, ma solo dallo scarto fra valore nominale del credito e somma complessiva incassata nell’ambito dell’accordo o del piano attestato.

## 7 - Modalità di formazione della nota di credito

La nota di credito deve ovviamente recare il riferimento alla fattura o alle fatture oggetto di rettifica, e precisare la procedura cui si riferi-

sce con i relativi estremi legittimanti la emissione (ad esempio data di definitività del piano di riparto). Inoltre dovrà riferirsi alle aliquote vigenti al tempo della fattura originaria, anche se successivamente modificatesi.

Questione spesso posta è se sia possibile emettere una nota di credito di sola Iva, o si debba rettificare anche l’imponibile.

Sul punto era intervenuta la risoluzione n.127/E del 03/04/2008, la quale aveva risolto la questione in modo sin troppo sbrigativo, richiedendo sempre e comunque lo storno sia dell’imponibile che dell’Iva facendo leva su un presunto “*indissolubile collegamento esistente tra imposta ed operazione imponibile*” che non è dato rilevare nell’art.26, tant’è che nella prassi operativa note di variazione di sola Iva possono ben essere emesse. Sebbene l’art .90 della direttiva 2006/112/CE si esprima in termini di riduzione della base imponibile, si rende evidente come il mancato pagamento faccia in realtà venir meno l’operazione **ai soli fini Iva**, al fine di consentire al soggetto passivo di recuperare il tributo anticipato all’Erario e non più incassabile mediante la rivalsa: nell’emettere la nota il creditore però non rinuncia affatto al recupero del credito nell’eventualità che il fallito torni *in bonis*, per cui è palese che la variazione in diminuzione ha la sola funzione di garantire per il soggetto passivo la neutralità del tributo<sup>6</sup>. Ad avviso dello scrivente, appare in realtà opportuno tener conto per quanto possibile della collocazione del credito nello stato passivo e della natura delle somme effettivamente ottenute in sede di riparto. Si possono dare tre casi:

- 1- fattura ammessa in chirografo;
- 2- fattura ammessa in privilegio solo per l’imponibile (ad esempio privilegio artigiano art.2751-bis C.C. n.5)

<sup>6</sup> Va ricordato che la circolare n.127/E è stata emessa in riferimento ad una fattispecie particolare che esula dalla presente trattazione, legata alla fatturazione dei professionisti per le somme ottenute dal fallimento in sede di riparto.

3- fattura ammessa in chirografo per l'imponibile ma con Iva in privilegio ex art.2758 C.C.

E' evidente che in caso di integrale mancato pagamento non vi è nessuna differenza sostanziale fra l'emissione di una nota di credito di sola Iva o comprensiva di imponibile ed Iva. E lo stesso avviene in caso di pagamento parziale (nel caso 1). In detti casi quindi è possibile aderire senz'altro alla posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate.

Nel caso 2), ipotizzando che il piano di riparto consenta il pagamento integrale della parte in privilegio, la nota di credito dovrebbe rettificare la sola Iva in chirografo, per non porsi in palese contrasto con le risultanze dello stato passivo, garantendo al tempo stesso la neutralità del tributo per il soggetto passivo. Sebbene la soluzione proposta dalla citata risoluzione sia finanziariamente indifferente per il soggetto passivo, non lo è per l'Erario, che ne esce sensibilmente avvantaggiato<sup>7</sup>. Se anche la parte in privilegio dovesse subire una falcidia, appare comunque preferibile emettere un documento rettificativo di sola Iva, anziché scorporare quest'ultima dalla parte di credito insoluta, operazione che non avrebbe alcun nesso con le somme riscosse.

Nel caso 3), se il piano di riparto prevedesse solo il pagamento parziale di somme a valere sull'Iva addebitata in sede di rivalsa, il comportamento più corretto apparirebbe anche in

questo caso quello di stornare con una nota di credito di sola Iva la parte di tributo non riscossa - o financo di non emettere alcuna nota se la parte in privilegio ex art.2758 C.C. venisse integralmente soddisfatta.

Per quanto concerne piani attestati e accordi di ristrutturazione, pur tenendo conto che in questo caso non si passa attraverso una fase di accertamento del passivo, assume comunque rilievo la natura privilegiata o meno del credito, che si riflette sull'entità della falcidia operata. Ad avviso dello scrivente anche in questo caso la modalità di formazione della nota di variazione dovrebbe tener conto per quanto possibile della natura della somma che viene o meno pagata, in conformità a quanto sopra esposto. Stesse considerazioni potrebbero essere svolte in via analogica per la falcidia derivante dalle procedure di cui alla L.n.3/2012.

## **8 - Modalità di registrazione della nota di credito**

Facendo innanzitutto riferimento alle procedure concorsuali, questo aspetto deve essere esaminato sia dal punto di vista dell'emittente la nota di credito, che dal punto di vista della procedura.

### ***Comportamento dell'emittente la nota di credito***

L'attuale testo dell'art.26 prevede al comma 2 che l'annotazione debba essere fatta dall'emittente nel registro di cui all'art.25, D.P.R. n.633/72 (registro Iva acquisti), mentre al comma 5 si richiede che il cessionario/committente operi la annotazione a suo debito nel registro di cui all'art.23 (registro Iva vendite) o 24 (corrispettivi), salvo successivamente legittimare al comma 8 la diversa procedura consistente nell'effettuare la annotazione da parte dell'emittente col segno "meno" nel registro Iva vendite, procedimento anzi più coerente, il quale

<sup>7</sup> Un esempio numerico è utile per chiarire il concetto. Ipotizzando una fattura di Euro 122,00 di cui Euro 100,00 ammessi in privilegio ed Euro 22,00 di Iva in chirografo, all'atto del pagamento della somma di Euro 100,00 relativa alla parte in privilegio, secondo la risoluzione dovrebbe essere emessa una nota di credito di Euro 81,97 di imponibile ed Euro 18,03 di Iva, che non riflette la realtà di ciò che è avvenuto. Emettendo invece una nota di variazione di sola Iva di Euro 22,00 vi sarebbe perfetta coincidenza non solo con lo stato passivo, ma anche con la contabilità Iva del cedente/prestatore. Per quest'ultimo le due soluzioni sono in realtà equivalenti sotto l'aspetto finanziario, ma non altrettanto lo sono per l'Erario, che nel primo caso dovrebbe attivarsi per recuperare dal fallito, se tornato in bonis, la somma di Euro 18,03, nel secondo caso di Euro 22,00. Vista la estrema aleatorietà del recupero, l'Erario si vedrebbe gravato di un costo aggiuntivo di Euro 3,97.

evita di inquinare gli acquisti con qualcosa che acquisto non è: stessa considerazione, a parti scambiate, vale ovviamente per il soggetto che riceve la nota. Nonostante una diversa numerazione dei commi, le procedure contabili sono rimaste invariate rispetto al testo dell'art.26 vigente al 31/12/2015.

### **Comportamento del curatore fallimentare**

La risoluzione n.89/E del 18/03/2002, la n. 155/E del 12/10/2001, e la C.M. n.77 del 17/04/2000 affermano l'obbligo del curatore di annotare la nota di credito ricevuta nel registro di cui all'art.23 o 24 - oppure come abbiamo appena visto anche col segno "meno" nel registro ex art.25. Trattasi di obbligo privo in realtà di effettivo supporto normativo ed in concreto talora nemmeno attuabile tenuto conto della disciplina della Legge Fallimentare. La stessa risoluzione n.155/E peraltro conferma che comunque la annotazione **non dà luogo ad un debito della procedura concorsuale**, avendo il solo fine di evidenziare l'entità del credito che l'Erario potrebbe azionare verso il fallito ipoteticamente tornato "*in bonis*", ed inoltre che **al curatore non incombe alcun ulteriore adempimento in termini di dichiarazioni periodiche ed annuali**. In questo senso l'Amministrazione è sempre stata costante nel considerare applicabile, in mancanza di diversa indicazione normativa, il disposto dell'art.185, comma 2, della Direttiva 2006/112/CE che non prevede la rettifica in caso di operazioni in tutto od in parte non pagate, fermo restando il potere degli Stati di derogare a detta regola.<sup>8</sup>

8 Art. 185 della Direttiva 2006/112/CE : "1. La rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo.

2. In deroga al paragrafo 1, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, in caso di distruzione, perdita o furto debitamente provati o giustificati, nonché in caso di prelievi effettuati per dare regali di scarso valore e campioni di cui all'articolo 16. In caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto gli Stati membri possono tuttavia esigere

In concreto inoltre, una volta effettuata la ripartizione finale, segue di regola a stretto giro la chiusura della procedura fallimentare e la cessazione della partita Iva, mentre decadono dalle funzioni gli organi della procedura, in primis il curatore. Anzi, la chiusura della partita Iva potrebbe essere addirittura anteriore se fossero esaurite le operazioni rilevanti al fine di tale tributo, per accelerare i tempi della richiesta di rimborso Iva (R.M. n.3 del 28/01/1992). Dunque il curatore riceverà di regola le note di credito a procedura chiusa, ed essendo cessato dal suo incarico non sarà tenuto ad alcuna annotazione, ma solo ad una ordinata conservazione dei documenti pervenuti - che, si ricorda, potrebbero essere emessi anche a distanza di più di due anni dalla chiusura del fallimento. Peraltro, anche per eventuali documenti pervenuti prima della chiusura della partita Iva, la eventuale annotazione dovrebbe avvenire in una apposita sezione del registro Iva, trattandosi di una mera annotazione "per memoria" che non deve inquinare le operazioni poste in essere dalla procedura concorsuale. In ogni caso non è dato capire in qual modo l'Erario possa venire a conoscenza dell'importo dell'Iva oggetto delle note di credito, visto che non sussiste alcun obbligo dichiarativo nei confronti all'Agenzia delle Entrate, a meno non si intenda trasmettere alla medesima copia delle note pervenute su basi del tutto volontaristiche. La realtà è che il credito dell'Erario è destinato ad andare perduto, per cui mentre viene garantita la neutralità del tributo a beneficio del cedente/prestatore, il relativo onere rimane a carico della finanza pubblica<sup>9</sup>. Questo contribuisce a spiegare l'orientamento espresso dalla risoluzione n.127/E del 03/04/2008 di cui si è dato conto al precedente paragrafo, verosimilmente ispirato anche da ragioni di gettito.

Risulta al tempo stesso destituita di fonamen-

la rettifica."

9 Questo aspetto era stato messo in evidenza nella Norma di comportamento n.129/2015 AIDC, ove si osserva che l'Erario non può più insinuarsi al passivo essendosi conclusa la procedura.

to l'opinione espressa da chi ha ravvisato nella modifica apportata all'art.26 dalla legge di bilancio 2017 mediante la soppressione (nemmeno necessaria) del secondo periodo del comma 5 (mai entrato in vigore), il possibile insorgere di un debito a carico della massa fallimentare, che non è mai esistito, né potrebbe sussistere. In realtà l'introduzione del suddetto periodo era motivata, con finalità chiarificatrici, esclusivamente dalla previsione della possibilità di emettere le note di variazione all'inizio e non alla fine delle procedure concorsuali, e detta sua funzione è venuta meno per effetto del "revirement" del legislatore.

### **Comportamento della società in concordato preventivo**

La posizione della impresa in concordato a fronte della emissione di note di credito da parte dei creditori "falcidiati" è stata esaminata dalla risoluzione n.161/E del 17/10/2001. Anche in questo caso è prevista la registrazione delle note ricevute - anzi a maggior ragione rispetto al caso precedente, visto che l'impresa in concordato può ben continuare ad esistere ed operare - ma senza che ciò dia luogo ad un debito d'imposta da versare: trattandosi di Iva non riscossa dal creditore per una operazione imponibile effettuata prima dell'apertura del concordato, anche per essa valgono gli effetti estintivi propri di detta procedura concorsuale, poiché diversamente opinando si avrebbe una ingiustificata deroga all'efficacia liberatoria del concordato. In altri termini il credito concorsuale oggetto di falcidia era comprensivo dell'Iva esposta nelle fatture che lo documentavano, per cui una volta verificatisi gli effetti estintivi del concordato, il credito non può rinascere sotto diverse spoglie. Nulla dice però la risoluzione in merito ad eventuali obblighi dichiarativi da parte del soggetto in concordato preventivo.

Non risultano prese di posizione ufficiali in riferimento a liquidazione coatta amministrativa e concordato fallimentare, la cui disciplina dovrebbe quindi essere ricavata per analogia con

le procedure prima menzionate.

Per quanto riguarda accordi di ristrutturazione e piani attestati, dobbiamo nuovamente esaminare la questione sia dal punto di vista dell'emittente la nota, che dal punto di vista del soggetto proponente l'accordo di ristrutturazione od il piano attestato. Mentre per il primo valgono le considerazioni già espresse, per il secondo va osservato che siamo in presenza di una impresa che esiste e continua ad operare senza soluzione di continuità, anzi è proprio questa la finalità degli istituti in questione: dunque sussiste l'obbligo di registrazione delle note di credito ricevute secondo le modalità dei commi 5 (invariato per dette procedure) e 8 dell'attuale art.26 del D.P.R. n.633/72: la relativa Iva confluirà nelle liquidazioni periodiche e concorrerà a costituire un debito (o un minor credito) verso l'Erario generando un conseguente assorbimento di risorse finanziarie di cui si dovrà opportunamente tenere conto in sede di stesura del piano o dell'accordo.

### **9 - Chiusura del fallimento in pendenza di giudizi ex art.118, comma 2, L.F.**

La novella introdotta dal D.L. n.83/2015 prevede come già detto la possibilità di procedere alla chiusura del fallimento, nel caso previsto al comma 1, punto n.3), dell'art.118 L.F., anche in presenza di giudizi pendenti.

Non è nostra intenzione affrontare tutte le complesse problematiche sollevate da una norma palesemente lacunosa, ma limitarci ad esaminare i riflessi di natura fiscale nell'ambito impositivo Iva, sia dal punto di vista del curatore che dei creditori interessati al recupero del tributo attraverso l'emissione di una nota di credito ex art.26, comma 2, del D.P.R. n .633/72.

In riferimento a detti aspetti oltre a non essere stata dettata alcuna disciplina da parte del legislatore, non è stato emesso da parte dell'Agenzia delle Entrate alcun documento di prassi, se si esclude la Nota della D.R.E Puglia 954-654/2016

emanata nel novembre 2016 in risposta ad un interpello.<sup>10</sup>

Pur nella varietà di orientamenti espressi dalla dottrina<sup>11</sup>, la prassi dei Tribunali pare orientarsi nella indicazione delle seguenti linee guida per i curatori interessati:

- ✓ se trattasi di società, non procedere alla cancellazione della stessa in pendenza del giudizio, ma attenderne il definitivo esito;
- ✓ mantenere aperta la partita Iva (che funge anche da codice fiscale per le società);
- ✓ mantenere aperto il c/c bancario del fallimento,
- ✓ mantenere attiva la pec del fallimento.

E' evidente che la c.d. *"chiusura in pendenza di giudizi"* in concreto non esaurisce affatto la procedura concorsuale, la quale potrà trovarsi a svolgere ulteriori attività rilevanti ai fini del tributo Iva: a titolo di esempio il pagamento del legale che ha patrocinato la curatela - nei confronti del quale la procedura è anche sostituto d'imposta - la liquidazione dell'ulteriore compenso del curatore in caso di recupero di ulteriore attivo, la possibile ricezione di fatture in sede di riparto supplementare qualora vengano pagati compensi a lavoratori autonomi insinuati al passivo. A ciò potrebbe aggiungersi anche l'effettuazione di operazioni attive, in caso di vendita di beni acquisiti all'attivo in dipendenza delle citate cause pendenti, anche se sul punto ampia parte della dottrina e della giurisprudenza ritengono che fra i giudizi pendenti possano annoverarsi solo quelli che non comportano una ulteriore attività liquidatoria (vedasi nota

11). Ai sensi dell'art.35, co.4, D.P.R. n.633/72 il termine per presentare la dichiarazione di cessazione della partita Iva decorre *"dalla data di ultimazione delle operazioni di liquidazione dell'azienda"*, dunque appare in effetti corretto collegarlo alla definitiva (ed effettiva) cessazione della procedura o quantomeno delle operazioni rilevanti ai fini Iva, che potrebbe anche essere anteriore.

La nota della D.R.E Puglia 954-654/2016 sostanzialmente appare valorizzare quanto deciso dal Tribunale: in altri termini, se viene chiesto al curatore di non cancellare la società e di tenere aperta la posizione Iva si dovrà proseguire ad assolvere ai normali adempimenti fiscali. Nel caso opposto, ove si sia proceduto alla cancellazione dal Registro imprese ed alla cessazione della partita Iva - e questo appare essere il caso oggetto di interpello - sarebbe poi necessario riapirla. Non è dato però capire se alla *"riapertura"* le procedure informatiche dell'Agenzia delle Entrate consentano l'attribuzione dello stesso numero di partita Iva o di un diverso numero, cosa che creerebbe non pochi problemi. Non risulta sia stata presa in considerazione la possibilità di ricorrere con qualche adattamento all'istituto della *"sospensione"* della partita Iva.

Ipotizzando di seguire l'impostazione prevalente dei Tribunali, che prevede di mantenere aperta la posizione Iva, ciò implica la necessità di continuare a presentare la dichiarazione Iva e le altre eventuali comunicazioni previste dalla normativa attuale, nonché ad adempiere agli altri obblighi previsti. Si pone di conseguenza anche il problema della gestione delle note di variazione ex art.26, comma 2, del D.P.R. n.633/72.

#### **A) La posizione dei creditori**

In base alle risultanze del piano di riparto *"finale"*, i creditori rimasti insoddisfatti dovrebbero essere senz'altro legittimati all'emissione della nota di variazione ex art.26, secondo le modalità

<sup>10</sup> La Nota della D.R.E. Puglia è stata riportata per estratto sul *"Il Sole24ore"* del 23/11/2016.

<sup>11</sup> Per una rassegna al riguardo si può fare riferimento a *"La chiusura del fallimento per ripartizione finale dell'attivo a seguito delle riforme introdotte con il Decreto Legge n.83 del 28/06/2015, convertito in Legge n.132 del 06/08/2015"* di Giovanna Bilò del 25 maggio 2016 sul sito [www.osservatorio-oci.org](http://www.osservatorio-oci.org), ed a *"Brevi note sulla chiusura della procedura fallimentare in pendenza di giudizi"* di Saverio Mancinelli del 26 ottobre 2015 sul sito [ilcaso.it](http://ilcaso.it).

diffusamente trattate dianzi. Opinare diversamente, e rinviare detto momento ad un ipotetico riparto supplementare non appare conforme al dettato dell'art.118 L.F. che considera (sia pur con una *fictio iuris*) il fallimento chiuso per compiuta ripartizione finale ai sensi del comma 1, punto n.3), integrando quindi i presupposti chiesti dall'art.26 del decreto Iva e dai documenti di prassi per l'emissione della nota di credito. Appare altrettanto ovvio che i medesimi creditori saranno poi tenuti a emettere delle fatture integrative qualora vi sia un riparto supplementare all'esito delle cause pendenti, il quale non comporta comunque la riapertura della procedura. In parallelo si pone poi il dubbio se il termine di cui all'art.19 per l'esercizio della detrazione decorra dalla data di definitività del primo piano di riparto - quello relativo alla "chiusura anticipata" - o dal successivo riparto supplementare, che peraltro è solo eventuale. Costituisce all'evidenza interpretazione più logica ancorare il termine al primo piano di riparto, essendo quello supplementare evento del tutto incerto, oltre che verosimilmente non realizzabile in tempi brevi. Sarebbe ovviamente del tutto contraddittoria la pretesa di rinviare la emissione delle note al riparto supplementare ma far decorrere il termine iniziale per la loro emissione dalla data del primo riparto. Pur in assenza di istruzioni ufficiali, la soluzione qui proposta appare preferibile e prudenziale. Ovviamente in caso di cessazione della partita Iva del fallimento tale conclusione risulterebbe a maggior ragione confermata.

### **B) La posizione del curatore**

Ove si sia tenuta aperta la posizione Iva, nulla in teoria osterebbe alla annotazione nei registri delle note ricevute: rimane tuttavia fermo il fatto che esse, come evidenziato nella risoluzione n.155/E, sebbene registrate, non danno luogo ad una posizione a debito della massa, essendo la loro annotazione esclusivamente funzionale a consentire all'Erario l'eventuale recupero della somma a carico del fallito tornato *in bonis*. Le

medesime dovrebbero essere quindi annotate solo "per memoria" in una apposita sezione dei registri Iva, senza che possano mescolarsi con le eventuali operazioni Iva "finali", proprie della massa, da porsi in essere all'esito dei giudizi pendenti. Va ricordato che in riferimento alle sopravvenienze attive derivanti dai procedimenti pendenti non si dà luogo a riapertura del fallimento, ma esclusivamente ad un riparto supplementare fra i creditori ammessi a suo tempo al passivo: non essendo più possibile insinuare in questa fase nuovi crediti, l'Erario, per il credito derivante a suo favore dalle note pervenute al curatore non vede affatto modificata la propria posizione rispetto alle procedure in cui si perviene immediatamente alla "chiusura definitiva". In questo caso però il curatore, rimanendo aperta la posizione Iva, potrebbe essere teoricamente chiamato a dichiarare le suddette note all'Erario: allo stato nessuna norma prevede però l'inclusione di dette operazioni in dichiarazioni Iva annuali o periodiche da presentarsi in riferimento al periodo intercorrente fra la "chiusura anticipata" e la "chiusura finale", ed in tal senso depone anche la risoluzione n.155/E. Può essere tuttavia prudente inviarne copia all'Agenzia delle Entrate. Va da sé che una volta chiusi i giudizi pendenti ed effettuato il riparto finale, il curatore dovrà ordinatamente conservare, e nulla più, eventuali ulteriori note o fatture integrative - salvo non intenda volontariamente trasmetterle all'Agenzia - essendo definitivamente cessato dalle sue funzioni e chiusa la partita Iva. Se in sede di riparto supplementare venissero corrisposte somme a lavoratori autonomi insinuati in base a semplici avvisi di notula, questi dovranno emettere fattura e la relativa imposta confluirà nella ultima liquidazione Iva del fallimento, generando, come è sempre avvenuto, una posizione a credito per esso.

Seguendo la opposta procedura della chiusura/riapertura della partita Iva - oppure della sua "sospensione" - sarebbe invece del tutto indubbio che nessun obbligo di registrazione e dichiarazione sussista in capo al curatore in rife-

---

rimento alle note di credito pervenutogli dopo la “chiusura anticipata”, proprio perché la partita Iva risulta momentaneamente cessata (o sospesa), e con essa i relativi obblighi strumentali, che riprenderebbero solo per le eventuali operazioni Iva conseguenti all’esito dei giudizi pendenti, salvo cessare immediatamente dopo per la definitiva chiusura della posizione Iva.

Come si può ben vedere la “chiusura del fallimento in pendenza di giudizi” pone implicazioni fiscali estremamente delicate, per cui sarebbe quanto mai opportuno un chiarimento, se non a livello legislativo, almeno da parte dell’Agenzia delle Entrate, anche a tutela della delicata posizione del curatore.

## **10 - Conclusioni**

Come si è potuto notare il quadro che risulta dalla disamina svolta è piuttosto complesso ed articolato, e non privo di incertezze, dovendosi muovere fra bruschi ripensamenti del legislatore in tema tributario da un lato ed i continui aggiornamenti apportati negli ultimi anni alla Legge Fallimentare dall’altro, cui si sono aggiunte le procedure di cui alla L.n.3/2012. In particolare la introduzione nell’art.118 L.F. della “chiusura del fallimento in pendenza di giudizi”, senza preoccuparsi di disciplinarne sul piano normativo le ricadute sugli adempimenti tributari, rende senz’altro urgente quantomeno un intervento di prassi.



# La Common Consolidated Corporate Tax Base e l'IVA europea unica

di Paolo Soro  
Dottore Commercialista

*La base imponibile societaria comune, sul versante delle imposte dirette, e l'IVA unica europea, su quello dei c. d. tributi armonizzati, rappresentano – a giudizio della Commissione UE – due progetti imprescindibili per una reale ed efficace lotta contro l'evasione fiscale. Vediamo, nel dettaglio, di cosa si tratta.*

## 1 - La CCCTB (*Common Consolidated Corporate Tax Base*) e la CCTB (*Common Corporate Tax Base*)

E' naturale che le imprese cerchino di mettere in atto quelle operazioni in grado di far loro conseguire i maggiori volumi di reddito, presso le giurisdizioni tributarie in cui il livello impositivo risulta inferiore. Ebbene pare fin troppo ovvio come, laddove non esistesse tale disparità di tassazione fra i vari Paesi, il problema elusivo sarebbe immediatamente eliminato alla radice, senza necessità di sviluppare complicati modelli anti-avoidance e imporne i connessi adempimenti.

La soluzione – invero, non così difficile da trovare – è stata resa nota da tempo: trattasi del-

la *Common Consolidated Corporate Tax Base* (CCCTB), ossia, una base imponibile societaria comune che miri a rafforzare il mercato unico per le imprese, rendendo superflua qualunque pratica fiscale aggressiva. La proposta di direttiva è stata inizialmente presentata nel lontano 2011, prospettando alcuni indubbi vantaggi a livello comunitario:

- ✓ riduzione dei costi di conformità;
- ✓ eliminazione dei problemi legati al *transfer pricing*;
- ✓ compensazione e consolidamento globale dei profitti e delle perdite;
- ✓ scomparsa pressoché totale dei casi di doppia imposizione;

- ✓ eliminazione delle numerose ipotesi di discriminazione e delle restrizioni.

Dopo oltre quattro anni di discussioni tra i vari governi, senza che la direttiva in questione vedesse mai la luce, più di recente (giugno 2015), la Commissione Europea ha comunicato al Parlamento Europeo e al Consiglio Europeo, un *action plan "for a fair and efficient corporate tax system in the EU"*. Uno dei pilastri di tale *action plan* è proprio il rilancio della proposta di direttiva CCCTB.

Nonostante, in effetti, avessero compiuto notevoli progressi su numerosi elementi fondamentali della precedente proposta di CCCTB, gli Stati membri non sono stati in grado di raggiungere un accordo definitivo. La Commissione ha, così, annunciato l'intenzione di rivedere il modo in cui le società sono tassate nel mercato unico, proponendo un regime di imposta sul reddito delle società equo e favorevole alla crescita. Ricalibrata come parte di un più ampio pacchetto di riforme dell'imposta sul reddito delle società, infatti, a parere della Commissione, la base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società sarà in condizione di rendere più facile e meno costoso operare nel mercato unico, fungendo da strumento efficace contro l'elusione fiscale.

Del citato *action plan*, fanno parte anche altre due proposte che mirano a migliorare l'attuale sistema di risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione nell'UE e a rafforzare le norme antiabuso già esistenti. Prese complessivamente, queste misure creeranno – a parere della Commissione – un contesto fiscale semplice e utile alle imprese.

Per favorire progressi rapidi, la CCCTB è stata suddivisa in un processo a due fasi più gestibile. Un accordo sulla base comune può essere raggiunto rapidamente per far conoscere alle imprese e agli Stati membri i vantaggi principali. Il consolidamento dovrebbe essere introdotto in rapida successione, consentendo una fruizione

completa dei vantaggi offerti dall'intero sistema: le imprese disporranno per la prima volta di un corpus unico di norme per calcolare gli utili imponibili in tutta l'UE.

Rispetto alla precedente proposta del 2011, il nuovo regime di imposizione delle società:

- ✓ sarà obbligatorio per i grandi gruppi multinazionali, che hanno la maggiore capacità di pianificazione fiscale aggressiva, e garantirà che le imprese con ricavi complessivi superiori a 750 milioni di Euro l'anno siano tassate dove realizzano effettivamente i propri profitti;
- ✓ colmerà le lacune attualmente connesse al trasferimento degli utili a fini fiscali;
- ✓ incoraggerà le imprese a finanziare le loro attività mediante il capitale e sfruttando i mercati, invece di ricorrere all'indebitamento;
- ✓ sosterrà l'innovazione tramite incentivi fiscali alle attività di ricerca e sviluppo (R&D) collegate all'attività economica reale.

La nuova CCCTB, peraltro, non riguarda più le aliquote dell'imposta sul reddito delle società, che restano una questione di sovranità nazionale. Non sarà toccata, per esempio, l'aliquota al 12,5% di Irlanda e Cipro, o quelle di Lussemburgo, Olanda e Belgio. Cionondimeno, la CCCTB finale, secondo Bruxelles, creerà un sistema maggiormente trasparente, efficiente ed equo per il calcolo della base imponibile delle società transfrontaliere, comportando una riforma sostanziale della tassazione societaria nell'UE.

Le imprese disporranno, dunque, di un insieme unico di norme e avranno come interlocutore la loro Amministrazione Fiscale nazionale per presentare un'unica dichiarazione dei redditi a copertura di tutte le loro attività nell'Unione.

Secondo le analisi sviluppate dai gruppi di stu-

dio della Commissione Europea, grazie alla CCTB, il tempo dedicato annualmente ad attività di adeguamento alla normativa dovrebbe diminuire dell'8%, mentre il tempo impiegato per la costituzione di una società controllata si ridurrebbe del 67%, rendendo più agevole per le imprese, incluse le PMI, operare all'estero. La Commissione ritiene che, una volta pienamente operativa, la CCCTB potrebbe aumentare il totale degli investimenti nell'UE fino al 3,4%.

Le società potranno immediatamente e direttamente compensare i profitti in uno Stato membro contro le perdite in un altro. Ostacoli fiscali come la doppia imposizione saranno, dunque, definitivamente eliminati e la CCCTB aumenterà la certezza fiscale, fornendo a livello dell'UE un regime stabile e trasparente per la tassazione delle società.

La CCCTB, soprattutto, eliminerà i disallineamenti tra i sistemi nazionali che sono attualmente sfruttati dai responsabili della pianificazione fiscale aggressiva. Dovrebbero, di conseguenza, scomparire anche le problematiche legate ai prezzi di trasferimento e ai regimi preferenziali, che oggi sono tra i principali veicoli dell'elusione fiscale. Sono previste solide misure antiabuso che porranno fine al trasferimento degli utili verso Paesi terzi, attuato dalle imprese. Poiché la nuova imposta sarà obbligatoria per i gruppi multinazionali più grandi operanti nell'UE, le imprese che presentano il rischio maggiore di pianificazione fiscale aggressiva non potranno tentare l'elusione fiscale su vasta scala.

La CCCTB, in sostanza, offre alle società norme solide e affidabili, condizioni pari ed eque, nonché una riduzione dei costi e degli oneri amministrativi, rendendo così l'UE un mercato più attraente per investitori e imprenditori.

La creazione di un unico regime fiscale europeo, che la CCCTB si propone, ha tuttavia trovato delle resistenze tra gli Stati membri, in particolare in relazione alla previsione di un consolidamento della base imponibile dei soggetti qualificati aventi determinati requisiti e appartenenti al medesimo gruppo, ingenerando la convinzione

nella Commissione europea che tale proposta difficilmente sarebbe stata adottata nella sua interezza senza seguire un approccio differente e assai più graduale.

Così, nel 2016, la Commissione ha finalmente presentato le sue due distinte proposte di direttiva:

- quella sulla *Common Corporate Tax base*, CCTB (documento n. COM/2016/0685);
- quella sulla *Common Consolidated Corporate Tax Base*, CCCTB (documento n. COM/2016/0683).

Common Corporate Tax Base (CCTB) - documento n.COM/2016/0685

Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) - documento n.COM/2016/0683

Con la CCTB vengono definite norme, condivise fra gli Stati membri, che si limitano soltanto a presiedere la determinazione della base imponibile comune ai fini delle imposte sul reddito delle società. Conclusa tale fase, si procede con l'introduzione del consolidamento delle basi imponibili, oggetto della proposta CCCTB.

Come ricordato più sopra, uno degli aspetti maggiormente importanti concerne la circostanza che l'adesione alla CCCTB su base opzionale, prevista nella proposta originaria, risulta sostituita, nella nuova proposta di direttiva, dall'adesione obbligatoria alla CCTB (e poi alla CCCTB) per le società che appartengono a gruppi di una certa dimensione - oltre i 750 milioni di euro annui di fatturato consolidato. Viceversa, per i soggetti che non rientrano nei limiti dimensionali indicati, il regime resterà opzionale.

É prevista un'*extra* deduzione del 50 per cento dei costi di ricerca e sviluppo (R&S), che si aggiunge alla deduzione ordinaria di tali spese, fatta eccezione per gli oneri relativi alle immobilizzazioni materiali mobili. Sono, poi, previste deduzioni più ampie per le *start up* in possesso di determinati requisiti. Se i costi sostenuti per R&S eccedono i 20 milioni di euro, il contribuente può ottenere un'*extra* deduzione pari al

25 per cento dell'importo eccedente tale limite.

Per arginare la distorsione di sistema che vede un maggiore ricorso al debito rispetto all'*equity*, è prevista una deduzione fiscale calcolata moltiplicando un rendimento nozionale del capitale sull'incremento di *equity*. Tale rendimento equivale al rendimento del *benchmark bond* dell'area euro nel mese di dicembre dell'anno che precede il relativo esercizio fiscale, pubblicato dalla BCE, maggiorato di un premio per il rischio del 2%. In caso di rendimento negativo del *benchmark*, è previsto un rendimento nozionale minimo pari al 2% per cento. L'incentivo presenta dei tratti simili alla disciplina nazionale relativa all'Aiuto alla Crescita Economica (ACE), ma con un forte elemento di distinzione: i decrementi di *equity* sono tassati per un ammontare equivalente al rendimento nazionale moltiplicato per tale decremento.

Vengono, poi, previste o rivisitate alcune misure fiscali antiabuso:

- una norma generale antiabuso (*General Anti-Abuse Rule*) in linea con la direttiva ATAD (*Anti Tax Avoidance Directive*, n. 2016/1164/UE);
- la deducibilità degli interessi passivi e altri oneri finanziari fino a concorrenza degli interessi attivi imponibili e altre entrate finanziarie. Gli oneri finanziari eccedenti, salvo alcune deroghe, sarebbero deducibili fino al 30% dell'EBITDA o fino a un massimo di 3.000.000 di euro, se superiore. Tale misura, prevista nell'ATAD, non era inserita nell'originaria proposta CCCTB;
- un regime CFC (*Controlled Foreign Companies*) simile a quello della direttiva ATAD;
- una clausola di *switch over*, non presente nell'ATAD, che non accorda l'esonero da imposizione per proventi percepiti in seguito alla distribuzione di profitti da un'entità in un Paese terzo - o alla cessione di azioni detenute in un'entità, in un Paese terzo - laddove tale entità, nel suo Paese di residenza fiscale, sia soggetta a un'aliquota legale

dell'imposta sul reddito delle società inferiore alla metà dell'aliquota d'imposta legale cui il contribuente sarebbe stato soggetto, in relazione a tali redditi esteri, nello Stato membro di residenza ai fini fiscali. Sono fatte salve le disposizioni delle convenzioni contro le doppie imposizioni.

La proposta sulla CCTB prevede che, in via transitoria fino all'adozione della direttiva sul consolidamento delle basi imponibili (CCCTB), le perdite conseguite da società figlie qualificate dirette o da stabili organizzazioni situate in un altro Stato membro, possano essere compensate - in proporzione alla propria quota di partecipazione nelle sue società figlie qualificate, e per l'intero ammontare relativamente alle stabili organizzazioni - con i redditi imponibili conseguiti dalla società madre. Per società figlie qualificate, si intendono le società partecipate, sia direttamente che indirettamente, in cui la società madre detenga il potere di esercitare più del 50% dei diritti di voto e un diritto di proprietà superiore al 75% del capitale della società figlia (od oltre il 75% dei diritti sugli utili).

È, inoltre, previsto un meccanismo di *recapture* in base al quale la società madre deve aggiungere alla propria base imponibile, fino a concorrenza della perdita dedotta in precedenza, gli utili successivamente realizzati dalle sue controllate qualificate, o dalle sue stabili organizzazioni. La *recapture* opererà anche in automatico dopo cinque anni o nel caso in cui le controllate qualificate o le stabili organizzazioni siano vendute, liquidate, o trasformate rispettivamente in una stabile organizzazione o in una società figlia.

Tirando le somme, pare doveroso ulteriormente sottolineare che, con l'adozione del doppio regime CCTB/CCCTB, le società osserverebbero un unico corpus di norme per calcolare il reddito nell'UE ai fini dell'imposta sul reddito delle società. Per quanto riguarda gli aspetti dichiarativi, le società dovrebbero presentare un'unica dichiarazione dei redditi relativa alle loro attività nell'Unione, in cui consolidare i risultati

positivi e negativi dei soggetti qualificati, aventi determinati requisiti, appartenenti al medesimo gruppo.

La base imponibile comune consolidata sarebbe, quindi, ripartita tra i membri di un gruppo sulla base di fattori quali: lavoro, *asset* materiali immobilizzati e fatturato, in modo da garantire che i redditi siano tassati dove effettivamente realizzati.

Le società avrebbero, inoltre, il vantaggio di interfacciarsi con una sola Amministrazione Fiscale nell'UE (c.d. "*principal tax authority*"), individuata nello Stato membro di residenza ai fini fiscali della società madre (c.d. "*one-stop-shop*").

Tra gli altri aspetti positivi di maggiore rilievo, inoltre, è da evidenziare quello concernente la circostanza che, per la risoluzione delle controversie, la Commissione sarà in condizione di contemplare una casistica più ampia, e gli Stati membri avranno scadenze chiare per concordare una soluzione vincolante al problema della doppia imposizione.

In conclusione, dunque, pare legittimo affermare che, grazie all'eliminazione dei disallineamenti tra sistemi nazionali dei prezzi di trasferimento dei regimi preferenziali, e grazie all'introduzione di solide misure antiabuso che porranno fine al trasferimento degli utili verso Paesi terzi attuato dalle imprese internazionali di maggiori dimensioni, la lotta all'elusione potrebbe davvero ottenere preziosi risultati, quanto meno all'interno dell'Unione.

## 2 - L'IVA europea unica

Nell'aprile 2016, la Commissione UE ha licenziato il piano d'azione che propone la creazione di un'unica IVA europea, al fine di rendere l'imposta: più semplice da utilizzare per le imprese, capace di combattere i crescenti rischi di frode, diventare maggiormente efficiente, e soprattutto essere basata su una maggiore fiducia.

Detto progetto funge da naturale corollario alle appena delineate proposte di direttive CCTB e CCCTB.

Il documento sembra ripercorrere da un punto di vista IVA a livello comunitario, *mutatis mutandis*, quanto predisposto dall'OCSE col piano BEPS.

Nell'*incipit* della relazione si legge che oramai sono necessarie delle azioni comuni, in quanto:

*"E' giunto il momento di creare una vera area IVA unica dell'UE per il Mercato Unico"*.

La prima fondamentale questione concerne il passaggio dell'imposizione dal principio di origine a quello di destinazione dei beni.

La Commissione ha recentemente abbandonato l'obiettivo di implementare degli accordi IVA definitivi sulla base del principio di tassazione di tutti i fornitori di beni transfrontalieri negli Stati membri di origine, secondo le medesime condizioni che si applicano al commercio nazionale. Il Parlamento Europeo e il Consiglio hanno concordato che il sistema definitivo dovrebbe essere viceversa basato sul principio di imposizione negli Stati membri di destinazione dei beni.

Le iniziative svolte includono:

- un meccanismo di reazione veloce (*Quick Reaction Mechanism*) per combattere l'improvvisa e vasta crescita di frodi IVA;
- l'implementazione di una nuova fonte di leggi, in linea con i principi generali, nel luogo di destinazione, per le telecomunicazioni, la programmazione radiotelevisiva e per i servizi elettronici forniti al consumatore finale con il *One Stop Shop*, onde semplificare gli adempimenti fiscali;
- un nuovo sistema di *governance* più trasparente per il sistema IVA dell'UE, nel quale tutti i portatori di interesse sono coinvolti in maniera maggiore.

Un meccanismo di reazione veloce (Quick Reaction Mechanism) per combattere l'improvvisa e vasta crescita di frodi IVA

L'implementazione di una nuova fonte di leggi, in linea coi principi generali, nel luogo di destinazione, per le telecomunicazioni, la programmazione radiotelevisiva e per i servizi elettronici forniti al consumatore finale con il One Stop Shop, onde semplificare gli adempimenti fiscali

Un nuovo sistema di governance più trasparente per il sistema IVA dell'UE, nel quale tutti i portatori di interesse sono coinvolti in maniera maggiore

In particolare, l'attenzione è stata inevitabilmente rivolta all'*e-commerce*: l'attuale sistema IVA per quanto riguarda l'*e-commerce* transfrontaliero è assai complesso e costoso per gli Stati Membri e per le imprese. Inoltre, le imprese dell'UE si trovano competitivamente in svantaggio, dato che i fornitori non-UE possono fornire beni esenti da IVA ai clienti nell'UE grazie all'esenzione per le importazioni di piccole spedizioni. La complessità del sistema rende poi difficile per gli Stati Membri assicurarne anche la conformità.

Pertanto, come annunciato a Maggio 2015 nella *Digital Single Market Strategy*, la Commissione presenterà una proposta di legge per modernizzare e semplificare l'IVA per l'*e-commerce* transfrontaliero, specialmente con riguardo alle PMI. Questa comprenderà:

- ✓ l'estensione del meccanismo *One Stop Shop* ai Paesi UE e non-UE riguardo alla vendita *online* di beni tangibili ai consumatori finali;
- ✓ l'introduzione di una misura di semplificazione comune a tutta l'UE (*VAT-Threshold*) per aiutare le piccole *start-up* che fanno *e-commerce*;
- ✓ l'attivazione dei controlli nel Paese di origine, compresa una revisione unica delle imprese transfrontaliere;
- ✓ la rimozione dell'esenzione IVA per le importazioni di piccole spedizioni da fornitori non-UE.

In generale, infatti, le PMI sono esposte a costi proporzionalmente maggiori per le attività di

*compliance* rispetto a quanto non lo siano le imprese di maggiori dimensioni data la complessità e la frammentazione del sistema IVA dell'UE. La Commissione sta per questo preparando pure un completo pacchetto di semplificazioni per le PMI, che cerca di creare un ambiente favorevole alla crescita e al commercio transfrontaliero.

Gli attuali livelli del *gap* IVA impongono l'assunzione di azioni urgenti sostanzialmente su tre fronti:

1. raggiungere una migliore cooperazione amministrativa;
2. migliorare l'attività di *compliance* volontaria;
3. migliorare collettivamente le prestazioni delle Amministrazioni Fiscali europee.

In aggiunta a questo, l'esplosione dell'*e-commerce* richiederà un nuovo approccio per l'esazione delle imposte. E' necessario che si passi dai modelli di cooperazione attuali, basati sullo scambio di informazioni tra gli Stati membri, a nuovi modelli di condivisione e analisi delle informazioni, seguiti da azioni congiunte. I Paesi dovrebbero beneficiare della capacità di *risk management* a livello UE, consentendo loro di identificare rapidamente e con maggiore efficacia i *network* fraudolenti e di smantellarli. Con il supporto della Commissione, gli ispettori dell'*Eurofisc* dovrebbero avere accesso diretto alle informazioni chiave detenute dai diversi Stati membri, permettendone lo scambio, la condivisione e l'analisi, onde iniziare delle azioni congiunte.

Vi è anche *bisogno* di rafforzare l'assistenza reciproca per il recupero dei debiti fiscali. La lotta ai *network* delle frodi IVA sulle importazioni richiede la rimozione degli ostacoli alla cooperazione efficace tra Amministrazioni Fiscali, Dogane e Istituzioni Finanziarie. In questo contesto, può avere un ruolo significativo la proposta di creare un ufficio *ad hoc*, denominato: "*European Public Prosecutor's Office*".

Infine, appare prioritario migliorare la coopera-

zione con le organizzazioni internazionali e coi Paesi non-UE sull'IVA, onde assicurare l'efficace tassazione dell'*e-commerce*.

La Commissione faciliterà il processo che punta all'attività volontaria di compliance, svolgendo e promuovendo progetti concreti, quali: la prevenzione e i meccanismi di risoluzione dei conflitti presso l'*EU VAT-Forum*. Verranno, poi, facilitati gli accordi tra le Amministrazioni Fiscali e le imprese.

L'esazione dell'IVA e la lotta alle frodi nell'ambiente economico globale richiedono Amministrazioni Fiscali forti che siano adeguatamente equipaggiate per assistersi reciprocamente. Perciò, dovrebbe essere fatto molto di più per scambiare e implementare vicendevolmente le *best practices* in quest'area. *E-Governance* e conti fiscali digitali (*digital tax accounts*), a esempio, semplificherebbero le procedure per le Autorità Fiscali e ridurrebbero il peso per le imprese, sia all'interno degli Stati membri sia oltre i confini, aumentando oltre tutto la fiducia dei contribuenti.

La Commissione:

- ✓ fornirà una discussione strategica tra i vertici delle 28 Amministrazioni Fiscali e Dogane, per la predisposizione di un'agenda comune di interventi;
- ✓ faciliterà gli accordi sugli standard minimi di qualità per le funzioni principali delle Amministrazioni Fiscali, e la loro valutazione;
- ✓ fornirà le piattaforme per la condivisione delle conoscenze e delle esperienze, nonché l'assistenza tecnica per supportare le varie riforme.

L'*e-commerce*, l'economia collaborativa e le altre nuove forme di impresa sono sia una sfida che un'opportunità per quanto riguarda il gettito erariale. I nuovi approcci possono comprendere, tra gli altri: nuovi strumenti di reportistica, nuovi strumenti di revisione e nuovi ruoli

per gli intermediari del mercato.

Le frodi IVA non colpiscono in maniera uguale tutti i Paesi dell'UE: il *gap* varia da meno del 5% a oltre il 40%. Per tale motivo, alcuni Stati membri hanno richiesto l'autorizzazione per applicare il *Temporary Generalised Reverse Charge System*, ovvero un sistema temporaneo di sanzioni che deroga rispetto ai principi generali della Direttiva in materia IVA. Detto sistema, non essendo in linea con la *VAT-Directive*, richiede una modifica legislativa. La Commissione ritiene che al riguardo sia doverosa un'analisi approfondita, onde valutare seriamente le implicazioni politiche, legali ed economiche, di modo che, tali deroghe non finiscano per danneggiare sproporzionalmente il corretto funzionamento del Mercato Unico.

In particolare, appare meritevole di attenzione specifica il possibile impatto sulle imprese e sulle Amministrazioni Fiscali in termini di costi di aggiustamento, di probabile spostamento delle frodi nei Paesi confinanti, e nel comparto del retail.

Sembra, dunque, necessario che sul punto si raggiunga l'unanimità del Consiglio. In ogni caso, la Commissione può offrire aiuto alle Amministrazioni interessate pure da un punto di vista finanziario, senza considerare l'apporto dell'*Eurofisc* con riferimento all'attività di *risk-analysis* e di revisione congiunta delle procedure di operatività.

L'attuale sistema - in vigore dal 1993, sebbene pensato per essere un sistema solo transitorio - agisce di fatto come un qualunque sistema doganale, dividendo ogni transazione transfrontaliera in una fornitura esente da imposizione e in un acquisto imponibile. Mancano, però, controlli di pari livello e si presta alle frodi. Quelle più comuni si hanno quando un fornitore simula il trasporto di beni in un altro Stato membro, ma i beni sono in realtà consumati esenti da IVA nel Paese d'origine; o quando un cliente di una transazione transfrontaliera acquista beni o servizi esenti da IVA, e poi carica l'IVA sen-

za riversarla al Fisco, mentre, dall'altra parte, il cliente può dedurla.

La Commissione ritiene, dunque, che sia giunto il momento di adottare un approccio unitario nell'affrontare tali tipi di frodi, che sia pienamente compatibile con i requisiti del mercato comunitario. Ed ecco, allora, la proposta afferente una stabile area IVA unica dell'UE, che consiste nel trattare le transazioni transfrontaliere nella stessa maniera in cui verrebbero trattate quelle nazionali, ponendo fine alle debolezze endemiche del sistema e favorendo una cooperazione più stretta tra le varie Amministrazioni Fiscali.

Nasce da qui un confronto trasparente con gli Stati membri con l'obiettivo di esaminare nello specifico le possibili opzioni per l'implementazione del principio di destinazione nel commercio B2B transfrontaliero, compresa l'implementazione del già ricordato *Generalised Reverse Charge System*. In base a tale sistema di penalità inverso generalizzato, l'IVA viene "sospesa" per tutta la catena economica, e caricata solo sul consumatore. Questo significa che l'esenzione completa dell'IVA viene trasferita a livello del settore del dettaglio.

Un tale metodo, oltre a non prevedere la natura di auto-monitoraggio che ha l'attuale sistema IVA, pone problemi riguardo all'affidabilità di soggetti meno solvibili che assumono il grosso del debito d'imposta da versare. Inoltre, possono sorgere nuovi tipi di frode, per esempio: truffatori che fingono di essere persone non tassabili per ottenere beni destinati a un consumo finale esente da IVA. Vi è perciò un alto rischio di frodi e di aumento del consumo privato non tassato, specialmente in ragione delle alte aliquote IVA dei diversi Paesi europei (sino al 27%).

La conclusione della Commissione è, pertanto, che la migliore opzione per l'UE nel suo complesso è la tassazione delle forniture B2B di beni all'interno dell'UE nello stesso modo in cui vengono tassati i fornitori nazionali, correg-

gendo in questo modo il grande errore di fondo esistente nell'attuale accordo (che invero, doveva essere solo transitorio), e mantenendo al contempo intatte le caratteristiche sottostanti al sistema IVA.

Questo sistema di imposizione delle forniture transnazionali assicurerà un trattamento coerente delle transazioni nazionali e transfrontaliere lungo l'intera catena di produzione e distribuzione, e stabilirà nuovamente le caratteristiche base dell'IVA nel commercio transfrontaliero, ovvero il sistema di pagamento frazionato con carattere di auto-monitoraggio. A giudizio della Commissione, tale modifica dovrebbe ridurre le frodi transfrontaliere dell'80% circa. Il consumo intermedio e finale dei beni continuerà a essere tassato dove i beni vengono trasportati, che è ragionevolmente presumibile sia il luogo in cui vengono consumati nella stragrande maggioranza dei casi.

Il *One Stop Shop* che esiste già per le telecomunicazioni, le programmazioni tv e radio e i servizi elettronici, e che deve essere esteso a tutte le transazioni *e-commerce*, verrà implementato in maniera ancora maggiore e riavviato, in modo da sfruttare appieno le opportunità presentate dalle tecnologie digitali per semplificare, standardizzare e modernizzare le procedure. Le imprese dovranno registrarsi per finalità IVA solo negli Stati membri dove sono state costituite, ottenendo così una notevole riduzione di costi, oltre che semplificazioni operative.

Qualsiasi implementazione, oltre che facile da mettere in atto, dovrebbe essere graduale per assicurare un agevole passaggio di transizione per le imprese e consentire a tutti gli Stati membri di ottenere i più alti livelli di cooperazione e di capacità amministrativa.

In un primo passo legislativo, il principio della tassazione delle forniture transfrontaliere verrà ristabilito e il *One Stop Shop* verrà esteso per coprire le forniture B2B transfrontaliere dei beni. Tuttavia, le imprese adempienti (PMI incluse), certificate dalle loro Amministrazioni

Fiscali, continueranno a essere responsabili per l'IVA su qualsiasi bene acquistato da altri Paesi dell'UE.

In un secondo passo legislativo, la tassazione coprirebbe tutte le forniture transfrontaliere in modo che le transazioni concernenti beni e servizi all'interno del Mercato Unico, sia nazionali che transfrontaliere, verranno trattate nella stessa maniera. Per questo fine, si reputa che un importante aiuto all'implementazione della cooperazione potrà essere senz'altro dato dall'*Eurofisc*.

Come noto, la Direttiva IVA impone regole generali per inquadrare la libertà normativa degli Stati membri nel decidere i tassi IVA. Queste Regole sono intese a garantire, tra le altre cose, la neutralità, la semplicità e la duttilità del sistema IVA. Il Legislatore sceglie se applicare – come regola di default – un tasso IVA standard a tutte le forniture di beni e servizi tassabili, e di predisporre un tasso minimo pari al 15%. Sono permessi tassi ridotti (di regola, il 5%), limitati a certi beni e servizi elencati nella Direttiva. In aggiunta, altri tassi ridotti, anche sotto il 5%, sono consentiti in alcuni Stati membri, secondo le “deroghe di arresto” (c. d. *Standstill*).

Peraltro, le attuali disposizioni non tengono conto pienamente degli sviluppi tecnologici ed economici, come, a esempio, nel noto caso degli *e-book* e dei quotidiani in formato digitale, che non possono beneficiare dei tassi ridotti disponibili per le pubblicazioni cartacee. Tale questione sarà affrontata nel contest della *Digital Single Market Strategy*.

Inoltre, dette regole sono state predisposte oltre due decenni orsono con l'obiettivo di arrivare a un sistema IVA definitivo basato sul principio di origine. Da allora, l'IVA si è progressivamente sviluppata in un sistema viceversa fondato sul principio di destinazione. Le ricordate norme sui tassi, tuttavia, non sono mai state aggiustate per riflettere questa nuova logica, producendo una maggiore disparità nelle aliquote IVA. Tali differenze possono ancora influenzare il

funzionamento del Mercato Unico in un sistema dove i consumatori attraversano il confine per acquistare beni e servizi. Ma, a parte questi casi in contrasto con quanto accade in un sistema basato sul principio di origine, i fornitori non ottengono alcun beneficio significativo dall'appartenenza a uno Stato membro con un sistema di tassi inferiori; così, le differenze di aliquota hanno meno forza nell'influenzare il funzionamento dell'intero Mercato Unico.

Le regole della Direttiva IVA sono mirate a preservare il funzionamento del sistema generale comunitario e a evitare distorsioni legate a potenziali pratiche concorrenziali. In conformità con il principio di sussidiarietà, la Commissione richiama il fatto che l'UE può agire solo fintantoché certi obiettivi non possono essere raggiunti in maniera sufficiente dagli Stati membri, ma solo a livello di Unione. Le attuali regole rendono lento e difficile qualunque processo di estensione territoriale, prescrivendo sempre l'unanimità per qualsiasi decisione. Quello che ne risulta è che la Direttiva IVA sta diventando obsoleta, specialmente per quanto riguarda i prodotti soggetti al progresso tecnologico.

Inoltre, dati i lunghi archi temporali necessari per l'adozione dei cambiamenti nella legislazione dell'UE, gli Stati membri vengono spesso a trovarsi loro stessi in violazione alla legge. A oggi, la Commissione ha dovuto aprire oltre 40 procedure di violazione contro oltre due terzi degli Stati membri. Una riforma che dia maggior libertà alle varie giurisdizioni consentirebbe loro di assumere le decisioni sulle politiche pubbliche concernenti i tassi che desiderano in maniera più rapida, alleviando l'UE da inutili conflitti.

D'altra parte, è pur vero che delegare pieno potere di decisione sulle aliquote agli Stati, non sarebbe privo di costi e svantaggi, anche se non dovrebbe di per sé costituire un pericolo per il funzionamento del Mercato Unico nel suo complesso. Resta il fatto che si potrebbero generare erosioni di ricavi da IVA, considerato che determinati singoli settori richiederebbero

un trattamento maggiormente favorevole. Nel lungo periodo, poi, ciò potrebbe ridurre la base imponibile, andando contro le raccomandazioni sulle politiche pubbliche dell'UE. Infatti, la distanza tra tassi ridotti e tassi standard si è allargata negli ultimi anni, diminuendo l'efficienza dell'IVA e aumentando le distorsioni. Inoltre, la maggior decentralizzazione potrebbe produrre un aumento della complessità, creando costi ulteriori per le imprese e generando incertezza legale.

In un sistema basato sul principio di destinazione, secondo il quale le imprese di ciascuno Stato membro devono caricare l'IVA in base ai tassi previsti nel Paese in cui vengono spediti beni e servizi, diverrebbe ulteriormente importante che ciascun gruppo di leggi nazionali fosse semplificato al massimo e che ci si affidasse il più possibile a categorie di prodotto armonizzate.

In proposito, occorre rimarcare come la valutazione di un sistema maggiormente decentralizzato dipenda in ultima analisi dalle preferenze politiche. Perciò, l'implementazione di un tale sistema non può essere decisa come una semplice questione tecnica, ma richiede discussioni politiche. In primo luogo, dovrebbe essere raggiunto un accordo sulla direzione generale della riforma. Ebbene, la Commissione espone le seguenti due possibili opzioni in merito, tenendo presente che le stesse non sono fra di loro contraddittorie, ma semplicemente rappresentano differenti gradi nella flessibilità che può essere concessa agli Stati membri.

***Opzione 1: Estensione e revisione regolare della lista di beni e servizi eleggibili per i tassi ridotti***

Il tasso minimo standard IVA del 15% sarà mantenuto. La lista di beni e servizi ai quali sono applicabili tassi ridotti sarà revisionata nel contesto della transizione verso il sistema definitivo e in seguito a intervalli regolari, specialmente tenendo in considerazione le priorità politiche. Gli Stati membri saranno in grado di inviare alla

Commissione i loro punti di vista sulla necessità di effettuare modifiche alla lista. La Commissione, con il supporto degli stessi Paesi membri, analizzerà se tali cambiamenti pongono o meno rischi per il funzionamento del Mercato Unico, o comunque creano distorsioni al principio della libera concorrenza, e riferirà le sue conclusioni prima di effettuare qualsiasi modifica.

Secondo questa opzione, tutte le aliquote ridotte attualmente esistenti, comprese le deroghe legalmente applicate negli Stati membri, saranno mantenute e potrebbero essere incluse nella lista dei tassi opzionali diminuiti, a disposizione di tutti i Paesi, assicurando parità di trattamento.

***Opzione 2: Abolizione della lista***

L'approccio più ambizioso in termine di concessione di maggior potere di decisione sulla determinazione delle aliquote IVA agli Stati membri sarebbe l'abolizione proprio della lista e la concessione di maggior libertà sul numero di tassi ridotti e sul loro livello. Ovviamente, una tale regola del Mercato Unico richiederebbe misure di sicurezza da mettere in pratica per evitare una competizione fiscale scorretta all'interno dello stesso Mercato Unico, garantendo al contempo certezza legale e riducendo i costi di *compliance*. La libertà di decidere le aliquote IVA dovrebbe quindi essere accompagnata da regole base che inquadrino i casi in cui siano applicabili i tassi ridotti.

Attese le limitazioni connesse con il rispetto della legislazione UE, cui sono assoggettati gli Stati membri, sarà indispensabile predisporre una specifica governance comune nella materia. In particolare, tutti i Paesi membri riceveranno la richiesta di informare la Commissione e ogni altro Stato membro interessato in merito a qualsiasi nuova misura e all'impatto che la stessa potrebbe avere sul Mercato Unico.

Per prevenire una competizione fiscale scorretta nel commercio transfrontaliero, una possibile soluzione potrebbe essere quella mirante

a impedire l'applicazione di tassi ridotti a beni e servizi di alto valore, e in particolare ai beni facilmente trasportabili. Oltre a ciò, per assicurare la coerenza generale e la semplicità del sistema dei tassi, il numero totale delle aliquote ridotte consentite dagli Stati membri dovrà essere espressamente delineato. Questi elementi, a giudizio della Commissione, limiterebbero la possibilità di ottenere sgravi fiscali non equi per taluni rilevanti settori.

In base all'opzione in esame, le aliquote IVA ridotte attualmente esistenti, comprese le deroghe legalmente applicate dagli Stati membri, sarebbero mantenute, e la possibilità di applicarle sarebbe parimenti concessa a tutti. Verrebbe, infine, rimosso il tasso minimo standard IVA.

Il piano d'azione proposto dalla Commissione ha indicato una comune strategia operativa da seguire, onde poter arrivare a un'unica area IVA

dell'UE. Le iniziative saranno, ora, sviluppate in conformità alle Linee Guida di "*Better Regulation*" della Commissione, predisposte di concerto con il Parlamento Europeo e con il Consiglio, supportato dalla Commissione Europea Economica e Sociale (*European Economic and Social Committee*), al fine di fornire il prima possibile una chiara indicazione sulle politiche da mettere in atto.

Per assicurare una decisa e coerente svolta nella revisione del sistema IVA dell'UE intrapresa nel 2011, la Commissione continuerà a riferire regolarmente sullo stato di avanzamento dei lavori e a intraprendere nuove opportune azioni che tengano in debita considerazione i fisiologici cambiamenti nel tempo del Mercato Unico, anche e soprattutto con riguardo alle tecnologie digitali.



## Libano, imposizione fiscale e segreto bancario: sfide locali e soluzioni nei rapporti con l'Italia

di Claudia Caluori

Avvocato

*Nuove e rapide evoluzioni nella lotta all'evasione fiscale e nel sistema di scambio automatico delle informazioni che il Libano sta adottando in seguito all'impegno in seno all'OCSE e al Global Forum.*

*La vera sfida sarà bilanciare il segreto bancario, pilastro del diritto bancario libanese, con le esigenze imposte dalla comunità internazionale con l'adozione dei Common Reporting Standard.*

*In seguito all'entrata in vigore dell'AEOL (o SAI), ad alcuni residenti libanesi sarà richiesto di rivelare informazioni in relazione i conti finanziari e redditi passivi percepiti all'estero, così' come ai residenti italiani che detengono beni in Libano.*

*Al fine di regolarizzare i capitali detenuti all'estero e non dichiarati, l'Italia ha riaperto i termini della procedura di cd. Voluntary Disclosure per gli anni fiscali ancora oggetto di accertamento da parte dell'Agenzia delle entrate, a partire dal 2016.*

Per lungo tempo il Libano è stato noto a tutti per il regime di segretezza vigente nel sistema bancario, che risulta essere uno dei più forti e stabili al mondo dal 1956, anno dell'entrata in vigore della legge che istituisce il vincolo per le banche.

Eppure, in seguito ai recenti eventi che hanno scosso il mercato finanziario e bancario internazionale, a partire dalla crisi globale, passando

per i centri *offshore*, fino al più recente scandalo dei *panama papers*, le amministrazioni statali pretendono più trasparenza e uniformità di disciplina da parte tanto degli operatori quanto dei contribuenti.

In uno scenario simile e considerando il numero crescente di operazioni a livello globale, mantenere inviolato il segreto bancario diventa sempre più difficile.

## 1 - Cosa Accade

Nel maggio 2016 il Libano ha formalmente aderito al *Global Forum* sulla Trasparenza e lo Scambio delle Informazioni ai fini fiscali, e si è impegnato ad applicare una serie di riforme che porteranno ad integrare la legislazione domestica con gli Standard dell'OCSE in ambito tributario. Gli Standard impongono l'obbligo, in capo alle Amministrazioni finanziarie degli Stati aderenti, di scambiare reciprocamente ed automaticamente i dati relativi ai conti finanziari detenuti da soggetti non residenti ad esse trasmessi dalle istituzioni finanziarie - banche, fondi comuni, assicurazioni, trust, fondazioni ecc. - localizzate nel loro territorio.

Conosciuta anche come AEOI (*Automatic Exchange of Information*) o SAI (Scambio automatico delle informazioni), la normativa prevede l'introduzione di regole comuni in materia di rendicontazione (*reporting*), analisi dei conti (*due diligence*) e scambio delle informazioni (*exchange of information*), per permettere una comunicazione più fluida tra tutti i Paesi aderenti. Dalla mancata applicazione degli Standard deriva per gli attori locali (banche, aziende e individui) la violazione delle leggi, e per il Libano l'iscrizione nella *blacklist* ed il rischio di non essere più considerato attore chiave nella comunità economica internazionale.

Problematiche vengono sollevate dal fatto che il modello Ocse abolisce il segreto bancario, finanziario e fiduciario quando un'amministrazione finanziaria di uno Stato chiede a un'altra amministrazione di uno Stato contraente informazioni finanziarie su un suo contribuente residente.

In base agli accordi, a partire da settembre 2018, il Libano scambierà automaticamente informazioni sui soggetti non residenti (fiscali), e avrà accesso alle informazioni sui residenti che detengono beni all'estero.

Adesione e impegno non equivalgono, tuttavia, a preparazione. Il Paese attualmente non pos-

siede un'organizzazione tale a livello di classificazione delle informazioni né un quadro normativo ed amministrativo tale da introdurre speditamente quanto richiesto dall'OCSE. Inoltre decenni di segreto bancario non possono essere sotterrati senza preavviso e tutela per i beneficiari.

La sfida attuale del Libano è, dunque, bilanciare il segreto bancario con l'introduzione di leggi conformi agli standard internazionali.

## 2 - Perché queste riforme

Le nuove normative hanno come scopo ultimo la lotta all'evasione fiscale e l'emersione delle operazioni sospette a fini di riciclaggio, o autoriciclaggio, basato su reati a presupposto tributario. Le ragioni sottese a tale sistema risiedono nel comune interesse delle amministrazioni nazionali di promuovere crescita economica e prosperità a livello globale mediante la circolazione trasparente e l'accuratezza delle informazioni riguardanti beni detenuti in giurisdizioni diverse da quella di residenza.

## 3 - Chi è coinvolto

La nuova normativa impatterà le istituzioni finanziarie che hanno l'obbligo di comunicare le informazioni: banche, *broker*, *trust*, fiduciarie, compagnie assicurative, anche se solo per alcuni prodotti, ed alcuni fondi collettivi di investimento.

Questi dovranno organizzare e poi comunicare alle amministrazioni competenti informazioni su:

- ✓ individui/persone fisiche non residenti che detengono conti/beni tassabili, e residenti che detengono beni all'estero;
- ✓ enti/società che svolgono attività ed individuabili in base al luogo di residenza o di

costituzione;

- ✓ conti detenuti da un ente passivo che abbia uno o più controllanti soggetti a verifiche - per controllanti si intende la persona fisica o le che detenga una partecipazione di controllo o che eserci un controllo finale su un *trust*;
- ✓ alcuni prodotti assicurativi, quali ad esempio i contratti di rendita.

Un aspetto cruciale dell'impalcatura SAI che toccherà i residenti libanesi è l'imposizione fiscale a cui sarà soggetto il fatturato derivato da redditi passivi percepiti all'estero: un tale fatturato fino ad oggi non è stato considerato stante il vigente principio di territorialità nel sistema tributario nazionale.

Nessuna preoccupazione, invece, per i Libanesi residenti nel proprio Paese di origine, in capo ai quali non sorge alcun obbligo di comunicazione e i cui dati non saranno condivisi dagli operatori finanziari con l'amministrazione tributaria.

#### 4 - Quando avverrà lo scambio

Le scadenze previste dalla SAI seguono le diverse fasi della procedura ed i corrispondenti adempimenti. In altre parole, l'effettiva applicazione dei CRS avviene dal 31 dicembre 2016 per tutti i conti preesistenti e dal 1 gennaio 2017 per tutti i "nuovi" conti - ovvero aperti successivamente a quella data - le banche e gli istituti finanziari interessati dovranno svolgere la due diligence entro il 31 dicembre 2017 sui conti bancari individuali preesistenti con saldo superiore a \$ 1 ml (cd. *high-value*), ed per tutti gli altri conti preesistenti entro il 31 dicembre 2018. Infine, il primo scambio pertinente ai nuovi conti e ai conti preesistenti superiori a \$ 1 ml avverrà a settembre 2018 relativamente all'anno fiscale 2017, mentre per gli altri è prevista ad un anno di distanza nel 2019.

#### 5 - Come avviene l'applicazione dei CRS

Il desiderio del Libano di conformarsi alle disposizioni internazionali, non solo all'AEOI ma prima di questo al FATCA (*Fair and Accurate Credit Transactions Act*) per preservare la propria reputazione a livello globale comporterà nel futuro una serie di continui, seppur graduali, cambiamenti.

Le prime applicazioni della disciplina internazionale si riscontrano in alcune leggi recenti approvate dal governo libanese allo scopo di combattere l'evasione fiscale. Sono atti di poco successivi all'emissione del rapporto supplementare del *Global Forum* sul Libano e dimostrano la forte volontà del Paese di conformarsi ai criteri OCSE.

Ad esempio, già la legge n. 43 del 24 novembre 2015, autorizzava il governo a concludere accordi bilaterali o multilaterali per lo scambio di informazioni, invece la più recente legge n. 55 del 27 ottobre 2016, che integra e abroga la legge n. 43, prevede le procedure e individua le autorità responsabili per lo scambio delle informazioni sia su richiesta che automatico.

Per consentire l'effettivo rispetto della legge n. 55 in combinato disposto con la legge del 1956, l'ordinamento prevede che qualora le informazioni oggetto di comunicazione risultino essere protette dal segreto bancario, la richiesta sia inoltrata al SIC (*Special Investigation Commission*) con un parere di revisione da parte Ministero delle Finanze, prima che possa essere divulgata all'amministrazione fiscale straniera sulla base di un accordo di SAI. Il SIC è un organismo istituito in seno alla Banca Centrale del Libano con legge n. 318 del 20 aprile 2001 - in seguito al primo report del FATF del giugno 2000 - a tutela del segreto bancario e a difesa dell'identità e dei dati sensibili dei clienti.

Oltre alla citata legge n. 55, gli ultimi mesi hanno visto l'approvazione di altri atti normativi, che affiancano la vigente disciplina fiscale e tributaria. In particolare, ai sensi della l. n.

44/2015, l'evasione fiscale è attualmente considerata quale reato presupposto per la configurazione dei reati di riciclaggio e finanziamento al terrorismo; la l. 75/2016 cancella di fatto dal diritto societario libanese le azioni al portatore proibendole, mentre la l. 74/2016 impone obblighi fiscali ai soggetti che svolgono attività in qualità di *Trustee*. Infine, la l. 60/2016 introduce nell'ordinamento la definizione di "residenza" sia per gli enti sia per gli individui, nozione che non aveva ancora trovato spazio nei codici e che adesso diviene obbligatoria ai sensi dei CRS.

## 6 - Effetti e soluzioni nel rapporto con l'Italia

Anche l'Italia, come tutti i Paesi membri dell'Unione Europea, sta provvedendo ad adeguare il proprio sistema domestico ai CRS.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze italiano già nel giugno 2015 ha emesso il decreto di attuazione della legge 18 giugno 2015, n. 95, e della direttiva 2014/107/UE del Consiglio del 9 dicembre 2014, così disciplinando le modalità di rilevazione, trasmissione e comunicazione all'Agenzia delle entrate delle informazioni relative ai conti finanziari, nonché le procedure relative agli obblighi di adeguata verifica ("*due diligence*") ai fini fiscali.

Un sistema interno ed internazionale così articolato fa sorgere la necessità di superare gli ostacoli giuridici connessi all'applicazione della normativa e di rendere lo scambio di informazioni reciproco.

Le relazioni di scambio tra gli Stati aderenti attualmente trovano fondamento in diversi strumenti giuridici, come il CRS MCAA (*Multilateral Competent Authority Agreement on AEOI*), op-

pure su accordi bilaterali per evitare la doppia imposizione fiscale, come ad esempio quello vigente tra Libano e Italia dal 2011.

### **La Voluntary Disclosure 2.0**

A fronte della difficoltà sempre crescente di tenere celati capitali all'estero e del rischio sempre maggiore di incorrere in sanzioni non solo amministrative e tributarie ma anche penali, ci sono strumenti messi a disposizione delle Amministrazioni competenti.

Per favorire la regolarizzazione dei patrimoni esteri ai propri residenti, l'Italia – come già aveva fatto nel 2015 – ha reintrodotto la procedura di *Voluntary Disclosure* cd. 2.0, per l'anno fiscale 2016 e per gli anni che sono ancora oggetto di accertamento da parte dell'amministrazione tributaria.

Il decreto legge n. 193/2016 ha previsto la riapertura dei termini della procedura di collaborazione volontaria relativa alle violazioni agli obblighi di dichiarazione annuale dei capitali detenuti all'estero compiute fino al 30 settembre 2016. La procedura prevede la possibilità di pagare integralmente imposte evase e interessi e al tempo stesso riduce in maniera significativa le conseguenti sanzioni.

La richiesta può essere trasmessa entro il 31 luglio 2017, ed entro il 30 settembre 2017 possono essere inoltrati relazione e relativa documentazione. Lo scorso 28 dicembre 2016, l'Agenzia delle entrate ha diffuso la circolare che indica le informazioni necessarie da includere nella relazione in maniera analitica e per ogni annualità d'imposta oggetto della procedura. Inoltre, nei primi giorni del 2017 è stata diffusa la notizia dell'approvazione del modello definitivo e delle istruzioni per aderire.



## L'impatto operativo delle recenti novità in tema di Aiuto alla crescita economica

di Stefano Ferraro  
Dottore Commercialista

*La recente Legge di Bilancio per il 2017, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 297 del 21/12/2016, ha introdotto importanti novità in materia di Aiuto alla crescita economica (c.d. ACE). Tra quelle di maggior interesse, certamente, vi è la nuova sterilizzazione in caso di acquisto di titoli e valori mobiliari e l'inclusione del beneficio ACE nel test di vitalità in caso di operazioni straordinarie. Tuttavia, sono diversi gli spunti di riflessione che le novità appena introdotte offrono e sui quali ci si focalizzerà con il presente contributo, tra cui: la possibilità o meno di recupero della sterilizzazione ACE a seguito di disinvestimento, l'esclusione dell'acquisto di partecipazioni da sterilizzazioni ed, infine, il possibile impatto operativo dell'inclusione dell'ACE nel test di vitalità.*

### 1 - La sterilizzazione in tema di acquisto/incremento di partecipazioni di controllo

Con decorrenza già dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015, l'art. 68, comma 4, lett. d) della Legge di Bilancio 2017 inserisce nell'art. 1 del D.L. n. 201/2011 il comma 6-bis che così recita «Per i soggetti diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione la variazione in aumento del capitale proprio non ha effetto fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010». In altre parole, l'incremento

patrimoniale registratosi a seguito dell'acquisto di "titoli ed altri valori mobiliari"<sup>1</sup> si tradurrà in una variazione di segno negativo ai fini del calcolo della base ACE.<sup>2</sup>

1 Sul concetto di "titoli ed altri valori mobiliari" ci si dovrebbe rifare alle interpretazioni date in tema di *Dual income tax* con la Circolare 76/E/1998 in base alla quale rientrano nel concetto di "titoli" quelli non rappresentativi di merci, i certificati di massa e le quote di partecipazione ad organismi di investimento collettivo. Si veda BONTEMPO F. – MIELE L. – RUSSO V., Gli interventi sull'ACE riducono il beneficio, in *Il Fisco*, 45/2016, pag. 4317; GAIANI L., L'ACE prova a giocare in difesa, in *Il Sole 24 Ore* del 10 dicembre 2016, pag. 14.

2 Si pensi al caso di una società, con una forte disponibilità in termini di liquidità, che decide di investire la stessa in acquisto di titoli obbligazionari di una società quotata. L'incremento di patrimonio a seguito dell'acquisto andrà a decrementare la base ACE.

Si tratta di una norma che ha come obiettivo quello di evitare che le società investano le somme derivanti dalle ricapitalizzazioni, anziché nell'attività operativa d'impresa, in titoli ed investimenti finanziari. Tuttavia, un aspetto su cui è importante soffermarsi riguarda le partecipazioni. In base alla formulazione del nuovo comma 6-*bis*, l'incremento delle consistenze di partecipazioni sembrerebbe non rilevare ai fini ACE; tuttavia così non è in quanto l'esclusione evidenziata dal comma 6-*bis* opererebbe solo nel caso di acquisto di partecipazioni in imprese non appartenenti al medesimo gruppo.

Difatti, l'art. 10 del D.L. 201/2011 rubricato "*Disposizioni antielusive*", al comma 3 lett. a) dispone che i «*corrispettivi per l'acquisizione o l'incremento di partecipazioni in società controllate già appartenenti ai soggetti di cui al comma 1*» devono essere sterilizzati ai fini del calcolo della base ACE.

Il comma 6-*bis*, quindi, sembrerebbe porsi come regola generale rispetto alla successiva norma antielusiva. Quindi, sembrerebbe che l'acquisto di partecipazioni di qualsiasi tipo - di maggioranza o minoranza, in società appartenenti al gruppo o meno - non assuma rilevanza ai fini del calcolo ACE ma ne resti fuori. In realtà, qualora l'acquisto riguardi partecipazioni di società già appartenenti al gruppo e che consentono l'acquisizione del controllo o che permettono l'incremento del controllo stesso, la lett. a) dell'art. 10, comma 3, del D.M. 14 marzo 2012 sterilizza l'incremento subito dal patrimonio nella specifica ipotesi appena illustrata. Come evidenziato da autorevole dottrina<sup>3</sup>, ciò che rileva ai fini ACE sotto forma di decremento è il corrispettivo pagato per l'acquisto di partecipazioni che permette di acquisire il controllo di una società facente già parte del medesimo gruppo (per esempio una società già partecipata da un'altra società controllata dalla controllante) o gli incrementi di partecipazioni di controllo infragruppo. L'incremento patrimoniale

scaturente quindi dall'acquisto di partecipazioni di controllo o l'incremento di partecipazioni già di controllo, purché infragruppo, si tradurrà in una riduzione della base ACE.

Al contrario, si dovrebbe ritenere che nel caso di acquisto di una partecipazione di controllo di società non facente parte del gruppo o di acquisto sul mercato di partecipazione minoritaria che non comporti l'acquisizione del controllo, l'incremento subito dal patrimonio non assumerà alcuna rilevanza ai fini dell'art. 10, comma 3, del D.M. 14 marzo 2012. Medesimo trattamento dovrebbe essere riservato all'acquisto di una partecipazione infragruppo a cui non segue il controllo; infatti, anche se infragruppo, solo l'acquisto del controllo la dovrebbe far rilevare ai fini della normativa antielusiva.<sup>4</sup>

In definitiva, quando la sterilizzazione opera per strumenti diversi dalle partecipazioni, non significa che l'acquisto di partecipazioni non rilevi in assoluto, ma sarà necessario interrogarsi sul tipo di partecipazione, se infragruppo o meno, e se l'acquisto delle stesse ha comportato l'acquisto/incremento del controllo o meno.

## 2 - Il disinvestimento di titoli ed altri valori mobiliari

Come evidenziato in precedenza, l'incremento patrimoniale manifestatosi a seguito dell'acquisto di titoli o valori mobiliari andrà sterilizzato a norma dell'art. 1 comma 6-*bis* del Decreto ACE, quindi si effettuerà una riduzione della base ACE prima di procedere con l'applicazione, su quest'ultima, del relativo coefficiente (4,75% per il 2016, 2,3% per il 2017 e 2,7% dal 2018).

Tuttavia è lecito interrogarsi se detta sterilizzazione sia in qualche modo recuperabile o meno.

<sup>3</sup> VASAPOLLI G. – VASAPOLLI A., Le norme antielusive dell'ACE, in Bilancio e Reddito d'impresa, 5/2012, p. 7.

<sup>4</sup> Tuttavia, si segnala che la relazione illustrativa al Decreto ACE fa salva «l'applicazione della norma antielusiva generale laddove, ad esempio, una impresa controllante faccia capitalizzare una società controllata da soci non appartenenti al gruppo e acquisisca, poi, le relative partecipazioni sul mercato».

Fermo restando che la norma nulla prevede al riguardo, è utile rifarsi a quanto già chiarito dall'Amministrazione finanziaria con la Circ. 21/E del 3 giugno 2015 in cui, relativamente alla fattispecie prevista dalla lettera e) del comma 3 dell'art. 10 del Decreto ACE<sup>5</sup>, stabilì che l'incremento dei crediti da finanziamento non avesse natura permanente ma, al contrario, potesse essere riassorbito per effetto della loro restituzione. Dello stesso avviso Assonime<sup>6</sup> secondo cui «*per i crediti di finanziamento, il decremento non ha natura permanente ma può essere riassorbito per effetto della loro restituzione*».

Quindi, mentre le sterilizzazioni effettuate a seguito di acquisto/incremento di partecipazioni di controllo o acquisto di aziende sono classificate come riduzioni permanenti che si stratificano nel corso del tempo<sup>7</sup>; al contrario, nel caso di acquisto di titoli ed altri valori mobiliari la sterilizzazione dovrebbe essere temporanea ovvero suscettibile di riassorbirsi nel caso di riduzione degli stessi strumenti finanziari. Tuttavia, nel silenzio della norma, si auspica un chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Alla luce di quanto detto, qualora una società acquistasse titoli obbligazionari nell'anno X per 100, dovrebbe effettuare, ai fini del calcolo della base ACE, una riduzione di 100. Tuttavia, se nell'anno X+1, la società cedesse i predetti titoli per un pari importo, il calcolo ACE andrebbe depurato della riduzione di 100.<sup>8</sup>

5 La normativa antielusiva prevede che, gli incrementi patrimoniali relativi a crediti da finanziamento in favore di società appartenenti allo stesso gruppo debbano essere sterilizzati ai fini del calcolo ACE in quanto idonei a generare un duplicazione del beneficio ACE (art. 10, comma 3, lett. e) del Decreto 14 marzo 2012).

6 Circolare Assonime n. 17 del 7 giugno 2012, pag. 56.

7 La Circolare 21/E dell'Agenzia delle Entrate citata chiarisce che nel caso in cui venga meno il rapporto di controllo «*le sterilizzazioni continuano ad operare definitivamente*». Pertanto, nel caso di cessione di una partecipazione di controllo, il decremento patrimoniale subito non avrebbe alcuna rilevanza ai fini del calcolo ACE e pertanto la sterilizzazione operata al momento dell'acquisto della partecipazione non sarebbe neutralizzabile ma, anzi, si stratificherebbe nel tempo.

8 Per completezza, preme evidenziare che ciò che dovrebbe rilevare non dovrebbe essere il mero incremento patrimoniale, in quanto lo stesso potrebbe derivare anche

### 3 - Le modifiche ACE nel caso di fusione e scissione

Un'ultima novità, a regime dall' 1.1.2017, è l'integrazione apportata agli artt. 172 e 173 del Tuir ad opera del comma 549 lett. d) ed e) della Legge di Bilancio 2017, concernenti l'inclusione nel test di vitalità e del patrimonio netto, rispettivamente in caso di fusione e scissione, oltre che delle perdite fiscali e delle eccedenze di interessi passivi non dedotti, anche dell'eccedenza di ACE.<sup>9</sup>

Anteriormente al predetto intervento, la normativa nulla prevedeva circa la riportabilità delle eccedenze ACE in caso di operazioni straordinarie, il che implicava che le stesse potessero essere trasferite in capo alla società risultante dalla fusione/incorporante o beneficiaria<sup>10</sup>. Tale trasferimento, quindi, non sembrava essere subordinato all'applicazione della disciplina antielusiva di cui all'art. 172, comma 7, ed art. 173, comma 10, del Tuir (test di vitalità e limite del patrimonio netto).

Il recente intervento legislativo ha esteso anche all'eccedenza di ACE la disciplina antielusiva prevista per perdite fiscali ed interessi passivi indeducibili. Pertanto, la possibilità di riportare in avanti, in caso di fusione o scissione, l'eccedenza di ACE è subordinata alla circostanza che, nel conto economico relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione/scissione è stata realizzata, sussista un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica ed un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi

da fenomeni non riconducibili all'investimento di liquidità (ad esempio rivalutazioni dei titoli), cit. BONTEMPO F. – MIELE L. – RUSSO V., *Gli interventi sull'ACE riducono il beneficio*, cit., pag. 4319.

9 MIELE L., ACE ridotta al 2,3% più paletti antielusivi, in *Il Sole 24 Ore*, del 1/11/2016, pag. 36.

10 GAIANI L., L'ACE fa i conti con il consolidato e le operazioni straordinarie, in *Corriere Tributario*, 18/2013, pag. 1395; SALVI G., Effetti dell'ACE sulle operazioni straordinarie: conferimenti d'azienda e fusioni, in *Amministrazione e Finanza*, 11/2012, pag. 21; DI PILLO V. – PINA A., Fusione e scissione: effetti sul riporto degli interessi passivi, del ROL e dell'ACE, in *Amministrazione e Finanza*, 2/2016, pag. 27.

anteriori l'operazione (cd. test di operatività). Una volta accertata l'esistenza della condizione di operatività, è possibile riportare in avanti la predetta componente nei limiti dell'ammontare del patrimonio netto contabile della stessa società cui tali componenti si riferiscono, quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui all'articolo 2501-*quater* del Codice Civile<sup>11</sup>. Tuttavia, occorre considerare il caso in cui la società partecipante all'operazione di fusione/scissione porti in dote sia perdite fiscali, sia eccedenze di interessi passivi indeducibili, sia eccedenze di ACE od anche soltanto due delle predette componenti.

Su codesta fattispecie si era già espressa l'Agenzia delle Entrate con la Circolare 19/E del 2009 con la quale chiarì che, fermo restando il superamento del test di vitalità, il *quantum* che deve essere confrontato con il patrimonio netto contabile non è costituito dal singolo asset fiscale ovvero perdite fiscali od eccedenza di interessi passivi non dedotta, ma è la sommatoria dei predetti *asset* ad essere oggetto di confronto.

In altre parole, dato un patrimonio netto contabile di 100, perdite fiscali di 70 e interessi passivi indeducibili di 60, il *quantum* da confrontare con 100 sarà pari a  $70+60 = 130$ , dove l'importo riportabile non sarà 130 ma 100 (in quanto l'eccedenza di 30 non è utilizzabile perché eccedente il patrimonio netto). La problematica che si era posta in tale ipotesi consisteva nel tipo di componente da poter riportare cioè se riportare 100 solo come perdita fiscale o solo come interessi passivi oppure se rendere oggetto di riporto una combinazione dei due. Nella predetta Circolare l'Amministrazione finanziaria riconobbe la facoltà in capo alla società partecipante all'operazione di poter decidere, sulla base di

propri calcoli di convenienza, a quale dei due importi (perdite o interessi passivi indeducibili) imputare l'eccedenza non utilizzabile di 30: se alle perdite, riportando, quindi, interessi passivi per 60 e perdite per 40; ovvero agli interessi passivi, riportando quindi perdite per 70 e interessi passivi per 30.

Estendendo il predetto chiarimento anche all'eccedenza ACE di recente inclusione, oltre che computare quest'ultima - assieme a perdite fiscali ed interessi passivi indeducibili - nel *quantum* da confrontare con il patrimonio netto contabile per definire così il limite massimo di asset fiscali oggetto di trasferimento nell'operazione straordinaria; come chiarito per perdite ed interessi passivi, la società potrebbe scegliere in base a propria convenienza se l'*asset* fiscale rientrante nel limite del PN possa essere costituito per il suo intero importo solo da eccedenza ACE, solo da perdite fiscali o solo da interessi passivi oppure se da una combinazione delle predette tre componenti<sup>12</sup>. Tuttavia il punto meriterebbe un chiarimento ufficiale da parte degli organi competenti.<sup>13</sup>

Appare lecito evidenziare che, ricomprendendo

12 In punto di convenienza, si rammenta che il beneficio ACE non soggiace ad alcun limite di utilizzo né temporale né quantitativo (salvo il fatto di poter essere utilizzato nel limite del reddito imponibile complessivo), può essere trasformato in credito d'imposta da utilizzare in compensazione ai fini IRAP (Art. 1, comma 1, del D.L. 91/2014), nonché non soggiace ad alcuna limitazione qualora si intenda trasferirlo al consolidato fiscale. Al contrario limiti di utilizzo sussistono per le perdite fiscali (80% del reddito imponibile) nonché per le eccedenze di interessi passivi (deducibili solo in presenza di ROL capiente e trasferibili al consolidato fiscale solo in presenza di ROL capiente di altra società del gruppo e nei limiti dello stesso).

13 L'Agenzia delle Entrate, infatti, al paragrafo 2.8 della Circol. 19/E citata aggregava, ai fini del test di vitalità, perdite fiscali ed interessi passivi indeducibili sul presupposto che «pur se perdite fiscali ed interessi passivi indeducibili costituiscono elementi differenti sotto il profilo contabile e fiscale, si ritiene che ai fini dell'applicazione della disposizione in esame il legislatore abbia inteso equipararli. L'eventuale eccedenza di interessi passivi indeducibili, infatti, altro non farebbe che confluire nella perdita, diventandone parte ed incrementando l'ammontare della stessa. Di conseguenza, il legislatore ha considerato, nella fattispecie, gli interessi indeducibili come componenti incrementative delle perdite. Pertanto, così come, a determinate condizioni, le perdite della incorporata potranno ridurre il reddito dell'incorporante, allo stesso modo potranno essere utilizzati gli interessi passivi non dedotti dalla incorporata».

11 Come noto, nella determinazione del valore di detto patrimonio netto contabile non si deve tenere conto dei conferimenti e dei versamenti effettuati nei ventiquattro mesi anteriori alla data cui è riferita la situazione patrimoniale di cui all'articolo 2501-*quater* del codice civile, così come disposto dal comma 7 dell' articolo 172 citato.

L'ACE nel test del patrimonio netto, si sottopone alla stessa ad una duplice limitazione. Si ricorda infatti che l'art. 11 del Decreto 14 marzo 2012 già sottopone il beneficio ACE ad una limitazione secondo cui in ciascun esercizio la base ACE non può eccedere il patrimonio netto risultante dal relativo bilancio (comprensivo anche del risultato d'esercizio), ad esclusione delle riserve per acquisto azioni proprie. Ad esempio supponendo una base ACE di 100 ed un PN di 80, l'importo da prendere come base su cui applicare il rendimento nozionale non sarà dato da 100 ma da 80, in quanto la base ACE non può eccedere l'ammontare del Patrimonio netto della società che intende usufruirne.<sup>14</sup>

La nuova ed ulteriore limitazione, in caso di operazioni straordinarie, è rappresentata (una volta superato il test di vitalità) nuovamente dal Patrimonio netto stesso. In quest'ultimo caso, tuttavia, l'importo oggetto di limitazione non sarà la cd. "base ACE" ma sarà l'ACE stessa (assieme a perdite fiscali ed interessi passivi indeducibili, se presenti) ad essere trasferibile nel limite del patrimonio netto contabile della società partecipante all'operazione. Quindi l'ACE potrebbe eventualmente essere sottoposta, ingiustamente, ad una ulteriore eventuale falcidia.<sup>15</sup>

Resta ferma comunque la possibilità di disapplicare la normativa antielusiva prevista dagli artt. 172 e 173, commi 7 e 10 ricorrendo all'istituto dell'interpello disapplicativo evitando in questo modo l'eventuale falcidia del beneficio e godendo così appieno dell'eccedenza.

#### 4 - Conclusioni

La disciplina ACE oramai rappresenta un vero e proprio istituto autonomo dell'ordinamento tri-

butario da non pochi anni, tuttavia sono molti i punti sui quali si cerca di far luce rifacendosi alla disciplina, ormai defunta, della DIT ed alle relative Circolari emanate in tempi lontani dall'Agenzia delle Entrate. Si auspica che, viste le numerose ed importanti novità introdotte, l'Amministrazione finanziaria provveda a porre fine alle zone grigie ancora in essere ed a quelle che potrebbero sorgere di qui a poco.

<sup>14</sup> In caso di Patrimonio netto negativo, la società non potrà usufruire del beneficio ACE.

<sup>15</sup> Si veda Circolare Assonime n. 17 del 7 giugno 2012, pag. 77 e COMMITTERI G.M. – RIBACCHI E., L'ACE nelle operazioni di riorganizzazione aziendale, in *Il Fisco*, 2/2017, pag. 117.

## ***I ruoli straordinari possono ancora considerarsi “straordinari” dopo la recente sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite 13 gennaio 2017 n. 758?***

*Corte di Cassazione, Sezioni Unite, Sentenza n. 758 del 13 gennaio 2017*



di Giuseppe Trizzino e Biagio Ferrentino

*Avvocati Tributaristi*

La sesta sezione civile, sottosezione tributaria, della Corte di Cassazione, con ordinanza interlocutoria n. 14849/14 del 30 giugno 2014, aveva rimesso alle Sezioni Unite la questione concernente la perdurante efficacia giuridica dei ruoli straordinari *ex art. 15-bis* del DPR n. 602/73 (e della connessa cartella esattoriale) a seguito di una pronuncia giurisdizionale *non* definitiva, favorevole al contribuente in merito alla lamentata illegittimità dell'avviso di accertamento presupposto. Risultava infatti dagli atti di causa che l'Amministrazione Finanza avesse provveduto alla iscrizione a ruolo straordinario ed alla emissione della conseguente cartella dopo che l'avviso di accertamento era stato annullato dalla competente Commissione Tributaria Provinciale, con sentenza poi confermata in secondo grado.

In particolare, con la predetta ordinanza è stato messo in rilievo il contrasto giurisprudenziale insorto medio tempore in seno al Giudice di legittimità, caratterizzato da:

✓ una soluzione più garantista (vd. Cass., sent. n. 20526 del 22 settembre 2006) incentrata sulla lettura dell'art. 68, comma 2, del D.Lgs n. 546/1992 e quindi sull'obbligo di rimborso del tributo versato in eccedenza rispetto al quantum deciso dal giudice (più interessi nel frattempo maturati);

✓ una meno garantista (sent. n. 7320 del 28 marzo 2014), in base alla quale anche in presenza di sentenza non definitiva ma comunque favorevole al contribuente sarebbe consentito all'Erario opporre il fermo amministrativo al pagamento dei crediti vantati dal contribuente.

Ebbene, la pronuncia indicata in rubrica è recentemente intervenuta proprio a risolvere tale contrasto giurisprudenziale, propendendo per la prima soluzione interpretativa. Ed invero, con un *decisum* del tutto dirompente viene chiarito, in via definitiva, che la pronuncia del giudice tributario totalmente o parzialmente favorevole al contribuente, sia pure ancora suscettibile di impugnazione, si riflette sulla misura cautelare rappresentata dall'iscrizione del debito tributa-

rio nei ruoli straordinari incidendo direttamente sulla efficacia di questi ultimi.

A tale proposito, si ricorda che a mente dell'art. 15 del D.P.R. n. 602/73 le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo dell'ammontare corrispondente agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati.

In deroga a tale disposizione, il successivo art. 15-*bis* prevede l'iscrizione nei ruoli straordinari delle imposte, degli interessi e delle sanzioni per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo. Il motivo che giustifica la formazione dei ruoli straordinari è squisitamente cautelare e ricorre quando vi è appunto il fondato pericolo per la riscossione (cfr. art. 11, comma 3, del cit. D.P.R.).

Tanto precisato, il fondamento giuridico della propalata interpretazione giudiziale di legittimità ripone essenzialmente sulla immediata esecutività – ora rafforzata dalla modifica recente al decreto sul processo tributario – delle sentenze delle commissioni tributarie in materia di atti impositivi: la sentenza che accoglie il ricorso del contribuente e annulla l'atto impositivo presupposto priva immediatamente il ruolo – sia pure straordinario e perciò dettato da esigenze cautelari – del titolo legittimante la pretesa tributaria, che non può più formare oggetto di alcuna forma di riscossione provvisoria.

L'ufficio dovrà quindi emettere i conseguenziali provvedimenti di sgravio e rimborsare l'eccedenza versata. Ciò si ricava dal combinato disposto tra le norme del decreto sul processo tributario (d.lgs. n. 546/1992) che regolano la provvisoria esecutività delle sentenze delle Commissioni e l'art. 68, comma 2 del medesimo decreto, in base al quale, se il ricorso viene accolto, il tributo eventualmente corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza (non ancora passata in giudicato), con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali. Dunque la legge vuole che la situazione patrimoniale del contribuente non sia pregiudicata da un atto amministrativo che il giudice competente ha valutato illegittimo; neppure sotto il limitato profilo di un diritto dell'Amministrazione a trattenere quanto versato, magari anche spontaneamente, dal contribuente.

### **Considerazioni**

La conclusione raggiunta dalla pronuncia in commento va indubbiamente salutata con favore, perché si palesa fortemente garantista delle ragioni del contribuente anche di fronte alle ragioni speciali che giustificano l'iscrizione della pretesa fiscale in ruoli straordinari.

---

Inoltre, essa riafferma implicitamente – in un ambito particolarmente delicato, qual è quello dei rapporti generali tra contribuente e Fisco – il principio della parità delle parti processuali sancita dall'art. 111 Cost.. E ciò è tanto più importante dal momento che, come noto, nella fase amministrativa dell'accertamento e della riscossione dei crediti tributari, la legge riconosce all'A.f. poteri speciali rispetto alla controparte, che consentono all'Ente pubblico di tutelare i propri crediti adottando direttamente misure cautelari che invece i privati debbono richiedere al giudice civile. Tuttavia, quando si entra nell'ambito del processo, le parti debbono essere collocate in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. E questa "parità" sarebbe lesa ove l'Amministrazione potesse continuare a esercitare una pretesa che lungi dall'essere avallata dal giudice, sia stata da questo disattesa e dichiarata illegittima.

A ciò si aggiunga che la decisione in commento appare interessante anche in vista della prossima scadenza della rottamazione dei ruoli, potendo i suoi principi essere utilizzati per puntare a definire con Equitalia la sola parte di tributi di un ruolo speciale che dovesse ancora residuare a seguito di una sentenza favorevole al contribuente sull'atto presupposto rispetto all'iscrizione a ruolo e immediatamente esecutiva.

Riteniamo tuttavia che, fermo restando che la sentenza piace per quanto appena rimarcato, essa appare criticabile laddove mostra chiaramente di parificare *tout court* i ruoli straordinari agli ordinari, sottovalutando la loro natura cautelare ed i presupposti che ne giustificano l'adozione. In altre parole, si vuole rappresentare che la permanenza delle esigenze cautelari potrebbe giustificarsi anche successivamente alla pronuncia di merito favorevole al ricorrente, perché i presupposti legali – rappresentati dal *periculum* in mora – che hanno suggerito la formazione di un ruolo straordinario potrebbero non essere mutati. Ma questa è un'altra storia...

## ***Illegittimità dell'accertamento analitico-induttivo basato solo sul consumo di vino, ritenuto eccessivo e sproporzionato rispetto al numero di coperti***

*Commento a Corte di Cassazione, Sentenza n. 1103 del 18 Gennaio 2017*



di Giada Bianchi  
Dottore Commercialista

Di recente la Corte di Cassazione si è pronunciata con una nuova sentenza, la n. 1103 del 18 Gennaio 2017, sulle circostanze in cui è ammesso l'utilizzo dell'accertamento analitico-induttivo da parte della Amministrazione finanziaria - ex art. 39, primo comma, lettera d, del D.p.r. 600/73 - e sulla legittimità dell'operato dell'Ufficio medesimo, che in queste fattispecie, prende a base i consumi delle materie prime per procedere alla ricostruzione presuntiva dei maggior ricavi.

La Corte di Cassazione ha stabilito in questa sede l'illegittimità dell'accertamento basato solo ed esclusivamente sul consumo di vino, ritenuto eccessivo e sproporzionato rispetto al numero dei coperti, se non vi sono altri dati a supporto della pretesa tributaria .

In particolare la sentenza stabilisce che un consumo di vino, ritenuto eccessivo e sproporzionato rispetto ai coperti, non è sufficiente per accertare un maggior reddito, poichè si tratta di un dato aleatorio che non contempla alcuni aspetti fondamentali, ovvero: le variazioni del consumo dei clienti, le abitudini dei medesimi e i diversi impieghi del prodotto nelle preparazioni delle portate offerte e consumate dalla clientela del ristorante.

Inoltre si ribadisce che l'apprezzamento dei requisiti di gravità, precisione e concordanza degli indizi posti alla base dell'accertamento attiene sempre alla valutazione dei mezzi di prova che sappiamo essere rimessa in via esclusiva al giudice di merito, salvo eventuali censure sulla congruità delle relative motivazioni.

Veniamo ora a considerare la sentenza in dettaglio.

La vicenda ha ad oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate di Ancona all'esito di una verifica fiscale effettuata presso una ditta individuale esercente l'attività di ristorazione.

L'Agenzia delle Entrate quindi elevava rilievi ai fini II.DD., IRAP ed IVA accertando un maggior reddito, ridotto, poi, del 30% all'esito delle osservazioni esposte dal contribuente in sede di contraddittorio sollecitato dall'Ufficio.

I maggiori ricavi venivano accertati con riferimento ai numeri dei coperti effettuati nel corso dell'anno sulla base del consumo di vino pari a 33 cl *pro capite*, come stabilito dalla nota metodologica redatta dall'Agenzia delle Entrate.

La contribuente presentava ricorso e la Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il gravame, non condividendo l'operato dell'Ufficio in relazione alla metodologia praticata per una serie di considerazioni quali:

- ✓ la quantità di consumo di vino per pasto appariva un dato aleatorio, perché variabile in relazione ai gusti ed alle abitudini di ciascun cliente;
- ✓ un ristorante tipico, che utilizzava una quantità di vino per la preparazione di alcune sostanze;
- ✓ il vino somministrato ai clienti poteva essere rifiutato dai clienti, per vari motivi.

La vicenda dopo alcuni anni si conclude con sentenza pronunciata il 16.02.2010 e depositata il 12 agosto 2011 con cui la Commissione Tributaria Regionale di Ancona ha confermato la sentenza della locale Commissione Provinciale n. 179/05/2007 rigettando l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate dello stesso capoluogo.

L'Agenzia delle Entrate quindi ricorre per cassazione con due motivi:

- Il primo motivo ai sensi della disposizione di cui all'art. 360, 1° comma cod. proc. civ. n. 3 per falsa applicazione dell'art. 39 comma 1 lett d) d.P.R. 600/73 ed artt. 2727 e 2729 cod. civ..

La censura alla sentenza impugnata viene mossa dalla stessa Agenzia delle Entrate laddove viene affermato che *“nelle presunzioni dell'ufficio mancano i requisiti di gravità, precisione e concordanza perché la mera ipotesi sul consumo medio dei vini non può avere il requisito della concordanza in quanto unico elemento portato all'attenzione dei Giudici, circa la gravità e precisione nel caso di specie manca il fatto noto su cui fondare la presunzione: invero il consumo medio di vino di cui alla nota metodologica non è affatto un dato statistico...”*.

L'Agenzia delle Entrate sostiene inoltre che la pronuncia è in contrasto con il prevalente orientamento della Suprema Corte la quale ha precisato che l'accertamento induttivo, per quanto riguarda i ristoranti, può fondarsi sia sul numero dei tovaglioli portati in lavanderia – che sono

indici di coperti e quindi di incassi – sia sul consumo di acque minerali o di altre bevande costituendo elemento fondamentale, se non addirittura indispensabile, nelle consumazioni erogate (sentenze nn 18475/2009, 8643/2007, 9884/2002 e 17408/2010). Il consumo del vino costituisce un fatto noto dal quale può logicamente desumersi il numero dei pasti effettivamente serviti, cioè il fatto ignoto.

- Con il secondo motivo, ai sensi dell'art. 360, 1° comma n. 5 cod. proc. civ. insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

La contraddittorietà della motivazione la si rileva laddove la CTR, dopo aver affermato che l'Ufficio ha emesso l'atto impositivo essenzialmente sulla base di una sola circostanza, cioè il consumo di vino, a fronte di altro elemento induttivo prodotto dall'Agenzia, vale a dire il numero di tovaglioli lavati in un anno in lavanderia che conferma il dato quantitativo del consumo di vino, afferma che le affermazioni dell'Ufficio relative ai tovaglioli non sono prove che confermano quelle correlazioni tra più prodotti di fatto consumati nell'attività che rendono il riscontro meno approssimativo possibile. E' evidente per la ricorrente la insufficienza o contraddittorietà di tale motivazione che apoditticamente esclude che il numero dei tovaglioli lavati (al pari del consumo del vino) possa costituire un indizio, grave, preciso e concordante.

La contribuente con controricorso, depositato non tempestivamente, non essendo stati rispettati i termini decadenziali di cui all'art. 370 cod.proc.civ, sostiene che l'Agenzia in grado di appello aveva introdotto una nuova motivazione dell'accertamento ed ha tardivamente prodotto nuovi elementi di prova di cui era già in possesso sin dalle fasi della verifica iniziale - fatture della lavanderia per il servizio di lavaggio dei tovaglioli - introducendo, in tal modo un nuovo criterio di accertamento modificando tardivamente ed illegittimamente il criterio di verifica contenuto nell'avviso di accertamento.

La Corte di Cassazione rigetta il ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate in ragione della infondatezza dei motivi posti a base di esso stabilendo con la Sentenza 1103 del 18 Gennaio 2017 che: *"E' principio assodato che l'apprezzamento della sussistenza del requisito della gravità precisione e concordanza degli indizi posti a fondamento dell'accertamento attiene alla valutazione dei mezzi di prova, rimessa in via esclusiva al giudice del merito, salvo lo scrutinio riguardo alla congruità della relativa motivazione (v. Cass. n. 1715 del 2007)"*.

Nella specie, non è in discussione la validità teorica dell'utilizzo del criterio del consumo di vino, o del numero dei tovaglioli, ma è ovvio che se l'esito del metodo adottato confligge con le possibilità teoriche di consumo di vino e di servizio dell'esercizio commerciale, viene meno la attendibilità nel suo complesso della metodologia di accertamento, e ciò attiene alla prova a carico dell'Ufficio, in quanto solo a seguito della valutazione di sufficienza della medesima

l'onere di prova contraria si trasferisce sul contribuente.

Nel caso in questione, con valutazione di merito si è constatata che l'esito dell'accertamento, portava a presupporre un aumento notevole delle possibilità teoriche di somministrazione pasti, attraverso l'uso del vino da parte dell'esercizio considerato e che tale fatto da solo rendeva inattendibile il calcolo dell'Ufficio.

Ha inoltre osservato che occorre fare riferimento alla media ponderata e non aritmetica sulla base del rilievo, in sé non illogico, che la contribuente serve anche vino sfuso conservato in taniche, che tende a rovinarsi se non consumato nelle 36 ore successive all'apertura e, per questo motivo, la trattoria si era dotata nel 2005 di un impianto di refrigerazione all'azoto per conservare più a lungo il vino sfuso.

Inoltre, era stato provato che:

- a) è documentato dalle fatture di acquisto che l'incidenza delle bottiglie da 0,375 rispetto agli acquisti totali è al di sotto del 6%, ne consegue che il vino che residua al tavolo dopo i pasti è di quantità considerevole;
- b) talvolta i clienti chiedono di poter acquistare i vini locali difficili da reperire fuori dai circuiti specializzati.

Il tutto fa logicamente ritenere che la quantità di vino esitata non corrisponda al numero dei clienti del ristorante in sede di legittimità.

Questa Sentenza si aggiunge quindi a molte altre, sia di merito che di legittimità, che nei vari anni si sono pronunciate sulle circostanze in cui è ammesso l'utilizzo dell'accertamento analitico-induttivo (ex art.39, primo comma, lettera d, del D.p.r. 600/73) e sulla legittimità dell'operato dell'Ufficio che prende a base i consumi delle materie prime.

Si ricordi che nel corso degli anni si sono così affermati il *Tovagliometro* ( C.T.R. Venezia n.77 del 10/07/2012), il *Bottigliometro* ( Cassazione n. 17408/2010), il *Farinometro* ( Cassazione 15858/2011), il *Lenzuolometro* (C.T.R: Genova n. 12 del 15/03/2013) e addirittura il *Barometro* (C.T.P. Ravenna 243/2011).

Tutto ciò si traduce nella considerazione che il consumo di tovaglioli nella ristorazione piuttosto che il consumo di bottiglie di acqua minerale o il consumo di biancheria nelle attività alberghiere sono divenuti nel tempo elementi di cui l'Amministrazione finanziaria si serve per le ricostruzioni indirette dei maggiori ricavi in capo alle attività commerciali, di ristorazione o alberghiere, legittimanti l'applicazione dell'accertamento fondato sull'art. 39, comma 1, lettera d, del D.P.R: 600/73.

Ma non va perso di vista che la caratteristica principale della norma di cui sopra è quella di

---

consentire di desumere "*l'esistenza di attività dichiarate...anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti*".

In questo caso specifico il consumo del vino non costituisce un fatto noto dal quale può logicamente desumersi il numero dei pasti effettivamente serviti, cioè il fatto ignoto, in quanto l'esito del metodo adottato confligge con le numerose possibilità teoriche di consumo di vino e di servizio dell'esercizio commerciale. Il fatto che il consumo del vino nella fattispecie in questione rappresenta in verità un dato aleatorio, variabile in considerazione delle caratteristiche dei gusti e delle abitudini della clientela, del fatto che una parte del vino viene utilizzato nella preparazione del cibo perche trattasi di un ristorante tipico, per il fatto che una parte viene venduta sfusa e ne è la prova l'impianto di refrigerazione di cui il ristorante si è dotato, sono tutte considerazioni che inficiano e rendono inattendibile il metodo adottato dall'amministrazione finanziaria.

Il consumo del vino ritenuto eccessivo e sproprzionato rispetto ai coperti, preso come solo indizio, come unica prova presuntiva, non è sufficiente a qualificare una presunzione qualificata con le caratteristiche richieste dall'art.39, comma 1, lettera d, del D.P.R 600/73 e quindi a legittimare un accertamento di tal genere.

Ci sono state ovviamente pronunce di sentenze che hanno avallato nel corso degli anni, in termini di legittimità, tale ricostruzione dei ricavi e se il risultato è verosimile e ragionevole, è noto che l'onere della prova ex art. 2946 c.c. viene ribaltato sul contribuente, ma per fortuna abbiamo a disposizione altre pronunce, come quella in esame, che invece stabiliscono che la ricostruzione induttiva operata solo con il tovagliometro o con un altro elemento è e rimane, solo ed esclusivamente, un ipotesi di occultamento di ricavi a livello di semplice indizio e non di presunzione qualificata che abbia le caratteristiche ormai note della gravità, precisione e concordanza,

Da ricordare comunque per ragioni di completezza del quadro in materia di accertamento analitico induttivo la sentenza della Corte di Cassazione n. 10204, quinta sezione, del 18 maggio 2016, in cui viene accolto parzialmente l'operato dell'Ufficio che aveva calcolato i maggior ricavi di un pubblico esercizio, utilizzando il prezzo di vendita di una tazzina di caffè praticato nell'anno, moltiplicato per il numero di somministrazioni, ricavato dal rapporto tra quantitativo di caffè utilizzato nell'anno e quello necessario per realizzare una somministrazione. La Corte in questa vicenda ha accolto parzialmente le ragioni addotte dall'Ufficio facendo riferimento alla utilizzabilità negli accertamenti delle nozioni di "comune esperienza".

Il fatto notorio secondo questa pronuncia della Corte di Cassazione è da "*...intendersi in senso rigoroso, è cioè un fatto acquisto alle conoscenze della collettività con tale grado di certezza da apparire indubitabile ed incontestabile...*".

Si tratta quindi di capire come muoversi di fronte a queste pronunce, sul fatto che l'Amministrazione finanziaria disattenda da una contabilità regolarmente tenuta utilizzando queste presunzioni semplici, che tenta di qualificare come precise, gravi e concordanti, nonostante non lo siano, o addirittura, alla luce di quanto sopra richiamato, possa addirittura far ricorso alla nozione di comune esperienza.

## Corte di Cassazione, Sezioni Unite, Sentenza n. 758 del 13 gennaio 2017

(omissis)

### SENTENZA

sul ricorso 28462-2012 proposto da:

(omissis)

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 201/1/2011 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della Lombardia, depositata il 09/11/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 19/04/2016 dal Consigliere Dott. BIAGIO VIRGILIO;

uditi gli avvocati Edoardo BELLI CONTARINI per la ricorrente e Francesco MELONCELLI per l'Avvocatura Generale dello Stato;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. FEDERICO SORRENTINO, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

### Ritenuto in fatto

1. L'Agenzia delle entrate, Ufficio di Desio 2, notificò, in data 26 novembre 2007, alla Xxx s.r.l., fallita, avviso di accertamento per IRPEG e IRAP, oltre interessi e sanzioni, in relazione all'anno d'imposta 2000.

Il ricorso proposto dalla curatela fallimentare venne accolto dalla CTP di Milano con sentenza depositata l'1 ottobre 2008.

Nelle more di tale giudizio fu emessa una prima cartella di pagamento, recante l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anch'essa oggetto di impugnazione, accolta dalla CTP di Milano con sentenza del 16 dicembre 2008, basata sull'intervenuto annullamento dell'avviso di accertamento.

A seguito di ciò l'Ufficio emise provvedimento di sgravio del ruolo.

Tuttavia, dopo aver proposto appello avverso la sopra citata sentenza relativa all'avviso di accertamento, l'Ufficio iscrisse nuovamente, a ruolo straordinario, ai sensi dell'art. 15-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, le

imposte e gli accessori di cui all'avviso medesimo.

Il ricorso della curatela avverso la relativa cartella di pagamento è stato accolto dalla CTP di Milano con sentenza depositata l'8 ottobre 2009.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la sentenza n. 201/1/11, depositata il 9 novembre 2011, ha accolto l'appello principale dell'Ufficio e rigettato quello incidentale della curatela della società.

Il giudice d'appello ha ritenuto, per quanto qui interessa, che l'iscrizione a ruolo straordinario trova il suo fondamento nel citato art. 15-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973 ed è legittima quando vi è fondato pericolo per la riscossione, senza che rilevi l'eventuale emissione di un avviso di accertamento o la pendenza del relativo giudizio d'impugnazione.

Ha aggiunto che nella fattispecie sussistevano tutti i motivi per l'iscrizione a ruolo straordinario poiché la società era stata dichiarata fallita, né si era in presenza di *bis* in idem, poiché i presupposti delle due iscrizioni a ruolo erano differenti, in quanto la prima nasceva dal naturale iter a seguito dell'avviso di accertamento e la seconda si basava sul fondato pericolo per la riscossione.

2. Avverso la sentenza la Xxx s.r.l. in fallimento ha proposto ricorso per cassazione sulla base di due motivi e ha depositato memoria.

3. L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

4. La sesta sezione civile, sottosezione tributaria, con ordinanza interlocutoria n. 14849/14, depositata il 30 giugno 2014, ha rimesso gli atti al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione del ricorso alle sezioni unite, sia in quanto vi è contrasto nella giurisprudenza della quinta sezione civile in ordine agli effetti che la pronuncia del giudice, ancorché non definitiva, che accerti l'illegittimità di un avviso di accertamento produce sul potere dell'Amministrazione di emettere misure cautelari a tutela del credito erariale, sia in considerazione dell'importanza della questione.

5. Il ricorso è stato, quindi, fissato per l'odierna udienza.

6. L'Agenzia delle entrate ha depositato memoria.

### Considerato in diritto

1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 11 e 15-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, nonché dell'art. 68 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Sostiene, in sintesi, che, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice a quo, il citato art. 15-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973 esplica la sua efficacia, come il precedente art. 15, nell'ambito della riscossione provvisoria nella fase amministrativa (nella quale il fondamento dell'iscrizione a ruolo è costituito dall'avviso di accertamento), mentre, una volta emanata la sentenza di primo grado, inizia l'eventuale riscossione frazionata nella fase giudiziale, che è invece disciplinata dall'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992 e trova il suo presupposto giuridico nella sentenza medesima, la quale sostituisce l'avviso di accertamento.

2.1. Il d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 («Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito»), prevede, al capo II, nelle disposizioni qui rilevanti - nel testo, applicabile nella fattispecie *ratione temporis*, risultante dalle modifiche apportate dal d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 -, quanto segue:

- art. 11 («Oggetto e specie dei ruoli»).

«1. Nei ruoli sono iscritte le imposte, le sanzioni e gli interessi. 2. 1 ruoli si distinguono in ordinari e straordinari. 3. 1 ruoli straordinari sono formati quando vi è fondato pericolo per la riscossione».

- art. 15 («Iscrizioni nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi»).

«Le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti ci titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per la metà degli ammontari corrispondenti cigli imponibili o ai maggiori imponibili accertati».

«Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche per l'iscrizione a ruolo delle ritenute alla fonte dovute dai sostituti d'imposta in base ad accertamenti non ancora definitivi».

(Nel primo comma, la misura della metà è stata ridotta ad un terzo dall'art. 7 del d.l. n. 70 del 2011, convertito con modificazioni dalla legge n. 106 del 2011; l'originario secondo comma, il quale regolava la riscossione graduale in pendenza di giudizio, è stato soppresso dal citato d.lgs. n. 46 del 1999, ma doveva ritenersi già implicitamente abrogato, per incompatibilità, ad opera dell'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992, di seguito riportato, avente il medesimo oggetto: cfr. Cass. nn. 7339 del 2003, 12791 del 2011).

- art. 15-*bis* («Iscrizioni nei ruoli straordinari»).

«1. In deroga all'articolo 15, nei ruoli straordinari le imposte, gli interessi e le sanzioni sono iscritti per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo».

Il d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (che disciplina il processo tributario) dispone, all'art. 68 (rubricato «Pagamento del tributo in pendenza del processo»), per quanto interessa - e anche in questo caso nel testo applicabile *ratione temporis* -, che:

«1. Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:

- a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;
- b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;
- c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale.

Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere a), b) e c) gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto.

2. Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza».

2.2. Il nucleo della questione sottoposta all'esame di queste sezioni unite, che riveste notevole importanza nell'ambito del tema dell'assetto dei rapporti tra Fisco e contribuente, attiene all'efficacia dell'istituto cautelare di garanzia del credito tributario costituito dall'iscrizione nel ruolo straordinario, effettuata in caso di fondato pericolo per la riscossione ai sensi del citato art. 15-*bis* del d.P.R. n. 602/1973, a fronte di una sentenza non definitiva del giudice tributario che annulli, in tutto o in parte, l'atto impositivo presupposto: si tratta, cioè, di stabilire se la pronuncia del giudice in senso (totalmente o parzialmente) favorevole al contribuente, sia pure ancora soggetta ad impugnazione, si rifletta sulla detta misura cautelare, incidendo sulla sua efficacia, oppure se questa resti insensibile alla statuizione giudiziale e i suoi effetti perdurino fino all'eventuale sopravvenire del giudicato negativo del credito.

2.3. La risposta al quesito non può che essere la prima. Essa discende dal riconoscimento della efficacia immediata delle sentenze delle commissioni tributarie concernenti atti impositivi (ora l'immediata esecutività è stata espressamente prevista - ed ampliata - dall'art. 9 del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, che ha introdotto varie modifiche al d.lgs. n. 546/92 in attuazione dell'art. 10 della legge di delega n. 24 del 2013).

Oltre al generale rinvio alle norme del codice di rito ordinario, e quindi anche all'art. 282, operato dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, tale immediata efficacia rinveniva la sua specifica base normativa nel citato art. 68 del medesimo testo normativo: sia il comma 2 - il quale prevede l'obbligo dell'Amministrazione di rimborsare entro breve termine al contribuente quanto versato in eccedenza rispetto al decisum della sentenza di accoglimento totale o parziale del ricorso -, sia il comma 1 - che disciplina la riscossione frazionata e graduale del tributo e dei relativi interessi sempre sulla base delle statuizioni della sentenza, trovando in questa, quindi, il titolo per l'esercizio del relativo potere -, postulano evidentemente che le sentenze tributarie di merito abbiano un effetto immediato: basta osservare che, se quanto già eventualmente riscosso in più va (celermente) restituito, a fortiori non può configurarsi la riscossione di un credito la cui esistenza sia stata negata dalla pronuncia del giudice.

Va aggiunto che, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, l'art. 18 del d.lgs. n. 472 del 1997 prevede, al comma 4, che le sentenze delle commissioni tributarie concernenti provvedimenti di irrogazione delle sanzioni sono «immediatamente esecutive» (nei limiti di cui al successivo art. 19, che richiama il menzionato art. 68).

2.4. Se, dunque, il giudice tributario — conformemente al consolidato orientamento di questa Corte secondo il quale il processo tributario è annoverabile non tra quelli di «impugnazione-annullamento» bensì tra quelli di

«impugnazione-merito», in quanto è diretto non alla mera eliminazione dell'atto impugnato, ma, estendendosi al rapporto d'imposta, alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione del contribuente sia dell'accertamento dell'amministrazione (tra altre, Cass. nn. 4280 del 2001, 3309 del 2004, 6918 del 2013, 19750 del 2014) — annulla, totalmente o parzialmente, l'atto impositivo (pur se in via non definitiva in attesa dell'eventuale giudizio di impugnazione), quest'ultimo, rispettivamente in toto o nei limiti della parte annullata, non può che perdere efficacia quale titolo idoneo a legittimare, in radice, l'inizio o la prosecuzione di un'azione di riscossione provvisoria, anche avente natura cautelare: riconoscere all'istituto in esame una capacità di resistenza all'annullamento, ancorché non ancora irretrattabile, dell'avviso di accertamento che ne costituisce il presupposto di base, cioè, in definitiva, al venir meno anche della mera probabilità di fondatezza della pretesa tributaria in ragione della quale la misura è adottata (e quindi dell'esistenza del diritto di credito il cui soddisfacimento si intende garantire), non ha fondamento normativo e non risponde ad un equo bilanciamento degli interessi contrapposti.

2.5. L'Agenzia delle entrate, nella memoria depositata ex art. 378 cod. proc. civ., sostiene che l'iscrizione a ruolo straordinario non troverebbe ostacolo nella sentenza che accerti l'insussistenza del credito qualora essa sia emessa (come nella fattispecie) nei confronti di un soggetto fallito, in quanto in tal caso la misura ha il solo fine di consentire all'agente della riscossione l'ammissione dell'intero credito al passivo del fallimento.

La tesi non può essere accolta, ponendosi in contrasto con le considerazioni sin qui svolte, le quali hanno portata generale e non autorizzano, quindi, distinzioni nell'ambito delle situazioni in presenza delle quali è consentito il ricorso allo strumento in esame.

Non può non rilevarsi, peraltro, che questa Corte ha affermato, in materia, da un lato che la legittimazione del concessionario a far valere il credito tributario nell'ambito della procedura fallimentare non esclude la legittimazione dell'Amministrazione finanziaria, che conserva la titolarità del credito azionato e la possibilità di agire direttamente per farlo valere in sede di ammissione al passivo; dall'altro, che la domanda di ammissione al passivo di un fallimento avente ad oggetto un credito di natura tributaria non presuppone necessariamente, ai fini del buon esito della stessa, la precedente iscrizione a ruolo del credito azionato, la notifica della cartella di pagamento e l'allegazione all'istanza di documentazione comprovante l'avvenuto espletamento delle dette incombenze, potendo viceversa essere basata anche su titoli di diverso tenore (quali, ad esempio, titoli erariali, fogli prenotati a ruolo, sentenze tributarie di rigetto dei ricorsi del contribuente) (Cass., Sez. U., n. 4126 del 2012).

3. Posto, dunque, che l'iscrizione nei ruoli straordinari non si sottrae alle conseguenze della pronuncia giudiziale non definitiva che incide sulla legittimità dell'atto impositivo che ne costituisce il titolo, restano da precisare gli effetti che l'iter di quel processo produce sulla misura stessa.

Va escluso che la disciplina possa essere identificata con quella dettata dal più volte richiamato art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992, il quale modula variamente l'ammontare del pagamento del tributo in relazione all'esito dei singoli gradi del processo nei casi ordinari: tale regime è inapplicabile all'istituto dell'iscrizione nel ruolo straordinario, che ha natura speciale e risponde a peculiari finalità di garanzia del credito erariale in caso di pericolo per la riscossione, meritevoli di tutela.

Ne deriva che la soluzione non può che essere, anche sotto il profilo di un giusto temperamento degli interessi in conflitto, quella del pieno adeguamento dello strumento cautelare alla statuizione del giudice; con la conseguenza, quindi, che il ruolo (il cui importo corrisponde a quello dell'atto impositivo) deve essere sgravato, in tutto o in parte, in conformità al *decisum*, dall'ente impositore, o la relativa cartella annullata, nella stessa misura, dal giudice eventualmente adito; a fortiori è illegittima la misura cautelare adottata — come nella specie — dopo l'integrale accoglimento del ricorso del contribuente avverso l'atto presupposto. Resta, infine, fermo, anche in questo caso e in base alla stessa ratio, l'obbligo di rimborso dell'eccedenza eventualmente versata.

4. Va, pertanto, enunciato il seguente principio di diritto: «L'iscrizione nei ruoli straordinari dell'intero importo delle imposte, degli interessi e delle sanzioni risultante dall'avviso di accertamento non definitivo, prevista, in caso di fondato pericolo per la riscossione, dagli artt. 11 e 15-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, costituisce misura cautelare posta a garanzia del credito erariale, la cui legittimità dipende pur sempre da quella dell'atto impositivo presupposto, che ne è il titolo fondante: ne deriva che, qualora intervenga una sentenza, anche se non passata in giudicato, del giudice tributario che annulla, in tutto o in parte, tale atto, l'ente impositore (così come il giudice dinanzi al quale sia stata impugnata la relativa cartella di pagamento) ha l'obbligo di agire in conformità alla statuizione giudiziale, sia nel caso in cui l'iscrizione non sia stata ancora effettuata, sia, se già effettuata, adottando i conseguenziali provvedimenti di sgravio e, eventualmente, di rimborso dell'eccedenza versata».

5. Il primo motivo di ricorso va, pertanto, nei detti termini, accolto, con assorbimento del secondo. La sentenza impugnata deve essere cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel

merito, con l'accoglimento del ricorso introduttivo della contribuente.

6. La novità della questione induce a disporre la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte, a sezioni unite, accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente.

Compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma il 19 aprile 2016.

## Corte di Cassazione, Sentenza n. 1103 del 18 Gennaio 2017

### Svolgimento del processo

1. Con sentenza pronunciata il 16.02.2010 e depositata il 12 agosto 2011 la Commissione Tributaria Regionale di Ancona ha confermato la sentenza della locale Commissione Provinciale n. 179/05/2007 rigettando l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate dello stesso capoluogo.

All'esito di una verifica fiscale effettuata presso la ditta individuale "M. di B.C.", esercente l'attività di ristorazione, elevava rilievi ai fini II.DD., IRAP ed IVA accertando un maggior reddito, ridotto, poi, del 30% e precisamente ad € 71.594 (anziché 102.128,00) e ai fini IVA l'imposta da recuperare veniva ridotta ad € 7.159,00 (anziché 10.278,00), all'esito delle osservazioni esposte dal contribuente in sede di contraddittorio sollecitato dall'Ufficio.

I maggiori ricavi venivano accertati con riferimento ai numeri dei coperti praticati in un anno sulla base del consumo di vino pari a 33 cl *pro capite*, come stabilito dalla nota metodologica redatta dall'Agenzia delle Entrate.

La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso del B.C., non condivideva, infatti, l'operato dell'Ufficio in relazione alla metodologia praticata per una serie di considerazioni quali: a) la quantità di consumo di vino per pasto appariva un dato aleatorio, perché variabile in relazione ai gusti ed alle abitudini di ciascun cliente; b) un ristorante tipico, come M. utilizzava una quantità di vino per la preparazione di alcune sostanze; c) il vino somministrato ai clienti poteva essere rifiutato dai clienti, per vari motivi.

Come già evidenziato la CTR rigettava l'appello dell'Ufficio.

2. Ricorre per cassazione l'Agenzia delle Entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura dello Stato, con due motivi.

2.1 Il primo motivo ai sensi della disposizione di cui all'art. 360, 1° comma cod. proc. civ. n. 3 per falsa applicazione dell'art. 39 comma 1 lett d) d.P.R. 600/73 ed artt. 2727 e 2729 cod. civ..

La censura alla sentenza impugnata viene mossa laddove essa ha affermato che "nelle presunzioni dell'ufficio mancano i requisiti di gravità, precisione e concordanza perché la mera ipotesi sul consumo medio dei vini non può avere il requisito della concordanza in quanto unico elemento portato all'attenzione dei Giudici, circa la gravità e precisione nel caso di specie manca il fatto noto su cui fondare la presunzione: invero il consumo medio di vino di cui alla nota metodologica non è affatto un dato statistico...".

Si rappresenta che la pronuncia è in contrasto con il prevalente orientamento della Suprema Corte la quale ha precisato che l'accertamento induttivo, per quanto riguarda i ristoranti, può fondarsi sia sul numero dei tovaglioli portati in lavanderia - che sono indici di coperti e quindi di incassi - sia sul consumo di acque minerali o di altre bevande costituendo elemento fondamentale, se non addirittura indispensabile, nelle consumazioni erogate (sentenze nn 18475/2009, 8643/2007, 9884/2002 e 17408/2010).

Il consumo del vino costituisce un fatto noto dal quale può logicamente desumersi il numero dei pasti effettivamente serviti, cioè il fatto ignoto.

2.2 Con il secondo motivo, ai sensi dell'art. 360, 1° comma n. 5 cod. proc. civ. insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio. La contraddittorietà della motivazione la si rileva laddove la CTR, dopo aver affermato che l'Ufficio ha emesso l'atto impositivo essenzialmente sulla base di una sola circostanza, cioè il consumo di vino, a fronte di altro elemento induttivo prodotto dall'Agenzia, vale a dire il numero di tovaglioli lavati in un anno in lavanderia che conferma il dato quantitativo del consumo di vino, afferma che le affermazioni dell'Ufficio relative ai tovaglioli non sono prove che confermano quelle correlazioni tra più prodotti di fatto consumati nell'attività che rendono il riscontro meno approssimativo possibile. E' evidente per la ricorrente la insufficienza o contraddittorietà di tale motivazione che apoditticamente esclude che il numero dei tovaglioli lavati (al pari del consumo del vino) possa costituire un indizio, grave, preciso e concordante.

3. La ditta M. di B.C. con controricorso premette che l'Agenzia in grado di appello aveva introdotto una nuova motivazione dell'accertamento ed ha tardivamente prodotto nuovi elementi di prova di cui era già in possesso sin dalle fasi della verifica iniziale (fatture della lavanderia per il servizio di lavaggio dei tovaglioli), introducendo, in tal modo un nuovo criterio di accertamento modificando tardivamente ed illegittimamente il criterio di verifica contenuto nell'avviso di accertamento.

3.1 Il controricorso depositato dalla contribuente non è tempestivo non essendo stati rispettati i termini decadenziali di cui all'art. 370 cod.proc.civ..

4. All'odierna udienza, dopo la relazione del Consigliere designato, il Procuratore Generale ha chiesto l'accoglimento del ricorso, i difensori delle parti si sono riportati ai propri scritti.

### Motivi della decisione

5. Il ricorso va rigettato in ragione della infondatezza dei motivi posti a base di esso.

5. 1 E' principio assodato che l'apprezzamento della sussistenza del requisito della gravità precisione e concordanza degli indizi posti a fondamento dell'accertamento attiene alla valutazione dei mezzi di prova, rimessa in via esclusiva al giudice del merito, salvo lo scrutinio riguardo alla congruità della relativa motivazione (v. Cass. n. 1715 del 2007).

Nella specie, non è in discussione la validità teorica dell'utilizzo del criterio del consumo di vino, o del numero dei tovaglioli, ma è ovvio che se l'esito del metodo adottato confligge con le possibilità teoriche (come evidenziate nella motivazione della sentenza di primo grado, fatta propria dalla sentenza oggi impugnata con puntuale risposta alle censure mosse) di consumo di vino e di servizio dell'esercizio commerciale, viene meno la attendibilità nel suo complesso della metodologia di accertamento, e ciò attiene alla prova a carico dell'Ufficio, in quanto solo a seguito della valutazione di sufficienza della medesima l'onere di prova contraria si trasferisce sul contribuente.

Nel caso in questione, la Commissione, con valutazione di merito non censurata in sé dall'Ufficio sotto il profilo della correttezza e congruità, ha constatato che l'esito dell'accertamento, portava a presupporre un aumento notevole delle possibilità teoriche di somministrazione pasti, attraverso l'uso del vino da parte dell'e-

---

servizio considerato e che tale fatto da solo rendeva inattendibile il calcolo dell'Ufficio. Ha inoltre osservato che occorre fare riferimento alla media ponderata e non aritmetica sulla base del rilievo, in sé non illogico, che la T.M. serve anche vino sfuso conservato in taniche, che tende a rovinarsi se non consumato nelle 36 ore successive all'apertura e, per questo motivo, la trattoria si era dotata nel 2005 di un impianto di refrigerazione all'azoto per conservare più a lungo il vino sfuso.

Inoltre, la CTR considera che: a) è documentato dalle fatture di acquisto che l'incidenza delle bottiglie da 0,375 rispetto agli acquisti totali è al di sotto del 6%, ne consegue che il vino che residua al tavolo dopo i pasti è di quantità considerevole; b) talvolta i clienti chiedono di poter acquistare i vini locali difficili da reperire fuori dai circuiti specializzati.

Il tutto fa logicamente ritenere che la quantità di vino esitata non corrisponda al numero dei clienti del ristorante in sede di legittimità.

Sono tutte queste valutazioni, non illogiche, per altro afferenti a dati oggettivi, con cui la C.T.R., correttamente, ha ritenuto l'accertamento impugnato non congruo.

6. In ragione della tardività del controricorso si reputa di compensare le spese di giudizio tra le parti.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Spese compensate.

