

Edizione di martedì 3 dicembre 2013

DICHIARAZIONI

[Dalla legge di stabilità tempi lunghi per i rimborsi del 730](#)

di **Nicola Fasano**

IMU E TRIBUTI LOCALI

[Saldo IMU e proroga acconti: il “caos finale”](#)

di **Fabio Garrini**

ISTITUTI DEFLATTIVI

[La mancata autotutela è abuso del diritto](#)

di **Fabrizio Dominici**

CONTENZIOSO

[Competenza dei ricavi fra \(in\)certezza ed oggettiva determinazione](#)

di **Fabio Landuzzi**

IMPOSTE SUL REDDITO

[Conferimento impresa familiare](#)

di **Giovanni Valcarenghi**

DICHIARAZIONI

Dalla legge di stabilità tempi lunghi per i rimborsi del 730

di **Nicola Fasano**

Tempi lunghi per i rimborsi di importi superiori a 4.000 euro da Modello 730 con detrazioni per familiari a carico. Nel disegno di legge di stabilità per il 2014 viene previsto un meccanismo di **controllo preventivo** dei crediti più significativi risultanti dal Modello 730 che avrà come effetto, inevitabile, quello di **ritardare l'erogazione del rimborso** al sostituto che, in questi casi, non si vedrà più accreditare il relativo ammontare direttamente nella busta paga (nel mese di luglio per i dipendenti) ma dovrà attendere che il credito, dopo il **controllo documentale da parte dell'Agenzia delle entrate, sia erogato direttamente** da quest'ultima. Tuttavia pare che tali controlli saranno effettuati dall'amministrazione finanziaria solo in presenza di detrazioni per carichi di famiglia, restando **esclusi gli altri casi**.

La disposizione (art. 1, comma 396) non è per niente chiara. Si parte dall'assunto che il fine della norma è quello di contrastare l'erogazione di indebiti rimborsi Irpef da parte dei sostituti d'imposta nell'ambito dell'assistenza fiscale (compresa quella di fatto svolta dalla stessa Agenzia nel caso di lavoratori che siano rimasti senza sostituto, a seguito delle disposizioni di cui all'art. 51-bis, D.L. n. 69/2013 conv. con modificazioni dalla L. n. 98/2013). Sotto il profilo procedurale viene assegnato all'Agenzia il compito di **effettuare, entro sei mesi dalla scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione**, *"controlli preventivi anche di natura documentale sulla spettanza delle detrazioni per carichi di famiglia in caso di rimborso complessivamente superiore a 4.000 euro, anche determinato da eccedenze d'imposta derivanti da precedenti dichiarazioni"*.

Stante il dato letterale della norma, in primo luogo, farebbe scattare il controllo da parte dell'Agenzia la presenza di rimborsi Irpef (e relative addizionali) complessivamente superiori a 4.000 euro (anche determinati da eccedenze di imposta riportate in avanti). In tal caso, sembra che **l'Agenzia delle entrate sia titolata a controllare solo la spettanza delle detrazioni per familiari a carico e non gli altri eventuali oneri deducibili e/o detraibili** riportati in dichiarazione dal contribuente. Se così fosse, coloro che **non hanno detrazioni per carichi familiari parrebbero esclusi** dai controlli preventivi in esame, anche in presenza di rimborsi molto cospicui. Il che pare stridere con la stessa finalità dichiarata dalla norma, ossia quella di **contrastare l'indebita erogazione di rimborsi Irpef** (a prescindere, sembrerebbe, dagli oneri che li hanno determinati)

E' evidente la necessità che venga chiarita la portata della novità in esame. In ogni caso, considerato che l'Agenzia delle entrate per effettuare i controlli ha a disposizione sei mesi

dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione (o, se presentata dopo, dal momento della presentazione), e che successivamente il rimborso sarà erogato dalla stessa Agenzia (augurandosi che i relativi capitoli di spesa siano sufficientemente capienti e non vi siano ulteriori ritardi), quando l'ammontare del rimborso supererà i 4.000 euro e in presenza di carichi di famiglia (se ci si attiene al dato letterale), **il Modello 730 che consentiva una veloce monetizzazione del credito, perde molto appeal**. Con una penalizzazione ingiustificata soprattutto per quei contribuenti (pensionati compresi) che fruiscono in modo del tutto legittimo delle detrazioni e deduzioni di imposta.

La disposizione, **se confermata in sede di approvazione definitiva della legge di stabilità 2014**, entrerà in vigore già con riferimento alle **dichiarazioni presentate nel 2014 riguardanti il periodo di imposta 2013**.

IMU E TRIBUTI LOCALI

Saldo IMU e proroga acconti: il “caos finale”

di **Fabio Garrini**

A memoria d'uomo, **non si ricorda una situazione tanto bizzarra nella gestione di una serie di scadenze** (e si tenga presente quanto abbiamo visto meno di un mese fa con la “proroga in tolleranza” dello spesometro): pur riconoscendo la massima indulgenza per chi deve far quadrare i conti pubblici, contemperando pretese provenienti da ogni direzione, non si può non constatare come la **situazione che contribuenti e consulenti stanno vivendo in questi giorni rasenti il limite del paradosso** (e probabilmente siamo andati anche oltre).

Per introdurre **un'ipotesi di esenzione** (che, come si vedrà nel prosieguo del presente contributo, è del tutto parziale e comporterà un aggravio di costi amministrativi per gestire le scadenze) si sono susseguiti durante l'ultima settimana di novembre **ripetuti annunci che presentavano diverse configurazioni di esonero** (peraltro, va notato, il Comunicato stampa che presentava il Decreto aveva un tenore non del tutto simile al testo approvato) sino ad arrivare alla **versione definitiva**, quella approvata con il [D.L. 30.11.2013, n. 133](#), pubblicato in Gazzetta Ufficiale nella medesima data. **Esonero davvero provvisorio**, visto che entro il 16 gennaio sarà necessario un **conguaglio al 40%** in relazione alle **abitazioni principali** e ai **terreni** ubicati nei Comuni che hanno incrementato l'aliquota rispetto a quella standard (0,4% per le abitazioni principali e 0,76% per i terreni agricoli). Il tutto, salvo che non si riesca a trovare la copertura per evitare tale ricalcolo, e forse proprio per questo è stata scelta la data del 16 gennaio prossimo, al fine di ritagliare un ulteriore mesetto di tempo al fine di **trovare le necessarie coperture** a completare l'efficacia dell'esonero.

A perfezionare il **cervellotico intricarsi di scadenze**, occorre ricordare anche l'altrettanto imbarazzante vicenda alla quale stiamo assistendo, ovvero quella degli **acconti d'imposta per il 2013**. Il Governo è infatti intervenuto in modo del tutto parallelo al decreto IMU, proprio per coordinare la copertura dell'esonero IMU, chiedendo un sacrificio a tutte le società di capitali: la “coperta” delle risorse disponibili è infatti corta (anzi, visto lo spettacolo inscenato, deve essere davvero minuscola) per cui nel momento in cui si concede uno sgravio fiscale su un lato, si finisce per pretendere un contributo (almeno) di pari importo su di un altro versante. Proprio per questo si è assistito ad una **proroga dell'ultima ora per tutti i soggetti IRES**, con “quasi contestuale” aggravio del carico tributario per gli enti creditizi e assicurativi e un incremento degli acconti per tutte le altre società di capitali che, per il 2013, saranno chiamati a versare **acconti IRES e IRAP nella misura del 102,5%**. Detto incremento è infatti stato annunciato con Comunicato Stampa del 30 novembre 2013.

Tornano alle previsioni che hanno interessato l'imposta comunale, **nessuna modifica ha invece riguardato il termine per la pubblicazione da parte dei Comuni delle aliquote approvate** (entro il 30 novembre) per il 2013 per il calcolo dell'imposta dovuta. Malgrado si fosse parlato della possibilità di anticipare tale data al 5 dicembre, nella versione definitiva non consta alcuna modifica, per cui **i Comuni possono pubblicare le aliquote 2013 sino al 9 dicembre 2013**, così come previsto dal D.L. n.102/13: questo ovviamente comporterà un *"rush finale"* per il calcolo del saldo 2013 del quale avremmo di certo fatto a meno.

L'esenzione (parziale) IMU per l'abitazione principale

Analogamente a quanto previsto dal D.L. n.54/13 per lo scorso acconto, anche per il saldo 2013 sono state introdotte delle **esenzioni dal versamento dell'IMU**, ma con un meccanismo davvero articolato che ora andremo a verificare; nel caso di **incremento dell'aliquota deliberata dal Comune rispetto a quella standard**, sorge la necessità di fare un **conguaglio**.

Prima di tutto evidenziamo quali sono gli **immobili esonerati dal saldo**, partendo dalle case di abitazione. A norma dell'art. 1, comma 1 del D.L. n. 133/13, sono esenti dal saldo IMU 2013:

- **l'abitazione principale** del contribuente, ovvero quella nella quale il soggetto ha stabilito la propria dimora e la propria residenza (sono escluse dall'esenzione, come per l'acconto, gli immobili di pregio classati nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, per i quali i possessori devono quindi versare il saldo entro il 16 dicembre, beneficiando comunque di aliquota agevolata e detrazioni previste per le case di abitazione del contribuente);
- le **relative pertinenze** (nel limite di una per ogni categoria catastale C/2, C/6 e C/7, facendo comunque riferimento a tutte le particolarità evidenziate nella Circolare n. 3/DF/2012);
- gli **immobili assimilati alle abitazioni principali**. Si tratta delle abitazioni possedute dalle IACP, quelle di proprietà delle cooperative edilizie e proprietà indivisa, quelle assegnate ad uno dei coniugi a seguito di separazione o divorzio, le abitazioni dei contribuenti facenti parte delle forze armate (assimilazione introdotta dal D.L. n. 102/13, a favore del personale delle Forze armate e delle Forze di polizia, dei Vigili del Fuoco e del personale appartenente alla carriera prefettizia, in relazione ad un immobile, indipendentemente da dimora e residenza). Vanno poi considerate anche le altre assimilazioni che il Comune potrebbe aver introdotto con proprio regolamento: abitazioni possedute da anziani e disabili ricoverati in istituti, quelle possedute in Italia dai cittadini italiani residenti all'estero, nonché quelle in uso gratuito ai familiari, queste ultime nei limiti di quanto previsto dal D.L. n. 102/13.

Si era però posto **il problema di gestire l'esenzione** (in termini di risorse per la copertura) per tutti quei Comuni che presentano **un'aliquota 2013 superiore a quella standard**, gettito per il quale non erano state trovate adeguate dotazioni. Pertanto, nel comma 5 dell'art. 1 del D.L. n. 133/2013 è stata introdotta la **discussa norma che stabilisce la parziale copertura a carico dei contribuenti**:

“L’eventuale differenza tra l’ammontare dell’imposta municipale propria risultante dall’applicazione dell’aliquota e della detrazione per ciascuna tipologia di immobile di cui al comma 1 deliberate o confermate dal comune per l’anno 2013 e, se inferiore, quello risultante dall’applicazione dell’aliquota e della detrazione di base previste dalle norme statali per ciascuna tipologia di immobile di cui al medesimo comma 1 è versata dal contribuente, in misura pari al 40 per cento, entro il 16 gennaio 2014.”

Questo significa che nel caso in cui il Comune abbia incrementato l’aliquota ordinaria oltre lo 0,4% di base, i contribuenti sono chiamati a:

- **calcolare l’imposta effettivamente dovuta** sulla base di tale aliquota,
- **confrontarla** con quella dovuta in base **all’aliquota standard**
- e versare il **40% di tale differenza** entro il prossimo **16 gennaio 2014**.

Il differenziale (60%) rimane a carico dell’Erario, quindi sarà rimborsato a Comune tramite trasferimento erariale e del quale il contribuente si deve disinteressare. Si ipotizza, poi, che tale prelievo aggiuntivo potrebbe in realtà essere solo provvisorio, nel senso che esso potrebbe essere rimborsato dall’Erario quando saranno trovati i fondi a tal fine (ovvero che si possano reperire anche prima della scadenza del 16 gennaio): per ora questa è solo un’ipotesi, da verificare in futuro.

Da notare come il Decreto, nel richiamare le **aliquote maggiorate** da parte del Comune, faccia riferimento a quelle **“deliberate o confermate”**. Questo vuol dire che tale **conguaglio** lo dovranno fare:

- sia i **contribuenti** che abitano in **Comuni** ove **l’aliquota** per l’abitazione principale è stata **incrementata nel 2013**;
- così come i contribuenti che hanno la propria abitazione in Comuni che hanno **incrementato l’aliquota** delle abitazioni principali lo **scorso anno (2012)** e quest’anno si sono **limitati a confermarla**.

Esempio 1.A: Mario Rossi vive in un appartamento di categoria catastale A/2. Rendita € 1.000.

Il Comune ha deliberato per il 2013 un’aliquota IMU dello 0,4% e ha lasciato inalterata la detrazione per abitazione principale (€ 200).

- ACCONTO (17.6.2013) -> esente
- SALDO (16.12.2013) -> esente
- CONGUAGLIO (16.1.2014) -> € 0

Esempio 1.B: Mario Rossi vive in un appartamento di categoria catastale A/2. Rendita € 1.000.

Il Comune ha deliberato per il 2013 un'aliquota IMU dello 0,6% e ha lasciato inalterata la detrazione per abitazione principale (€ 200).

- ACCONTO (17.6.2013) -> esente
- SALDO (16.12.2013) -> esente
- CONGUAGLIO (16.1.2014) -> € 134,00

- *imposta effettiva*: $€ 1.000 * 1,05 * 160 * 0,6\% = € 1.008 - € 200 = € 808$

- *imposta standard*: $€ 1.000 * 1,05 * 160 * 0,4\% = € 672 - € 200 = € 472$

- *conguaglio*: $€ 808 - € 472 = € 336 * 40\% = € 134,40 \rightarrow 134,00$ (arrotondato)

In definitiva, il contribuente che possiede solo l'abitazione e le pertinenze esenti, dovrà monitorare la sola scadenza di gennaio.

La **situazione delle scadenze si complica** quando il contribuente possiede **anche immobili non esenti** perché per questi rimangono dovute le imposte alle scadenze canoniche (giugno e dicembre). Questa situazione, si deve rammentare, riguarda anche il soggetto che possiede, ad esempio, più di una autorimessa o di una cantina.

Esempio 2.A: Mario Rossi vive in un appartamento di categoria catastale A/7. Rendita € 1.700 e due autorimesse (categoria C/6) di rendita € 200 ciascuna (solo una è pertinenziale ai fini IMU).

Il Comune ha deliberato un'aliquota IMU dello 0,4% e ha lasciato inalterata la detrazione per abitazione principale (€ 200). L'aliquota ordinaria (sia per il 2013 che per il 2012) è pari all'1,06%.

- ACCONTO (17.6.2013) -> abitazione: esente

-> pertinenza: $€ 200 * 1,05 * 160 * 1,06\% = € 356,16 / 2 =$

€ 178,08 -> **€ 178,00**

– SALDO (16.12.2013) -> abitazione: esente

-> pertinenza: $\text{€ } 200 * 1,05 * 160 * 1,06\% = \text{€ } 356,16 - \text{€ } 178 = \text{€ } 178,16 \rightarrow \text{€ } 178,00$

– CONGUAGLIO (16.1.2014) -> € 0

Esempio 2.B: Mario Rossi vive in un appartamento di categoria catastale A/7. Rendita € 1.700 e due autorimesse (categoria C/6) di rendita € 200 ciascuna (solo una è pertinenziale ai fini IMU).

Il Comune ha deliberato un'aliquota IMU dello 0,6% e ha lasciato inalterata la detrazione per abitazione principale (€ 200). L'aliquota ordinaria (sia per il 2013 che per il 2012) è pari all'1,06%.

– ACCONTO (17.6.2013) -> abitazione: esente

-> pertinenza: $\text{€ } 200 * 1,05 * 160 * 1,06\% = \text{€ } 356,16 / 2 = \text{€ } 178,08 \rightarrow \text{€ } 178,00$

– SALDO (16.12.2013) ->abitazione: esente

-> pertinenza: $\text{€ } 200 * 1,05 * 160 * 1,06\% = \text{€ } 356,16 - \text{€ } 178 = \text{€ } 178,16 \rightarrow \text{€ } 178,00$

– CONGUAGLIO (16.1.2014) -> € 134

- *imposta effettiva:* $(\text{€ } 1.700 + \text{€ } 200) * 1,05 * 160 * 0,6\% = \text{€ } 1.915,20 - \text{€ } 200 = \text{€ } 1.715,20$
- *imposta standard:* $(\text{€ } 1.700 + \text{€ } 200) * 1,05 * 160 * 0,4\% = \text{€ } 1.276,80 - \text{€ } 200 = \text{€ } 1.076,80$
- *conguaglio:* $\text{€ } 1.715,20 - \text{€ } 1.076,80 = \text{€ } 638,40 * 40\% = \text{€ } 255,36 \rightarrow \text{€ } 255,00$

Terreni agricoli e fabbricati rurali

Il medesimo esonero previsto per l'abitazione principale è stato introdotto anche in relazione a:

- **fabbricati rurali strumentali all'attività agricola** (stalle, depositi attrezzi, ecc), mentre i fabbricati rurali abitativi sono tassati, salvo applicazione dell'esenzione per l'abitazione principale;

- **terreni agricoli**, anche non coltivati, limitatamente a quelli **posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli Imprenditori Agricoli Professionali**. I terreni posseduti da altri soggetti sono ordinariamente imponibili.

L'obbligo di conguaglio in caso di incremento dell'aliquota (con analoghe modalità a quelle descritte per l'abitazione principale), in base al tenore letterale del citato comma 5, risulta **applicabile anche a tali immobili**. Nessun problema per i fabbricati rurali strumentali per i quali i Comuni possono eventualmente solo ridurre l'aliquota rispetto a quella standard (quindi non si pone il caso dell'eccedenza rispetto all'aliquota standard), mentre non è remoto il caso per cui l'aliquota per i terreni agricoli sia stata innalzata oltre lo 0,76% standard. Quindi, **anche coltivatori diretti e IAP saranno chiamati a versare il conguaglio** (sempre nella misura del 40%) **entro il prossimo 16 gennaio 2014**.

Esempio 3.A: Mario Rossi, IAP, possiede un terreno con reddito dominicale pari ad € 3.000

Il Comune ha deliberato un'aliquota IMU dello 0,76%.

- ACCONTO (17.6.2013) -> esente
- SALDO (16.12.2013) -> esente
- CONGUAGLIO (16.1.2014) -> € 0

Esempio 3.B: Mario Rossi, IAP, possiede un terreno con reddito dominicale pari ad € 3.000

Il Comune ha deliberato un'aliquota IMU dello 1,06%.

- ACCONTO (17.6.2013) -> esente
- SALDO (16.12.2013) -> esente
- CONGUAGLIO (16.1.2014) -> € 134

- *imposta effettiva*: $€ 3.000 * 1,25 * 110 * 1,06\% = € 4.372,50 - € 204,32 \text{ (ded. a scaglioni)} = € 4.168,18$
- *imposta standard*: $€ 3.000 * 1,25 * 110 * 0,76\% = € 3.135 - € 146,49 \text{ (ded. a scaglioni)} = € 2.988,51$
- *conguaglio*: $€ 4.168,18 - € 2.988,51 = € 1.179,67 * 40\% = € 471,87 \rightarrow \mathbf{472,00}$ (arrotondato)

Gli **altri soggetti** (non coltivatori diretti e non IAP, o comunque anche questi soggetti con riferimento ai terreni diversi da quelli condotti) devono invece **provvedere ad effettuare il versamento a saldo** (comunque fermo restando l'esonero per la quota che si sarebbe dovuta corrispondere in relazione all'acconto di giugno). Peraltro, visto che il richiamato comma 5 fa riferimento, per l'obbligo di ricalcolo, ai soli immobili previsti al comma 1 (ossia quelli che beneficiano dell'esenzione anche in relazione al saldo), la conclusione diretta risulta essere che, in relazione ai terreni non esentati, **non vi sarebbe alcun conguaglio da effettuare nel mese di gennaio**.

Esempio 4.A: Mario Rossi, non IAP, possiede un terreno con reddito dominicale pari ad € 3.000

Il Comune ha deliberato un'aliquota IMU dell'1,06 per il 2013 confermando la medesima aliquota già prevista per il 2012.

– ACCONTO (17.6.2013) -> Esente

– SALDO (16.12.2013) -> $\text{€ } 3.000 * 1,25 * 135 * 1,06\% = \text{€ } 5.366,25 / 2 = \text{€ } 2.683,13$ -> **€ 2.683,00** (arrotondato)

La situazione pare davvero strana. Sulla base della formulazione letterale:

- gli **IAP** dovranno effettuare il **conguaglio sull'incremento di aliquota** 2013 rispetto alla standard anche per **l'acconto** (il conguaglio riguarda infatti l'intero arco annuale), mentre
- i **non IAP**, nel caso di aliquota già 2012 superiore allo standard (quindi utilizzata per il calcolo dell'acconto) e confermata nel 2013, **non dovranno provvedere a conguagliare l'imposta sul primo semestre**.

Sul punto sono evidentemente necessarie delle conferme ufficiali.

Proroga e maggiorazione acconti

Anche al fine di **finanziare le modifiche IMU** (sia quella del saldo nel D.L. n. 133/13, ma anche a parziale copertura di quella prevista in acconto stabilizzata tramite il D.L. n. 102/13), il Governo è dovuto intervenire sui **secondi acconti dovuti per le imposte dirette 2013**. Prima di tutto è stata stabilita la **proroga dalla scadenza ordinaria del 30 novembre** (in realtà 2 dicembre, visto che il 30 novembre cadeva di sabato) al nuovo termine del **10 dicembre 2013**, ma solo per i **soggetti IRES**. Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno

solare la scadenza viene fissata al giorno 10 del dodicesimo mese del medesimo periodo d'imposta per cui l'acconto risulta dovuto.

Rinviando a [precedente intervento](#) per le **modalità di calcolo degli acconti 2013**, nel presente contributo si vuole esclusivamente dare conto delle recenti novità. Con la richiamata proroga è stato disposto un incremento del prelievo per alcune tipologie di contribuenti (come da Comunicato stampa 236 del 30 novembre 2013 che ha implementato le previsioni già contenute all'art. 2 del D.L. n. 133/13), **incremento che dovrà essere versato con la scadenza del secondo acconto** (appunto prorogata al 10 dicembre). In particolare:

- per **banche ed assicurazioni** la misura dell'acconto 2013 viene **incrementata al 130%** (sarà del 128,5% per il 2014);
- per gli **enti creditizi e assicurativi** la misura dell'IRES 2013 passa **dal 27,5% al 36%**;
- è stabilito un **acconto pari al 100%** per gli **intermediari finanziari** in relazione al risparmio amministrato;
- per le **società di capitali** viene stabilito un incremento **dell'acconto IRES e dell'IRAP al 102,5%**, ricordando che già il DL n. 76/13 aveva **incrementato tale misura al 101% per il 2013** (nel 2014 l'acconto sarà nella misura del 101,5%).

La società Alfa srl ha una base di calcolo dell'acconto 2013 di € 100.000. Lo scorso giugno ha versato un primo acconto pari ad € 40.000 (appunto il 40% di tale importo).

Ora deve calcolare il secondo acconto:

- acconto totale 2013 ricalcolato: $€ 100.000 * 102,5\% = € 102.500$
- versamento al 10 dicembre 2013: $€ 102.500 - € 40.000 = € 62.500$

Come osservato da Assonime (Circolare n. 36/2013) i descritti **incrementi trovano applicazione non solo per il calcolo sulla base del metodo storico** (quindi elaborato partendo dai dati evidenziati nelle dichiarazioni presentate per il periodo d'imposta 2012), ma anche nel caso in cui il **contribuente dovesse utilizzare il metodo previsionale** (quindi avendo a riferimento il reddito che ritiene di realizzare nel 2013).

In quest'ultimo caso, evidentemente, si sommano le complicazioni derivanti dalla stima del reddito per il periodo d'imposta in corso, la necessità di valutare le disposizioni che entrano in vigore per il 2013 (alcune delle quali vengono peraltro già anticipate al calcolo degli acconti anche nel caso in cui il contribuente decida di avvalersi del metodo storico, come per i costi auto e le rivalutazioni delle basi di calcolo fondiariale per i terreni), a cui **aggiungere il ricalcolo appena introdotto sulla base del 102,5% del parametro di riferimento**.

Per quanto riguarda i **soggetti IRPEF**, come detto, **non vi è stata alcuna modifica**: questi hanno **versato gli acconti il 2 dicembre 2013** senza subire alcun ulteriore incremento rispetto al **100% già previsto dal DL 76/13**. Vista la confusione che vi è stata (sino a pochi giorni prima della scadenza si parlava di proroga anche per tali soggetti) si auspica che l'Agenzia delle Entrate possa valutare eventuali ritardi con una certa elasticità; in ogni caso si potrà legittimamente beneficiare del **ravvedimento operoso per sanare i ritardi** di versamento (ricordando che la misura della sanzione ridotta è pari allo 0,2% per ciascun giorno di ritardo sino al quindicesimo; dal quindicesimo al trentesimo è pari al 3%, oltre il trentesimo giorno la sanzione ridotta passa invece al 3,75%).

ISTITUTI DEFLATTIVI

La mancata autotutela è abuso del diritto

di **Fabrizio Dominici**

L'Agenzia delle Entrate, direzione centrale affari legali, ha inviato ai propri uffici periferici la **Direttiva n. 48/2012**, con la quale ha rammentato ai funzionari delle sedi delegate, che il **tempestivo intervento** finalizzato alla rimozione dell'atto illegittimo **mediante lo strumento dell'autotutela**, consente di **limitare i costi** connessi con la gestione del contenzioso, **riduce il rischio di soccombenza e condanna alle spese di lite** dell'ufficio ed **evita la responsabilità indiretta del funzionario** titolare del procedimento.

Invero, già con la **Nota del 20.2.2012, protocollo n. 2012/21516**, il Direttore dell'Agenzia aveva evidenziato le **criticità** emerse dalla relazione svolta dal primo Presidente della Corte di Cassazione in occasione dell'inaugurazione dell'anno giudiziario 2012, **relativamente ai giudizi pendenti innanzi alla Suprema Corte** in cui è parte l'Amministrazione finanziaria, evidenziando la **necessità di esaminare con maggior attenzione e diligenza la sostenibilità della pretesa erariale**, sia in sede di formulazione della richiesta di ricorso per cassazione, sia in sede di valutazione dell'opportunità di proseguire i giudizi già instaurati. L'amministrazione centrale ha così inteso **sollecitare e velocizzare i procedimenti di annullamento degli atti illegittimi** rammentando agli uffici periferici, che detto strumento, non è una facoltà residuale del funzionario amministrativo, ma un dovere della pubblica amministrazione, dovere a cui sono ricollegate precise responsabilità del funzionario a cui è attribuito il procedimento ed un metodo con cui **attuare la tanto invocata tax compliance**. Secondo la giurisprudenza della Cassazione (SS.UU., 22.7.1999, n. 500), **tale potere è intrinsecamente discrezionale** e ad esso si contrappone la **posizione del contribuente portatore dell'interesse legittimo riflesso**, come dire che illegittimità dell'atto, non comporta, *ex sé*, un'automatica responsabilità del funzionario, ma bensì la possibile responsabilità dell'ente, che non si è conformato alle regole di imparzialità, di correttezza e di buona amministrazione, alle quali l'esercizio della funzione amministrativa deve ispirarsi. Al fine di individuare la responsabilità dell'ente, occorre quindi effettuare una **ricognizione dei doveri di diligenza e correttezza** utilizzati dal funzionario *ex ante*, al fine di comprendere se sia stata **correttamente utilizzata** la prescritta diligenza e la necessaria prudenza. Una volta chiarito che dalla mancata attivazione del necessario procedimento di autotutela sia derivato un danno, si avrà **l'insorgenza della responsabilità extracontrattuale** prevista dall'art. 2043 del Codice civile. La giurisprudenza ha infatti ormai chiarito che il **giudice** naturale deputato a decidere sulla risarcibilità del danno cagionato al contribuente, è quello **civile** e che la **domanda risarcitoria** può essere promossa sia nei confronti degli **uffici finanziari** che nei confronti **dell'agente della riscossione**, ogniqualvolta in cui l'omissione o il ritardato ritiro dell'atto illegittimo, sia conseguente a colpa dello stesso

(Cassazione 3.3.2011, n. 5120). Sull'imputazione delle responsabilità, (ufficio finanziario o agente della riscossione), ricordiamo che **l'attività della pubblica amministrazione** deve essere ispirata ai principi di **diligenza e buona fede**, principi che obbligano i rispettivi funzionari preposti ad informare gli altri uffici concorrenti circa l'evoluzione degli eventi successivi e modificativi del diritto di credito erariale azionato che possa incidere sulla legittimità della procedura intrapresa, sicché **il dovere di agire in buona fede è rinvenibile sia nei rapporti tra uffici, che tra uffici e contribuente**, e la via di attuazione concreta di tali doveri di diligenza e buona fede non può che passare dal **potere dovere di autotutela**. Come chiarito dalla Sentenza 12.1.2011, n. 21 della Commissione tributaria regionale del Lazio, **l'amministrazione finanziaria** può essere infatti **condannata al risarcimento del danno**, anche quando:

- abbia emesso un atto che ha poi riconosciuto illegittimo, annullandolo in via di autotutela, se **l'annullamento è intervenuto tardivamente**, oppure
- vi sia stata **un'ingiustificata resistenza in giudizio**, a fronte della consapevolezza dell'infondatezza della pretesa tributaria.

Su tutte segnaliamo la Sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia, n. 3 del 2012, che ha accolto parzialmente le doglianze del ricorrente e ha evidenziato che **l'amministrazione finanziaria**, a fronte dell'istanza del contribuente, **non può rimanere indifferente e tergiversare**, in ragione di una supposta potestà discrezionale del potere di autotutela, poiché tale condotta configura un **"abuso di diritto"**, principio, che ben può essere ritenuto suscettibile di applicazione nei confronti della pubblica amministrazione allorché essa stessa utilizzi impropriamente un istituto giuridico per finalità contrarie al preminente interesse pubblico di cui è portatrice.

CONTENZIOSO

Competenza dei ricavi fra (in)certezza ed oggettiva determinazione

di Fabio Landuzzi

Il tema della **competenza fiscale dei componenti di reddito** continua a fare discutere, sebbene i **riflessi in termini accertativi** possano dirsi ad oggi significativamente **diminuiti** (vedi le [Circolari n. 23/2010](#), [31/2012](#) e la [Risoluzione n. 87/2013](#)) anche se **non del tutto risolti**, soprattutto **sotto il profilo sanzionatorio**.

In materia si riscontra l'interessante [Sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Roma 7.8.2013, n. 297](#), la quale tratta, nello specifico, di una **controversia** sorta fra una società, che svolgeva **attività di concessionaria di vendita di autoveicoli**, e l'Amministrazione Finanziaria, in relazione alla **corretta imputazione per competenza dei cd. "bonus qualitativi"**; trattasi di **premi**, o meglio di sconti funzionali secondo la tesi opposta dal contribuente, che venivano **riconosciuti annualmente** alla concessionaria **solo al sussistere di alcune condizioni soggette ad un accertamento specifico** che veniva svolto da un ispettore della casa automobilistica concedente.

Secondo la **tesi** propugnata dall'**Amministrazione Finanziaria**, poiché **le attività che davano diritto alla concessionaria di ricevere il premio** (o sconto funzionale) venivano **svolte nell'anno X**, sebbene l'erogazione delle somme fosse avvenuta nell'anno X+1 dopo l'esaurimento delle attività dell'ispettore incaricato e quindi della predisposizione di un report positivo, **i corrispondenti componenti positivi di reddito** avrebbero dovuto essere **imputati nel bilancio dell'anno X** e quindi avrebbero dovuto concorrere alla formazione dell'imponibile Ires ed Irap di tale periodo. Secondo la **tesi del contribuente**, invece, tali **componenti positivi non potevano essere iscritti nel bilancio dell'anno X** in forza, in primis, del **principio di prudenza**, in quanto alla chiusura di tale anno, **benché oggettivamente determinabili** secondo un mero calcolo aritmetico, **gli stessi erano del tutto incerti** in quanto il loro **effettivo riconoscimento** non poteva che essere **subordinato all'esito delle attività dell'ispettore** della casa automobilistica, attività che era contrattualmente previsto che venisse svolta nei primi tre mesi dell'esercizio seguente. Di conseguenza, **solo una volta conclusa in modo positivo l'attività ispettiva**, e quindi preso atto del report della concedente che riconosceva il diritto a ricevere **i bonus contrattualmente previsti**, gli stessi **potevano essere contabilizzati** e, conseguentemente, concorrevano a **formare l'imponibile fiscale** ai fini delle imposte sul reddito **nell'anno X+1**.

La **CTR di Roma** conferma la **correttezza del comportamento del contribuente**, riconoscendo

che ai sensi dell'articolo 109, comma 1 del Tuir, l'imputazione fiscale dei componenti di reddito presuppone, oltre alla loro **oggettiva determinabilità alla chiusura dell'esercizio**, **anche** il sussistere del **requisito di certezza** riguardo alla loro **esistenza**. Nel caso di specie, invece, alla data di chiusura dell'esercizio (31/12 dell'anno X), poiché il riconoscimento del bonus era subordinato contrattualmente all'esito delle attività dell'ispettore della concedente, **non poteva dirsi sussistere tale certezza**. L'interessante principio affermato nella sentenza in commento riguarda la conferma del fatto che **ai fini della valutazione** della sussistenza dei **requisiti di certezza e di oggettiva determinazione** dei componenti di reddito:

- **non hanno rilievo i fatti che si verificano dopo la chiusura dell'esercizio**, anche se nel periodo che precede la data di presentazione della dichiarazione dei redditi (come nel caso di specie, è stato considerato irrilevante il fatto che a marzo dell'anno successivo l'ispettore avesse dato consenso alla erogazione del bonus alla concessionaria);
- qualora alla fine dell'esercizio i requisiti di certezza e di oggettiva determinazione non sussistano ancora, **i componenti di reddito devono concorrere a tassazione nell'esercizio successivo in cui detti requisiti si verificano**; il principio di competenza va applicato quindi in senso economico, ovvero **tenendo conto delle tecniche aziendali** (o forse, per meglio dire, **delle previsioni contrattuali**) che **regolano l'individuazione del momento** in cui tali componenti si possono considerare **definitivamente accertati**.

Infine, come premesso, si osserva in via generale che alla equa **regolazione delle controversie** in materia di competenza economica di costi e ricavi **manca** ancora a nostro avviso **un ultimo tassello**: si tratta del pieno riconoscimento in fase accertativa, **sotto il profilo sanzionatorio**, del **principio di non colpevolezza** (articolo 6, D.Lgs. n. 472/1997), ogni qualvolta si tratta di **rilevazioni eseguite secondo corretti criteri contabili** (vedi Circolare n. 186/1998).

IMPOSTE SUL REDDITO

Conferimento impresa familiare

di **Giovanni Valcarenghi**

Spesso capita che imprenditori individuali, organizzati sotto forma di **impresa familiare**, decidano di conferire la propria azienda in una costituenda società, magari con l'intento di creare una **struttura che possa essere utilizzata dai figli** per proseguire l'attività di famiglia.

Se non vi è ombra di dubbio che il **conferimento di una azienda in una società** rappresenti una operazione neutrale ai sensi dell'articolo 176 del TUIR, si pone qualche ambascia nel citato caso, per effetto della presenza dei collaboratori familiari.

Questi ultimi, secondo le previsioni del codice civile, hanno diritto alla **liquidazione degli incrementi di valore** che hanno interessato l'impresa individuale anche grazie al loro apporto lavorativo. Una prima questione, dunque, riguarda la sorte fiscale di tali crediti in capo all'imprenditore individuale ed ai collaboratori. In tal senso, abbiamo una indicazione precisa dell'Agenzia delle entrate che, con [risoluzione 176/E del 28 aprile 2008](#), ha sancito che tali somme attengono alla **sfera personale del titolare** e non all'attività di impresa; ciò significa che, in capo alla ditta individuale oggetto di conferimento, le attribuzioni per liquidazione dei diritti ai familiari **non rappresentano un componente negativo deducibile**, né vi è esigenza di tassare alcunché in capo al familiare destinatario di tali attribuzioni.

Compresa la natura personalistica delle liquidazioni ai familiari, si discute se tali somme debbano, o meno, trovare accoglimento nelle **scritture contabili della ditta individuale**. Sul tema, si potrebbe argomentare a lungo ma, poiché si crede che sia determinante la conseguenza fiscale, possiamo concludere che ciascuno può comportarsi come meglio crede, inserendo, o meno, tali debiti nella contabilità aziendale, proprio per la completa irrilevanza tributaria, che non richiede alcun transito obbligatorio a conto economico.

Dunque abbiamo "archiviato" la posizione del titolare dell'impresa familiare, che dovrà **liquidare le somme ai familiari** e potrà **conferire in neutralità la propria azienda nella costituenda società**. Ma quale è il ruolo dei familiari, nell'ipotesi in cui vogliano anch'essi divenire soci del nuovo ente?

Se hanno ricevuto il denaro corrispondente alla liquidazione della loro quota di "accrescimento" non vi saranno problemi; con tale denaro potranno sottoscrivere parte del capitale della nuova società.

Spesso, tuttavia, **non è agevole far circolare somme anche tra membri della medesima famiglia**, cosicché si è ipotizzato di poter conferire il credito del familiare nella nuova società (ovviamente, se la posta fosse stata contabilizzata nelle scritture contabili, in capo alla newco si avrà una sorta di elisione del debito, contenuto nell'azienda conferita, e del credito apportato dal familiare – socio).

A fronte dell'assenza di controindicazioni sul versante civilistico (se del caso periziando il credito ove la beneficiari fosse una società di capitali), è stato da taluni paventato il rischio che tale apporto possa determinare una **tassazione in capo al familiare**.

Personalmente, non ritengo che si tratti di un rischio corrente, dovendosi assimilare le due ipotesi, della liquidazione e della mancata liquidazione, sul versante tributario. Così come il conferente denaro (ottenuto in liquidazione) non avrà conseguenze dirette, anche **il familiare conferente il credito dovrà restare indenne da tassazione diretta**, con ciò affermandosi che al credito deve essere attribuito un costo fiscalmente riconosciuto di pari importo delle somme da introitare. Così operando, il valore normale del bene (credito) conferito sarà di importo pari al costo fiscalmente riconosciuto, con l'**assenza di qualsiasi materia imponibile**.

Diversamente, ritenere che il costo fiscalmente riconosciuto del credito sia sostanzialmente pari a zero (come ipotizza chi ritiene che l'operazione sia tassata), esporrebbe il sistema ad una doppia imposizione:

1. da un lato la impossibilità di dedurre le somme erogate al familiare da parte dell'ex titolare della impresa,
2. dall'altro la tassazione del conferimento dellos tesso credito al momento della costituzione della società.