

Edizione di venerdì 7 novembre 2014

CONTENZIOSO

[Costi occulti e beneficiari, per la Cassazione serve la prova analitica](#)

di Maurizio Tozzi

AGEVOLAZIONI

[Società di comodo in perdita sistemica: modifica di modesta portata](#)

di Fabio Garrini

IMPOSTE SUL REDDITO

[Il secondo acconto IRPEF 2014](#)

di Federica Furlani

DIRITTO SOCIETARIO

[Modalità di finanziamento delle imprese e ruolo del professionista – quarta parte](#)

di Luca Dal Prato

ACCERTAMENTO

[La distinzione tra autotutela “sostitutiva” e autotutela “integrativa”](#)

di Niccolò Di Bella

VIAGGI E TEMPO LIBERO

[Ave, puntarella, morituri te salutant](#)

di Chicco Rossi

CONTENZIOSO

Costi occulti e beneficiari, per la Cassazione serve la prova analitica

di **Maurizio Tozzi**

La Corte di Cassazione, con la sentenza n.

22920, depositata in cancelleria il

29 ottobre 2014, torna ad esprimersi in materia di accertamenti bancari con delle posizioni di assoluta rigidità, soprattutto se poste in confronto con le razionali tesi della Corte Costituzionale. È pur vero che quest'ultima si è espressa limitatamente ai professionisti, ma è altrettanto vero che i principi dalla stessa esaltati sono assolutamente trasversali e dovrebbero attenersi anche al mondo del reddito d'impresa, soprattutto in ordine alla necessità di giungere alla determinazione di un imponibile nel rispetto dei parametri di

legalità costituzionale, quando l'accertamento è fondato sui presunti prelevamenti sospetti.

In estrema sintesi, per l'ennesima volta la Suprema Corte ribadisce, anche in tema di **prelevamenti**, la necessità da parte del contribuente di contrapporre, alla presunzione legale relativa, una

prova concreta e analitica e non un'altra presunzione semplice o una prova generica, non potendosi altrimenti invocare il riconoscimento dei c.d. costi occulti. Su tale dimostrazione difensiva il solo chiamato ad esprimersi è il giudice tributario

"(...) in quanto compete solo a lui nell'osservanza del principio del prudente apprezzamento delle prove stabilire se la presunzione legale invocata dall'Ufficio per ritenere che i prelevamenti bancari occultino ricavi non dichiarati regga il confronto con le allegazioni probatorie compiute in senso opposto dalla parte, sfociando l'esito in un giudizio sul fatto che non è censurabile in Cassazione se non per un vizio di motivazione".

Sono sicuramente tre gli assunti della sentenza che suscitano maggiore interesse.

In primo luogo la necessità di contrapporre una prova analitica alla presunzione dell'Ufficio. In effetti trattasi di un trend consolidato della giurisprudenza dei Supremi Giudici, tranne rare eccezioni, come nel caso della sentenza n. 25502 del 2011, dove è stato affermato che alla presunzione legale è possibile contrapporre una ricostruzione presuntiva da parte del contribuente, comunque sottoposta al vaglio di attendibilità del giudice. In termini pratici, la conclusione cui può giungersi è che, in via prioritaria, serve una prova analitica rispetto alla movimentazione contestata, non potendosi però escludere che il contribuente possa dimostrare, con ragionamento logico e "qualificato", che la sua conclusione presuntiva

sia più attendibile (grave, precisa e concordante) di quella dell'ufficio. È il caso ad esempio del versamento di contante da parte di un soggetto che, in rapporto ai suoi obblighi contabili, può

legittimamente decidere di trattenere parte delle somme incassate (situazione che la Corte Costituzionale ha evidenziato). Non sussistendo

tempistiche da rispettare e potendosi configurare utilizzi personali, è evidente che in via presuntiva può legittimamente dimostrarsi che il versamento di 400 Euro, effettuato il giorno 10, deriva dagli incassi dei giorni da 1 a 9 (pari a 700 Euro), al netto di una cifra destinata a proprie esigenze personali (300 Euro).

Sul tema dei costi occulti, invece, la sentenza in commento si allinea al “filone” consolidato, secondo cui sussiste la seguente distinzione di massima (ribadita dalla circolare n. 32/E del 2006):

- in sede di accertamento **analitico o analitico/induttivo**, avendo l'amministrazione finanziaria osservato e ritenute valide le scritture contabili, non si concretizzano problematiche di costi occulti, salvo il caso specifico di idonea documentazione giustificatrice, secondo quanto disposto dall'art. 109, comma 4, del Tuir (ossia costi risultanti da **elementi certi e precisi**, come ad esempio un documento di trasporto con un ammontare di merce che corrisponde, in termini di ipotetico prezzo, al prelevamento sindacato);
- negli **accertamenti induttivi puri**, invece, essendo assente o comunque ritenuto non attendibile l'impianto contabile del contribuente ed attesa una ricostruzione dei ricavi formalizzata, appunto, sulla base di elementi extra-contabili, **deve essere riconosciuta** la potenziale incidenza dei costi necessari allo svolgimento dell'attività.

Chi scrive resta comunque perplesso circa la rigidità di una simile ripartizione delle conclusioni, considerato che, proprio in tema di prelevamenti, appare in contrasto con il principio

dell'articolo 53 della Costituzione il ritenere validi accertamenti che si limitano semplicemente all'equazione maggiori ricavi = prelevamenti ritenuti non giustificati: se l'intero ammontare accertato deriva dai prelevamenti, ritenere possibile l'utilizzo di un accertamento analitico appare un evidente tentativo di forzare lo spirito della norma, al solo fine di fruire al massimo della presunzione legale relativa, che in tal caso dovrebbe essere limitata dal baluardo insuperabile della giusta tassazione. Non resta che attendere future evoluzioni giurisprudenziali sul punto.

Infine, la sentenza n. 22920 del 29/10/2014 affronta in maniera indiretta il tema **dell'indicazione del beneficiario** quale elemento sufficiente a vincere la presunzione legale. La Suprema Corte evidenzia come spetti solo al giudice di merito la valutazione, adeguatamente motivata, della difesa del contribuente. Ne deriva che, per quanto riguarda i prelevamenti, continua ad essere fondamentale la conservazione di idonea giustificazione, come ad esempio la

fotocopia degli assegni, e di ogni eventuale ulteriore documentazione fiscale, pur se non attinente all'ambito imprenditoriale. A puro titolo esemplificativo, si pensi ad un assegno relativo a spese sostenute per il proprio immobile, come nel caso dell'acquisto di tendaggi, con totale corrispondenza dell'importo fatturato a quello erogato, o, ancora, a **dichiarazioni sostitutive dei terzi percettori**, che possono risultare comunque fondamentali nell'indirizzare il convincimento del giudice. In presenza di tali elementi si ritiene che l'onere probatorio sia compiutamente soddisfatto, altrimenti dovendosi confidare nella conferma di quel filone giurisprudenziale di merito secondo cui, sulla base di una rigida interpretazione letterale, sarebbe sufficiente la sola indicazione del beneficiario (tra le altre, sentenza n. 158 del 04/06/2007 della CTP di Bologna). È evidente, però, che allegare all'indicazione del beneficiario anche un significativo documento **evita** che il giudice possa ritenere troppo generica la prova difensiva offerta.

AGEVOLAZIONI

Società di comodo in perdita sistemica: modifica di modesta portata

di **Fabio Garrini**

Sulle pagine del presente quotidiano telematico più volte già abbiamo avuto modo di segnalare la disposizione che **allunga da 3 a 5 anni** il periodo di monitoraggio da verificare per considerare di comodo una società che produce perdite ([“Sarà sufficiente allungare a 5 anni il monitoraggio per la perdita sistemica”](#) e [“Perdite sistematiche light dal 2014”](#)), evidenziando in particolare come tale intervento sia un **palliativo** che non può di certo risolvere il problema di una **disposizione davvero poco razionale**, soprattutto in periodi di recessione economica come quelli che stiamo vivendo. Va certamente detto che una società che manifesta consecutivamente risultati negativi per 5 anni presenta in maniera più evidente (rispetto al precedente periodo triennale) **profili di anti economicità**, ma, d'altra parte, essa **non può certo essere trattata** per presunzione legale, come stabilisce la disciplina in questione, come un mero **schermo societario**.

Ciò posto, visto che ormai è tempo di **verificare sui clienti di Studio** le dinamiche economiche che si stanno definendo sul periodo d'imposta in corso, tra le attività che vanno impostate vi è anche quella inerente il controllo di un **eventuale status di non operatività** derivante dal reiterarsi della perdita.

Rinviando ai precedenti contributi per il commento della novità (che, si ricorda, troverà applicazione già per il periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto, quindi il 2014 per le società con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) di seguito ragioniamo sulle **concrete applicazioni**.

Il reddito 2009-2010

La prima attività da compiere, quella più immediata, è la verifica che non sia stato realizzato reddito nel quarto e quinto anno precedenti quello in cui si rischia di divenire di comodo: se almeno una delle annualità **2009** o **2010** presenta un **reddito superiore a quello minimo** calcolato sulla base dei coefficienti previsti dall'art. 30 della L. 724/1994, la società “sotto osservazione” risulterebbe salva.

Peraltro, sul punto va evidenziato come potrebbe essere sufficiente anche il conseguimento di un reddito inferiore al reddito minimo, se questo si verifica anche per un'altra annualità. Infatti, lo status di non operatività si realizza anche quando, nel quinquennio, è presente un risultato dichiarato **inferiore al reddito minimo**, ma, se questo si realizza in **due anni** diversi, la non operatività viene esclusa.

Le cause di disapplicazione

Qualora la verifica del trend reddituale non offra i risultati sperati, non è ancora tutto perduto.

Anzitutto, è bene verificare l'eventuale sussistenza di una causa di esclusione per l'esercizio 2014. Da questo punto di vista, tuttavia, la modifica introdotta dal decreto semplificazione non produce alcun effetto.

In caso di esito negativo di tale controllo, sarà quindi opportuno accertarsi che possa verificarsi una **causa di disapplicazione** in uno dei cinque anni di monitoraggio: tali ultimi presupposti, individuati dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del **11 giugno 2012**, vanno infatti **ricercati nel quinquennio di riferimento**.

Sotto tale profilo, quindi, l'allungamento dell'orizzonte di monitoraggio da 3 a 5 anni consente di **ampliare la possibilità** che, su uno degli anni considerati, possa avere efficacia una delle esimenti.

Tale constatazione non è di poco conto: le annualità 2009-2010 non entrano infatti in gioco solo per la ricerca di un risultato reddituale positivo, ma anche per cercare di intercettare una delle cause di disapplicazione.

Da questo punto di vista, gli anni 2009 e 2010, seppure non certo floridi, sono stati **i primi successivi allo scatenarsi di questa duratura crisi economica** e, quindi, i risultati economici potevano ragionevolmente ancora essere **sotto controllo**.

E' quindi possibile che, ad esempio, a fronte di una perdita, comunque il **MOL fosse ancora positivo**, ovvero che la società presentasse un esito di **"congruità e coerenza"** dall'elaborazione degli **studi di settore**: il realizzarsi di uno di questi eventi permette di superare indenni le forche caudine della criticata disciplina in commento.

In attesa di un intervento risolutivo da parte del Legislatore, volto a risolvere alla radice il problema, sfruttiamo la recente novità per **cercare di disinnescarne gli effetti dirompenti**.

Come si suol dire, occorre accontentarsi di "quello che passa il convento".

In attesa di un piatto più ricco...

IMPOSTE SUL REDDITO

Il secondo acconto IRPEF 2014

di **Federica Furlani**

Il prossimo

1° dicembre 2014 (il 30 novembre cade di domenica) scade in termine per il versamento della **seconda o unica rata dell'acconto per i soggetti Irpef**, salvo per i **soggetti colpiti dall'alluvione** verificatasi nel centro-nord del Paese tra il 10.10 e il 14.10.2014, per i quali è prevista la sospensione dei versamenti e degli adempimenti tributari dal 10.10 al 20.12.2014 (si veda il Decreto MEF 20.10.2014, pubblicato sulla G.U. n. 246 del 22.10.2014).

L'acconto Irpef può essere determinato con due diversi metodi:

- **metodo storico;**
- **metodo previsionale.**

Per quanto riguarda il metodo storico, sono tenuti al versamento dell'acconto le persone fisiche che nel periodo di imposta 2013 risultano a debito per un **importo superiore ad Euro 51,65**.

In considerazione del fatto che gli importi in dichiarazione sono espressi in unità di euro:

- se il rigo RN33 "Differenza" del modello Unico PF 2014 è maggiore od uguale ad Euro 52, è dovuto l'acconto;
- se il rigo RN33 "Differenza" del modello Unico PF 2014 è minore od uguale ad Euro 51, non è dovuto l'acconto.

La

misura dell'acconto è

pari al 100% dell'imposta a saldo relativa all'anno precedente (rigo RN33) e deve essere versato:

- in **un'unica soluzione** entro il 1° dicembre 2014, se **l'importo dovuto è inferiore a € 257,52**;
- in **due rate**, se l'importo dovuto (rigo RN33) è pari o superiore a € 257,52, di cui:
 1. la prima, nella misura del 40% del totale dovuto, deve essere già stata versata entro il 16 giugno 2014, ovvero entro il 16 luglio 2014 con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo;
 2. la seconda, **nella misura del 60%** del totale dovuto, dovrà essere versata entro il prossimo 1° dicembre 2014.

In alcuni casi particolari l'acconto determinato con il metodo storico deve essere ricalcolato.

In particolare:

- in presenza di **redditi di lavoro dipendente prestato all'estero**, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, in zone di frontiera e in altri Paesi limitrofi, l'acconto Irpef per l'anno 2014 deve essere calcolato **senza tener conto della franchigia di esenzione di 6.700 euro** prevista per l'anno 2013, nonostante la stessa sia stata introdotta a regime dal 2014 dall'art. 1, comma 175, della Finanziaria 2014;
- i **soggetti non residenti** devono calcolare l'acconto Irpef per l'anno 2014 **senza tener conto della detrazione per carichi di famiglia** di cui all'art. 12 del TUIR;
- in presenza di redditi d'impresa, l'acconto va calcolato tenendo conto dell'art. 34, comma 2, della L. 183/2011, che prevede che gli **esercenti impianti di distribuzione di carburante** che usufruiscono della **deduzione forfetaria** *“nella determinazione dell'acconto dovuto per ciascun periodo di imposta, assumono quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata senza tener conto della deduzione forfetaria”* (indicata nel modello Unico PF 2014 tra le “Altre variazioni in diminuzione” – codice “28”);
- l'art. 22, comma 1, del D.L. 66/2014 ha modificato, a decorrere dal periodo d'imposta 2014 (poi posticipato al 2015), le modalità di determinazione del reddito imponibile derivante dalle **attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, nonché di carburanti ottenuti da produzioni vegetali e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli, effettuate dagli imprenditori agricoli**. Il reddito imponibile viene determinato applicando il coefficiente di redditività del 25% all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione IVA. Limitatamente al **2014**, è stata prevista una **disciplina transitoria “intermedia”** (articolo 22, comma 1-bis), che in sostanza differenzia il regime di tassazione in base a dati livelli di produzione (KWh anno) e alle tipologie di produzione. In particolare, vengono mantenute come attività connesse all'esercizio dell'impresa agricola, e dunque produttive di reddito agrario, le seguenti attività:

- produzione e la cessione di energia elettrica da fonti rinnovabili agroforestali, sino a 2.400.000 kwh/anno, e fotovoltaiche, sino a 260.000 KWh/anno;
- produzione e la cessione di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo, effettuate da imprenditori agricoli.

Per la produzione di energia oltre i limiti sopra indicati, il reddito delle persone fisiche, delle società semplici e degli altri soggetti che rivestono la qualifica di società agricola, è determinato “

applicando il

coefficiente di redditività del 25% limitatamente ai corrispettivi relativi alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota incentivo”.

Il comma 1-bis dell'art. 22 ha previsto che

si debba tener conto di tale regime transitorio al fini della determinazione dell'acconto Irpef (ed Irap) 2014.

Al verificarsi, quindi, di una delle situazioni sopra descritte, al fine del corretto calcolo dell'acconto, è necessario procedere alla

rideterminazione del reddito complessivo e dell'importo corrispondente da indicare al rigo RN33.

Alternativamente al metodo storico, il contribuente può anche utilizzare il

metodo previsionale per la determinazione dell'acconto dovuto: se prevede (ad esempio per effetto di oneri sostenuti o che dovrà sostenere nel 2014 o per effetto di minori redditi percepiti nel 2014) di dover versare una minore imposta, può

determinare gli acconti da versare sulla base della minor imposta a debito prevista.

Se, tuttavia, il versamento effettuato applicando il metodo previsionale risultasse inferiore a quanto dovuto a consuntivo in base al reddito effettivamente conseguito nel 2014, si applicherà la

sanzione per insufficiente versamento pari al 30%, salvo un oculato utilizzo dell'istituto del ravvedimento operoso.

Per quanto riguarda le modalità di versamento del secondo acconto Irpef, deve essere utilizzata la sezione Erario del modello F24 con il seguente

codice tributo:

4034 – “IRPEF acconto seconda rata o acconto in unica soluzione”.

Per completezza, si ricorda che

non sono dovuti

acconti con riferimento all'

addizionale regionale Irpef e, per quanto riguarda quella

comunale,
l'acconto unico andava versato entro il termine del saldo Irpef.

DIRITTO SOCIETARIO

Modalità di finanziamento delle imprese e ruolo del professionista – quarta parte

di Luca Dal Prato

Nei precedenti tre interventi sulle modalità di finanziamento delle imprese (“[Modalità di finanziamento delle imprese e ruolo del professionista](#)”, “[Finanziamento alle imprese e ruolo del professionista](#)” e “[Finanziamento alle imprese e ruolo del professionista – terza parte](#)”) abbiamo accennato alle tecniche bancarie che il professionista deve conoscere per affiancare i propri clienti nel reperimento di nuova finanza: si è parlato, ad esempio, di istituti come l’apertura di un fido bancario e l’apertura di credito, possibilmente combinata ad operazioni di sconto e di “castelletto”. Oggi affronteremo invece le soluzioni di disinvestimento veloce dei crediti che il professionista, anche sulla base dell’analisi di bilancio, potrebbe valutare con il cliente, come le ricevute bancarie, gli anticipi su fatture e le anticipazioni bancarie. Accenneremo infine ai principali tipi di mutuo (a tasso fisso/variabile, a capitale indicizzato o fondiario).

Le ricevute bancarie sono documenti emessi dal cliente che, una volta esibiti e accettati in banca, permettono di riscuotere il credito con clausola “

salvo buon fine" (se la banca fa credito alla società, ponendo in essere un vero e proprio fido) o

al dopo incasso" (se la banca si impegna esclusivamente all'incasso). La banca, infatti, accredita l'importo al netto delle commissioni ed estingue la ricevuta con il pagamento del saldo da parte del debitore.

Ove la società non sia in possesso di effetti cambiari o di ricevute bancarie, bensì di un fido bancario, può valutare l'istituto dell'**anticipo su fatture**. Questa pratica è una specie di **cessione del credito non scaduto**, con clausola **pro solvendo**, in cui la banca subentra al proprio cliente e il debitore si impegna non più verso il cedente ma verso la banca stessa. L'anticipo su fatture consiste quindi nel concedere un **acconto** sul credito, al netto di una differenza (come **garanzia**) pari mediamente al 20%-30%. La procedura si sviluppa in tre fasi: si presenta la copia della fattura alla banca, la quale verifica la bontà del credito; si cede il credito compilando un apposito modello (di cui una copia è spedita al debitore) e la banca dispone la somma accordata a favore del cliente. L'anticipo su fatture è un'operazione più costosa per il cliente, in quanto generalmente gli interessi sono calcolati sull'importo totale anticipato, per tutto il periodo dell'operazione, senza considerare volume e durata dell'utilizzo.

Se invece il cliente ha la disponibilità di beni da impegnare come garanzia, potrebbe valutare la soluzione dell'

anticipazione bancaria, ossia un contratto di credito, disciplinato dagli artt. 1846-1851 c.c., in forza del quale la banca concede al cliente (c.d. anticipato o sovvenuto), previa costituzione di una garanzia (pegno su titoli, merci o documenti rappresentativi di merci), una somma proporzionata al valore dell'oggetto della garanzia. Le anticipazioni bancarie sono quindi operazioni di credito con le quali una banca assegna una somma di

denaro, a un tasso di
interesse e ad una scadenza prestabilita, a
fronte di

garanzie reali su

beni mobili. Si parla di

anticipazione su titoli quando il bene “impegnato” è costituito da valori mobiliari che rendono un interesse. Il pegno si costituisce con la consegna (i.e. con la girata per garanzia o con l’annotazione del vincolo sul titolo e sul registro dell’emittente). Nel caso di

anticipazione su merci, il pegno si costituisce con la consegna e la custodia della merce può essere affidata alla banca. Al momento della costituzione della garanzia, le parti devono procedere alla stima delle merci o dei titoli e l’ammontare della somma anticipata è fissato sulla base del valore del pegno, diminuito di una percentuale (scarto) di circa un decimo. L’art. 1846 c.c. prevede la possibilità che la banca rilasci la

polizza di anticipazione, nella quale sono indicati gli estremi dell’operazione, i beni oggetto della garanzia e le condizioni generali del contratto. Infine, la costituzione del pegno come garanzia può essere offerta anche da un

terzo, che interviene nel contratto e ne accetta le condizioni.

In sintesi, la

differenza

tra l’

apertura di credito e l’

anticipazione risiede nella

garanzia: nell’apertura di credito la stessa assume un ruolo secondario mentre, nell’anticipazione, risulta essere fondamentale, in quanto la banca può rivalersi anche nel caso in cui si verifichi solamente una diminuzione del valore della stessa.

Oltre alle linee di credito sopra esaminate, l’impresa può valutare la concessione di un
mutuo che, ai sensi dell’

art.

1813

c.c. è “

[...] il contratto col quale una parte (n.d.r. mutuante)

consegna all’altra (n.d.r. mutuatario)

una determinata quantità di danaro o di altre cose fungibili, e l’altra si obbliga a restituire altrettante cose della stessa specie e qualità”. Il mutuo può assumere

diverse forme. Escludendo il mutuo a

tasso fisso (dove la rata non muta per tutta la durata del contratto o è soggetta ad adeguamenti periodici ogni 3/5 anni) l’instabilità dei mercati porta per lo più le imprese a stipulare mutui con

tasso di interesse variabile. In questo caso il tasso è soggetto a modifiche in ragione delle opzioni accordate al cliente (i.e. passaggio a tasso fisso o riduzione dello spread, cioè il margine di guadagno della banca con il passare degli anni) e al parametro da adottare, che generalmente è il tasso ufficiale di sconto (oppure il Prime rate Abi, il tasso Euribor o il tasso

medio di rendita lordo dei titoli di stato quotati presso la Borsa di Milano). I mutui possono essere anche a

capitale indicizzato, se mantengono invariato il potere di acquisto del capitale in caso di inflazione. Questa soluzione è utilizzata, ad esempio, nelle cooperative edilizie e nelle imprese di costruzione, consentendo di gestire uscite finanziarie più basse nei primi anni di ammortamento, per aumentare durante la vita del contratto. Si parla invece di

mutui fondiari, regolati dagli artt. 38-42 del D.Lgs. n. 385 del 01/09/1993 (TUB), nel caso di finanziamenti di medio-lungo termine con

garanzie reali. In questo caso, il creditore ipotecario può espropriare i beni vincolati a garanzia del suo credito anche quando il bene sia alienato a terzi ed essere soddisfatto con preferenza sul prezzo ricavato dall'espropriazione (art. 2808 c.c.). Anche l'ipoteca, così come la garanzia, può gravare non solo sui beni del debitore, bensì anche di un terzo e si costituisce mediante iscrizione nei pubblici registri immobiliari. Come noto, l'

ipoteca si

differenzia dal

pegno: quest'ultimo, pur essendo un diritto reale di garanzia, si riferisce a cose mobili e determina una trasmissione del possesso del bene dal creditore al debitore; nell'ipoteca, che ha invece per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari, il possessore della cosa rimane il debitore.

ACCERTAMENTO

La distinzione tra autotutela “sostitutiva” e autotutela “integrativa”

di Niccolò Di Bella

L'esercizio del

potere di autotutela, disciplinato dalla L. 241/1990, rappresenta quella generale capacità della Pubblica Amministrazione di

risolvere in maniera autonoma eventuali “conflitti” conseguenti l'emissione di provvedimenti, nel tentativo di realizzare quell'interesse pubblico che la stessa ha il dovere di tutelare, assicurando al tempo stesso equità e trasparenza nella propria azione.

In ambito tributario si riscontra parimenti un generale potere di annullamento d'ufficio o di rinuncia all'imposizione in caso di auto accertamento – introdotto con il D.M. 37/1997 –

esercitabile sia spontaneamente che su istanza del contribuente, anche in pendenza di giudizio o nei casi di non impugnabilità dell'atto,

fin tanto che non intervenga una sentenza passata in giudicato in favore dell'Amministrazione Finanziaria. Accanto a tale potere di autotutela, per così dire “negativa”, è possibile individuare altre due forme di esercizio di correzione di errori e/o omissioni in cui possa essere incorsa l'A.F.:

- quello di **autotutela c.d. “sostitutiva”**;
- quello di **autotutela “integrativa”**.

Identificare

le differenze tra le suddette forme di rettifica degli atti emessi dagli Uffici

può risultare di non poca importanza in sede di difesa del contribuente, in quanto può capitare di registrarne un utilizzo lesivo del **diritto di difesa**.

Attraverso l'esercizio del potere di

autotutela sostitutiva, infatti, l'Ufficio non fa altro che ritirare un atto affetto da carenze formali (e non sostanziali), provvedendo alla

correzione dei vizi determinanti il ritiro, per poi procedere

all'emanazione di un nuovo atto che dovrà tassativamente riprodurre gli elementi sostanziali contenuti nel precedente. Diversamente,

il potere di integrare un avviso di accertamento già emanato – in ossequio a quanto disposto

dall'art. 43, comma 4, del D.P.R. 600/1973 in materia di II.DD. e dall'art. 57, comma 4, del D.P.R. 633/1972 in materia IVA – si basa sull'assunto che il nuovo avviso debba **contenere elementi non solo rinvenuti in epoca successiva** al primo accertamento, ma altresì che siano

tali da modificare, nella sostanza, l'oggettività del presupposto d'imposta.

A pena di nullità, quindi, i fatti su cui deve basarsi l'integrazione possono essere considerati "nuovi" solo e soltanto se, al momento dell'emissione del primo accertamento, non erano conosciuti né conoscibili in base all'attività istruttoria svolta.

L'unica caratteristica che accomuna le due fattispecie di autotutela è dato dal rispetto dei termini decadenziali per l'accertamento, in quanto nessuna delle due tipologie di atto (né quello "sostitutivo" né quello "integrativo") può consentire una riapertura di termini già spirati ai sensi dell'art. 43, commi 1-3, del D.P.R. 600/1973.

Proprio con riguardo al rapporto tra autotutela sostitutiva e accertamento integrativo, è possibile in questa sede citare un passaggio della Sentenza n. 4372/2011, in occasione della quale la Suprema Corte ebbe modo di affermare che “

...il potere di accertamento integrativo ha per presupposto un atto (l'avviso di accertamento originariamente adottato) che continua ad esistere e non viene sostituito dal nuovo avviso accertamento, il quale, nella ricorrenza del presupposto della conoscenza di nuovi elementi da parte dell'ufficio, integra e modifica l'oggetto ed il contenuto del primitivo atto cooperando all'integrale determinazione progressiva dello'oggetto dell'imposta, conservando ciascun atto la propria autonoma esistenza ed efficacia... L'atto di autotutela (che noi abbiamo definito "sostitutiva") , al contrario, assume ad oggetto un precedente atto di accertamento che è illegittimo, ed al quale si sostituisce con innovazioni che possono investire tutti gli elementi strutturali dell'atto...".

Ecco che allora

in sede di difesa potranno contestarsi, nel caso:

- l'emissione di un nuovo atto sostitutivo di quello originario, ma nel quale siano state inserite modifiche sostanziali e/o vi sia una diversa valutazione del medesimo materiale probatorio;
- l'integrazione di accertamento attraverso un secondo atto che non si fondi su elementi nuovi o non conosciuti/conoscibili al momento del precedente accertamento;
- l'illegittima riapertura dei termini per l'accertamento tramite tali atti sostitutivi o integrativi.

Tutto questo, come sancito dai giudici della CTP Lecce con la Sentenza n. 145 del 29/01/2013, anche e soprattutto nel tentativo di ribadire la necessità di “

*...salvaguardare la concentrazione delle attività di verifica e accertamento, **scongiurando uno***

stillicidio di iniziative inquisitorie...”.

VIAGGI E TEMPO LIBERO

Ave, puntarella, morituri te salutant

di **Chicco Rossi**

Ebbene sì, lo scorso fine settimana, con buona pace del nostro direttore, abbiamo dato il via alla stagione delle

con le

. Commuovente lo scrocchiare della puntarella mentre il gusto forte e al tempo stesso dolce dell'acciuga prende possesso dei sensi, con una chiusura amarognola.

Eravamo a Roma a rendere omaggio a colui che è stato l'Imperatore tra gli imperatori, quel **Gaius Iulius Caesar Octavianus Augustus** di cui quest'anno si commemorano i 2000 anni dalla morte.

Siamo arrivati appena in tempo per assistere allo spettacolo, perché di questo si tratta, della storia di

Augusto proiettata al Foro che prende il suo nome sito lungo la via imperiale, con la voce narrante di Piero Angela che descrive nei minimi particolari il sito, sorto accanto all'attuale **via**

Alessandrina e all'epoca dominato dalla statua di Augusto alta dodici metri. Con l'occasione torna l'orgoglio di essere italiani.

Per chi volesse aspettare la conclusione dei restauri del

Colosseo per rividerlo nel suo pieno splendore (lasciamo stare le proposte di questi giorni di recuperare l'antica arena, "basta un po' di coraggio...", aggiungiamo noi per non vergognarsi dello stato in cui si trova tuttora Pompei), l'occasione è buona per fare una piacevole passeggiata, sfruttando il dolce autunno romano, nella zona del

Campidoglio.

Ma chi è il genio che, su commissione di papa

Paolo III, ha ridisegnato questo colle donandole l'aspetto attuale? Si aprono le scommesse.



Negli occhi di tutti ci sarà sicuramente in mente la **pavimentazione** che, tuttavia, è stata **realizzata** solamente nel '40 sulla base di un' **incisione** del 1567 o la **statua equestre** di **Marco Aurelio** (attenzione, l'originale è nei vicini **Musei capitolini**), ma noi siamo andati a visitare una delle chiese più amate dai romani: Santa Maria in **Aracoeli**, scrigni di **tesori** inarrivabili, a cui si accede dalla scala trecentesca incastonata tra il Vittoriano e la scalinata che porta al Campidoglio.

La chiesa sorge sulle rovine del **Tempio di Giunone Moneta** e sebbene di "natura" gotica, ha un' **anima pienamente barocca**. **L'interno** è strutturato in tre navate con archi a tutto sesto. All'interno sono presenti opere del **Donatello** e del Pinturicchio.

Terminata la visita all'Aracoeli, per meglio orientarsi e decidere dove andare non c'è niente di meglio che accedere al Monumento eretto in onore di Vittorio Emanuele e accedere alla **Terrazza delle Quadrighe** potendo in tal modo godere di una

vista

mozzafiato su quella che fu la capitale del mondo e che dovrebbe ricordarselo per tornare a ergersi a tale, almeno dal punto di vista culturale.

La scelta è caduta su una bella
passeggiata fino a un quartiere che è simbolo di romanità, quel
Testaccio che nonostante la naturale evoluzione di una metropoli del nuovo millenni, conserva ancora i tratti genuini e “autoctoni”.

Ma la passeggiata non è brevissima e quindi prima bisogna fare il pieno di forze con una inarrivabile

pizza al
taglio romana, fine e croccante che si chiude a libretto.

Chicco Rossi impazzisce per quella con la
cicoria e il
peperoncino ma se vede quella
bianca
ripiena di
mortazza non c'è ne è per nessuno.

Pieni di energie arriviamo fino al
Circo Massimo e risaliamo direzione Fao per poi prendere il
viale
Aventino fino ad arrivare alla
Piramide Cestia, in stile egizio, costruita tra il 18 e il 12 a.C. come tomba per
Gaio Cestio
Epulone.

Da qui si può risalire il Testaccio, il cui nome deriva dal cosiddetto “monte” (*mons Testaceus*): 35 metri di cocci (*testae*, in latino) e detriti vari, accumulatisi nei secoli come residuo dei trasporti che facevano capo al porto di Ripa grande, per la
via
Marmorata passando davanti al mitico
Perilli dove un piatto di carbonara ha il peso medio di circa 150 grammi o addentrarsi per le vie interne destinazione Via Benedetta da
Checco er carrettiere.



Si parte con dei

fiori di zucca fritti ripieni con la **mozzarella** e l'**acciughetta** per poi proseguire su una perfetta **pasta alla gricia**, la variante della più nobile pasta all'amatriciana a cui viene tolto il pomodoro di modo che resti in bianco, con il guanciale che scrocchia al punto giusto sotto ai denti per poi sciogliersi lentamente in bocca.

In onore della romanità scegliamo un vino dei castelli, un

Campo Vecchio Igt di

Castel De Paolis, un frascati superiore doc prodotto con un blend di malvasia di Candia al 50%, Malvasia Puntinata a 25%, Trebbiano toscano al 10%, e un mix di Bellone, Greco e Bombino nella restante percentuale del 15%.

All'olfatto si presenta persistente con toni di acacia, gelsomino e fiori d'arancio, per poi uscire con i sentori fruttati del cedro e chiudere con l'ananas maturo e la banana. L'impressione è di un vino complesso e di grande spessore.

Al gusto sufficientemente morbido e l'acidità presente gli dona la giusta freschezza e sapidità. Gran finale.

E adesso siamo pronti per goderci una romantica passeggiata per la Roma imperiale.