

Comitato scientifico

Attilio Befera

direttore dell'Agenzia delle Entrate

Michele Cantillo

già presidente della sezione tributaria della Suprema Corte di Cassazione

Saverio Capolupo

università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

già ordinario di diritto penale nell'università di Torino

Alessandro Cotto

dottore commercialista in Torino, Eutekne

Flavio Dezzani

*ordinario di ragioneria nell'università di Torino,
dottore commercialista in Torino*

Augusto Fantozzi

ordinario di diritto tributario nell'università "La Sapienza" di Roma

Stefano Fassina

direttore scientifico di Nuova Economia - Nuova Società

Andrea Fedele

ordinario di diritto tributario nell'università "La Sapienza" di Roma

Antonio Iorio

avvocato tributarista in Roma, pubblicista

Maurizio Leo

*presidente della Commissione parlamentare di vigilanza
sull'Anagrafe Tributaria, avvocato tributarista in Roma*

Daniele Molgora

sottosegretario del Ministero dell'Economia e delle Finanze

Carlo Nocera

*docente della Scuola Superiore dell'Economia
e delle Finanze, pubblicista*

Alessandro Pagano

*componente della VI Commissione Finanze
della Camera dei Deputati*

Leonardo Perrone

ordinario di diritto tributario nell'università "La Sapienza" di Roma

Marco Piazza

dottore commercialista in Milano

Pasquale Saggese

dottore commercialista in Napoli

Claudio Siciliotti

dottore commercialista in Udine, presidente del CNDCEC

Gianpaolo Valente

*dottore commercialista in Torino, Eutekne,
segretario generale dell'IRDCEC*

Piergiorgio Valente

dottore commercialista in Milano

Enrico Zanetti

*dottore commercialista in Venezia, Eutekne,
coordinatore dell'Ufficio Studi di Presidenza del CNDCEC*

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Viale Maresciallo Pilsudski, 124 - 00197 Roma - Tel. 199.164.164 - 06.20.381.463 - Fax 06.20.381.229

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

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



Leggi d'Italia Professionale
Gruppo Wolters Kluwer

Viale Maresciallo Pilsudski, 124 - 00197 Roma
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Roma
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/2/2004 n. 46) art. 1, c. 1
Rivista settimanale - Anno XXXIV

19 aprile 2010

16

CEDOLA di ABBONAMENTO 2010 **il fisco**

Inserisca qui sotto i Suoi Dati

Il sottoscritto
P.IVA C.F.
PROFESSIONE Via
Città C.A.P.
Tel. E-Mail

☐ **SOTTOSCRIVO/RINNOVO L'ABBONAMENTO 2010** (dal 1° gennaio al 31 dicembre)

Barri con una "X" la formula di abbonamento prescelta

☐ 1  il fisco PLATINO* (versione carta) + QOL quotidiano on line € 419,00	☐ 2 il fisco PLATINO* (versione online) + QOL quotidiano on line € 478,80 
☐ 3 il fisco PLATINO* € 299,00 (versione carta)	il fisco PLATINO* € 358,80 ☐ 4 (versione online)
☐ 5 QOL quotidiano on line € 309,60 	CODICE 2010 TRIBUTARIO (disponibile da marzo 2010) per abbonati al "il fisco" € 55,00 per i non abbonati al "il fisco" € 68,00 ☐ 6 
☐ 7 Contenitori il fisco 2010 per fascicoli 1 e 2 € 95,00	 RASSEGNA TRIBUTARIA Rivista bimestrale (6 numeri all'anno) € 50,00 ☐ 8
☐ 9 Pocket il fisco 2010 6 Pocket legislativi € 41,40 	"LE GUIDE" il fisco 6 uscite 2010 € 41,40 ☐ 10 

* **il fisco PLATINO** comprende: 48 numeri della rivista **il fisco** + 6 numeri della rivista **Rassegna Tributaria** + 1 Cd-rom con l'archivio annuale delle riviste + 6 pocket "il fisco"

Scelga la modalità di pagamento che preferisce

☐ **VERSAMENTO SUL C/C POSTALE**

Versamento di €
sul c/c postale n. 61844007

intestato a: **Wolters Kluwer Italia S.r.l.**

☐ **VERSAMENTO CON BONIFICO BANCARIO**

c/o INTESA SANPAOLO SPA - ROMA,
filiale 14 Parioli, cc n. 000000700181
CIN: A - ABI: 03069 - CAB: 05070 -
IBAN: IT45A030690507000000700181

del di €

intestato a: **Wolters Kluwer Italia S.r.l.**

☐ **ADDEBITO SU CARTA DI CREDITO**

(ESCL. CARTE ELECTRON)

Intestario.....

Carta n.

data di scadenza

☐ (A001) American Express (15 cifre)

☐ (B001) Mastercard (16 cifre)

☐ (C001) VISA(16 cifre) ☐ (D001) Diner's (14 cifre)

Firma dell'intestatario.....

NON EFFETTUANDO LA DISDETTA CON LETTERA RACCOMANDATA ALMENO 30 GG PRIMA DELLA SCADENZA, L'ABBONAMENTO SI INTENDE RINNOVATO AUTOMATICAMENTE PER UN ALTRO ANNO

**INVII SUBITO QUESTA CEDOLA TRAMITE FAX INSIEME ALLA
COPIA DEL PAGAMENTO AL N. 06.8089.42.03**

OPPURE SCARICHI IL PDF DAL SITO: www.ilfisco.it/abbonamenti/cedola.html

O INVII UNA E-MAIL A: abbonamenti@ilfisco.it

il fisco

WOLTERS KLUWER ITALIA S.r.l.
VIALE MARESCIALLO PILSUDSKI, 124
00197 ROMA

Servizio Clienti:
Tel. 199.164.164
E-mail: servizioclienti@ilfisco.it

(€ 0,1188 + IVA a minuto da rete
fissa senza scatto alla risposta.
Da rete mobile il costo dipende
dall'operatore utilizzato)

SOMMARIO

Attualità

Incentivi statali: ambito applicativo e procedura per ottenerli <i>di Pamela Alberti</i>	2-2537
Novità in tema di contenzioso tributario <i>di Alfio Cissello</i>	2-2542
Ancora novità in tema di notificazione ai contribuenti residenti all'estero <i>di Domenico Placido</i>	2-2547
Le risposte delle Entrate al Forum Lavoro <i>di Alessandro Borgoglio</i>	2-2551
Contraddittorio e indagini finanziarie <i>di Nicola Monfreda e Alessandro Coscarelli</i>	2-2555
Avvisi di accertamento Ici: l'operato (discutibile) di alcuni Comuni <i>di Antonio Piccolo</i>	2-2559

Rubrica dei quesiti

Condominio che realizza un cancello condominiale, un passo carrabile e sostituisce l'impianto citofonico	2-2565
Affidamento in gestione di un reparto di un supermercato	2-2566
Società che riceve un'anticipazione del contributo in conto capitale	2-2567
Fusione tra una società di persone e una società di capitali	2-2568

Rassegna giurisprudenza

Segnalazioni della settimana	2-2570
------------------------------------	---------------

Rassegna prassi

Segnalazioni della settimana	2-2573
------------------------------------	---------------

Scadenzario tributario

Memorandum di maggio 2010

2-2577

Agenda legislativa

Segnalazioni della settimana

2-2580

il fisco

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164

(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)

Fax 06.80.89.42.03

Condizioni di abbonamento 2010 Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, fascicoli ❶ e ❷, 2010, 48 numeri, con "Rassegna Tributaria" 2010, 6 numeri, e il CD Rom della rivista "il fisco", 299,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi cedola nelle pagine precedenti.

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi solo ai 48 numeri de "il fisco", fascicoli ❶ e ❷, più "Rassegna Tributaria" e il CD Rom della rivista "il fisco", versando 179,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2010 al 31.12.2010 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 30 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Roma filiale 14 Parioli, IBAN: IT45A030690507

CIN: A, ABI: 03069, CAB: 05070 o con vaglia postale oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 61844007 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Viale Maresciallo Pilsudski, 124 - 00197 Roma.

Una copia Euro 6,00 (fascicoli ❶ e ❷)
€ 6,00, arretrato € 7,20.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via Angelo Rizzoli, 2; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: DB consulting S.r.l. Events & Advertising - Sede legale: V.le E. Fermi, 23 - 20052 Monza (MI) - Sede Operativa: Via L. Gasparotto, 168 - 21100 Varese - Tel. 0332 282160 (ric. aut.) - Fax 0332 282483 - www.db-consult.it - E-mail: info@db-consult.it

Stampa: "ROTO 2000 S.p.A.", Via Leonardo Da Vinci, 18/20, Casarile (Milano)

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

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

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

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

In relazione a quanto disposto dall'art. 10 della L. n. 675/1996, Le assicuriamo che i suoi dati (nome, cognome, titolo di studio, attività svolta e indirizzo), presenti nel nostro archivio informatico, verranno utilizzati esclusivamente da noi, per l'invio di lettere commerciali e avvisi promozionali inerenti al rapporto tra editore-abbonato. Ai sensi dell'art. 13 della L. n. 675/1996, Lei potrà opporsi all'utilizzo dei dati in ns. possesso se trattati in maniera difforme a quanto disposto dalla legge.

D.L. incentivi (D.L. 25 marzo 2010, n. 40)

Incentivi statali: ambito applicativo e procedura per ottenerli

di Pamela Alberti

Con la pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale* del D.M. 26 marzo 2010 sono stati resi operativi gli incentivi introdotti dall'art. 4, comma 1, del D.L. n. 40/2010. Il decreto attuativo individua i beni agevolabili, i relativi requisiti e le misure dei contributi.

Ulteriori precisazioni sono state fornite, soprattutto con riferimento alla procedura per ottenere gli incentivi, sul sito *Internet* del Ministero dello sviluppo economico.

1. Premessa

L'art. 4, comma 1, del D.L. 25 marzo 2010, pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* 26 marzo 2010, n. 71, ha istituito un fondo con dotazione pari a **300 milioni di euro**, per il sostegno della domanda in determinati settori, finalizzati a obiettivi di efficienza energetica e informatica, eco-compatibilità e miglioramento della sicurezza sul lavoro e dell'automazione industriale.

La citata norma rinviava all'emanazione, entro 10 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto legge, di un **decreto di natura non regolamentare** del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio, per la definizione dei beni agevolabili e per le misure degli incentivi concessi.

Il D.M. 26 marzo 2010, pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* del 6 aprile 2010, n. 79 e in vigore dal giorno stesso della sua pubblicazione, rende operativi i suddetti contributi, definendo ambito applicativo e disciplina degli stessi.

2. Beni agevolati, requisiti e misure degli incentivi

I contributi si sostanziano, ai sensi dell'art. 2, comma 1, del D.M. 26 marzo 2010, in **riduzioni del prezzo di vendita** praticato dal cedente all'atto dell'acquisto dei beni agevolati, al netto dei costi di gestione.

Per ciascun bene sono previsti specifici requisiti e limitazioni massime nel riconoscimento dei contributi. Nella seguente tabella, si riporta l'elenco dei beni agevolabili, i relativi requisiti e l'ammontare degli incentivi previsti dal combinato disposto degli artt. 1 e 2 del summenzionato decreto.

Si segnala altresì che per la maggior parte dei beni, il contributo è concesso per operazioni di vendita **in sostituzione** di corrispondenti beni, con documentazione a carico del venditore sulla relativa dismissione secondo le vigenti disposizioni¹.

¹ Art. 2, comma 3, del D.M. 26 marzo 2010.

Prodotti agevolati	Requisiti	Misura dell'incentivo	Dotazione (euro)
Cucine componibili (con sostituzione di vecchia cucina)	– almeno 2 elettrodomestici ad alta efficienza; – nuovi mobili con scheda identificativa di prodotto in legno; – rispetto delle norme sull'emissione di aldeide formica; – predisposizione per la raccolta differenziata	– 10% del prezzo d'acquisto; – contributo massimo: 1.000 euro	60 milioni
Elettrodomestici (con sostituzione di vecchi apparecchi)	Sostituzione con: – lavastoviglie almeno di classe A/A/A – forni elettrici almeno di classe A; – cappe climatizzate; – scaldacqua elettrici per la produzione di acqua calda per uso sanitario con pompa di calore con COP minimo di 2,5; – piani cottura con FSD (dispositivo di sorveglianza fiamma); – cucine di libera installazione con FSD e forno elettrico minimo di classe A	20% del prezzo d'acquisto con contributo massimo di: – 80,00 euro (forni elettrici e piani cottura); – 100,00 euro (cucine a gas); – 130,00 euro (lavastoviglie); – 400,00 euro (pompe di calore); – 500,00 euro (cappe climatizzate)	50 milioni
Motocicli con potenza non superiore a 70kw cc (sostituzione)	Motocicli fino a 400 cc o fino a 70 Kw di potenza per "euro 3", con rottamazione di "euro 0" o "euro 1"	– 10% del prezzo d'acquisto; – contributo massimo: 750,00 euro	10 milioni
Motocicli elettrici/ibridi (no rottamazione)		– 20% del prezzo d'acquisto; – contributo massimo: 1.500,00 euro	2 milioni
Internet veloce per i "giovani"	Nuova attivazione di banda larga per i giovani tra i 18 e i 30 anni	contributo pari a 50,00 euro	20 milioni
Immobili ad alta efficienza energetica	– di nuova costituzione; – destinati a "prima abitazione della famiglia"; – fabbisogno energetico migliorato del 50% (classe A); – fabbisogno energetico migliorato del 30% (classe B)	– per la classe A, contributo pari a 116 €/mq di superficie utile, con un massimo di 7.000,00 euro; – per la classe B, contributo pari a 83 €/mq di superficie utile, con un massimo di 5.000,00 euro	60 milioni
Rimorchi e semirimorchi	Rimorchi e semirimorchi di categoria "O4", con contestuale radiazione di corrispondenti rimorchi e semirimorchi con più di 15 anni senza ABS	– rimorchi con ABS, contributo di 1.500,00 euro (anche con dispositivo antiribaltamento, 3.000,00 euro); – semirimorchi con ABS, contributo di 3.000 euro (anche con dispositivo antiribaltamento, 4.000,00 euro euro)	8 milioni
Macchine agricole e movimento terra (con rottamazione)	– rottamazione di analoghe macchine, di fabbricazione anteriore al 31 dicembre 1999; – acquisto macchinario rispondente alla "fase IIIA" e con potenza non superiore al 50% del rottamato	10% prezzo di listino, legata a pari sconto da parte del concessionario	20 milioni
Gru a torre per l'edilizia (con rottamazione)	Rottamazione di gru a torre per l'edilizia messa in esercizio prima del 1° gennaio 1985	– 20% del prezzo d'acquisto; – contributo massimo: 30.000,00 euro	40 milioni

Prodotti agevolati	Requisiti	Misura dell'incentivo	Dotazione (euro)
Efficienza energetica industriale	Acquisto di: – <i>inverter</i> con potenza compresa tra 0,75 e 7,5 kw; – motori ad alta efficienza tra 1 e 5 kw; – gruppi statici di continuità (UPS) ad alta efficienza fino a 10kVA; – batterie di condensatori che contribuiscono alla riduzione di perdite di energia elettrica sulle reti a media e bassa tensione	20% del prezzo d'acquisto con contributo massimo pari a: – 40,00 euro (<i>inverter</i>); – 50,00 euro (motori ad alta efficienza energetica); – 100,00 euro (UPS); – 200,00 euro (batterie condensatori)	10 milioni
Nautica da diporto	– acquisto di motori fuoribordo a basso impatto ambientale fino a 75kw, con sostituzione di motori di vecchia generazione; – stampi per laminazione sottovuoto, dotati di flangia perimetrale, destinati alla produzione di scafi da diporto	– 20% del prezzo d'acquisto di motori fuoribordo, con contributo massimo di 1.000,00 euro per azienda; – 50% del prezzo d'acquisto di stampi per scafi non nocivi, con contributo massimo di 200.000,00 euro per azienda	20 milioni

Il Ministero dello sviluppo, nella sezione “FAQ” del proprio sito *Internet* dedicato agli incentivi, ha inoltre fornito alcune precisazioni in merito ai beni agevolabili. In particolare, viene precisato che gli incentivi si applicano a tutti i prodotti **acquistati e venduti in Italia**, ancorché non “*made in Italy*”, purché rispettino i requisiti richiesti dal D.M. 26 marzo 2010.

Con riferimento ai singoli beni, si precisa che:

- per “**cucina di libera installazione**”, per la cui sostituzione è riconosciuto un contributo pari al 20% del costo nel limite massimo di 100,00 euro, s'intende un elettrodomestico costituito da piano cottura e forno. Per beneficiare degli incentivi, quindi, deve avere un piano cottura a gas dotato della valvola di sicurezza e un forno elettrico di classe A;
- l'acquisto di un **frigorifero** di classe A+ e a A++ è escluso dagli incentivi ex D.L. n. 40/2010, essendo già oggetto del contributo di cui alla L. 27 dicembre 2006, n. 296, valido per acquisti effettuati fino al 31 dicembre 2010²; tuttavia, qualora il frigorifero sia incassato in una cucina componibile che fruisce dell'incentivo, il valore della cucina terrà conto anche del frigorifero;

² Cfr. art. 1, comma 353, della L. n. 296/2006. Per l'applicabilità di questa disposizione alle spese sostenute entro il 31 dicembre 2010 e le relative condizioni, si veda l'art. 1, commi 20, 22 e 24, della L. 24 dicembre 2007, n. 244.

- **non** è invece possibile agevolare il costo dei **solli mobili** della cucina componibile, posto che il D.M. 26 marzo 2010 prevede che debbano essere inseriti nella cucina almeno due elettrodomestici ad alta efficienza energetica.

Ad ogni modo, il costo finale della cucina si calcola tenendo conto del valore dei mobili, degli elettrodomestici specificati, delle **spese accessorie** (trasporto, montaggio, smaltimento), al netto di eventuali sconti praticati dal venditore. È inoltre precisato che sono agevolabili le **cappe climatizzate**, ossia elettrodomestici che funzionano sia da cappa aspirante che da condizionatore; pertanto non è agevolabile l'acquisto di cappe “solo” aspiranti.

3. Procedura per ottenere gli incentivi

L'art. 2, comma 2, del D.M. 26 marzo 2010 afferma che i contributi possono essere riconosciuti soltanto per operazioni di vendita stipulate dal 6 aprile 2010 (data di entrata in vigore del decreto) al 31 dicembre 2010. Tuttavia i consumatori possono effettuare acquisti fruendo dei contributi soltanto a partire dal **15 aprile 2010** secondo quanto chiarito sul sito del Ministero dello sviluppo economico.

Al fine di ottenere i contributi, il consumatore (persona fisica o impresa) deve **recarsi**, a partire dal 15 aprile 2010, **dal rivenditore** che ha

aderito all'iniziativa tramite l'apposita procedura di registrazione.

In particolare, i venditori devono **registrarsi**, dal 6 aprile al 16 maggio 2010, tramite l'apposito *call center* di Poste italiane (800 556 670, attivo dal lunedì al sabato, dalle 8 alle 20); dal 17 maggio 2010 la registrazione potrà essere effettuata tramite il portale *incentivi2010.sviluppoeconomico.gov.it*.

Per registrarsi, occorre fornire codice fiscale, codice REA e provincia, CAP e località della sede dell'esercizio. Al termine della registrazione verrà fornito il codice identificativo, che il venditore utilizzerà nella procedura di prenotazione. La registrazione ha il solo scopo di fornire al venditore il suddetto codice e non attribuisce alcuna priorità sulla prenotazione dei contributi.

Inoltre, il venditore non potrà **prenotare** gli incentivi senza aver effettuato la **vendita**, atteso che ciascuna prenotazione sarà valida esclusivamente per la vendita nei confronti del singolo cliente. Infatti, soltanto al momento della richiesta dell'incentivo il venditore, avendo a disposizione tutti i dati relativi alla vendita e al cliente, può effettuare la prenotazione.

Per prenotare i contributi, il rivenditore dovrà usufruire, dal 15 aprile al 16 maggio 2010, del *call center* e, dal 17 maggio, dell'apposito portale, specificando:

- il settore di appartenenza del prodotto venduto (ad esempio, elettrodomestici);
- la tipologia di prodotto venduto (ad esempio, lavastoviglie),
- il prezzo del prodotto;
- il codice fiscale o la partita Iva dell'acquirente.

Viene altresì precisato che tramite il *call center*, sarà possibile effettuare massimo 5 prenotazioni per ciascuna chiamata.

A partire dal 17 maggio 2010, i rivenditori dovranno registrarsi al portale – ancorché abbiano effettuato la registrazione tramite *call center* – e accedere a un'area riservata mediante la *password* che sarà spedita tramite raccomandata; grazie al codice identificativo già attribuito, i venditori potranno quindi visualizzare tutte le prenotazioni effettuate e confermarle via *web*. Lo stesso sito guiderà il venditore nelle fasi di raccolta ed invio, tramite posta tracciata, della documentazione.

Con riferimento ai contributi relativi all'acquisto di immobili "prima casa" ad alta efficienza energetica, è previsto un iter specifico dall'art. 3 del D.M. 26 marzo 2010.

Secondo la citata norma, il venditore entro i 20

giorni precedenti dalla stipula del contratto di compravendita definitivo cura la prenotazione del contributo. Tuttavia, il Ministero dello Sviluppo economico ha fornito, sul proprio sito *Internet*, specifiche istruzioni per ottenere i contributi sugli immobili, nelle quali precisa che il soggetto tenuto a effettuare la prenotazione non è il venditore, come per tutti gli altri beni agevolati, bensì l'**acquirente** dell'immobile³.

In particolare, per richiedere il contributo, l'acquirente deve:

- stipulare il contratto preliminare di compravendita con atto di **data certa** successiva a quella di entrata in vigore del decreto; in pratica, la stipula del preliminare deve essere avvenuta dopo il 6 aprile 2010;
- effettuare la prenotazione **entro i 20 giorni** precedenti la stipula del contratto "definitivo" di compravendita dell'immobile.

Per la prenotazione, l'acquirente deve essere in possesso dell'**attestato di certificazione energetica** dell'immobile secondo le procedure fissate dal D.Lgs. 19 agosto 2005, n. 192⁴ e del preliminare stipulato come sopra specificato, e deve fornire i seguenti dati:

- settore di appartenenza del prodotto;
- tipologia del prodotto (classe A o B);
- superficie utile sulla quale viene calcolato il contributo;
- estremi dell'acquirente (codice fiscale e dati bancari);
- prezzo base, al lordo dell'Iva.

L'art. 3 del D.M. 26 marzo 2010 prevede altresì che l'acquirente debba inviare, entro 45 giorni dalla stipula del contratto definitivo di compravendita, copia dell'atto munita degli estremi della registrazione.

Sulla base delle precisazioni fornite sul sito del Ministero dello sviluppo economico, entro 90 giorni dalla stipula del contratto di compravendita, l'acquirente deve inviare i seguenti documenti:

- richiesta di rimborso contenente la ricevuta di registrazione e l'autodichiarazione firmata in formato *check list* dei documenti allegati⁵;
- copia del documento d'identità, codice fiscale e dati bancari dell'acquirente;

³ Sul punto, si vedano anche A. Busani-G. De Stefani, *Per gli immobili verdi acquirenti in prima linea*, in "Il Sole-24 Ore" del 10 aprile 2010, pag. 25.

⁴ Si tratta, in sostanza, dell'attestazione dell'Enea.

⁵ La *check list* è compilabile e scaricabile dal sito del Ministero dello sviluppo economico.

- copia del contratto definitivo di compravendita, il quale dovrà riportare l'indicazione dell'incentivo.

4. Cumulabilità e revoca degli incentivi

Il D.M. 26 marzo 2010 stabilisce che, in linea generale, “gli incentivi non sono cumulabili con altri benefici fiscali sui medesimi beni”, salvo quelli previsti per l'acquisto di immobili ad alta efficienza energetica⁶.

Pertanto, secondo quanto affermato dal decreto attuativo, qualora le imprese fruiscono degli incentivi statali per l'acquisto dei beni agevolabili, non potrebbero fruire anche della **Tremonti-ter** ove i suddetti beni siano compresi nella divisione 28. Si pensi, a mero titolo esemplificativo, alle gru a torre per edilizia (comprese nella divisione 28, con il codice 28.22.02) o alle macchine agricole (codice 28.30).

Secondo alcuni, posto che la riduzione di prezzo sull'acquisto dei suddetti beni è assimilabile ad un contributo in conto impianti, si potrebbe fruire della Tremonti-ter per la parte del costo del bene non agevolata mediante incentivi. Sul punto, sarebbe auspicabile un **intervento chiarificatore** dell'Agenzia delle Entrate, anche se il tenore letterale del D.M. 26 marzo 2010 non sembra lasciare spazio ad interpretazioni estensive.

L'**orientamento restrittivo** pare altresì confermato da una delle **FAQ**, relativa alle macchine agricole, presenti sul sito del Ministero dello sviluppo economico dedicato agli incentivi⁷.

L'art. 2, comma 4, del decreto attuativo prevede inoltre che i contributi possono essere concessi nei limiti della disciplina comunitaria degli **aiuti**

“de minimis” di cui al Regolamento della Commissione 15 dicembre 2006, n. 1998/2006/CE, attuativo degli artt. 87 e 88 del Trattato CE.

Tale disciplina fissa una soglia minima, al di sotto della quale gli aiuti non devono sottostare alle limitazioni dell'art. 87, paragrafo 1, del Trattato CE e non sono soggetti all'obbligo di preventiva notifica alla Commissione ai sensi dell'art. 88, paragrafo 3, del Trattato CE. Al riguardo, si segnala che, in base all'art. 2, comma 2, del Regolamento della Commissione 15 dicembre 2006, n. 1998/2006/CE, a partire dal 1° gennaio 2007, l'importo complessivo degli aiuti *de minimis* accordati a una medesima impresa non può superare i **200.000,00 euro** su un periodo di 3 esercizi finanziari. Il predetto limite, tuttavia, è stato modificato dalla Comunicazione della Commissione UE 22 gennaio 2009, n. 16/01, la quale ha elevato, come regole straordinaria e temporanea, la soglia *de minimis* a **500.000,00 euro** per il triennio 2008-2010⁸.

Occorre altresì evidenziare che in caso di mancato rispetto del “principio di non cumulabilità” con altri benefici fiscali, i **contributi** possono essere **revocati**.

L'art. 5 del decreto attuativo prevede infatti che, per fatti non sanabili comunque imputabili ai soggetti venditori, in caso di assenza di uno o più dei requisiti, di documentazione incompleta o irregolare ovvero di mancato rispetto delle norme sulla cumulabilità, il Ministero dello sviluppo economico procede alla revoca dei contributi ai sensi dell'art. 9 del D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 123. Pertanto, alla luce di tale richiamo normativo, la revoca comporta il recupero del contributo non spettante e l'applicazione di una **sanzione amministrativa** consistente nel pagamento di una somma in misura da 2 a 4 volte l'importo dell'incentivo indebitamente fruito.

⁶ In tal senso, si veda l'art. 2, comma 5, del citato decreto.

⁷ In particolare, alla domanda “l'incentivo è cumulabile con altre iniziative (PSR, TREMONTI)?” viene ripetuto che “i contributi previsti dal decreto non sono cumulabili con altri benefici previsti sul medesimo bene dalle vigenti disposizioni”.

⁸ Cfr. E. Brivio, *L'Europa estende gli aiuti di Stato*, in “Il Sole-24 Ore” del 18 dicembre 2008, pag. 31.

ATTUALITÀ

D.L. incentivi (D.L. 25 marzo 2010, n. 40)

Novità in tema di
contenzioso tributario

di Alfio Cissello

Il D.L. n. 40/2010 (c.d. "D.L. incentivi") ha apportato rilevanti innovazioni in tema di contenzioso tributario. In particolare, variano le modalità per la notifica delle sentenze, e viene abolito l'obbligo di autorizzazione della DRE per l'appello principale. Inoltre, viene incentivato il ricorso alla conciliazione giudiziale nonché all'accertamento con adesione, prevedendo l'obbligo di garanzia solo se l'importo delle rate successive alla prima supera i 50.000,00 euro.

1. Premessa

Il D.L. 25 marzo 2010, n. 40, meglio conosciuto come "D.L. incentivi", ha apportato alcune modifiche alla disciplina del contenzioso fiscale, espungendo determinati adempimenti formali, con lo scopo di **velocizzare** l'iter procedurale relativo allo svolgimento del processo tributario. Oltre a ciò, sempre in tema di rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente, sono stati introdotti, nell'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, i commi 4 e 5, ove viene espressamente disciplinata la procedura di notifica degli atti impositivi nei confronti dei contribuenti **non residenti**¹.

Per ciò che concerne il contenzioso tributario, le

novità del "D.L. incentivi" possono essere così sintetizzate:

- la **notifica** della **sentenza**, strumentale al decorso del termine "breve" per l'impugnazione, non deve più avvenire necessariamente mediante ufficiale giudiziario, posto che l'art. 38 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nella nuova versione, rinvia all'art. 16 del medesimo decreto, e non agli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile;
- gli Uffici delle Agenzie fiscali, in virtù dell'espunzione del comma 2 dell'art. 52 del D.Lgs. n. 546/1992, **non** dovranno più essere previamente **autorizzati** all'appello principale dalla Direzione Regionale delle Entrate;
- la normativa in tema di **riscossione** delle somme in pendenza di giudizio contemplata dall'art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992 viene estesa alle decisioni della Commissione tributaria centrale;
- nella **conciliazione giudiziale** nonché nell'accertamento con adesione, l'obbligo di garanzia per la dilazione delle somme sussisterà solo ove le rate successive alla prima superino i 50.000,00 euro.

2. Notifica e deposito delle sentenze

L'impugnazione della sentenza è un atto che deve essere compiuto entro termini perentori: infatti, in caso di mancato gravame nei termini, si ha il passaggio in giudicato della decisione.

Nel processo tributario vige il c.d. "doppio termine" di impugnazione.

L'art. 51 del D.Lgs. n. 546/1992 stabilisce infatti

¹ Per approfondimenti su tale argomento si rinvia a D. Placido, *Ancora novità in tema di notificazione ai contribuenti residenti all'estero*, in questo numero della Rivista, fascicolo n. 2, pag. 2547.

che il termine per impugnare le sentenze delle Commissioni tributarie è:

- in caso di **notifica** della sentenza ad istanza di parte, di **sessanta giorni** dalla notificazione stessa (c.d. termine “breve”);
- in assenza della suddetta notifica, di **sei mesi** dalla data di **pubblicazione** della sentenza (c.d. termine “lungo”);
- per la revocazione straordinaria, di sessanta giorni dal giorno in cui è stato scoperto il dolo o sono state dichiarate false le prove o è stato recuperato il documento o è passata in giudicato la sentenza che accerta il dolo del giudice.

Pertanto, la parte deve valutare l’opportunità di notificare la sentenza al fine di far decorrere il termine “breve” per l’impugnazione².

Ai sensi dell’art. 38, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, così come modificato dal D.L. n. 40/2010:

- le parti hanno l’onere di provvedere **direttamente** alla notifica della sentenza alle altre parti a norma dell’art. 16 del D.Lgs. n. 546/1992,
- depositando, nei successivi trenta giorni, l’originale o copia autentica dell’originale notificato nella segreteria, unitamente ai documenti comprovanti la notificazione.

2.1. Modalità di notifica

L’art. 38 del D.Lgs. n. 546/1992, prima delle innovazioni cagionate dal D.L. n. 40/2010, portava a sostenere che, per la decorrenza del “termine breve”, la parte doveva provvedere alla notifica tramite **ufficiale giudiziario**.

Qualora il contribuente avesse provveduto alla notifica mediante altre forme, essa sarebbe stata inidonea a far decorrere il termine “breve”.

In giurisprudenza è stato infatti sostenuto che l’espresso richiamo alla notifica a mezzo di ufficiale giudiziario escludeva la rilevanza, ai fini della decorrenza del termine “breve”, di notifiche effettuate:

- per il contribuente:
 - direttamente o
 - tramite spedizione a mezzo posta;
- per l’Amministrazione finanziaria:
 - a mezzo di messo comunale o

- di messo autorizzato dall’Amministrazione stessa (Cass. 2 maggio 2001, n. 6166³; Cass. 8 marzo 2006, n. 4940).

Il D.L. “incentivi”, in vigore dal 26 marzo 2010, ha introdotto nuove modalità per la notifica della sentenza, disponendo che la stessa può avvenire tramite le forme previste dall’art. 16 del D.Lgs. n. 546/1992.

Quindi, ferma restando la possibilità di valersi dell’ufficiale giudiziario, la notifica della sentenza può avvenire:

- **se il notificante è il contribuente:**
 - **mediante spedizione a mezzo posta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento;**
 - **tramite consegna diretta;**
- **se il notificante è un’Agenzia fiscale o un ente locale, fruendo, oltre che del servizio postale:**
 - **dei messi comunali;**
 - **dei messi speciali autorizzati dall’Amministrazione finanziaria.**

La notifica della sentenza, nei confronti del destinatario, si perfeziona, in linea generale, al momento della ricezione del plico: pertanto, è a tale momento che occorre riferirsi per appurare il rispetto del termine “breve” per l’impugnazione.

Notifica avvenuta mediante plico con busta

Potrebbe accadere che, erroneamente, la parte provveda alla notifica della sentenza mediante spedizione a mezzo posta in plico **con busta**, anziché in plico senza busta⁴.

Nel suddetto caso, visto il mancato rispetto dell’art. 16 del D.Lgs. n. 546/1992 ad opera del notificante, potrebbe essere messa in discussione la decorrenza del termine “breve” ai fini dell’impugnazione.

In altri termini, ove l’appellante (destinatario della notifica) proponesse impugnazione oltre il termine “breve”, questa potrebbe comunque ritenersi tempestiva, siccome troverebbe applicazione il termine “lungo”⁵.

³ In banca dati “fisconline”.

⁴ Si rileva che, con riferimento alla notifica del ricorso, parte della giurisprudenza ha specificato che la notifica in plico con busta costituisce semplice irregolarità, a condizione, però, che il contenuto della busta non venga contestato (Cass. 18 dicembre 2006, n. 27067, in banca dati “fisconline”).

⁵ Infatti, la giurisprudenza ha più volte negato l’idoneità della notifica della sentenza a far decorrere il termine

² La notifica della sentenza può, inoltre, servire per sollecitare l’adempimento al “comando” del giudice. Infatti, l’ente deve rimborsare le somme provvisoriamente versate d’ufficio entro novanta giorni dalla notifica della sentenza (art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992).

Consegna diretta e Agente della Riscossione

L'art. 16 del D.Lgs. n. 546/1992 stabilisce che, nei confronti delle Agenzie fiscali nonché degli enti locali, le notifiche possono avvenire "mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia".

Di conseguenza, anche la notifica della sentenza può essere effettuata per consegna diretta, recandosi materialmente presso gli uffici finanziari o presso gli enti locali.

È sconsigliabile provvedere alla consegna diretta nei confronti dell'**Agente della Riscossione**, o di altri enti quali i Consorzi di bonifica, posto che, secondo un certo orientamento, tale modalità di notifica deve ritenersi circoscritta alle Agenzie fiscali e agli enti locali⁶.

Ove si optasse per questa interpretazione, la notifica della sentenza per consegna diretta nei confronti di Equitalia non comporterebbe il decorso del termine "breve" per l'impugnazione.

Notifica della sentenza mediante messo comunale o messo autorizzato dall'amministrazione

Alla luce della "nuova" formulazione dell'art. 38 del D.Lgs. n. 546/1992, la notifica della sentenza, se proveniente dalle Agenzie fiscali e dagli enti locali, può essere eseguita tramite messo comunale o messo autorizzato dall'Amministrazione finanziaria.

I menzionati soggetti, così come dispone l'art. 16 del D.Lgs. n. 546/1992, devono utilizzare le forme previste dagli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile (relative all'ufficiale giudiziario), salvo quanto disposto dall'art. 17 del D.Lgs. n. 546/1992 sul luogo delle notificazioni.

2.2. Deposito in segreteria dell'originale della sentenza notificata

Dopo la notifica della sentenza, le parti hanno l'onere, nei successivi **trenta giorni**, di depositare l'originale o copia autentica dell'originale

"breve" ove questa fosse stata eseguita mediante modalità non previste dalla legge.

⁶ In merito si veda la sentenza della Comm. Trib. Prov. Bergamo 25 ottobre 1997, n. 197, in banca dati "fisconline", la quale, dichiarando l'inammissibilità dell'impugnazione, ha stabilito che la notifica del ricorso mediante consegna diretta è prevista solo qualora esso sia notificato nei confronti dell'ufficio finanziario o dell'ente locale.

Tuttavia, secondo l'Amministrazione finanziaria, la consegna diretta potrebbe avvenire anche nei confronti dell'Agente della Riscossione (circ. n. 98/E del 23 aprile 1996, in banca dati "fisconline").

notificato presso la segreteria, che ne rilascia ricevuta e la inserisce nel fascicolo d'ufficio.

L'art. 38 del D.Lgs. n. 546/1992 è stato modificato dal D.L. n. 40/2010; in virtù di ciò, come si è evidenziato, la notifica non deve necessariamente avvenire tramite ufficiale giudiziario, posto che la norma citata rinvia ora all'art. 16 del D.Lgs. n. 546/1992, e non più agli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile.

In coerenza con tale innovazione, successivamente alla notifica, le parti, a seconda delle circostanze, dovranno depositare:

- copia autentica della sentenza consegnata o spedita per posta,
- con fotocopia della ricevuta di **deposito** o di **spedizione** per raccomandata a mezzo del servizio postale unitamente all'avviso di ricevimento.

L'inosservanza di ciò non è sanzionata da alcuna disposizione processuale.

3. Abrogazione dell'autorizzazione all'appello

Il D.L. "incentivi" ha abrogato il comma 2 dell'art. 52 del D.Lgs. n. 546/1992.

La norma recitava: "Gli uffici periferici del Dipartimento delle entrate devono essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale dal responsabile del servizio del contenzioso della competente direzionale delle entrate; gli uffici del territorio devono essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale dal responsabile del servizio del contenzioso della competente direzionale compartimentale del territorio".

Ai fini della proposizione dell'appello principale, le Agenzie fiscali non dovranno più ottenere la preventiva autorizzazione della DRE⁷.

Prima della citata modifica, la giurisprudenza aveva stabilito che la mancanza dell'autorizzazione della DRE, essendo questa un presupposto processuale, avrebbe comportato l'inammissibilità del gravame⁸.

⁷ È curioso che l'Agenzia delle Entrate (circ. n. 12/E del 12 marzo 2010, in "il fisco" n. 13/2010, fascicolo n. 1, pag. 2017) abbia di recente ribadito la necessità della suddetta autorizzazione.

⁸ Cass. 12 dicembre 2008, n. 29222; Cass. 21 marzo 2008, n. 7788. In senso opposto, però, si erano espresse le Sezioni Unite (Cass. SS.UU. 14 gennaio 2005, n. 604), tutte in banca dati "fisconline".

4. Esecuzione delle decisioni della Commissione tributaria centrale

Il D.L. “incentivi” ha esteso la disciplina prevista dall’art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992 relativa alle sentenze delle Commissioni tributarie regionali anche alle decisioni della Commissione Tributaria centrale⁹.

Il citato articolo dispone che, anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d’imposta, nei casi in cui è prevista la **risossione frazionata** del tributo, questo, con i relativi interessi, deve essere pagato:

- per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;
- per l’ammontare risultante della sentenza della Commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;
- per il residuo ammontare determinato nella sentenza della Commissione tributaria regionale¹⁰.

5. Garanzia per le somme derivanti da conciliazione giudiziale e accertamento con adesione

L’ordinamento tributario contempla una molteplicità di **istituti deflativi** del contenzioso, tra i quali rientrano la conciliazione giudiziale e l’accertamento con adesione.

Ciascuna delle parti, secondo l’art. 48, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, tramite l’istanza prevista dall’art. 33 del decreto medesimo¹¹, può proporre all’altra la conciliazione totale o parziale della controversia.

⁹ Con l’art. 42, comma 3, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 è stata disposta la soppressione della Commissione tributaria centrale che, però, è rimasta in attività per permettere il graduale esaurimento dei giudizi pendenti. La L. n. 244/2007 ha infatti previsto un processo di delocalizzazione della Commissione tributaria centrale presso le Commissioni regionali.

¹⁰ L’art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992 prosegue sostenendo che, in tutte le ipotesi appena citate, gli importi da versare debbono essere diminuiti nel caso in cui una parte del tributo sia già stato corrisposto. Se, tuttavia, 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.

¹¹ La suddetta istanza è strumentale alla richiesta di discussione della causa in pubblica udienza.

Invece, nella fase di verifica, la pretesa può essere definita mediante adesione del contribuente, secondo le modalità previste dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

Le somme derivanti dall’intervenuta conciliazione o adesione possono essere versate in un’unica soluzione ovvero in forma rateale.

In quest’ultimo caso, la dilazione avviene:

- in un massimo di **otto rate** trimestrali di pari importo,
- in un massimo di **dodici rate** trimestrali di pari importo se queste superano i 51.645,69 euro (artt. 8 del D.Lgs. n. 218/1997 e 48 del D.Lgs. n. 546/1992).

Prima della modifica apportata dal D.L. “incentivi”, ai fini del versamento delle predette somme era previsto l’obbligo di prestazione di idonea garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria ovvero rilasciata dai consorzi di garanzia collettiva dei fidi (Confidi).

Ora, l’obbligo sussiste solo se l’importo delle rate successive alla prima è superiore a 50.000 euro.

Acquiescenza

La modifica normativa dovrebbe valere anche per l’acquiescenza, siccome l’art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997, relativo, appunto, all’acquiescenza, rinvia, per ciò che concerne i versamenti, all’art. 8 del D.Lgs. n. 218/1997.

6. Possibili modifiche in sede di conversione del decreto

Le innovazioni apportate al D.Lgs. n. 546/1992 sono strumentali a semplificare il rito fiscale, oltre che a incentivare il ricorso agli strumenti deflativi del contenzioso.

In quest’ottica, sarebbe proficuo che il Legislatore, in sede di conversione del decreto legge, completasse la suddetta **semplificazione** introducendo ulteriori modifiche al sistema processuale tributario.

Dal momento che la sentenza, ai fini del decorso del termine “breve” per l’impugnazione, può essere notificata mediante le forme di cui all’art. 16 del D.Lgs. 546/1992, sarebbe opportuno che, come è stato modificato l’art. 38, venga mutato anche l’art. 70, relativo alla notifica della **messaggio in mora**, atto preordinato all’instaurazione del giudizio di **ottemperanza**.

Anche in tal caso, la messa in mora deve necessariamente essere notificata mediante ufficiale giudiziario.

Inoltre, ben potrebbe essere **espunto** l'obbligo di deposito di copia dell'**appello** presso la segreteria del giudice di primo grado (ove l'impugnazione non sia stata notificata tramite ufficiale giudiziario), adempimento che, sebbene tenda a evitare l'indebito rilascio, da parte delle segreterie, di certificati di passaggio in giudicato delle sentenze, si profila censurabile per gli effetti della sua inosservanza che, come noto, conducono all'inammissibilità del gravame¹².

Infine, relativamente agli istituti deflativi del contenzioso, la conversione del decreto n. 40/2010 è un'ottima opportunità per **uniformare** il sistema delle garanzie.

Infatti, l'obbligo di garanzia per il versamento delle somme in forma rateale permane per la c.d. "**acquiescenza rinforzata**", il che pare poco coerente con il sistema. Non a caso, la suddetta forma di acquiescenza, che comporta la riduzione delle sanzioni a **un ottavo** dell'irrogato e non a un quarto, è fruibile solo ove il contribuente non abbia ricevuto né un processo verbale di constatazione definibile né un invito al contraddittorio. Le soluzioni deflative proprie di questi ultimi istituti non prevedono, per il ver-

samento rateale, alcun obbligo di garanzia, sicché il mantenimento della stessa per la c.d. "**acquiescenza rinforzata**" non può che destare perplessità¹³.

Oltre a ciò, la conversione del D.L. n. 40/2010 potrebbe tramutarsi in un'occasione per far sì che la **supremazia** degli uffici finanziari termini effettivamente con l'esaurimento della fase di verifica, e non continui, sotto varie forme, all'interno del circuito processuale.

Così, a mio avviso, sarebbe opportuno che il Legislatore modificasse i seguenti articoli del D.Lgs. n. 546/1992:

- 23, stabilendo una volta per tutte, al pari di quanto avviene per il ricorrente, la sanzione dell'**inammissibilità** per la mancata o tardiva costituzione in giudizio del resistente;
- 7, espungendo l'assurda possibilità, attribuita al Giudice tributario (per fortuna scarsamente utilizzata), di chiedere **relazioni tecniche** alla **Guardia di finanza**;
- 47, contemplando espressamente la **sospensibilità** degli **avvisi** di accertamento;
- 69, consentendo il rilascio delle sentenze con la **formula esecutiva** anche prima del giudicato;
- 70, estendendo l'azione di ottemperanza anche per le sentenze non definitive.

Articoli di riferimento	Argomento	Novità
Art. 38 del D.Lgs. n. 546/1992	Notifica della sentenza	Può avvenire anche a mezzo posta, per consegna diretta e per messo comunale o autorizzato dall'A.F. (non più solo tramite ufficiale giudiziario)
Art. 52, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992	Autorizzazione della DRE per l'appello principale	Abrogazione
Art. 3, comma 2, del D.L. n. 40/2010	Riscossione delle somme per le decisioni della C.T.C.	Estensione delle norme previste per la Comm. Trib. Reg.
Art. 48, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992	Versamento delle somme in caso di conciliazione giudiziale	Garanzia necessaria solo se le rate successive alle prima eccedono i 50.000,00 euro
Art. 8, comma 2, del D.Lgs. n. 218/1997	Versamento delle somme in caso di accertamento con adesione	Garanzia necessaria solo se le rate successive alle prima eccedono i 50.000,00 euro

¹² L'adempimento, contemplato dall'art. 53 del D.Lgs. n. 546/1992, è stato ritenuto conforme a Costituzione dalla Consulta con la sent. n. 321 del 4 dicembre 2009, in banca dati "fisconline".

¹³ A seguito delle innovazioni introdotte dai D.L. n. 112 e 185 del 2008, il contribuente, ricorrendone i presupposti,

può aderire al contenuto del processo verbale di constatazione (art. 5-bis del D.Lgs. n. 218/1997) nonché all'invito al contraddittorio strumentale alla definizione dell'accertamento mediante adesione del contribuente (art. 5, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 218/1997).

D.L. incentivi (D.L. 25 marzo 2010, n. 40)

Ancora novità in tema di notificazione ai contribuenti residenti all'estero

di Domenico Placido

Nell'articolo si analizza la nuova disciplina prevista per le notificazioni degli atti impositivi nei confronti dei contribuenti non residenti, apportata dal D.L. n. 40/2010, che ha introdotto i commi 4 e 5 all'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973.

1. Premessa

A partire dal 26 marzo 2010, nuovo cambiamento per la disciplina in materia di **notificazioni** tributarie all'**estero**: è questa, infatti, la data di entrata in vigore del D.L. 25 marzo 2010, n. 40 (c.d. "decreto incentivi") che ha apportato numerose e sostanziali modifiche alla disciplina delle notificazioni degli accertamenti e di tutti gli altri atti tributari.

Le modifiche investono direttamente il corpo dell'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, vera e propria norma-quadro in tema di notificazioni tributarie. L'articolo citato, infatti, pur trovandosi all'interno del decreto relativo alle norme sull'accertamento dei redditi, conserva tutto il suo valore sia in riferimento all'Iva, in virtù del richiamo contenuto nell'art. 56 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sia in relazione all'imposta di Registro, in virtù del richiamo di cui all'art. 52 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, sia in relazione alle cartelle di pagamento grazie al rinvio contenuto nell'art. 26 del 29 settembre 1973, n. 602.

All'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, il D.L. n.

40/2010¹ ha aggiunto, dopo il comma 3, i commi 4 e 5, che così dispongono: "Salvo quanto previsto dai commi precedenti ed in alternativa a quanto stabilito dell'art. 142 c.p.c., la notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata mediante **spedizione** di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo delle residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o a quello della sede legale estera risultante dal registro delle imprese di cui all'articolo 2188 c.c.. In mancanza dei predetti indirizzi, la spedizione della lettera raccomandata con avviso di ricevimento è effettuata all'**indirizzo estero** indicato dal contribuente nelle domande di attribuzione del numero di codice fiscale o variazione dati. In caso di esito negativo della notificazione si applicano le disposizioni di cui al primo comma lettera e).

La notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata ai sensi del quarto comma qualora i medesimi non abbiano comunicato all'Agenzia delle Entrate l'indirizzo della loro residenza o sede estera o del domicilio eletto per la notificazione degli atti e le successive variazioni (...).

2. Novità del D.L. incentivi

Vediamo, in sintesi, quali sono le novità apportate dal D.L. n. 40/2010: **dal 26 marzo 2010** gli Uffici che intendano notificare atti tributari a soggetti che sono emigrati all'estero, e il cui indirizzo risul-

¹ Art. 2, comma 1, lettera a), del D.L. n. 40/2010.

ti dall'**Anagrafe** degli italiani residenti all'estero (per le **persone fisiche**) ovvero dal **registro** delle **imprese** di cui all'art. 2188 del codice civile (per le società e gli enti), debbono effettuare una spedizione mediante lettera raccomandata con ricevuta di ritorno direttamente all'indirizzo estero. La novità, come correttamente sancito dal legislatore, fa salva l'applicazione del comma 1 dell'art. 60 che, come noto, ha previsto la facoltà per i contribuenti che non hanno la residenza nello stato di **comunicare** al competente ufficio locale l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano: anche in questo caso la notificazione si esegue mediante spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento².

Pertanto, a seguito dell'entrata in vigore della nuova normativa, le forme di notifica ai soggetti residenti all'estero diventano tre:

1. la prima riguarda quei contribuenti che si avvalgono della facoltà riconosciuta dall'ordinamento (art. 60, lettera *e-bis*) di comunicare l'indirizzo ove ricevere gli atti tributari. In questo caso l'Amministrazione deve spedire raccomandata internazionale con avviso di ricevimento presso l'indirizzo estero;
2. la seconda, applicabile a coloro che non hanno comunicato l'indirizzo estero ai sensi della lettera *e-bis*). In tal caso l'Amministrazione finanziaria deve spedire la raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo estero risultante dall'anagrafe degli italiani residenti all'estero ovvero all'indirizzo della sede legale estera risultante presso il registro delle imprese. In mancanza di detti indirizzi, la spedizione avverrà presso l'indirizzo indicato al momento della richiesta di attribuzione del codice fiscale o variazione dati. Nelle intenzioni del legislatore tale forma di notifica è alternativa a quella disciplinata dall'art. 142 del codice di procedura civile;
3. la terza, di carattere residuale poiché applicabile solo nel caso in cui non sia possibile notificare nelle forme di cui ai punti 1 e 2. In questo caso l'Amministrazione finanziaria potrà notificare ai sensi dell'art. 60, lettera e), del D.P.R. n. 600/1973, mediante affissione all'albo del comune di ul-

timo domicilio fiscale.

Come visto, la notifica ai soggetti residenti all'estero contempla un ventaglio di ipotesi abbastanza ampio: l'**elencazione** delle tre forme di notifica evidenziate *ut supra* deve intendersi **tassativa** nel senso che l'Amministrazione dovrà seguire rigorosamente l'elenco. Se il contribuente aveva comunicato l'indirizzo ai sensi della lettera *e-bis*) dell'art. 60³, la raccomandata va *ivi* spedita inderogabilmente. Se il contribuente non aveva comunicato alcunché, la spedizione (sempre raccomandata A.R.) va eseguita nel luogo di residenza risultante dall'Aire o dal Registro delle imprese. Se tale notifica non si perfeziona, per qualunque motivo, la notifica andrà effettuata nelle forme di cui all'art. 60, lettera e).

La novella è abbastanza chiara ed esaustiva, e finalmente introduce, per le notificazioni ai soggetti residenti all'estero, una **sequenza** precisa di **adempimenti** sia a carico dei soggetti che trasferiscono la residenza all'estero, che a carico dell'Amministrazione finanziaria notificante.

In altri termini il soggetto che si trasferisce all'estero può comunicare all'Amministrazione finanziaria, nelle forme previste, l'indirizzo di residenza estera ove ricevere le notificazioni: avrà la certezza, così facendo, che tutte le notificazioni di atti tributari verranno *ivi* eseguite. Se non usufruisce di tale facoltà, ma trasmette all'Aire l'indirizzo di residenza estero (ovvero al registro delle imprese, per le società e gli enti), avrà la certezza che le notificazioni saranno *ivi* perfezionate. In mancanza di tali adempimenti il contribuente si esporrà ai rischi della notifica *ex art.* 60, lettera e), del D.P.R. n. 600/1973, che, come noto, si perfeziona in assenza di alcuna comunicazione diretta al contribuente, mediante la sola **affissione** all'**albo** del comune di ultimo domicilio fiscale⁴.

³ Si rammenta che nella dichiarazione dei redditi è stato aggiunto un apposito spazio per tale comunicazione.

⁴ Lo svolgimento degli adempimenti di cui all'art. 60, comma 1, lettera e), del D.P.R. n. 600/1973 garantisce pienamente, sotto il profilo giuridico, il perfezionamento della notifica. Nondimeno, al fine di assicurare ai soggetti non residenti nel territorio dello Stato una conoscenza effettiva, e non solo legale, degli atti tributari ad essi diretti, l'Amministrazione finanziaria, con la circ. n. 16/E del 27 gennaio 2000, in banca dati "fisconline", ha disposto che l'ufficio che emana l'atto deve contestualmente darne comunicazione al destinatario all'indirizzo del paese estero di residenza, con avviso da inoltrare per posta ordinaria (ovviamente solo se l'indirizzo estero del contribuente è reperibile attraverso l'Aire o sulla base di altre informazioni in possesso dell'ufficio). Nella circolare si sottolinea la natura meramente informativa di tale comunicazione, priva, cioè, degli effetti legali che discendono, invece, esclusivamente dal compimento delle formalità di cui al ridetto art. 60, lettera e), del D.P.R. n. 600/1973.

² Si tratta della lettera *e-bis*) dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, introdotta ad opera dell'art. 37, comma 27, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248.

In sostanza, dobbiamo registrare una tendenza marcata dell'ordinamento giuridico a privilegiare, nel caso di soggetti residenti all'estero, la notifica mediante spedizione di lettera raccomandata (con avviso di ricevimento) relegando la disciplina di cui alla lettera e) dell'art. 60 ad ipotesi residuale ed *extrema ratio*. La notifica a mezzo posta, se da un lato indubbiamente facilita l'effettiva ricezione dell'atto tributario da parte del contribuente, dall'altro non mancherà di produrre problemi relativi alla certezza della consegna del plico inviato a mezzo posta fuori dai confini nazionali, nonché all'individuazione dei soggetti abilitati a ricevere la consegna stessa.

3. Applicabilità dell'art. 142 del codice di procedura civile

Ulteriore aspetto rilevante contenuto nelle nuove disposizioni introdotte dal D.L. n. 40/2010 è costituito dall'espressa previsione dell'**alternatività** del nuovo comma 4 dell'art. 60 con la disciplina di cui all'art. 142 del codice di procedura civile. Il nuovo comma 4 testualmente recita "in alternativa a quanto stabilito dall'art. 142 c.p.c.". Quindi, a ben vedere, in alternativa a quanto disposto dal nuovo comma 4, è prevista la possibi-

lità, per l'Amministrazione finanziaria, di notificare mediante l'art. 142 del codice di procedura civile⁵. Ciò implica che l'Amministrazione finanziaria può scegliere, liberamente, l'una e l'altra forma di notifica. Tale alternatività promana direttamente dalla Giurisprudenza della Corte Costituzionale che, con la sent. n. 366 del 7 novembre 2007⁶ aveva dichiarato l'**illegittimità costituzionale** degli articoli 58, comma 1 e secondo periodo del comma 2, e 60, comma 1 lettere c), e), ed f) del D.P.R. n. 600/1973 nella parte in cui escludevano, in caso di notificazione a cittadino italiano avente all'estero una residenza conoscibile in base all'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero, l'applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 142 del codice di procedura civile.

Secondo la Consulta, infatti, le modalità di cui all'art. 142 del codice di procedura civile assicurano al notificatario l'effettiva conoscenza dell'atto a lui destinato, imponendo all'Amministrazione finanziaria di espletare la non troppo gravosa procedura di notifica presso la residenza estera risultante dall'Aire. Quindi, anche per le notificazioni di atti tributari, spazio all'applicazione della speciale procedura disciplinata dall'art. 142 del codice di procedura civile.

Soggetti non residenti	In presenza di comunicazione da parte del contribuente dell'indirizzo estero	In assenza di comunicazione, quando l'indirizzo estero risulta dall'Aire o dal registro delle imprese	In caso di esito negativo della notifica all'indirizzo risultante dall'Aire o dal registro delle imprese
	Si applica la disciplina di cui alla lettera e-bis dell'art. 60. La notifica avviene mediante spedizione di lettera raccomandata A.R. all'indirizzo estero previamente comunicato dal contribuente	Si applica il nuovo art. 60, comma 4. La notifica avviene mediante spedizione di lettera raccomandata A.R. all'indirizzo estero. Alternativamente, si può applicare la procedura di cui all'art. 142 del codice di procedura civile	Si applica l'art. 60, lettera e), con il perfezionamento della notifica nel comune di domicilio fiscale (affissione all'albo)

Per dovere d'informazione va, infine, segnalata l'esistenza dell'art. 60-bis del D.P.R. n. 600/1973 rubricato "Assistenza per le richieste di notifica

tra le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea", che non è stato oggetto di alcuna modifica. Si tratta dell'esecuzione della Direttiva n. 2003/93/CE relativa alla **reciproca assistenza** fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette, che offre la possibilità a ciascun stato membro di chiedere ad altro stato membro l'assistenza per notificare atti e decisioni degli organi amministra-

⁵ Tale norma prevede che l'atto sia notificato mediante spedizione al destinatario per mezzo della posta con raccomandata e mediante consegna di altra copia al Pubblico Ministero che ne cura la trasmissione al Ministero degli Affari Esteri per la consegna alla persona alla quale è diretta. La procedura si applica soltanto nei casi in cui risulti impossibile eseguire la notificazione in uno dei modi consentiti dalle Convenzioni Internazionali e dagli artt. 30 e 75 del D.P.R. 5 gennaio 1967, n. 200, ovvero tramite i Consolati e le Ambasciate italiane all'estero.

⁶ In banca dati "fiscoonline". Cfr., per approfondimenti, U. La Commara-S. Moscatelli, *La notifica di atti impositivi a soggetti non residenti*, in "il fisco" n. 6/2008, fascicolo n. 1, pag. 967.

tivi. Si tratta di una facoltà concessa all'Amministrazione finanziaria di un'ulteriore opportunità di notifica esperibile quando il contribuente abbia la residenza in uno degli stati membri della **Co-**

munità europea. Trattandosi di una facoltà, l'art. 60-*bis* non esclude affatto l'applicazione delle regole viste poc'anzi, anche per le notificazioni da effettuarsi in uno dei paesi dell'Unione europea.

Risoluzione n. 26/E del 29 marzo 2010

Le risposte delle Entrate al Forum Lavoro

di Alessandro Borgoglio

I buoni pasto distribuiti dal datore di lavoro sono tassati in capo al dipendente per l'eccedenza del loro valore nominale rispetto a euro 5,29, non potendo, tale differenza, essere assorbita dalla franchigia di esenzione di euro 258,23 prevista per i *fringe benefit*.

Inoltre, il valore normale di riferimento dei beni e servizi offerti ai propri dipendenti dai datori di lavoro è costituito dal corrispettivo da questi ultimi sostenuto per l'acquisto, considerando anche lo sconto eventualmente ottenuto.

Sono questi alcuni dei più importanti chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria con la risoluzione esaminata nel presente scritto.

1. Premessa

Anche quest'anno si è tenuto l'ormai abituale incontro tra professionisti e amministrazioni pubbliche dedicato al mondo del lavoro¹.

Tra gli interessanti temi trattati, sono state approfondite anche diverse questioni di **carattere fiscale**, riguardanti appunto le problematiche relative ai **rapporti di lavoro**.

L'Agenzia delle Entrate, che ha partecipato all'iniziativa, ha raccolto gli approfondimenti emersi nel corso del convegno nella ris. n. 26/E del 29 marzo scorso², redatta sotto for-

ma di domande e risposte.

Il documento di prassi ha destato un certo interesse³, poiché i temi in esso trattati coinvolgono un gran numero di contribuenti, come si vedrà nel prosieguo.

2. Buoni pasto e tassazione

Il primo chiarimento fornito nella risoluzione riguarda la tassazione dei **buoni pasto** (o *ticket restaurant*), ovvero quei tagliandi, distribuiti da molti datori di lavoro pubblici e privati, che possono essere utilizzati presso esercizi convenzionati per la consumazione di un pasto, e dovrebbero rappresentare un **servizio sostitutivo della mensa**.

Tali buoni pasti hanno valori nominali diversi – oggi generalmente compresi tra i 7 e i 14 euro – ma la normativa di riferimento ne consente l'**esenzione** da tassazione in capo al lavoratore dipendente soltanto se essi non superino unitariamente i **5,29 euro**.

Infatti, l'art. 51, comma 2, lettera c), del Tuir, stabilisce che non concorrono a formare il reddito "... le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro, nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi, o, fino all'importo complessivo gior-

¹ Il convegno si è tenuto il 15 marzo 2010, con il titolo "Forum Lavoro 2010", organizzato da "Il Sole-24 Ore".

² In banca dati "fisconline".

³ A. Bongi, *Il ticket restaurant? Fa reddito*, in "Italia Oggi" del 30 marzo 2010, pag. 22; M. Gabelli-R. De Pirro, *Fringe Benefits, il valore normale tiene conto degli sconti d'uso*, in "Il Quotidiano Unico Ipsos" del 30 marzo 2010; A. Borgoglio, *Forum Lavoro: le risposte del Fisco*, in "il fisco - Quotidiano On Line" del 6 aprile 2010.

naliero di lire 10.240⁴, le **prestazioni** e le **indennità sostitutive** corrisposte agli addetti ai **cantieri edili**, ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo o ad unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione”.

Ad oggi, pertanto, un buono pasto, per esempio, di 7 euro costituisce reddito di lavoro dipendente per la differenza rispetto al limite di esenzione pari a euro 5,29: ciò significa che su ogni tagliando di tal valore, il lavoratore viene tassato su un imponibile di euro 1,71.

Vi è, tuttavia, chi ha osservato che, a fronte di tale disposizione normativa, il successivo comma 3 dell'art. 51, all'ultimo periodo, stabilisce che: “Non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a lire 500.000⁵; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito”.

Si tratta della **franchigia di esenzione** da tassazione dei **fringe benefit**, entro la quale il lavoratore non viene tassato per i beni e i servizi ricevuti dal proprio datore di lavoro, “in aggiunta” rispetto allo stipendio.

È stato allora chiesto all'Agenzia delle Entrate se le eccedenze imponibili dei buoni pasto – come sopra illustrate – possano rientrare in questa soglia di esenzione prevista dal comma 3 dell'art. 51 del Tuir, fino a concorrenza della stessa.

L'Amministrazione finanziaria ha risposto negativamente al quesito, affermando che la disposizione invocata **non riguarda** “... le **erogazioni in denaro** per le quali resta applicabile il principio generale secondo cui qualunque somma percepita dal dipendente in relazione al rapporto di lavoro costituisce reddito di lavoro dipendente⁷ ad eccezione delle esclusioni specificamente previste⁸”.

⁴ Corrispondente a euro 5,29.

⁵ Corrispondente a euro 258,23.

⁶ Il termine anglosassone potrebbe essere tradotto come “indennità aggiuntiva corrisposta in natura”. I *fringe benefit* più diffusi sono l'auto e/o il cellulare aziendale.

⁷ Principio di onnicomprensività caratterizzante il reddito di lavoro dipendente, recato dall'art. 51, comma 1, del Tuir, per cui “Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro”.

⁸ Tra tali eccezioni vi è appunto quella relativa all'esenzione dei buoni pasto di valore unitario sino a euro 5,29.

L'Agenzia delle Entrate ha proseguito sostenendo che l'evidenziazione specifica del valore nominale di euro 5,29 – indicato nell'art. 51, comma 2, del Tuir – porta a ritenere che i *ticket restaurant* non costituiscano erogazioni in natura, ma bensì in denaro, non consentendo, pertanto, che la differenza imponibile possa essere “coperta” dalla predetta fascia di esenzione dei *fringe benefit*, pari a euro 258,23.

In conclusione, l'Amministrazione finanziaria ritiene che il valore nominale del buono pasto eccedente il limite di euro 5,29 concorra sempre alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

Al di là della correttezza di tale interpretazione, a chi scrive pare di scorgere in essa una **posizione contrastante** rispetto a quella rinvenibile in un documento di prassi di qualche anno prima.

Nella ris. n. 153/E del 15 dicembre 2004⁹, l'Agenzia delle Entrate, interpretando sempre restrittivamente la normativa sui buoni pasto, aveva stabilito che essi concorrevano integralmente alla formazione del reddito di lavoro dipendente qualora fossero stati corrisposti per giorni in cui il lavoratore non avesse effettivamente usufruito della pausa pranzo per la consumazione di quest'ultimo¹⁰.

L'aspetto più interessante, però, di tale documento, è che, al suo penultimo paragrafo, si legge che “Diversamente, ove l'orario di lavoro non preveda la fruizione della pausa pranzo, i buoni pasto eventualmente corrisposti da parte del datore di lavoro, non essendo destinati a realizzare una prestazione sostitutiva del servizio di vitto, concorreranno alla **determinazione del reddito** di lavoro dipendente (e della base imponibile contributiva), **al pari degli altri compensi in natura percepiti**”¹¹.

Pertanto, sembrerebbe che, nella risoluzione del 2004, i buoni pasto siano “... al pari degli altri compensi in natura”, per i quali dovrebbe valere la soglia di esenzione da tassazione, pari a euro 258,23, mentre, nell'odierno documento di pras-

⁹ In banca dati “fisconline”.

¹⁰ Di diverso avviso era, invece, la Direzione Provinciale dell'Inps, che, come riportato nella stessa ris. n. 153/E, aveva ritenuto “... non indispensabile, ai fini del non assoggettamento a contribuzione previdenziale dei buoni pasto (nei limiti previsti dalla legge), la fruizione da parte dei dipendenti di un periodo di pausa giornaliera per il consumo del pasto”.

¹¹ In senso conforme, relativamente all'indennità sostitutiva di mensa, è la ris. n. 41/E del 30 marzo 2000, in banca dati “fisconline”.

si, i buoni pasto “... **non costituiscono erogazioni in natura**” e, quindi, non rientrerebbero nella predetta fascia di esenzione.

A prescindere da ciò, la questione potrebbe essere risolta più semplicemente se il legislatore prendesse atto che tale **valore nominale di euro 5,29 è così fissato dal 1997**, e non rappresenta più un limite accettabile di esenzione dalla tassazione, atteso che anche gli ultimi rinnovi dei contratti collettivi hanno stabilito generalmente valori nominali dei *ticket restaurant* molto più elevati, in linea con i prezzi di mercato¹², e considerato anche che l'indice dei prezzi al consumo si è rivalutato di circa il 28% dal 1997 ad oggi¹³.

Seguendo queste considerazioni, sarebbe opportuno che legislatore **innalzasse la soglia di esenzione ad almeno 7 euro**, che peraltro è il valore nominale attualmente previsto per il comparto Ministeri della Pubblica Amministrazione¹⁴, oppure che modificasse la norma in modo tale che il predetto limite sia legato all'andamento dell'inflazione.

3. Oneri di utilità sociale: criteri distintivi

Il secondo chiarimento esposto nella risoluzione in commento concerne la corretta individuazione di quelle **opere e servizi, distribuite gratuitamente** dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a loro categorie, il cui valore non concorra alla formazione del reddito di questi ultimi.

L'art. 51, comma 2, lettera f), del Tuir, dispone, infatti, che non costituisce reddito “... l'utilizzazione delle opere e dei servizi di cui al comma 1 dell'articolo 100 da parte dei dipendenti e dei soggetti indicati nell'articolo 12”.

È stato allora richiesto all'Amministrazione finanziaria di illustrare i **criteri discriminanti** per l'individuazione delle spese per opere e servizi che rientrino nella previsione della succitata disposizione normativa.

¹² Si veda, in proposito, l'elaborato della Confcommercio, “I buoni pasto: costi e utilità per la collettività. Ragioni economiche e sociali per l'aumento dell'esenzione fiscale per i buoni pasto. Roma, 15 luglio 2009”, sul sito *Internet* www.confcommercio.it.

¹³ Dato desunto dai coefficienti annuali di rivalutazione Istat: <http://www.istat.it/prezzi/precon/rivalutazioni>.

¹⁴ Dal 1° gennaio 2006.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito, nel documento di prassi, che occorre, innanzitutto, considerare quanto stabilito dallo stesso art. 100, comma 1, del Tuir¹⁵, e inoltre ciò che è già stato deciso con la ris. n. 34 del 10 marzo 2004¹⁶.

In particolare, sulla base delle succitate disposizioni normative e di prassi, affinché il valore di tali opere e servizi non concorra alla formazione del reddito di lavoro dipendente, occorre che si verifichino le seguenti condizioni:

- **la spesa deve essere sostenuta volontariamente dal datore di lavoro e non in adempimento di un vincolo contrattuale;**
- **deve trattarsi di opere e servizi messe a disposizione della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti;**
- **tali opere e servizi devono perseguire specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale o culto.**

L'Amministrazione finanziaria ha poi precisato che non occorre che le **strutture** presso cui siano messi a disposizione dei dipendenti tali servizi siano di proprietà del datore di lavoro, potendo le stesse essere **anche esterne all'azienda**, ma è comunque indispensabile che il lavoratore rimanga **estraneo** al rapporto intercorrente tra la propria azienda e il fornitore del servizio e, soprattutto, non deve risultare beneficiario di alcun pagamento effettuato dal datore di lavoro. Restano, infatti, **escluse** da tale esenzione da tassazione in capo al dipendente tutte le ipotesi di **erogazioni di somme, anche indirette**, da parte del datore di lavoro, anche sotto forma di rimborsi o anticipazione spese sostenute dal dipendente, nonché le erogazioni sostitutive in denaro.

In conclusione, la predetta esenzione si riferisce esclusivamente alle **erogazioni in natura individuate con i succitati criteri**, con l'unica eccezione riguardante le eventuali somme in denaro corrisposte alla generalità dei dipendenti o loro categorie per la frequenza di **asili** o di **co-**

¹⁵ L'art. 100, comma 1, del Tuir, che disciplina la deducibilità fiscale degli oneri di utilità sociale sostenuti dalle imprese, dispone che “Le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi”.

¹⁶ In banca dati “fisconline”.

lonie climatiche da parte dei familiari di cui all'art. 12 del Tuir, ovvero per borse di studio a favore di questi ultimi¹⁷.

4. Il valore normale dei beni o servizi ceduti ai dipendenti

L'ultimo interessante chiarimento fornito dalla risoluzione in oggetto riguarda la corretta determinazione del **valore normale dei beni e servizi forniti dal datore di lavoro** ai dipendenti, che concorre alla formazione del reddito di questi ultimi.

L'art. 51, comma 3, primo periodo, del Tuir, dispone che: "Ai fini della determinazione in denaro dei valori di cui al comma 1, compresi quelli dei beni ceduti e dei servizi prestati al coniuge del dipendente o a familiari indicati nell'articolo 12, o il diritto di ottenerli da terzi, si applicano le disposizioni relative alla determinazione del valore normale dei beni e dei servizi contenute nell'articolo 9".

A sua volta, l'art. 9, comma 3, del Tuir, stabilisce che per valore normale si intende il "... **prezzo o corrispettivo mediamente praticato** per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi". Poiché accade spesso che i datori di lavoro acquistino dei servizi da erogare ai propri dipendenti a **prezzi scontati**, inferiori a quelli di mercato, in forza di un'apposita convenzione commerciale, è stato chiesto all'Amministrazione finanziaria se sia corretto considerare, ai fini della tassazione in capo ai dipendenti, tale prez-

zo scontato, ancorché inferiore, appunto, a quello "mediamente praticato".

L'Agenzia delle Entrate, nel documento di prassi, ha precisato che il predetto art. 9, comma 3, del Tuir, al secondo periodo, dispone che: "Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli **sconti d'uso**".

Pertanto, poiché la stessa norma richiama gli sconti d'uso, secondo l'Amministrazione finanziaria deve ritenersi che "... il valore normale di riferimento, per i beni e servizi offerti dal datore di lavoro ai dipendenti, possa essere costituito dal prezzo scontato che il fornitore pratica sulla base di apposite convenzioni ricorrenti nella prassi commerciale".

5. Considerazioni conclusive

Alla luce di quanto sin qui esposto, anziché l'erogazione di buoni pasto o indennità similari, potrebbe essere allora più **opportuno l'inserimento nella busta paga dei dipendenti di *fringe benefit***, che siano fiscalmente meno aggredibili rispetto a quelle che vengono considerate erogazioni in denaro.

Infatti, i beni e i servizi offerti dal datore di lavoro ai propri dipendenti:

- se hanno finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale o culto, alle condizioni illustrate nei paragrafi precedenti, sono **deducibili per l'impresa** e non imponibili per il lavoratore;
- se non rientrano nelle ipotesi di cui al precedente punto, il loro valore è tassato in capo al dipendente per il **prezzo scontato** pagato dal datore di lavoro per il loro acquisto;
- trattandosi di erogazioni in natura, si applica la soglia di **esenzione** da tassazione di **euro 258,23**.

¹⁷ In tal senso dispone l'art. 51, comma 2, lettera f-bis), del Tuir, per cui non concorrono a formare il reddito "... le somme erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per frequenza di asili nido e di colonie climatiche da parte dei familiari indicati nell'articolo 12, nonché per borse di studio a favore dei medesimi familiari".

Cass., n. 5051 del 3 marzo 2010

Contraddittorio e indagini finanziarie

di Nicola Monfreda e Alessandro Coscarelli

L'articolo prende in considerazione la necessità, per gli organi di controllo, di instaurare il preventivo contraddittorio con il contribuente nell'ipotesi di rettifiche basate sulle movimentazioni bancarie. Sebbene l'orientamento prevalente ritenga che ciò costituisca una facoltà e non un obbligo, il confronto tra le parti è comunque opportuno.

1. Premessa

Come è ben noto, l'art. 32, comma 1, n. 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, disciplina, in materia di imposte sui redditi, apposite presunzioni legali¹ *juris tantum* in virtù delle quali i **prelevamenti** e i **versamenti** sui conti correnti bancari si presumono rappresentativi di corrispettivi imponibili, salvo prova contraria fornita dal contribuente che attesti la loro inerenza all'imponibile dichiarato ovvero ad operazioni non imponibili.

In altre parole:

- gli importi a qualsiasi titolo **accreditati** nell'ambito di rapporti intrattenuti e delle operazioni effettuate dai contribuenti con gli operatori finanziari sono posti a base della ricostruzione di qualsiasi categoria reddituale quali componenti positivi di reddito, qualora il contribuente non dimostri di averne tenuto conto ai fini della determinazione del reddito stesso o che le operazioni relative siano fiscalmente irrilevanti;

¹ Ai sensi dell'art. 2728 del codice civile, le presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite.

- gli importi riscossi, non risultanti dalla contabilità, salvo quanto detto in precedenza e se non ne viene indicato il **beneficiario**, si considerano ricavi o compensi e sono utilizzabili per la rettifica del reddito d'impresa o di lavoro autonomo².

In materia di imposta sul valore aggiunto, l'art. 51, comma 2, n. 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 prevede espressamente che "i dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del

² La Corte di Cassazione, con la sent. n. 11750 del 12 maggio 2008, in banca dati "fisconline", è tornata a pronunciarsi in merito all'ambito soggettivo di applicazione della presunzione di ricavi *juris tantum* connessa ai prelevamenti sui conti correnti bancari di cui all'art. 32, comma 1, n. 2, del D.P.R. n. 600/1973, nella formulazione antecedente alle modifiche apportate dall'art. 1, commi da 402 a 404, della legge finanziaria 2005 (L. 30 dicembre 2004, n. 311). Infatti, la formulazione della norma disciplinante la presunzione legale di cui trattasi, precedente alle modifiche apportate dalla legge finanziaria 2005, ha suscitato dubbi interpretativi in merito alla legittimità della ricompressione nel suo ambito soggettivo di applicazione dei percettori di redditi derivanti dall'esercizio di lavoro autonomo. Pertanto, sussisteva una incertezza inerente la possibilità di utilizzare una presunzione di tal guisa a danno del contribuente titolare di un'attività di natura professionale sulla base dei prelievi bancari non giustificati e non risultanti dalle scritture contabili. Quanto sopra, in ragione del fatto che l'espressione "ricavi" utilizzata dal legislatore inerisce ai soggetti titolari di reddito d'impresa, diversamente dai lavoratori autonomi che, dall'esercizio di arti o professioni, conseguono "compensi". La Corte di Cassazione, pertanto, con la citata sent. n. 11750/2008, ribadisce il principio dell'utilizzabilità delle rilevazioni bancarie anche nei confronti dei professionisti, ponendosi sulla medesima linea interpretativa già espressa dallo stesso organo in diverse occasioni, come, ad esempio, con le sentenze n. 2438 del 5 febbraio 2007, n. 19330 dell'8 settembre 2006 e n. 11094 del 6 ottobre 1999, tutte in banca dati "fisconline".

numero 7) e dell'articolo 52, ultimo comma, o dell'articolo 63, primo comma, o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articoli 54 e 55 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni imponibili; sia le operazioni imponibili sia gli acquisti si considerano effettuati all'aliquota in prevalenza rispettivamente applicata o che avrebbe dovuto essere applicata. Le richieste fatte e le risposte ricevute devono essere verbalizzate a norma del sesto comma dell'art. 52".

Pertanto, come ribadito, altresì, dalla Corte di Cassazione con la sent. n. 18016 del 9 settembre 2005³, tutti i movimenti risultanti dai conti, sia le operazioni di prelievo che di versamento, devono essere imputati a ricavo, salva la prova contraria fornita dal contribuente che è tenuto a provare, altresì, la sussistenza di costi non contabilizzati riconducibili alle operazioni di prelievo, in quanto non è lecito presumere che se un soggetto ha occultato componenti positivi di reddito debba avere anche dichiarato parzialmente i costi sostenuti nell'esercizio dell'attività visto che, al contrario, "la norma muove dal presupposto che il contribuente tenda ad occultare i ricavi, ma non i costi"⁴.

Le richiamate disposizioni di legge, come già sottolineato in precedenza, codificano apposite **presunzioni legali** relative le cui conseguenze sul piano probatorio sono, pertanto, oggetto di una vincolante valutazione legislativa; infatti, l'efficacia processuale riconosciuta alle risultanze istruttorie dell'indagine finanziaria trae origine da una fonte di legge con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria, nell'ambito del procedimento amministrativo tributario di accertamento, non è tenuta a delineare le caratteristiche di gravità, precisione e concordanza delle risultanze stesse, né a fornire ulteriore prova rispetto alla documentazione bancaria acquisita e posta a fondamento dell'attività ispettiva.

³ In banca dati "fisconline".

⁴ *Ex pluribus*, la medesima Corte, nella sent. n. 14675 del 23 giugno 2006, in banca dati "fisconline", ha ribadito che, in caso di acquisizione di movimenti di un conto corrente bancario riconducibili a un'attività d'impresa, debbono essere considerati ricavi sia le operazioni attive sia quelle passive, senza che si debba procedere alla deduzione presuntiva di oneri e costi deducibili, essendo onere del contribuente indicare e provare eventuali specifici costi deducibili.

Quanto sopra in ragione del fatto che le norme di legge sopra richiamate permettono di attribuire, ai dati acquisiti nel rispetto delle procedure normative direttamente il valore presuntivo previsto, senza la necessità di dover motivare e chiarire le motivazioni per le quali tale valore si ritiene palesato e salvo prova contraria fornita dal contribuente.

2. Contraddittorio con il contribuente

Alla luce dell'incisiva valenza probatoria delle risultanze istruttorie delle indagini finanziarie, risulta di particolare interesse la questione inerente la sussistenza o meno della necessità di un preventivo contraddittorio, precedentemente all'emissione dell'avviso di accertamento, tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente al fine di porre quest'ultimo in condizione di fornire eventuali elementi informativi e/o documentali idonei a vincere la presunzione in analisi.

Dall'analisi normativa si evince che il legislatore ha previsto che l'Amministrazione finanziaria, sia per quanto concerne le imposte dirette che in materia di imposta sul valore aggiunto, può **invitare** i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti, per fornire dati, notizie e chiarimenti rilevanti ai fini degli accertamenti nei loro confronti anche relativamente ai rapporti e alle operazioni, i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti nell'ambito delle **indagini finanziarie**. Pertanto, la questione interpretativa di maggior interesse riguarda la sussistenza o meno, in capo all'Amministrazione finanziaria, di un **obbligo** di preventivo contraddittorio in merito agli elementi risultanti dai dati finanziari acquisiti e, quindi, dell'invalidità di un accertamento fondato su tali risultanze istruttorie qualora il contribuente, nel corso del procedimento, non sia stato invitato a fornire suddetti chiarimenti.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, con la circ. n. 32/E del 19 ottobre 2006⁵, ha chiarito, in armonia al consolidato orientamento giurisprudenziale opportunamente richiamato, che, in ordine alla valenza da attribuire alla partecipazione del contribuente, l'invito a comparire costituisce una mera **facoltà** dell'Ufficio e non un obbligo, con la conseguenza che il mancato invito non inficia la legittimità della rettifica, ove basata sulle presunzioni previste dalle norme in esame; la

⁵ In banca dati "fisconline".

manca l'instaurazione del contraddittorio non degrada la prevista presunzione legale a presunzione semplice, fermo restando, quindi, l'onere probatorio contrario in capo al contribuente⁶.

In ogni caso, l'Agenzia delle Entrate, nella richiamata circolare, precisa che il preventivo contraddittorio, pur restando una mera facoltà dell'Amministrazione e non un obbligo, si configura, comunque, in via di principio, come un "passaggio opportuno per provocare la partecipazione del contribuente, finalizzata a consentire un esercizio anticipato del suo diritto di difesa, potendo lo stesso fornire già in sede precontenziosa la prova contraria, e rispondente a esigenze di economia processuale, al fine di evitare l'emissione di avvisi di accertamento che potrebbero risultare immediatamente infondati alla luce delle prove di cui il contribuente potesse disporre".

Nella circ. n. 1/2008 – "Istruzione sull'attività di verifica" – del Comando Generale della Guardia di finanza⁷, in armonia a quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate, si precisa che l'invito rivolto al contribuente per fornire dati ed elementi giustificativi relativamente a quanto risultante nella documentazione bancaria e finanziaria acquisita, costituisce oggetto di una semplice facoltà conferita agli organi del controllo, non obbligatoria né sul piano della legittimità degli accertamenti finanziari, né sul piano della possibilità di ricostruire comunque la posizione fiscale del soggetto sulla base delle risultanze degli accertamenti stessi.

La Corte di Cassazione, in merito alla dibattuta questione circa l'obbligatorietà del preventivo contraddittorio con il contribuente, con la recente sent. n. 5051 del 3 marzo 2010⁸, ha ribadito il principio secondo cui il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, nella parte in cui prevede l'invito al contribuente a fornire dati e notizie in ordine agli accertamenti bancari, non impone all'Ufficio l'obbligo di uno specifico e previo invito, ma gli attribuisce una mera facoltà, della quale può avvalersi in piena **discrezionalità**; il mancato esercizio di tale facoltà non può, quindi, determinare l'illegittimità della verifica operata sulla base dei medesimi accertamenti. Tale orientamento giuri-

sprudenziale, conforme alla prassi amministrativa vigente sopra richiamata, risulta essere in armonia con diverse e precedenti pronunce del medesimo organo giurisdizionale. Infatti, nella sent. n. 14675 del 23 giugno 2006, si afferma che "l'Amministrazione finanziaria che intenda avvalersi dei dati ed elementi desunti dai movimenti relativi ai rapporti e conti correnti intrattenuti presso istituti di credito ai fini della ricostruzione del reddito imponibile imputabile al contribuente non ha alcun obbligo di valutare tali risultanze in contraddittorio, essendo rimesso alla sua libera scelta di apprezzarne *inaudita altera parte* gravità, precisione e concordanza senza che, peraltro, la presunzione *ex lege* in favore dell'Erario possa convertirsi in mera presunzione semplice in dipendenza di tale asserita omissione"; in altre parole, la Suprema Corte, nel richiamato provvedimento, ribadisce che l'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973, nella parte in cui prevede la possibilità di invitare il contribuente a fornire, in ordine agli accertamenti bancari, chiarimenti, dati e notizie, costituisce una mera facoltà dell'Ufficio, da esercitarsi in piena discrezionalità, e non, quindi, un obbligo d'uno specifico e previo invito in tal senso, con la conseguenza che dal mancato preventivo esercizio di tale facoltà **non** può derivare alcuna **illegittimità** della rettifica operata sulla base degli accertamenti stessi; pertanto, è erroneo affermare che per effetto del mancato invito la presunzione legale posta dalla norma scada a presunzione semplice, con possibilità per il giudice di valutarne liberamente la gravità, la precisione e la concordanza e con conseguente onere per il Fisco di fornire ulteriori elementi di riscontro.

Ex pluribus, nella sent. della Corte di Cassazione n. 18868 del 7 settembre 2007⁹, si afferma che l'utilizzazione da parte dell'Amministrazione finanziaria dei **movimenti** dei conti correnti bancari in disponibilità del contribuente, al fine dell'accertamento, è legittima anche in assenza di preventivo interpello dell'interessato sulle operazioni bancarie oggetto di verifica e di verbalizzazione delle correlative dichiarazioni, in ragione del fatto che nessuna norma sancisce l'obbligo dell'Ufficio della preventiva convocazione del contribuente.

3. Considerazioni conclusive

Chiarito che non sussiste alcun obbligo di preventivo contraddittorio con il contribuente, oc-

⁶ L'Agenzia delle Entrate richiama, sul punto, le sentenze della Corte di Cassazione n. 8253 del 7 aprile 2006 e n. 5365 del 10 marzo 2006, entrambe in banca dati "fisconline".

⁷ In banca dati "fisconline".

⁸ In banca dati "fisconline".

⁹ In banca dati "fisconline".

corre evidenziare che, in armonia a quanto specificato dalla stessa Agenzia delle Entrate con la circ. n. 32/E del 2006, il preventivo invito risulta, comunque, di **rilevante importanza** nella fase prodromica dell'accertamento, in quanto l'indagine, pur realizzando un'importante attività istruttoria, non costituisce uno strumento di applicazione automatica, atteso che i relativi esiti devono essere successivamente elaborati e valutati per assumere, non solo in sede amministrativa ma anche in quella giudiziaria, la valenza di elementi precisi e fondanti ai medesimi fini impositivi.

Di conseguenza, è possibile giungere alla conclusione che il preventivo contraddittorio è da ritenersi quantomeno **opportuno** al fine di dotare il provvedimento finale del procedimento amministrativo di accertamento tributario di quegli elementi idonei a supportarne la validità nell'eventuale fase contenziosa giurisdizionale.

Prima di giungere alla conclusione, si coglie l'occasione per precisare che ove il contribuente, prima del rilascio del processo verbale di constatazione contenente rilievi fondati sugli elementi acquisiti dalle indagini finanziarie, non sia stato posto in grado di fornire elementi giustificativi inerenti le movimentazioni bancarie/finanziarie prese in esame dagli organi del controllo, può comunque avvalersi dello *spatium deliberandi* concesso dall'art. 12, comma 7, della L. 27 luglio 2000, n. 212, pari a 60 giorni dal rilascio del predetto verbale di constatazione, per la presentazione di **memorie** e **deduzioni**, prima che l'Ufficio competente possa emanare il relativo avviso di accertamento, necessariamente motivato anche con

riferimento alle osservazioni e richieste eventualmente presentate dal contribuente stesso.

Tale disposizione, anche alla luce di quanto emerge dall'analisi dell'ord. n. 244 del 24 luglio 2009 della Corte Costituzionale¹⁰ e della conseguente nota del 14 ottobre 2009 n. 142734 dell'Agenzia delle Entrate¹¹, può essere disattesa qualora sussistano casi di particolare e **motivata urgenza** e subordinatamente al fatto che nella motivazione dell'avviso di accertamento vengano rappresentate le circostanze di fatto che costituiscono causa di particolare urgenza e che impediscono con evidenza di rinviare l'emanazione dell'atto alla prevista scadenza dei 60 giorni dal rilascio del sottostante processo verbale di constatazione.

Pertanto, nel caso in cui gli elementi giustificativi forniti dal contribuente in merito alle movimentazioni finanziarie poste a base dei rilievi presenti nel processo verbale di constatazione non vengano presi in considerazione dall'Amministrazione finanziaria che, per comprovate ragioni di urgenza, ha emesso l'avviso di accertamento prima dello scadere dei 60 giorni di cui al comma 7 dell'art. 12 della L. n. 212/2000, le analizzate presunzioni bancarie potranno comunque essere "vinte" dal contribuente in sede di ricorso alle competenti Commissioni tributarie provinciali e, quindi, nella successiva ed eventuale fase giurisdizionale.

¹⁰ In banca dati "fiscoonline", commentata da A. Cissello, *Accertamento emanato prima di 60 giorni dalla consegna del pvc: legittimità costituzionale*, in "il fisco" n. 31/2009, fascicolo n. 2, pag. 5169.

¹¹ In banca dati "fiscoonline".

Comm. trib. prov. di Milano n. 14 del 13 gennaio 2010

Avvisi di accertamento Ici L'operato (discutibile) di alcuni Comuni

di Antonio Piccolo

Il contribuente che ai fini dell'Ici dichiara un fabbricato (unità immobiliare urbana) con una categoria catastale errata, soggiace alla sanzione prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione o denuncia. Questo, in estrema sintesi, il principio desumibile dalla stringata sentenza in rassegna, con la quale i giudici tributari meneghini hanno avvalorato il discutibile operato del Comune impositore competente.

1. Premessa

Il cuore della controversia è la corretta **individuazione** della **violazione** commessa dalla contribuente.

Nel caso di specie, infatti, una società (a responsabilità limitata) immobiliare è stata oggetto di accertamento d'ufficio per avere dichiarato, già nella **denuncia originaria** presentata nel 1993 (Modello 760/93), due unità immobiliari urbane con **categoria catastale C/3** ("Laboratori per arti e mestieri"), **anziché** una sola unità con categoria catastale **D/7** ("Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni").

L'ufficio tributario del Comune competente, dopo oltre tre lustri di applicazione dell'Ici e dopo avere incassato tutte le relative annualità, ha notificato alla contribuente nel corso del 2008 gli avvisi di accertamento per gli anni d'imposta 2002 e 2003.

Con tali avvisi l'ufficio ha preteso il recupero della differenza dell'imposta dovuta, ma ha rilevato che la violazione commessa è stata l'**omessa presentazione della dichiarazione**.

A parere della contribuente, invece, che comunque ha riconosciuto l'errore commesso, si tratterebbe di una dichiarazione infedele, dato che peraltro il fabbricato accertato è situato nel medesimo indirizzo delle unità immobiliari dichiarate. Ne discende, secondo la tesi sostenuta dalla ricorrente nel merito dell'annualità 2002, che l'ufficio avrebbe dovuto:

- emettere un avviso di accertamento in rettifica, da notificare alla contribuente, a pena di decadenza, entro il termine triennale (art. 11, comma 2, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, nel testo vigente *ratione temporis*);
- irrogare la sanzione prevista per la presentazione della dichiarazione infedele, vale a dire la sanzione dal 50% al 100% della maggiore imposta dovuta (art. 14, comma 2, dello stesso D.Lgs. n. 504/1992).

Con sent. n. 14/26/10 del 25 novembre 2009, depositata il 13 gennaio 2010¹, la Sezione XXVI della Commissione tributaria provinciale di Milano (Presidente: E. Barbetta; Relatore: R. Longaretti) ha respinto i ricorsi introduttivi riuniti (per connessione soggettiva e oggettiva).

Il contributo interpretativo fornito dai primi giudici tributari appare – nella profonda sostanza – inesatto e impreciso; per tacere sui succinti pas-

¹ In banca dati "fiscoonline".

saggi motivazionali che risultano privi di qualsiasi convincimento e soprattutto non sorretti da idonei fondamenti giuridici.

A questo punto non ci resta che addentrarci nella singolare e accattivante vicenda, onde appurare la bontà o meno dell'operato dell'ente impositore e soprattutto della decisione giurisprudenziale che lo ha avvalorato.

2. Fatti di causa

Con due distinti e autonomi atti amministrativi, uno per l'anno 2002 e l'altro per l'anno 2003, l'ente impositore ha "avvisato" la contribuente dell'emissione degli **atti di accertamento** d'ufficio per omessa dichiarazione Ici. Ciascun atto è composto da quattro pagine che comprendono:

- il **frontespizio**, recante il nominativo sia del Comune impositore competente che della contribuente e il *nomen iuris* dell'atto ("Avviso di accertamento ed irrogazione contestuale delle sanzioni");
- l'**epigrafe**, con la quale il funzionario responsabile dell'Ici ha comunicato alla contribuente l'emissione dell'avviso di accertamento d'ufficio, dopo avere:
 - a) "visto" le delibere (del consiglio e della giunta comunale) sulla gestione del tributo, i decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471, n. 472 e n. 473, la L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), l'art. 1, commi 161 e 162, della L. 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007) "che definisce le modalità di accertamento dei tributi locali";
 - b) "considerate le risultanze relative al possesso degli immobili, trascritte presso la Conservatoria dei Registri Immobiliari, le risultanze relative alla soggettività passiva del contribuente, riportate nella banca dati dell'Agenzia delle Entrate e le risultanze catastali per quanto attiene al valore imponibile";
 - c) "rilevata la sussistenza delle condizioni per procedere" in conformità al citato art. 1, comma 161, della Finanziaria 2007;
- la **motivazione**, rappresentata:
 - a) dalla dicitura "si emette avviso di accertamento d'ufficio per omessa dichiarazione come di seguito esplicitato";
 - b) dall'avvertimento "Gli elementi di calcolo che hanno permesso di determinare l'imposta dovuta sono sinteticamente descritti nell'allegato prospetto degli immobili, che fa parte integrante e sostanziale della motivazione del presente atto";

c) da una serie di totali attestanti la maggiore imposta dovuta (in acconto e a saldo), derivante dall'Ici complessivamente dovuta (euro 4.057,34 per l'anno 2002, come da "Prospetto degli immobili") al netto dei versamenti già effettuati (euro 1.502,60 per l'anno 2002, per gli immobili con categoria catastale C/3), la sanzione irrogata (ordinaria e ridotta), gli interessi di mora e la definizione agevolata;

- la parte informativa sui **termini** e modalità di pagamento e di proposizione del ricorso introduttivo e sul riesame dell'atto;
- il citato "Prospetto degli immobili", formato in sostanza dalle medesime voci che costituiscono il riquadro della dichiarazione Ici riservato all'indicazione dei dati catastali (foglio, mappale, categoria, rendita) e di quelli tributari (valore, percentuale di possesso, mesi di possesso, di esenzione e di riduzione, detrazione abitazione principale e immobile storico). Il prospetto si chiude con l'indicazione dell'Ici complessivamente dovuta che, come detto, è pari ad euro 4.057,34.

Tali atti amministrativi impositivi sono stati impugnati, con proposizione di distinti e autonomi ricorsi introduttivi.

3. Doglianze della ricorrente

Secondo la ricorrente, gli avvisi di accertamento oggetto di impugnazione sono radicalmente nulli, illegittimi e infondati per i motivi illustrati di seguito.

3.1. Motivazione insufficiente e inadeguata

Gli avvisi di accertamento d'ufficio riportano una **motivazione insufficiente e inadeguata**, a causa del contenuto da tenore aprioristico e generico.

A ben vedere, infatti, mancano i "presupposti di fatto" e le "ragioni giuridiche" che li hanno determinati, con conseguente violazione dell'art. 1, comma 162, della Finanziaria 2007 (in senso conforme, art. 7, comma 1, della L. n. 212/2000; art. 11, comma 2-*bis*, del D.Lgs. n. 504/1992, nel testo vigente *ratione temporis*).

In particolare, nel "Prospetto degli immobili" risultano indicati dati ed elementi che, nella fattispecie, non hanno alcun senso, mentre non è stata indicata la misura dell'aliquota effettivamente applicata.

Poiché tutti gli importi sono stati indicati senza

alcuna logica o *consecutio* aritmetica e tenendo conto altresì che la conoscenza dell'aliquota concretamente applicata è fondamentale per la **determinazione dell'imposta** (art. 6, comma 3, del D.Lgs. n. 504/1992), gli avvisi *de quibus* risultano poco comprensibili e, quindi, violano soprattutto i principi di **precisione** e di **chiarezza**².

Significativo ed eloquente, a tal fine, è il consolidato canone giurisprudenziale, secondo cui nei casi di accertamento d'ufficio i contribuenti devono essere posti in condizione di conoscere "la pretesa fiscale in tutti i suoi elementi essenziali, consistenti non solo nelle ragioni giuridiche, ma anche nei presupposti di fatto posti a base della pretesa impositiva, avanzata nei confronti del contribuente"³.

3.2. Pretesa fiscale decaduta

L'**operato dell'ente impositore**, consistente nell'emettere gli avvisi di accertamento d'ufficio per omessa dichiarazione Ici, **non** ha alcun **fondamento giuridico** per una duplice ragione.

In primo luogo perché il fabbricato oggetto di controllo è stato comunque **denunciato** – sia pure con caratteristiche diverse da quelle accertate – con dichiarazione (originaria) presentata nel 1993 (primo anno di applicazione dell'Ici), né per gli anni successivi si sono verificate modificazioni di dati ed elementi dichiarati comportanti l'obbligo dichiarativo, come previsto dal comma 4 dell'art. 10 del D.Lgs. n. 504/1992.

Secondariamente perché l'ufficio, sulla base proprio della dichiarazione presentata dalla contribuente e "sulla base delle informazioni fornite dal sistema informativo del Ministero delle finanze in ordine all'ammontare delle rendite risultanti in catasto" (art. 11, comma 1, primo periodo, del D.Lgs. n. 504/1992, nel testo vigente *ratione temporis*), avrebbe ben potuto notificare due avvisi di liquidazione, con l'indicazione del criterio adottato, della maggiore imposta dovuta e delle sanzioni e interessi di mora, entro "**il termine di decadenza del 31 dicembre del secondo anno successivo** (*omissis*) a quello nel

corso del quale è stato o doveva essere eseguito il versamento dell'imposta" (art. 11, comma 1, secondo periodo, del D.Lgs. n. 504/1992, nel testo vigente *ratione temporis*); quindi, entro e non oltre il 31 dicembre 2004 per l'annualità 2002 e il 31 dicembre 2005 per l'annualità 2003, essendo stati effettuati versamenti d'imposta (in acconto e a saldo), come attestato anche dall'ufficio negli avvisi *de quibus*. In altre parole, l'amministrazione comunale avrebbe dovuto provvedere alla sola **liquidazione della maggiore imposta**, dato che nel caso di specie:

- l'obbligo dichiarativo sussisteva soltanto per il primo anno di applicazione dell'Ici che, come noto, non era né il 2002 né il 2003;
- l'errore commesso dalla contribuente è desumibile da un mero confronto della dichiarazione (denuncia originaria) con le risultanze catastali del sistema informativo dell'Agenzia del territorio.

Ne discende che l'affidamento all'accertamento **sostanziale**, invece che alla semplice liquidazione (accertamento formale), non può che essere visto come un *escamotage* teso solo ad allungare il termine di controllo, previsto a pena di decadenza. Tale nucleo argomentativo trova fondamento soprattutto per l'annualità 2003, per il quale l'Ufficio, avendo emanato e notificato alla contribuente (comunque) un autonomo avviso di accertamento per l'annualità 2002, era già a conoscenza di tutti i dati e gli elementi sui quali quantificare il tributo dovuto per l'annualità stessa⁴.

Tuttavia, poiché l'ufficio negli avvisi di accertamento ha tenuto conto – correttamente – dei versamenti già effettuati (in acconto e a saldo) per le due unità immobiliari con categoria catastale C/3, l'azione di controllo non poteva che essere quella di "**accertamento in rettifica**" dei dati ed elementi dichiarati dalla contribuente in modo sbagliato e incompleto.

In altre parole, gli avvisi *de quibus* attestano una riscontrata **infedeltà, inesattezza o incompletezza** della dichiarazione Ici⁵ e quindi costituiscono validi atti amministrativi per il recupero della "maggiore imposta dovuta". Di conseguenza, l'**ufficio** avrebbe dovuto – tutt'al più – **notificare**:

² In senso conforme, Corte Cass., Sezione trib., *ex pluribus*, sentenze n. 15381 dell'11 giugno 2008, in "*il fisco*" n. 34/2008, fascicolo n. 1, pag. 6159, n. 13810 del 27 giugno 2005, in banca dati "*fisconline*", n. 2254 del 14 febbraio 2003, in "*il fisco*" n. 21/2003, fascicolo n. 1, pag. 3339 e n. 14626 del 10 novembre 2000, in banca dati "*fisconline*".

³ Corte Cass., Sezione trib., *ex pluribus*, sent. n. 14485 del 29 settembre 2003, in "*il fisco*" n. 48/2003, fascicolo n. 1, pag. 7607.

⁴ In senso conforme, Comm. trib. reg. Toscana, Sezione I, sent. n. 27 del 12 giugno 2006.

⁵ In senso conforme, circ. n. 10 del 13 dicembre 1989; circ. n. 13 del 25 marzo 1994, entrambe in banca dati "*fisconline*"; *ex multis*, Comm. trib. reg. Umbria, Sez. VI, sent. n. 71 del 23 ottobre 2007.

- un **avviso di accertamento** per l'annualità **2002**, entro il **termine triennale** di cui al comma 2 dell'art. 11 del D.Lgs. n. 504/1992 – nel testo vigente *ratione temporis* – in forza del quale in caso di infedeltà, incompletezza o inesattezza l'atto di rettifica della dichiarazione o della denuncia deve essere notificato entro e non oltre "il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello (*omissis*) nel corso del quale è stato (*omissis*) eseguito il versamento dell'imposta"; quindi, entro il termine perentorio del 31 dicembre 2005;
- un **avviso di liquidazione** per l'annualità **2003**, entro il **termine biennale** di cui al sopra indicato comma 1 dell'art. 11 del medesimo D.Lgs. n. 504/1992; quindi, entro il termine perentorio del 31 dicembre 2005.

Come si vede, al lume di quanto fin qui indicato non sarebbe né fondato né (tantomeno) ragionevole ritenere che per le annualità d'imposta 2002 e 2003 la contribuente sia incorsa nella violazione dell'omessa presentazione della dichiarazione Ici. Ne discende, inoltre, l'inapplicabilità del termine quinquennale di accertamento stabilito dal comma 161 dell'art. 1 della Finanziaria 2007, dato che al 1° gennaio 2007 i rapporti d'imposta non risultavano "pendenti" ai sensi del successivo comma 171⁶.

3.3. Irrogazione delle sanzioni

Ulteriore corollario della corretta individuazione della violazione commessa, dopo le questioni sull'esatto atto amministrativo da emanare e sul relativo termine di notifica, è l'applicazione della sanzione. Poiché nel caso di specie la contribuente ha presentato una **dichiarazione infedele**, l'ufficio avrebbe dovuto irrogare:

- per l'annualità **2002**, la sanzione (minima e riducibile ad un quarto) pari al **50%** della "maggiore imposta dovuta" (art. 14, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992), in luogo di quella (minima) pari al 100% dell'imposta dovuta, prevista invece per l'omessa presentazione della dichiarazione o della denuncia (art. 14, comma 1, dello stesso D.Lgs. n. 504/1992);
- per l'annualità **2003**, la sanzione (ordinaria e non riducibile) pari al **30%** di "ogni importo non versato" (acconto e saldo), come stabilito dal comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997.

⁶ Cfr. nota 19 marzo 2007, prot. n. 11159/DPF, in banca dati "fisconline".

Per tacere sul discutibile comportamento in base al quale l'Ufficio ha irrogato, per entrambe le annualità, la sanzione pari al 100% della "maggiore imposta dovuta", ignorando i rilievi secondo cui:

- la sanzione per la presentazione della dichiarazione o della denuncia infedele si applica soltanto per la "prima annualità" oggetto di accertamento⁷;
- l'istituto del cumulo "giuridico", che comporta l'irrogazione di una sanzione "unica" (art. 12 del vigente D.Lgs. n. 472/1997), trova applicazione anche in materia di Ici⁸.

Infine, con un'opportuna memoria la ricorrente ha segnalato la sussistenza dei seguenti canoni giurisprudenziali:

- la sanzione si applica soltanto per la **prima annualità d'imposta**, dato che ai fini dell'Ici la dichiarazione (o la denuncia) deve essere presentata una sola volta e la stessa esplica effetto anche per gli anni successivi, purché non si verifichino modificazioni di dati ed elementi dichiarati (o denunciati) cui consegua un diverso ammontare del tributo dovuto⁹.
- l'omessa presentazione della dichiarazione o della denuncia Ici può essere **sanzionata una sola volta**¹⁰.
- il cumulo "giuridico" trova pacifica applicazione anche per gli omessi versamenti Ici liquidati per varie annualità¹¹.

⁷ In tal senso, *ex multis*, risposte del 12 febbraio 2002 alle interrogazioni parlamentari n. 4-00655 del 12 settembre 2001 e n. 4-00702 del 18 settembre 2001; Comm. trib. reg. della Puglia, Sez. XV, sent. n. 69 del 17 giugno 2005; Comm. trib. reg. Toscana, Sez. XXXI, sent. n. 165 del 23 gennaio 2002; Comm. trib. prov. di Siena, Sez. V, sent. n. 90 del 7 luglio 2005.

⁸ In tal senso, *ex multis*, Corte Cass., Sez. tributaria, sentenze n. 19651 del 17 luglio 2008 e n. 6859 del 1° aprile 2005, in banca dati "fisconline"; Comm. trib. reg. Emilia Romagna, Sez. XVI, sent. n. 53 del 18 giugno 2007; Comm. trib. reg. Sicilia, Sez. XIII, sent. n. 74 del 6 febbraio 2006; Comm. trib. reg. Umbria, Sezione III, sent. n. 27 del 24 maggio 2005; Comm. trib. prov. di Torino, Sez. X, sent. n. 62 del 15 gennaio 2007; Comm. trib. prov. di Bologna, Sez. I, sent. n. 272 del 18 dicembre 2006; Comm. trib. di I grado di Bolzano, Sezione VI, sent. n. 13 del 25 marzo 2004; Comm. trib. prov. di Roma, Sezione XXXII, sent. n. 54 del 15 marzo 2004, in banca dati "fisconline".

⁹ Comm. trib. prov. di Milano, Sez. XLIV, sent. n. 109 del 26 maggio 2006.

¹⁰ Comm. trib. reg. Lazio, Sez. X, sent. n. 50 del 12 giugno 2006.

¹¹ Corte Cass., Sez. trib., sent. n. 15554 del 2 luglio 2009, in banca dati "fisconline".

Anche queste tre significative ed eloquenti sentenze sono state depositate in atti, essendo state allegate al suddetta memoria di parte.

4. Tesi dell'ufficio

Dal canto suo l'amministrazione comunale, con apposite contro-deduzioni, ha sostenuto la piena legittimità del proprio operato e, quindi, ha sostenuto di avere riscontrato un'omessa presentazione della "denuncia" Ici.

In particolare l'ufficio ha ritenuto che:

- gli avvisi *de quibus* contengono "tutte le ragioni giuridiche e tutti i richiami di legge" che hanno consentito la loro corretta emissione, in ossequio al dettato del comma 162 dell'art. 1 della Finanziaria 2007: "evidentemente si tratta di dati ed elementi assolutamente dettagliati e concreti, da cui si può agevolmente ricavare, non soltanto la descrizione degli immobili oggetto dell'accertamento, ma anche tutte le indicazioni utili per delineare l'iter logico-giuridico seguito dall'Amministrazione nella sua attività di accertamento";
- la sanzione irrogata, pari al 100% della differenza dell'imposta dovuta, "corrisponde al minimo edittale previsto nel caso di omessa denuncia";
- l'avviso di accertamento, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, "ha carattere di mera *provocatio ad opponendum* nel senso che soddisfa l'obbligo della motivazione ogni qual volta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'an e il *quantum debeatur*";
- l'eccezione di parte sull'omessa indicazione dell'aliquota d'imposta applicata è infondata, in quanto negli avvisi sono richiamate le deliberazioni comunali di determinazione di tutte le aliquote; delibere che si presuppongono conosciute dalla contribuente, trattandosi di atti generali¹²;
- la "denuncia Ici riconducibile all'immobile di categoria D/7" è inesistente. La dichiarazione originaria, infatti, oltre a non segnalare alcun identificativo catastale, evidenzia due unità immobiliari di categoria C/3. Ma, come emerge dalla documentazione che si allega (visura

catastale, fotocopia dell'atto di compravendita e fotocopia della relativa nota di trascrizione), tali unità immobiliari non sono mai appartenute alla contribuente;

- la violazione commessa, dunque, è l'**omessa presentazione** "della dichiarazione dell'immobile di categoria D/7" e "i versamenti effettuati sono stati tenuti in conto dal Comune".

Le contro-deduzioni si chiudono con la richiesta di rigetto della domanda (avanzata dalla ricorrente) di sospensione cautelare degli avvisi, in quanto "non ricorrono gli elementi fondamentali per l'adozione del provvedimento d'urgenza", ai sensi dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992.

Infine, con un'apposita memoria illustrativa l'ufficio ha puntualizzato *apertis verbis* che:

- a) "la natura giuridica dell'atto di avviso è di omessa denuncia e non di infedele";
- b) "il termine di prescrizione triennale", contestato dalla ricorrente, "è del tutto infondato, in quanto, nel caso di omessa, ai sensi dell'art. 11, comma 2, del D.Lgs. 504/1992, il termine dell'accertamento è di anni 5";
- c) l'obbligo della presentazione della dichiarazione Ici 2003 "è indicato entro il 31 dicembre dell'anno successivo, perciò, il termine per la notifica dell'avviso di accertamento era il 31 dicembre 2009".

5. Decisione dei primi giudici

Con la sentenza in commento i giudici tributari meneghini (la trattazione della controversia – peraltro – è avvenuta in pubblica udienza e non in camera di consiglio, come riportato nella sentenza), hanno dunque respinto i ricorsi riuniti.

La sentenza, pronunciata dopo avere rigettato la domanda della sospensione cautelare, è stata così motivata:

- la natura giuridica degli avvisi impugnati "riguarda l'omessa e non l'infedele denuncia delle dichiarazioni Ici per cui il termine decadenziale ai fini dell'accertamento va considerato al 31.12.2008 per il 2002 e il 31.12.2009 per il 2003" (ex art. 11, comma 2, del D.Lgs. 504/1992);
- le disposizioni di legge e i presupposti di fatto che hanno determinato gli avvisi sono stati "evidenziati e richiamati in modo esaustivo, tanto da aver consentito alla difesa la contestazione dell'an e del *quantum debeatur*";
- nel merito, "la dichiarazione prodotta nel

¹² In senso conforme, Corte Cass., Sez. trib., ex multis, sentenze n. 22197 del 24 novembre 2004, in banca dati "fisconline" e n. 12345 del 10 giugno 2005.

1993 afferente l'immobile di categoria D/7 risulta carente o errata con riferimento ai dati catastali (appare una categoria C/3 e non la D/7). Da qui l'accertata omessa dichiarazione dell'immobile in cat. D/7 notificata con gli avvisi di cui trattasi che comunque nel *quantum* hanno tenuto in debi-

to conto i versamenti eseguiti”;

- l'errore, come sostenuto da parte attrice, “poteva essere sanato almeno nelle sanzioni ricorrendo all'autotutela con il Comune”.

La Commissione, infine, ha ritenuto sussistenti i giusti motivi per compensare le spese del giudizio, per fortuna della ricorrente.

RUBRICA DEI QUESITI

Agevolazioni fiscali

Condominio che realizza un cancello condominiale, un passo carrabile e sostituisce l'impianto citofonico

D Il nostro condominio realizzerà un cancello condominiale e un passo carrabile con intervento in prevalenza sul marciapiede di una strada comunale. Inoltre è prevista la sostituzione del vecchio impianto citofonico con un nuovo videocitofono. Per tutti gli interventi è riconosciuta la detrazione Irpef? Inoltre per l'installazione e la fornitura del videocitofono è prevista l'applicazione dell'aliquota Iva del 10%?

R Tra gli interventi di manutenzione straordinaria, per i quali è prevista la detrazione Irpef ai sensi dell'art. 1, comma 1, della L. 27 dicembre 1997, n. 449, la circ. n. 57/E del 24 febbraio 1998 (in banca dati "fiscoonline") annovera anche la realizzazione di recinzioni, muri di cinta e cancellate.

Pertanto, la realizzazione del cancello condominiale che si integra nell'edificio beneficia della detrazione Irpef.

D'altra parte, anche per altro verso la realizzazione del cancello costituisce un intervento edilizio per il quale è prevista la detrazione d'imposta, rientrando tra le misure finalizzate a prevenire il rischio di compimento di atti illeciti da parte di terzi, ai sensi dell'art. 2, comma 2, della L. 23 dicembre 2000, n. 388.

Con la circ. n. 13/E del 6 febbraio 2001 (in "il fisco" n. 7/2001, pag. 2300), infatti, è stato affermato che anche "l'installazione di cancellate o recinzioni murarie degli edifici" rientra tra gli interventi ammessi alla detrazione Irpef, in quanto opere finalizzate a prevenire il rischio di compimento di atti illeciti (quali furti, aggressioni, eccetera).

Con riferimento alla realizzazione del passo carrabile con i necessari interventi sul marciapiede pubblico si formulano, invece, le seguenti osservazioni.

Trattasi di un intervento edilizio da effettuarsi su una strada comunale, previa autorizzazione del Comune e, a tal riguardo, si ritiene che lo stesso risulti estraneo all'agevolazione fiscale in esame, che intende favorire esclusivamente il recupero del patrimonio edilizio di ca-

se di abitazione e delle parti comuni di edifici residenziali.

E ciò, a nostro avviso, anche se la spesa è sostenuta direttamente dal condominio e collegata alla realizzazione del cancello condominiale, trattandosi pur sempre di un intervento edilizio sul marciapiede di proprietà del Comune (suolo pubblico) e non dell'edificio condominiale.

La sostituzione dell'impianto citofonico rientra tra gli interventi di manutenzione straordinaria, intendendosi per tali anche quelli intesi a realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, per i quali spetta la detrazione Irpef (cfr.: circ. n. 57/E del 1998).

Per quanto riguarda l'applicazione dell'aliquota Iva del 10%, occorre considerare che i videocitofoni rientrano nel novero dei c.d. "beni significativi", come previsto dall'art. 1 del D.M. 29 dicembre 1999.

Per il "bene significativo", fornito dal prestatore del servizio nell'ambito dell'intervento, troverà applicazione interamente l'aliquota Iva del 10% se il suo valore non supera la metà di quello dell'intera prestazione.

Il fatto che la fornitura del videocitofono assuma un valore prevalente rispetto a quello della prestazione non preclude comunque l'applicazione dell'aliquota agevolata del 10% alla prestazione medesima.

Ai fini dell'applicazione dell'Iva, si seguirà la procedura indicata dalla circ. n. 71/E del 7 aprile 2000 (in banca dati "fiscoonline"), secondo cui occorre considerare il valore complessivo della prestazione, individuare il valore

del bene o dei beni significativi forniti nell'ambito della prestazione medesima e sottrarlo dal corrispettivo. La differenza che ne risulta costituisce il limite di valore

entro cui anche alla fornitura del bene significativo è applicabile l'aliquota del 10%. Il valore residuo del bene deve essere assoggettato alla aliquota ordinaria del 20%.

(E.L.)

Imposta sul valore aggiunto (Iva)

Affidamento in gestione di un reparto di un supermercato

D Una S.r.l., titolare di un supermercato, intende affidare la gestione del reparto di vendita di prodotti alimentari ad un'impresa specializzata del settore. La società continuerà ad emettere, in suo nome, gli scontrini fiscali ai clienti e successivamente verserà i corrispettivi ricevuti all'impresa affidataria, al netto della provvigione per l'intermediazione prestata e per l'affidamento in gestione del reparto.

Nel rapporto così instaurato tra la società titolare del supermercato e l'impresa che gestisce il reparto, si chiede qual è la corretta procedura da seguire, ai fini Iva, con riferimento agli obblighi di fatturazione, di applicazione dell'imposta e di eventuale ricorso alla c.d. "ventilazione" dei corrispettivi.

R Nella fattispecie è individuabile un contratto di commissione il quale – ai sensi dell'art. 1731 del codice civile – è un mandato che ha per oggetto l'acquisto o la vendita di beni per conto del committente e in nome del commissionario.

La S.r.l., che emette gli scontrini ai clienti in suo nome, viene a configurarsi come il commissionario (che vende i beni ai clienti) che agisce in nome proprio e per conto dell'impresa gestore del reparto (committente) e che si interpone nel rapporto tra quest'ultima ed il cliente.

Sotto il profilo giuridico, non si verifica alcun trasferimento di proprietà dei beni fra il commissionario ed il suo committente tuttavia, in base all'art. 2, comma 2, n. 3), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, costituiscono cessioni di beni, ai fini Iva, i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione dei contratti di commissione.

Ciò significa, agli effetti dell'Iva, che il commissionario alla vendita è considerato venditore e, nei confronti del suo committente, acquirente del bene venduto, mentre il commissionario all'acquisto è considerato acquirente e, nei confronti del suo committente, venditore del bene acquistato.

In pratica, il commissionario è considerato soggetto Iva come se fosse venditore o acquirente del bene che è venduto o acquistato mediante la sua intermediazione;

di conseguenza il rapporto tra commissionario e committente, dal punto di vista fiscale, è assimilato ad una cessione di beni (cfr.: ris. n. 176/E del 10 agosto 1996, in banca dati "fisconline").

Per quanto concerne la provvigione concessa al commissionario, si rileva che a norma dell'art. 13, comma 2, lettera b), del citato D.P.R. n. 633/1972, per i passaggi di beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente, di cui al n. 3) del comma 2 dell'art. 2 dello stesso Testo Unico, la base imponibile è costituita, rispettivamente, dal prezzo di vendita pattuito dal commissionario, diminuito della provvigione, e dal prezzo di acquisto pattuito dal commissionario, aumentato della provvigione.

Di conseguenza, nel caso di specie, la provvigione concessa al commissionario non fa parte della base imponibile e, quindi, nel passaggio dei beni dal venditore committente al commissionario, l'Iva deve essere calcolata sul prezzo di vendita pagato dal cliente al commissionario, diminuito della provvigione.

In merito, con la circ. n. 15 del 16 febbraio 1973 (in banca dati "fisconline"), è stato precisato che, ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972, le prestazioni dei commissionari relative ai passaggi dal committente al commissionario, o dal commissionario al committente, dei beni venduti o acquistati in esecuzione dei contratti di commissione non costituiscono prestazioni di servizi.

Ne deriva che la provvigione riscossa dal commissionario per la sua prestazione non è imponibile ai fini Iva, in quanto il commissionario è considerato un operatore in proprio e, come tale, corrisponde il tributo sull'ammontare totale della transazione nella quale interviene. In relazione a quanto sopra esposto, considerato che nel caso di specie, come è stato detto, è rinvenibile anche di fatto un rapporto di commissione, in cui la società titolare del supermercato (commissionario) si impegna a vendere le merci in nome proprio ma per conto del gestore di reparto (committente), la società medesima potrà annotare i corrispettivi per le cessioni effettuate per conto di tale gestore nell'apposito registro, ai sensi dell'art. 24 del D.P.R. n. 633/1972, facendoli rientrare nella procedura di ventilazione di cui al Decreto 24 febbraio 1973, n. 3495.

Il gestore di reparto, da parte sua, emetterà fattura per l'importo dei corrispettivi incassati dalla società e ad esso trasferiti, al netto del costo per il servizio prestato e per l'affidamento in gestione del reparto.

L'obbligo di fatturazione per i passaggi tra committenti e commissionari, richiesto per ragioni operative proprie dell'imposta sul valore aggiunto, non assumerà rilevanza né agli effetti delle imposte dirette, né ad altri effetti (cfr.: ris. n. 377/E del 2 dicembre 2002, in *"il fisco"* n. 46/2002, fascicolo n. 2, pag. 6558).

Ne consegue che il conto economico della società non sarà influenzato dagli incassi relativi alle vendite effettuate per conto del gestore di reparto, ma solo dalle provvigioni spettanti per l'opera di intermediazione prestata e per l'affidamento in gestione.

(E.L.)

Imposte sui redditi - Contributi in conto capitale

Società che riceve un'anticipazione del contributo in conto capitale

D Una società ha presentato domanda per ricevere un contributo in conto capitale da parte di un ente pubblico, il cui diritto all'erogazione è subordinato all'ultimazione e al collaudo delle opere che verranno realizzate dalla società stessa. È tuttavia possibile ottenere una anticipazione minima del contributo, previo inizio lavori e la sussistenza di determinate condizioni, restando inteso che tale anticipazione dovrà essere restituita se le opere non saranno realizzate ovvero se non risulteranno idonee a seguito del collaudo.

Poiché per i contributi in conto capitale vige il "criterio di cassa", l'eventuale acconto percepito dovrà essere assoggettato a tassazione quale sopravvenienza attiva?

R I contributi in conto capitale – ossia i contributi diversi da quelli in conto esercizio e non finalizzati all'acquisto di beni ammortizzabili – costituiscono sopravvenienze attive, ai sensi dell'art. 88, comma 3, lettera b), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Tali proventi concorrono alla formazione del reddito in quote costanti nell'esercizio in cui sono "incassati" e nei successivi ma non oltre il quarto e, pertanto, per gli stessi vige il criterio di imputazione per cassa.

Il presupposto impositivo, ai fini fiscali, viene a verificarsi anche se l'ammontare effettivamente percepito costituisce solo una parte dell'importo complessivo spettante all'impresa beneficiaria.

Il criterio di cassa, tuttavia, non può significare che il mero incasso di un acconto del contributo sia automaticamente assoggettato ad imposizione diretta.

Si ritiene, infatti, che il presupposto impositivo non possa sorgere se all'incasso non si accompagni anche il diritto all'ottenimento del contributo.

Ove ciò non fosse, a nostro avviso, l'erogazione dello stesso, prima che il diritto all'acquisizione sia perfezionato, verrebbe a configurarsi alla stregua di una mera anticipazione, vale a dire, nell'incertezza della spettanza del diritto, assumerebbe la caratteristica di una posizione debitoria dell'impresa nei confronti dell'ente erogante, in quanto potenzialmente restituibile.

In sostanza, l'applicazione del criterio di cassa comporta che il contributo è fiscalmente rilevante all'atto del suo incasso effettivo, restando tuttavia fermo il principio giuridico secondo cui sono assoggettati a tassazione i componenti originati da diritti che risultano comunque effettivamente "conseguiti".

Ed è proprio sulla base di questa motivazione che con la circ. n. 73/E del 27 maggio 1994 (in banca dati "fisconline") – anche se nel contesto del precedente sistema d'imputazione per competenza dei contributi – è stato affrontato il problema dell'individuazione del periodo di rilevanza fiscale dei contributi sottoposti a condizione sospensiva.

Con la citata circolare è stato, infatti, precisato che nel caso in cui l'atto o il provvedimento sia sottoposto a condizione sospensiva, lo stesso non è idoneo a produrre in via definitiva conseguenze giuridiche con riferimento agli obblighi ed ai diritti ad esso riconducibili, fino a quando non si verifichi la condizione stessa, in quanto privo, agli effetti fiscali, del requisito della certezza.

Secondo l'Assonime (circ. n. 139 del 10 novembre 1994), anche dopo il passaggio al criterio d'imputazione per cassa, la tassazione dei contributi non può prescindere dalla certezza dell'acquisizione definitiva del relativo diritto, requisito questo che sussiste indipendentemente dall'adozione del criterio di cassa o di competenza.

In tal senso si è espressa anche la dottrina (M. Leo, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2007, pag. 1514).

In relazione a quanto sopra si osserva che, nella fattispecie in esame, il contributo sarà erogato per intero alla fine dei lavori e dopo il relativo collaudo. Nel frattempo è prevista la possibilità di ottenere un acconto di tale contributo.

Per il contributo di cui trattasi, pertanto, si rinviene una condizione sospensiva e, di conseguenza, l'acconto percepito non ha alcun carattere di certezza giuridica, essendo l'intero ammontare del contributo sottoposto a tale condizione sospensiva.

L'incasso dell'anticipazione, infatti, riveste il carattere della provvisorietà che ne impedisce l'acquisizione definitiva alla sfera giuridica del destinatario.

Sulla base delle suesposte considerazioni espresse dall'Assonime e dalla dottrina, si ritiene che la società possa considerare l'anticipazione ricevuta fiscalmente irrilevante.

Nell'esercizio in cui verrà meno la condizione sospensiva e vi sarà certezza che l'acconto non dovrà essere restituito, l'intero contributo percepito costituirà sopravvenienza imponibile ai sensi dell'art. 88, comma 3, lettera b), del D.P.R. n. 917/1986.

(E.L.)

Imposte sui redditi - Fusione per incorporazione

Fusione tra una società di persone e una società di capitali

D Nell'ambito di una fusione per incorporazione di una S.a.s. (incorporante) effettuata nei confronti di una S.r.l. (incorporata), quest'ultima apporta anche un credito Ires ed un credito Irpef derivante dalla propria dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta antecedente l'operazione stessa.

Si chiede qual è il trattamento fiscale da riservare a tali crediti d'imposta, considerato che la S.a.s. subentra nei diritti e negli obblighi della incorporata, avuto riguardo al fatto che trattasi di una fusione tra due soggetti d'imposta diversi tra di loro.

R Nella fusione per incorporazione di cui all'art. 172 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, la società incorporante subentra in tutti gli obblighi e i diritti della società incorporata, e tale principio non viene meno anche se – come nella fattispecie – si tratta di una società di persone che incorpora una società di capitali.

Tuttavia, l'operazione in esame viene a configurarsi come un'operazione di fusione fiscalmente "eterogenea"

in quanto interessa due diverse tipologie di società non soggette alla medesima imposta, essendo l'incorporante assoggettata ad Irpef e l'incorporata ad Ires.

Conseguentemente, nel contesto di tale particolare fusione, troveranno applicazione anche i principi fiscali in materia di trasformazione di società (cfr.: ris. n. 22/E del 28 gennaio 2009, in "il fisco" n. 6/2009, fascicolo n. I, pag. 913).

Si consideri, infatti, che la S.r.l. incorporata, nella sostanza, “si trasforma” in società di persone, in quanto gli elementi attivi e passivi del suo patrimonio confluiscono in un soggetto avente tale forma societaria.

Ne deriva, sulla base del principio affermato dalla citata ris. n. 22/E del 2009, che il trattamento fiscale da riservare all’apporto del credito Ires ed Irap maturato *ante* fusione dalla S.r.l. è analogo all’utilizzo – da parte della società trasformata – di un credito d’imposta maturato *ante* trasformazione.

A tal riguardo, occorre considerare che, mentre il credito Irap può essere compensato senza dare luogo a particolari problemi, in quanto la società incorporante condivide con l’incorporata la soggettività passiva ai fini di tale imposta, a diverse conclusioni si dovrà pervenire per quanto riguarda il credito Ires.

Sotto questo profilo, infatti, la S.a.s., ai fini delle imposte sui redditi, è fiscalmente “trasparente” a norma dell’art. 5 del D.P.R. n. 917/1986, tuttavia si ritiene che, a seguito dell’operazione di fusione, il credito Ires maturato in capo alla S.r.l. non possa essere trasferito ai soci in base al principio di trasparenza.

A tali conclusioni si perviene sulla base delle precisazioni recate dalla ris. n. 60/E del 16 maggio 2005 (in “il fisco” n. 22/2005, fascicolo n. 2, pag. 3498) in materia di riporto delle perdite nell’ambito di un’operazione di

trasformazione regressiva (da S.r.l. a S.a.s.).

Considerato, come è stato detto, che per le operazioni di fusione di specie si applicano i principi fiscali in materia di trasformazione di società, si osserva che la richiamata ris. n. 60/E del 2005 ha affermato, con riferimento ad una società di capitali trasformata in società di persone, che “la titolarità del diritto di riportare le perdite fiscalmente riconosciute con riferimento ai periodi d’imposta anteriori alla trasformazione spetta alla società, anche se non più di capitali ma di persone, e non ai soci”.

Esclusa, per quanto sopra detto, la possibilità di trasferire il credito Ires ai soci, una possibile soluzione viene offerta dalla ris. n. 109/E dell’11 luglio 2000 (in banca dati “fisconline”), secondo la quale, se nell’ambito di una trasformazione progressiva o regressiva, “la società aveva maturato dei crediti tributari, tali crediti potranno essere utilizzati in compensazione nel mod. F24 anche dopo che la società si è trasformata”.

Applicando tale principio all’operazione di fusione per incorporazione in esame, si ritiene che la S.a.s. possa riportare il credito Ires dell’incorporata nel Modello UNICO-SP, nel Quadro RX, sezione II, per poi essere utilizzato in compensazione con altri debiti d’imposta della società, ovvero per essere chiesto a rimborso.

(E.L.)

RASSEGNA GIURISPRUDENZA

Segnalazioni della settimana

Sentenza	Sintesi
Comm. trib. prov. Vicenza Sent. n. 36 del 18 febbraio 2010	Immobili - Trasferimento e compravendita - Disciplina fiscale - Accertamento del valore degli immobili - Rettifica sulla base del valore normale - Valori Omi - Efficacia probatoria Se l'Amministrazione finanziaria accerta che il prezzo dichiarato per l'atto di compravendita immobiliare è inferiore al valore del bene calcolato sulla base dei valori Omi ed è anche inferiore al valore del mutuo stipulato dall'acquirente, si delinea un quadro probatorio dotato di gravità precisione e concordanza, idoneo a legittimare l'accertamento di maggior valore. Tale presunzione potrebbe essere vinta ove i contribuenti provassero la sussistenza di circostanze concrete che dimostrino il pagamento di un corrispettivo inferiore al valore normale. A tali fini, non sono però idonee le dichiarazioni rese dalle parti contrattuali nel corso del giudizio, in quanto effettuate "per evidenti motivi di reciproca convenienza". La sentenza è commentata in questo numero della Rivista, fascicolo n. 1, pag. 2467.
Comm. trib. reg. Venezia Sent. n. 14 del 23 febbraio 2010	Contenzioso - Processo tributario - Giudizio di appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale - Procedimento - Notifica dell'appello a mezzo posta o per consegna diretta - Onere di deposito di copia dell'appello presso la Commissione tributaria provinciale - Deposito di parte dell'appello - Art. 53 del D.Lgs. n. 546/1992 L'art. 53 del D.Lgs. n. 546/1992 contempla l'inammissibilità dell'appello ove l'appellante, in caso di notifica del ricorso in appello non a mezzo di ufficiale giudiziario (quindi o mediante consegna diretta o tramite spedizione a mezzo posta), non abbia provveduto a depositare copia dell'atto di appello presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale. Nella specie, i giudici hanno dichiarato che l'inammissibilità si verifica anche qualora l'appellante si limiti a depositare presso la Commissione tributaria provinciale la fotocopia della prima pagina dell'appello, posto che il dato positivo impone di depositare la "copia dell'appello".
Cass. Sent. n. 6753 del 19 marzo 2010	Accertamento - Accertamento e controlli - Accertamento sintetico - Reddito metro - Capacità di prestare fideiussione - Indice di maggiore redditività - Inidoneità - Art. 38 del D.P.R. n. 600/1973 Non è legittimo l'avviso di accertamento sintetico basato sull'assunto secondo il quale la prestazione di fideiussioni costituirebbe indice di maggiore capacità contributiva, in quanto presupporrebbe il possesso di beni sufficienti a garantire tale obbligazione. La prestazione di fideiussioni, invero, non può essere considerata indice di maggiore redditività, siccome ciò porterebbe a confondere quanto astrattamente prevedibile in capo ad un soggetto che rilascia una garanzia personale con una presunzione di possesso della relativa disponibilità.
Cass. Sent. n. 6756 del 19 marzo 2010	Contenzioso - Processo tributario - Organi e oggetto della giurisdizione tributaria - Processo con pluralità di parti - Liti di riscossione - Appello proposto dall'ufficio per motivi inerenti la cartella di pagamento - Ammissibilità - Art. 14 del D.Lgs. n. 546/1992 L'Agente della Riscossione è un semplice destinatario del pagamento delle somme ad opera del contribuente, e il soggetto titolare della potestà impositiva rimane l'Agenzia delle Entrate. Pertanto, in caso di sentenza di primo grado di accoglimento del ricorso, è ammissibile l'appello proposto dall'ufficio anche ove alcuni dei motivi di gravame riguardino questioni relative alla cartella di pagamento. Di conseguenza, è illegittima la declaratoria di inammissibilità dell'appello sulla base del difetto di legittimazione, così come è errata l'affermazione secondo cui siccome Equitalia ha omissis di impugnare i capi di sentenza relativi alla cartella esattoriale, su di essi si sarebbe formato il giudicato interno. I giudici richiamano inoltre la sentenza delle Sezioni Unite n. 16412/2007, ove è stato sancito che tra ente impositore e Agente della Riscossione non sussiste un litisconsor-

Sentenza	Sintesi
	zio necessario.
Cass. Sent. n. 6773 del 19 marzo 2010	Tributi locali - Ici - Società concessionaria - Legittimazione processuale - Art. 10 del D.Lgs. n. 546/1992 Qualora l'Ente locale (Comune o Provincia) affidi il servizio di accertamento e riscossione dei tributi locali a soggetti terzi ai sensi dell'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997 – che regola la potestà regolamentare generale –, il potere di accertamento del tributo spetta al soggetto concessionario e non al Comune. Ne consegue non soltanto la legittimazione sostanziale in capo al concessionario, ma anche la legittimazione processuale per le controversie che riguardano tali materie. La società concessionaria, pertanto, essendo succeduta al Comune ex art. 111 del codice di procedura civile nelle more del giudizio innanzi alla Commissione tributaria provinciale, ha la facoltà e il potere di intervenire sia nel giudizio di primo grado che di proporre autonoma impugnazione.
Cons. Stato. Sent. n. 1740 del 24 marzo 2010	Contenzioso - Organi speciali di giurisdizione tributaria - Incompatibilità - Attività di consulenza tributaria - Art. 8, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 545/1992 Qualsiasi forma di consulenza tributaria è incompatibile con la carica di giudice tributario, senza che sia necessario verificare in concreto se il suo contenuto qualitativo o la continuità nello svolgimento compromettano il requisito della terzietà e dell'indipendenza del giudice. In base all'art. 8, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 545/1992, infatti, non possono essere componenti delle commissioni tributarie, finché permangano in attività di servizio o nell'esercizio delle rispettive funzioni o attività professionali, "coloro che esercitano in qualsiasi forma la consulenza tributaria ovvero l'assistenza o la rappresentanza dei contribuenti nei rapporti con l'amministrazione finanziaria o nelle controversie di carattere tributario".
Cass. Sent. n. 7023 del 24 marzo 2010	Operazioni straordinarie - Cessione d'azienda - Aspetti fiscali - Imposizione diretta - Determinazione della plusvalenza - Valore dell'avviamento accertato ai fini dell'imposta di registro - Efficacia ai fini delle imposte dirette Il valore di avviamento accertato ai fini dell'imposta di registro non vincola in maniera assoluta l'amministrazione ed il contribuente in sede di accertamento Irpef, sicché tale valore non è rilevante anche ai fini Irpef, se il contribuente prova di aver effettivamente venduto ad un prezzo inferiore. Infatti, sebbene il valore di avviamento accertato definitivamente ai fini del registro legittimi l'Amministrazione finanziaria a provvedere in via induttiva all'accertamento del reddito da plusvalenza patrimoniale relativa al valore di avviamento realizzato a seguito della cessione aziendale, resta a carico del contribuente l'onere di fornire la prova contraria. Quest'ultimo potrà superare la presunzione di corrispondenza tra il prezzo incassato ed il valore accertato per il registro dimostrando di avere in concreto venduto a un prezzo inferiore. La prova può essere fornita anche mediante elementi indiziari. Nel caso di specie, dall'esame della documentazione contabile, i giudici hanno ritenuto integrata la prova dell'inesistenza di maggiori valori di avviamento.
Comm. trib. prov. Reggio Emilia Sent. n. 52 del 1° aprile 2010	Immobili - Agevolazioni prima casa - Immobile in costruzione - Mancata ultimazione della costruzione entro 3 anni dalla data di registrazione - Decadenza dal beneficio - Art. 76 del D.P.R. n. 131/1986 Decade dall'agevolazione prima casa il contribuente che, avendo richiesto il beneficio al momento dell'acquisto di un immobile in corso di costruzione (vedendosi, così, applicare l'Iva agevolata al 4%), non abbia ultimato i lavori entro 3 anni dalla registrazione del contratto. Infatti, le agevolazioni godute per l'acquisto della prima casa possono essere conservate ove il contribuente realizzi l'intento, dichiarato in atto, di realizzare un fabbricato di civile abitazione. Tale risultato deve essere raggiunto entro il termine di decadenza dal potere di accertamento dell'Ufficio in ordine alla sussistenza dei requisiti per fruire del beneficio. Secondo la Commissione di Reggio Emilia, nel caso di specie, trova applicazione il termine triennale previsto dall'art. 76 del D.P.R. n. 131/1986, e non quello quadriennale o quinquennale di cui all'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972, in quanto, sebbene l'atto fosse soggetto a Iva, l'agevolazione prima casa è disciplinata, anche in ambito Iva, dalla Nota II-<i>bis</i> all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986, la quale al comma 4 fa riferimento al recupero della "differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata". Tale dizione e la sua collocazione all'interno della disciplina dell'imposta di registro inducono a ritenere che per il recupero di tale somma trovi applicazione il termine triennale previsto per l'imposta di registro.

Sentenza	Sintesi
Cass. SS.UU. Sent. n. 8313 dell'8 aprile 2010	Tributi locali - Tarsu - Tariffa di igiene ambientale (Tia) - Determinazione della tariffa - Delegabilità a un soggetto privato - Esclusione Il potere di determinare la tariffa relativa al pagamento di un tributo locale, in capo al Comune, non può essere trasferito ad un soggetto privato (nella fattispecie, una società d'ambito territoriale che si occupa della gestione dei rifiuti solidi urbani). La delega della potestà impositiva a un privato non può che ritenersi illegittima alla luce del fatto che la società delibera attraverso un consiglio di amministrazione il quale risponde soltanto ai soci della società, anziché con delibera consiliare adottata dai rappresentanti eletti dai cittadini, destinatari dell'imposizione, nei confronti dei quali devono rispondere. Può essere delegato, quindi, il servizio di riscossione dei tributi, ma non il potere impositivo (sia in relazione all'<i>an</i> che al <i>quantum</i>), che deve essere esercitato esclusivamente dall'ente pubblico impositore "espressione diretta della sovranità". La Cassazione ha ribadito inoltre la natura tributaria della Tia, così come deciso dalla Corte Costituzionale con la sent. n. 238 del 24 luglio 2009, le cui controversie rientrano, pertanto, nella giurisdizione tributaria. Si ricorda peraltro che i giudici costituzionali, nella sopracitata sentenza (intervenendo sulla questione di legittimità sollevata in capo all'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992), hanno evidenziato il conseguente divieto di applicare l'Iva alla tariffa di igiene ambientale in questione.
Cass. pen. Sent. n. 13426 del 9 aprile 2010	Contenzioso - Processo tributario - Procedimento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale - Prove - Risultanze penali - Intercettazioni telefoniche disposte illegittimamente - Valenza nel processo tributario Le intercettazioni dichiarate inutilizzabili a norma dell'art. 271 del codice di procedura penale (nella specie, per mancata osservanza delle disposizioni previste dall'art. 268, comma 3, del codice di procedura penale, relativo alle modalità di acquisizione delle stesse), così come le prove dichiarate inutilizzabili a norma dell'art. 191 del codice di procedura penale, poiché acquisite in violazione di divieti stabiliti dalla legge, non sono suscettibili di utilizzazione in qualsiasi tipo di giudizio civile e amministrativo, ivi compreso quello relativo all'applicazione delle misure di prevenzione. Conseguentemente, il suddetto principio dovrebbe trovare applicazione anche nel processo tributario.

RASSEGNA PRASSI

Segnalazioni della settimana^(*)

Documento	Sintesi
Interpello Min. lavoro n. 3 del 2 aprile 2010	Previdenza - Documento unico di regolarità contributiva (Durc) - Responsabilità solidale tra committente, appaltatore e subappaltatore Il Ministero del lavoro precisa che: • formano oggetto della responsabilità solidale tra committente ed appaltatore, nonché tra appaltatore e subappaltatore, prevista, ad integrazione dell'art. 1676 del codice civile, dall'art. 29, comma 2, del D.Lgs. n. 276/2003 e dall'art. 35, comma 28, del D.L. n. 223/2006 (conv. L. n. 248/2006), i "soliti trattamenti retributivi, contributivi e fiscali", con esclusione, in linea di massima, di ogni forma di solidarietà per somme dovute ad altro titolo. Il regime di solidarietà di cui si tratta si estende, peraltro, alle somme dovute a titolo di interesse sui debiti previdenziali o fiscali e a quelle dovute a titolo di sanzioni civili, in quanto "somme dovute in stretto rapporto con gli stessi debiti previdenziali o fiscali, volte a mantenere inalterato il valore reale di quanto dovuto alle Amministrazioni". Restano, invece, in ogni caso, escluse altre tipologie di sanzioni e/o oneri accessori, se non nei casi espressamente previsti dalla legge; • la posizione debitoria nei confronti degli Istituti accertata a carico di un soggetto non impedisce il rilascio del Durc a favore di chi, con lo stesso soggetto, sia solidalmente responsabile. Il committente debitore in solido che sia in regola con la propria posizione contributiva ha, dunque, diritto al rilascio del predetto Documento, anche qualora sia chiamato a corrispondere un debito per l'azienda appaltatrice inadempiente.
Interpello Min. lavoro n. 5 del 2 aprile 2010	Lavoro - Lavoro parasubordinato - Riforma Biagi - Lavoro a progetto - Requisiti qualificanti - Ricorso al lavoro a progetto nel settore dell'assistenza domiciliare e ospedaliera - Legittimità - Condizioni Il Ministero del lavoro chiarisce che il contratto di collaborazione coordinata e continuativa a progetto può essere legittimamente utilizzato anche nel settore dell'assistenza domiciliare e ospedaliera, a condizione che il collaboratore determini unilateralmente e discrezionalmente, senza necessità di preventiva autorizzazione, né successiva giustificazione, la quantità e la collocazione temporale della prestazione da eseguire. In particolare, con riferimento al caso di specie, il Ministero osserva che la circostanza che il collaboratore concordi direttamente con il fruitore del servizio la tipologia delle prestazioni necessarie, gli orari dell'assistenza e la durata presumibile della stessa, nonché il fatto che il collaboratore possa accettare, o meno, gli incarichi propostigli dal committente nell'ambito del rapporto contrattuale, sembrerebbero deporre nel senso della sussistenza di un'effettiva autonomia del rapporto di collaborazione di cui si tratta. "Si deve però anche sottolineare" – aggiunge l'interpello in commento – "la necessità, pena la presunzione di subordinazione, della predeterminazione, fra le parti, degli specifici progetti o programmi di lavoro o fasi di esso cui è riconducibile la collaborazione", nonché la puntuale descrizione, in sede contrattuale, di detti progetti o programmi di lavoro e degli altri elementi indicati dall'art. 62 del D.Lgs. n. 276/2003.
Interpello Min. lavoro n. 8 del 2 aprile 2010	Lavoro - Lavoro subordinato - Prospetto paga - Invio tramite posta elettronica da parte del professionista delegato o della società capogruppo nei gruppi d'impresa Il Ministero del lavoro afferma che il prospetto paga di cui all'art. 1 della L. n. 4/1953 può essere inviato ai dipendenti a mezzo di posta elettronica (certificata o non certificata) non soltanto da parte del datore di lavoro (come già chiarito nell'interpello n. 1/2008), ma anche da parte: • del consulente del lavoro (o altro professionista ex art. 1 della L. n. 12/1979) che as-

^(*) A cura del Gruppo di Studio - Eutekne.

Documento	Sintesi
	sista l'azienda, in luogo del datore di lavoro e su delega di quest'ultimo; della società capogruppo cui le società del gruppo, nell'ambito di gruppi d'impresa, abbiano delegato la consegna del prospetto paga dei propri dipendenti. In ogni caso, tuttavia – aggiunge il Ministero – la responsabilità dell'eventuale mancata ricezione del prospetto paga da parte del lavoratore permane in capo al datore di lavoro (art. 5 della L. n. 4/1953), in quanto la delega dell'adempimento non consente (salvo casi eccezionali) di liberarsi delle relative responsabilità. Sul datore di lavoro ricade, dunque, la prova dell'avvenuta consegna del prospetto paga; "prova che, in assenza di e-mail certificata, sarà evidentemente più difficile da fornire".
Interpello Min. lavoro n. 9 del 2 aprile 2010	Previdenza - Indennità di malattia, maternità, permessi e congedi straordinari - Pagamento diretto da parte dell'Inps in caso di mancata anticipazione da parte del datore di lavoro - Esclusione Il Ministero del lavoro esclude la possibilità, per l'Inps, al di fuori dei casi espressamente previsti, di procedere alla corresponsione diretta agli aventi diritto delle indennità di malattia e maternità, nonché dei permessi di cui alla L. n. 102/1994 e del congedo straordinario per gravi motivi familiari di cui al D.Lgs. n. 151/2001. A sostegno della propria conclusione, il Ministero osserva, infatti, che: - in base al D.L. n. 663/1979 (conv. L. n. 33/1980), è il datore di lavoro il soggetto tenuto alla materiale corresponsione delle prestazioni di cui si tratta, salvo successivo conguaglio, nella denuncia contributiva, con le somme dovute a titolo di contributi all'Ente previdenziale; - l'art. 1 del citato D.L. prevede specifiche sanzioni per i datori di lavoro che non provvedano ad erogare le indennità nei termini e nei modi di legge (anticipazione e successivo conguaglio); - il medesimo articolo esclude espressamente, per alcune categorie di lavoratori (lavoratori agricoli, assunti a tempo determinato per lavori stagionali, addetti ai servizi domestici e familiari, lavoratori disoccupati o sospesi dal lavoro che non usufruiscano della Cig), l'anticipazione delle indennità da parte del datore di lavoro, stabilendone, invece, la corresponsione diretta agli aventi diritto da parte dell'Inps. Essendo, quindi, già disciplinate in via legislativa sia l'ordinaria procedura di corresponsione delle indennità citate (la cui violazione è oggetto di sanzione), sia le specifiche deroghe al sistema generale, non si ritiene possibile individuare ulteriori eccezioni alla disciplina vigente.
Interpello Min. lavoro n. 14 del 2 aprile 2010	Imposte dirette - Redditi di lavoro dipendente - Determinazione del reddito - Esclusioni - Indennità di trasferta stabilita in misura superiore a quella prevista dalla contrattazione nazionale o territoriale - Esclusione dall'imponibile fiscale e previdenziale - Condizioni Il Ministero del lavoro – affermata la possibilità, per il datore di lavoro, di erogare ai propri dipendenti un'indennità di trasferta superiore a quella stabilita dalla contrattazione collettiva nazionale o territoriale – precisa che: - nell'ipotesi in cui la corresponsione dell'indennità di cui si tratta sia basata su un accordo con le rappresentanze sindacali dell'azienda, l'importo eccedente rispetto a quello di natura collettiva, ai fini dell'esclusione dalla base imponibile fiscale e contributiva, non deve superare i limiti di esenzione stabiliti dall'art. 51 del Tuir. L'accordo aziendale, inoltre, deve essere depositato presso la Direzione provinciale del Lavoro e gli Enti previdenziali competenti (art. 3, commi 1 e 2, del D.L. n. 318/1996, conv. L. n. 402/1996); - nell'ipotesi in cui, invece, l'erogazione di un'indennità di trasferta superiore a quella contrattuale sia riconosciuta non a livello di contrattazione collettiva, bensì in un accordo individuale con i singoli lavoratori, la quota eccedente deve essere considerata alla stregua del c.d. "superminimo individuale" (eccedenza della retribuzione rispetto ai minimi tabellari), con conseguente soggezione all'imponibilità fiscale e contributiva.
Interpello Min. lavoro n. 15 del 2 aprile 2010	Lavoro - Lavoro subordinato - Tempo impiegato per raggiungere la sede di lavoro durante un periodo di trasferta - Computabilità nell'orario di lavoro - Esclusione Muovendo dall'esame della disciplina dell'orario di lavoro di cui al D.Lgs. n. 66/2003 e dei principi affermati sul tema dalla giurisprudenza, il Ministero del lavoro ha ribadito che, salve eventuali deroghe stabilite in sede di contrattazione collettiva: - il tempo impiegato dal lavoratore per raggiungere la sede di lavoro durante la trasferta non costituisce attività lavorativa e, quindi, non può essere computato a fini retributivi nell'orario di lavoro; - il disagio psico-fisico e materiale che deriva al lavoratore dal dover rendere la prestazione in un luogo diverso dalla sede di lavoro abituale viene compensato me-

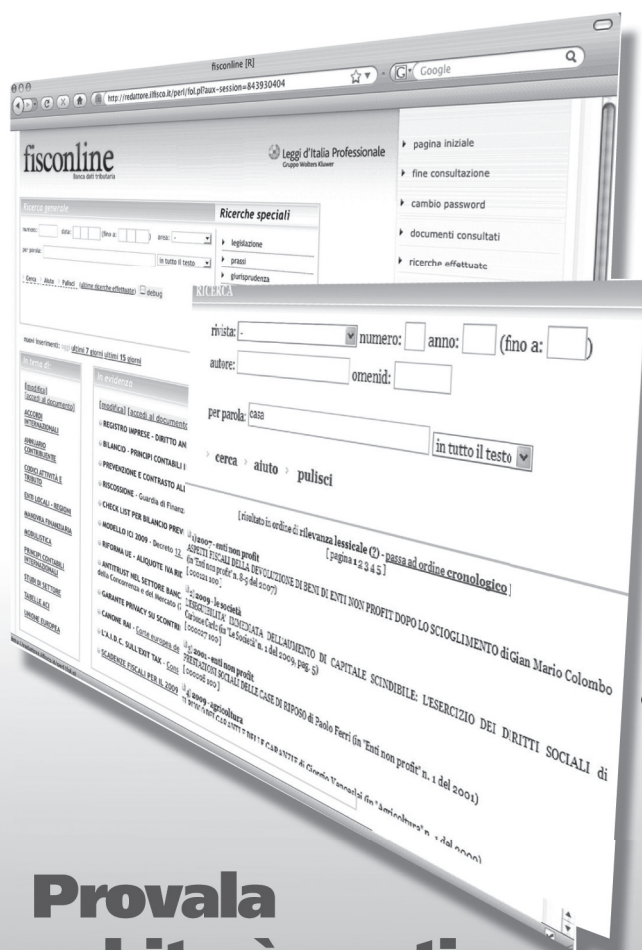
Documento	Sintesi
	diante l'erogazione a favore dello stesso dell'indennità di trasferta. La legge (art. 8, comma 3, del D.Lgs. n. 66/2003) consente, comunque, ai contratti collettivi di stabilire una diversa disciplina delle trasferte, individuando in quali casi il tempo di viaggio per trasferta possa essere considerato "come servizio a tutti gli effetti", in quanto modalità di espletamento delle prestazioni lavorative.
Com. stampa Agenzia delle Entrate n. 79 del 2 aprile 2010	Agevolazioni fiscali - Decreto "incentivi" - Disposizioni tributarie e finanziarie - Settore tessile - Approvazione del modello L'Agenzia delle Entrate rende noto che con il Prov. 2 aprile 2010 è stato approvato il modello CRT da utilizzare per comunicare i dati relativi agli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, effettuati nel 2010, dalle imprese del settore tessile. La comunicazione deve essere presentata dai titolari di reddito d'impresa che svolgono attività di cui alla divisione 13 e 14 della Tabella ATECO 2007 interessati ad accedere alla detassazione per il tessile introdotta dall'art. 4, commi da 2 a 4, del D.L. n. 40/2010 (c.d. "decreto incentivi"). Il modello deve essere presentato dal 1° dicembre 2010 al 20 gennaio 2011.
Parere Fondazione Studi Consulenti del lavoro n. 2010 del 7 aprile 2010	Accertamento - Accertamento e controlli - Accertamento presuntivo - Presunzione di distribuzione utili extracontabili nelle società di capitali - Accertamento con adesione della società - Effetti nei confronti dei soci In seguito ad accertamento con adesione con cui una S.r.l. ha definito alcune annualità risultate non congrue rispetto allo studio di settore, l'ufficio non può notificare ai singoli soci un'ulteriore rettifica imputando loro la quota di propria competenza, se non prova che gli utili extracontabili siano effettivamente confluiti ai soci. In base all'art. 4 del D.Lgs. n. 218/1997, se la definizione riguarda redditi derivanti da partecipazioni in società di persone, l'adesione è estesa ai relativi partecipanti. Non esiste, tuttavia, analoga disposizione nel caso delle società di capitali, in quanto il reddito non viene imputato per trasparenza. Il parere richiama l'orientamento giurisprudenziale che ritiene legittima la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili ai soci, ove l'accertamento sia avvenuto in capo alla società (Cass. 18 maggio 2006, n. 11724; Cass. 15 febbraio 2008, n. 3896). Una più recente sentenza (Cass., n. 14046/2009) ha invece fornito un'interpretazione più rigida, affermando che l'attribuzione al socio del maggior reddito accertato in capo alla società deve essere dimostrata almeno mediante presunzioni semplici. Nella fattispecie in oggetto, l'ufficio, che prima ha concordato con il contribuente l'adesione, e poi ne ha ribaltato l'esito nei confronti dei soci, ha violato i principi di buona fede e di legittimo affidamento. In conclusione, nel parere viene consigliato che la società, all'atto dell'adesione, debba manifestare l'intenzione di inserire nell'atto una clausola la quale preveda espressamente che "gli esiti del presente accertamento con adesione non potranno essere estesi ai soci".

fisconline

DOTTRINA

Novità

LA NUOVA OPERA
CHE OFFRE LA PIÙ AMPIA SCELTA
DI **DOTTRINA FISCALE ITALIANA**



Provala subito è gratis
e scopri le esclusive offerte di lancio:
www.ilfisco.it/dottrina

- Oltre **30.000 contributi d'autore**, a partire dal 1998 ad oggi, di commento alla legislazione, alla prassi e alla giurisprudenza, **pubblicati sulle più importanti riviste professionali** (il fisco, UTET Giuridica, CEDAM, IPSOA)

- **Completamente integrata nel Sistema IL FISCO**, la nuova Opera è collegata attraverso puntuali **correlazioni** alla banca dati documentale "fisconline"

- **Aggiornamento quotidiano on-line e completezza dell'archivio** permettono di soddisfare anche i professionisti fiscali e manager d'azienda più esigenti fornendo un prezioso **strumento di interpretazione e approfondimento**

- **La ricerca nella banca dati è immediatamente accessibile** per autore, per rivista, per parola e per **rilevanza lessicale**, così da individuare immediatamente i contributi più significativi e pertinenti

il fisco

SCADENZARIO TRIBUTARIO

Memorandum Maggio 2010^(*)

2 Domenica	IMPOSTE E CONTRIBUTI / MOD. F24
	Versamento e compensazione
2 Domenica	IRPEF / IRAP
	Dichiarazione Modello UNICO - Persone fisiche e società di persone - Termini di presentazione e di versamento
2 Domenica	IVA
	Dichiarazione annuale relativa al 2009 (fino al 30 settembre 2010) - Contribuenti che presentano la dichiarazione in forma autonoma - Istanza di rimborso del credito - Presentazione
2 Domenica	CALAMITÀ ED EVENTI ECCEZIONALI
	Imposte e tasse - Termini di adempimento
5 Mercoledì	IVA
	Provvigioni ai rivenditori autorizzati di documenti di viaggio relativi al trasporto pubblico urbano di persone - Emissione della fattura
15 Sabato	IMPOSTE SUI REDDITI ED IVA
	Associazioni sportive dilettantistiche - Associazioni senza scopo di lucro e <i>pro loco</i> - Annotazione delle operazioni
15 Sabato	IVA
	Fatturazione differita - Emissione della fattura
15 Sabato	IVA
	Operazioni per le quali sono rilasciati le ricevute o gli scontrini fiscali - Annotazione cumulativa nel registro dei corrispettivi
15 Sabato	IVA
	Fatture di importo inferiore ad euro 154,94 - Annotazione del documento riepilogativo
17 Lunedì⁽¹⁾	IMPOSTE SUI REDDITI
	Ritenute alla fonte - Versamento
17 Lunedì⁽¹⁾	ADDIZIONALI REGIONALE E COMUNALE ALL'IRPEF
	Redditi di lavoro dipendente e assimilati - Versamento

^(*)Il testo esteso dello Scadenziario di Maggio 2010 è riportato su "il fisco" n. 15/2010, fascicolo n. 2, pagg. 2398 e seguenti.

17 Lunedì⁽²⁾	IMPOSTE SUI REDDITI
	Ritenute alla fonte ed addizionali effettuate da enti pubblici - Versamento
17 Lunedì⁽²⁾	IRAP
	Amministrazioni dello Stato ed enti pubblici - Versamento dell'acconto mensile
17 Lunedì⁽¹⁾	IVA E RITENUTE ALLA FONTE
	Ravvedimento - Tardivo versamento - Entro 30 giorni dalla scadenza
17 Lunedì⁽¹⁾	REDDITI DI CAPITALE E DIVERSI
	Imposta sostitutiva - Versamento
17 Lunedì⁽¹⁾	IMPOSTE SUI REDDITI
	Ritenute relative ai proventi derivanti da partecipazione ad organismi di investimento collettivo del risparmio (O.I.C.R.)
17 Lunedì⁽¹⁾	IVA
	Imposta risultante dalla dichiarazione annuale - Rateizzazione
17 Lunedì⁽¹⁾	IVA
	Contribuenti mensili - Mese di aprile 2010 - Versamento
17 Lunedì⁽¹⁾	IVA - CONTRIBUENTI TRIMESTRALI
	Primo trimestre 2010 - Versamento
17 Lunedì⁽¹⁾	IVA - CONTRIBUENTI TRIMESTRALI EX ART. 74, D.P.R. N. 633/1972
	Primo trimestre 2010 - Versamento
17 Lunedì	IVA
	Dichiarazioni d'intento ricevute - Comunicazione
17 Lunedì⁽¹⁾	IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI
	Attività svolte a carattere continuativo - Versamento
17 Lunedì⁽¹⁾	INPS
	Contributo alla gestione separata - Versamento
17 Lunedì⁽¹⁾	INPS
	Contributi dovuti da artigiani e commercianti sul minimale di reddito - Versamento rata
17 Lunedì⁽¹⁾	ACCISE
	Versamento imposta
25 Martedì	IVA
	Scambi intracomunitari - Elenchi INTRASTAT mensili

31 Lunedì	ASSISTENZA FISCALE
	Presentazione del Modello 730 ai CAF - dipendenti ed ai professionisti abilitati
31 Lunedì	ASSISTENZA FISCALE
	Prestata dai sostituti d'imposta - Consegna al dipendente o pensionato della copia della dichiarazione e del prospetto di liquidazione
31 Lunedì	IRES/IRAP - DICHIARAZIONE MODELLO UNICO E DICHIARAZIONE IRAP - ADEMPIMENTI COLLEGATI - ICI
	Diritto annuale Camera di commercio - Termini di presentazione e di versamento
31 Lunedì	SOGGETTI IRES - ACCONTI D'IMPOSTA IRES ED IRAP
	Seconda o unica rata - Versamento
31 Lunedì	IVA
	Adempimenti di fine mese
31 Lunedì	IVA
	Acquisti intracomunitari da parte di enti, associazioni ed altre organizzazioni di cui all'art. 4, comma 4, D.P.R. n. 633/1972 - Dichiarazione e versamento
31 Lunedì⁽³⁾	REGISTRO
	Contratti di locazione ed affitto di beni immobili - Versamento imposta
31 Lunedì	IMPOSTA SULLE ASSICURAZIONI
	Versamento mensile - Denuncia annuale
31 Lunedì	ANAGRAFE TRIBUTARIA
	Intermediari finanziari - Comunicazione periodica - Trasmissione telematica
31 Lunedì	ACCISE
	Gas naturale - Versamento della rata d'acconto mensile
31 Lunedì	TASSE AUTOMOBILISTICHE
	Rinnovo

- (1) Termine così prorogato, essendo il giorno 16 domenica. Il versamento può essere eseguito fino a lunedì 17, ai sensi dell'art. 18, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni.
- (2) Termine così prorogato, essendo il giorno 15 sabato. Il versamento può essere eseguito fino a lunedì 17, ai sensi dell'art. 18, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni.
- (3) Termine prorogato a lunedì 31 maggio, essendo il giorno 30 domenica. Il versamento può essere eseguito fino a lunedì 31 maggio, ai sensi dell'art. 6, comma 8, D.L. 31 maggio 1994, n. 330, convertito dalla L. 27 luglio 1994, n. 473.

Per una maggiore certezza della scadenza

Si raccomanda di verificare il giorno delle scadenze sul sito Internet www.elfisco.it e sulla banca dati "fisconline", aggiornati quotidianamente, alla voce "Scadenzario".

AGENDA LEGISLATIVA

Segnalazioni della settimana

Provvedimento	Titolo
D.Int. 26 marzo 2010 <i>(in G.U. n. 79 del 6 aprile 2010)</i> (Decreto del Ministro dello sviluppo economico di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare) Agevolazioni - Decreto incentivi - Contributi - Domande in particolari settori - Risorse del Fondo	Modalità di erogazione delle risorse del Fondo previsto dall'articolo 4 del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40, per il sostegno della domanda finalizzata ad obiettivi di efficienza energetica, ecocompatibilità e di miglioramento della sicurezza sul lavoro
Comunicato Inpdap <i>(in G.U. n. 79 del 6 aprile 2010)</i> Accesso ai documenti amministrativi	Regolamento per l'accesso ai documenti amministrativi (Delibera 23 marzo 2010, n. 173)
Del. 15 febbraio 2010 <i>(in G.U. n. 80 del 7 aprile 2010)</i> (Deliberazione dell'Autorità per la vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture) Riscossione - Versamento - Contributi - Anno 2010	Attuazione dell'articolo 1, commi 65 e 67, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, relativamente al versamento dei contributi dovuti per l'anno 2010
D.M. 22 gennaio 2010 <i>(in G.U. n. 82 del 9 aprile 2010)</i> (Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze) Imprese - Internazionalizzazione - Operazioni di finanziamento - Provvista - Cassa depositi e prestiti S.p.A.	Autorizzazione alla Cassa depositi e prestiti S.p.A. a fornire, alle banche italiane e alle succursali di banche estere comunitarie ed extracomunitarie operanti in Italia, la provvista per effettuare operazioni di finanziamento a sostegno dell'internazionalizzazione delle imprese

N.B. - I suddetti provvedimenti sono riportati in banca dati "fisconline".