

Edizione di mercoledì 12 novembre 2014

ENTI NON COMMERCIALI

[DL semplificazioni: modifica alla detrazione sulle sponsorizzazioni per i soggetti in 398](#)

di Guido Martinelli, Marta Saccaro

IVA

[Scatta la sanzione per la compensazione dell'Iva chiesta a rimborso](#)

di Alessandro Bonuzzi

OPERAZIONI STRAORDINARIE

[Oneri finanziari deducibili nel Lbo se non è provato un intento elusivo](#)

di Fabio Landuzzi

AGEVOLAZIONI

[Deroghe alla decadenza dalla ppc](#)

di Luigi Scappini

CONTENZIOSO

[Statuto del contribuente – rapporto tra pvc e avvisi accertamento](#)

di Davide David

BACHECA

[Il bilancio di esercizio 2015](#)

di Euroconference Centro Studi Tributari

ENTI NON COMMERCIALI

DL semplificazioni: modifica alla detrazione sulle sponsorizzazioni per i soggetti in 398

di Guido Martinelli, Marta Saccaro

È abitudine, in questo quotidiano, commentare le disposizioni normative solo una volta che siano entrate in vigore tralasciando quindi le novità solo "annunciate".

In questi giorni di scadenza c'è però una questione che non si può trascurare. Il prossimo 17 novembre scade infatti il termine per effettuare il

versamento dell'IVA relativa al terzo trimestre 2014 da parte dei soggetti che hanno applicato il

regime forfettario della L. n. 398/1991. Mentre compilano il prospetto contabile indicando le operazioni fatturate e l'importo dell'IVA non sono pochi coloro che attualmente si stanno chiedendo come

influisce sull'adempimento la novità annunciata nel D.L. semplificazioni in merito alla **variazione della percentuale dell'IVA sulle operazioni di sponsorizzazione.** Nello specifico, qualcuno potrà anche pensare: ma perché devo versare l'IVA secondo regole più penalizzanti che stanno per cambiare?

Ma facciamo un passo indietro e vediamo, se possibile, di confortare i dubbi.

L'art. 29 del decreto legge sulle semplificazioni (quello che contiene la dichiarazione precompilata da parte dell'Agenzia delle Entrate, per intenderci), approvato dal Consiglio dei ministri del 30 ottobre 2014, prevede una

modifica all'art. 74, sesto comma, terzo periodo del D.P.R. n. 633/1972, che riguarda il regime degli spettacoli, prevedendo che sia

eliminato ogni riferimento alle prestazioni di sponsorizzazione. Grazie a questa modifica il testo della norma sarà il seguente: "Se nell'esercizio delle attività incluse nella tariffa vengono effettuate anche e cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, comunque connesse alle attività di cui alla tariffa stessa, l'imposta si applica con le predette modalità ma la detrazione è forfettizzata in misura pari ad un terzo per le cessioni o concessioni di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica". La disposizione consegue ad una

previsione di carattere generale in base alla quale nel regime degli spettacoli la detrazione IVA è forfettizzata, in linea generale, al 50%.

Per effetto dell'ultima parte dell'art. 9 del D.P.R. 544/1999 la sopra richiamata disposizione si applica anche a tutti i

proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali dai soggetti che applicano il regime forfettario della L. n. 398/1991. Questi soggetti, com'è noto, determinano l'IVA da versare secondo una percentuale calcolata a forfait sulla base dell'imposta indicata nelle fatture emesse.

Allo stato attuale questa percentuale di detrazione è:

- il 50% in generale, per tutte le operazioni, comprese le **prestazioni pubblicitarie**;
- il 10% per le **sponsorizzazioni**;
- il 33% per le cessioni o concessioni di **ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica**.

Come visto, la sopra citata modifica normativa, in corso di approvazione definitiva, **elimina la percentuale di detrazione del 10% per le fatture di sponsorizzazione con ciò equiparandole a quelle di pubblicità**. Dopo anni di discussioni, alimentate da contributi di dottrina, interpretazioni amministrative e pronunce giurisprudenziali – incentrate sulla distinzione tra pubblicità e sponsorizzazione, al fine di individuare la percentuale corretta di detrazione, ora tutto sembra improvvisamente perdere d'importanza e venire ricondotto ad una comune sorte fiscale.

Come si diceva, però, coloro che in questi giorni stanno **valutando la natura di pubblicità o di sponsorizzazione della prestazione** a fonte della quale è stata emessa la fattura nel periodo che va da luglio a settembre hanno la forte tentazione, confidando in quello che si sta per verificare, di versare la metà dell'IVA indicata su tutti i documenti. A questi soggetti è quindi bene fare presente che **la modifica della norma**, in primo luogo – come più sopra detto – **non è ancora definitiva** e, secondariamente, ci sono buone probabilità che abbia **effetto solo dalla data di entrata in vigore in poi** e non potrà essere fatta valere retroattivamente.

Sulla possibilità che se ne possa dare applicazione anche ai rapporti in essere o quelli pendenti in contenzioso sembra andare la relazione illustrativa al decreto semplificazioni: in esso di precisa che per i soggetti che applicano il regime ex legge n.398/91 tale modifica viene operata sia in un'ottica di semplificazione ma anche di "**riduzione del contenzioso**" dovuto in particolare alla difficoltà di distinguere tra prestazioni di pubblicità e di sponsorizzazione.

In senso contrario, invece, porta il ragionamento che la norma produce una **modifica della disposizione contenuta nella Legge IVA**, che assume tutta un'altra formulazione. La novella, sotto questo profilo, **non può quindi essere considerata interpretativa** e, quindi, dotata di efficacia retroattiva.

D'altra parte l'IVA è una "imposta d'atto" e, di conseguenza, non sarà difficile applicare la novità solo

a partire dalle operazioni poste in essere dopo l'entrata in vigore della nuova disposizione.

Il problema si complica in presenza di contratto, sottoscritto prima dell'entrata in vigore della modifica legislativa e che riporti scadenza di pagamento successiva alla piena operatività della modifica legislativa.

Ci si augura che l'Agenzia delle entrate chiarisca a stretto giro il problema per evitare che il contenzioso, invece di diminuire, accresca.

IVA

Scatta la sanzione per la compensazione dell'Iva chiesta a rimborso

di Alessandro Bonuzzi

Sanzionato al 30 per cento l'utilizzo in **compensazione** dell'eccedenza di **credito Iva infrannuale** già richiesto a rimborso senza prima aver operato la rettifica della relativa istanza. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la [risoluzione n. 99/E](#) di ieri.

L'art. 38-bis del d.P.R. n. 633/72 prevede che, in presenza di determinati requisiti, il contribuente può richiedere il rimborso dell'eccedenza di credito Iva maturato nei primi tre trimestri dell'anno ovvero per i periodi gennaio-marzo, aprile-giugno e luglio-settembre.

Le ipotesi in cui la norma consente di richiedere il **rimborso trimestrale** sono individuate dalle **lettere a), b), c), d), ed e) dell'art. 30** del medesimo decreto. In particolare, il rimborso spetta alle categorie di contribuenti che: scontano mediamente un'aliquota sugli acquisti e sulle importazioni superiore a quella mediamente applicata sulle operazioni attive maggiorata di 10 punto percentuali; hanno effettuato nei tre mesi esportazioni, operazioni a questa assimilate e servizi internazionali non imponibili per un ammontare superiore al 25 per cento dell'ammontare complessivo delle operazioni di periodo; hanno effettuato, nel trimestre di riferimento, acquisti e importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai due terzi dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili ai fini dell'Iva; hanno effettuato lavorazioni su beni mobili materiali, trasporto di beni e relative prestazioni di intermediazione, comprese le prestazioni a queste accessorie, non soggette ad Iva per mancanza del requisito territoriale, nei confronti di soggetti non residenti, ovvero prestazioni di natura finanziaria e assicurativa effettuate nei confronti di soggetti extra-Ue o relative a beni destinati ad essere esportati, per un importo superiore al 50 per cento dell'ammontare di tutte le operazioni poste in essere nel trimestre; essendo non residenti, si sono identificati ovvero hanno nominato un rappresentante fiscale in Italia.

Il rimborso non rappresenta la sola strada per gestire in modo efficiente sotto il profilo della liquidità l'eccedenza di Iva maturata nell'arco di un trimestre dell'anno. In alternativa, infatti, i contribuenti in possesso dei requisiti dei predetti requisiti possono altresì utilizzare il credito in **compensazione** nel modello F24.

La richiesta di rimborso o di compensazione del credito Iva trimestrale è effettuata attraverso la presentazione del modello denominato "**IVA TR**" approvato con il [provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate dello scorso 26 marzo](#) entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento.

Pertanto, con la presentazione del modello TR, il contribuente esprime la **volontà** in ordine all'utilizzo delle eccedenze di credito Iva infrannuale. Prima della scadenza del citato termine per la presentazione dell'istanza, il richiedente può rettificare la sua scelta mediante presentazione di una **nuova istanza** nella quale dovrà essere barrata l'apposita casella **"correttiva nei termini"**.

Ciò chiarito, la risoluzione in commento fornisce chiarimenti con riferimento a due differenti questione sollevate da un Ufficio della stessa Agenzia delle Entrate.

Un **primo caso** riguarda la richiesta di revoca del rimborso per utilizzare, successivamente, il credito spettante in compensazione in sede di dichiarazione. La **seconda fattispecie**, invece, è relativa ad un caso in cui la richiesta di rimborso è seguita dall'utilizzo in compensazione del credito Iva entro il termine di scadenza della presentazione del modello TR per il relativo trimestre. In entrambe le situazioni la somma richiesta a rimborso non era stata ancora erogata.

Con riferimento alla prima fattispecie, l'Agenzia ritiene che il contribuente possa variare la scelta operata anche **oltre i termini di presentazione del modello TR**, chiedendo l'utilizzo in compensazione della somma già richiesta a rimborso.

In altre parole, l'Ufficio consente la possibilità di rettificare il modello TR – validamente e tempestivamente presentato – anche una volta decorso il termine ultimo per la presentazione della correttiva nei termini.

Ciò, tuttavia, non vale in caso di avvenuta **validazione della disposizione di pagamento** dell'Iva chiesta a rimborso. Parallelamente, può essere altresì eseguita la modifica della scelta da compensazione a rimborso, ma condizione che il credito **non sia già stato utilizzato in compensazione**.

In entrambi i casi la modifica di utilizzo del credito, operata tramite la predisposizione di un nuovo modello TR, deve essere poi esposta nella **dichiarazione Iva annuale**. Ne consegue che la rettifica non può comunque essere fatta valere dopo la data di presentazione stessa.

Con riferimento all'ipotesi in cui sia utilizzata in compensazione l'eccedenza di credito Iva infrannuale già richiesto a rimborso senza aver prima operato la rettifica dell'istanza, a parere dell'Agenzia la stessa realizza un **indebito utilizzo** di somme in compensazione. In particolare, tale fattispecie configurerebbe una violazione punibile con la **sanzione** prevista per i ritardati o gli omessi versamenti d'imposta pari al 30 per cento dell'eccedenza Iva compensata.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Oneri finanziari deducibili nel Lbo se non è provato un intento elusivo

di Fabio Landuzzi

La

CTR Lombardia con la

sentenza n.4539/14 ha affrontato un interessante caso relativo ad una complessa **operazione di riorganizzazione** delle attività di un gruppo imprenditoriale. La lite fiscale era sorta in quanto

l'Amministrazione Finanziaria aveva

contestato che l'intera complessa operazione non sarebbe stata diretta nel concreto a separare alcune attività (distribuzione e logistica) da altre (produzione), bensì fosse in fin dei conti tesa a recare un

vantaggio finanziario alla casa madre; ossia, che l'operazione fosse diretta ad

indebitare la società accertata, gravandola di interessi e oneri finanziari, per fare affluire liquidità alla casa madre.

Di conseguenza, veniva contestata dall'Ufficio delle Entrate l'

omessa rilevazione di ricavi per presunte prestazioni finanziarie rese a favore della casa madre, nell'assunto che l'operazione fosse stata finalizzata a perseguire esigenze non riferibili all'impresa bensì che la stessa fosse funzionale rispetto a strategie della casa madre. In sostanza, si contestava che l'intera operazione di riorganizzazione fosse nei fatti tesa a **dissimulare una prestazione finanziaria**

a favore della casa madre, in assenza di un corrispettivo.

Dopo il giudizio di primo grado, negativo per il contribuente, si è quindi giunti alla

decisione del giudice di appello il quale

ha accolto il ricorso riformando la sentenza precedente ed accogliendo quindi le doglianze del ricorrente.

La disamina compiuta dalla CTR Lombardia parte da alcuni

principi già affermati dalla

giurisprudenza di Cassazione (sentenza n.1372/11), osservando peraltro che nel caso di specie l'Amministrazione Finanziaria non aveva contestato la complessiva operazione sotto il profilo di un'eventuale elusività, e neppure per possibili criticità avuto riguardo alla allocazione dei costi od alla loro congruità.

Ne esce un'affermazione di

legittimità dell'operato del contribuente quando si tratti di **riorganizzazioni societarie** in cui vi sia la **compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali** che non necessariamente devono identificarsi in un'attesa di immediata redditività dell'operazione; infatti, le **ragioni** che portano l'impresa ad eseguire un'operazione complessa possono anche essere **di carattere organizzativo**, ovvero essere volte **a migliorare la struttura del business** ed a renderla più efficiente in una prospettiva economico-aziendale comunque apprezzabile.

In questo contesto, dove l'Amministrazione Finanziaria non mette in discussione la sussistenza di ragioni extrafiscali dell'operazione, la giurisprudenza della Cassazione, ripresa nella sentenza qui in commento, riconosce che **il sindacato dell'Amministrazione** stessa **non può spingersi** sino ad **imporre** all'impresa **la scelta di uno strumento di ristrutturazione** diverso fra quelli giuridicamente accessibili, per il solo motivo che detto strumento avrebbe determinato un maggiore carico fiscale.

La scelta del contribuente non può quindi essere considerata abusiva, secondo la giurisprudenza citata, se essa si sostanzia nella fusione di entità legali piuttosto che nella loro conservazione separata, quando la **scelta compiuta non risulti appunto né artificiosa** e né tale da generare un potenziale risparmio d'imposta non qualificabile come indebito, tenuto conto delle **ragioni economico-industriali sottostanti** all'operazione stessa.

La sentenza qui in commento segna quindi un ulteriore passo verso la **chiarificazione delle complesse operazioni** che, a volte con percorsi anche più o meno articolati, sono comunque riconducibili alla casistica tipica del **leveraged buy out**.

AGEVOLAZIONI

Deroghe alla decadenza dalla ppc

di Luigi Scappini

Nel contesto della riforma dell'imposizione indiretta per quanto attiene la **compravendita di immobili**, intendendo come tali sia i **fabbricati** che i **terreni**, che ha portato, da un lato alla **rimodulazione** delle **aliquote** applicabili, e dall'altro all'eliminazione di tutta una serie di agevolazioni, tra le **forme agevolate** è **rimasta** in vigore quella prevista per la **piccola proprietà contadina**.

Già in passato ci siamo occupati di questa agevolazione che comporta un indubbio **risparmio** di **imposta**, dal momento che si ricorda come l'atto sconti registro e ipotecaria in misura fissa e solamente l'imposta catastale con aliquota dell'1%. Inoltre, non è dovuta l'imposta di bollo sugli atti e le relative copie.

L'agevolazione, disciplinata dall'articolo 2, comma 4-bis della Legge n. 25/2010, compete ai **coltivatori diretti**, intendendo come tali, ai sensi dell'articolo 31 della Legge n. 590/1965, coloro che lavorano manualmente e abitualmente alla coltivazione dei terreni e all'allevamento del bestiame, a condizione che la forza lavoro sua e dei suoi familiari non sia inferiore a 1/3 di quella necessaria e agli **lap**, figura imprenditoriale introdotta con il D.Lgs. n. 99/2004 e consistente nei soggetti che:

- sono in possesso delle conoscenze e competenze professionali ex articolo 5 Regolamento n.1257/1999/CE;
- dedicano alle attività ex articolo 2135 codice civile almeno il 50% del proprio tempo e
- almeno il 50% del proprio reddito deriva dall'attività agricola, non includendo nel computo eventuali redditi da pensione.

I soggetti così delineati, devono, in sede di stipula dell'atto notarile, esprimere la propria volontà a fruire dell'agevolazione. **Non** è più previsto l'**obbligo** di presentazione della **documentazione** attestante i **requisiti** inerenti l'attività di coltivazione manuale del fondo e l'idoneità del terreno, oggetto di compravendita, alla formazione e all'arrotondamento della piccola proprietà contadina.

Infatti, l'Agenzia delle Entrate, con la [**Risoluzione n.36/E del 17 maggio 2010**](#) ha confermato che l'agevolazione di cui alla L. n. 25/2010 non costituisce *“una proroga del regime previsto dalla legge n.604 del 1954, ma una autonoma disciplina che ... trova applicazione solo per gli atti stipulati ... a decorrere dal 28 febbraio 2010”*.

Si ritiene comunque che, ove compatibili, si possano estendere i principi cui è giunta si ala

giurisprudenza che la **prassi** in vigore della **Legge n. 604** anche all'attuale agevolazione.

È prevista la **decadenza** dall'agevolazione se, entro un **quinquennio** dall'acquisto, si verifica una delle seguenti condizioni:

- viene **alienato volontariamente** il fondo;
- viene meno la **conduzione** e/o la **coltivazione diretta** del fondo.

In **deroga** espressa alle previsioni di cui sopra, il Legislatore, con l'articolo 11, comma 3 del D.Lgs. n. 228/2001, esclude la decadenza nell'ipotesi in cui il coltivatore diretto o lo Iap **ceda o conceda il godimento** del terreno a favore del **coniuge**, dei **parenti** entro il terzo grado o **affini** entro il secondo che **esercitano** anch'essi l'attività di **imprenditore agricolo** ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile.

Parimenti, non incorre in decadenza il coltivatore diretto o lo Iap che procede all'**alienazione** del terreno in attuazione di **politiche comunitarie, nazionali e regionali** volte a favorire l'insediamento di giovani in agricoltura o tendenti a promuovere il prepensionamento nel settore.

Nel tempo, come anticipato, si è determinata una copiosa **prassi** sul tema che risulta applicabile anche all'attuale disciplina agevolativa. In particolare, per quanto attiene le cause di decadenza si rileva come con la [**Risoluzione n.455/E/2008**](#) l'Agenzia interpellata abbia **negato la decadenza** nell'ipotesi in cui il terreno "agevolato" sia oggetto di **conferimento** in una **Sas agricola** ove il **conferente** sia socio **acomandatario** insieme al coniuge e al figlio, in quanto nell'operazione è rilevabile "*una riorganizzazione finalizzata a promuovere lo sviluppo e la modernizzazione dell'attività agricola, coerentemente con la ratio che ha ispirato gli interventi legislativi volti a riconoscere la qualifica di imprenditore agricolo anche alle società*". Resta inteso che il conferente dovrà rimanere acomandatario della Sas e coltivi direttamente il fondo.

Parimenti, **non decade** dall'agevolazione, come confermato nella [**Risoluzione n.279/E del 4 luglio 2008**](#), il coltivatore che conceda in **affitto** il terreno a una **società di persone** costituita tra lo stesso **concedente**, il **coniuge**, i **parenti** entro il terzo grado e gli **affini** entro il secondo.

Al contrario, con la successiva [**Risoluzione n.227/E del 18 agosto 2009**](#) è stata confermata la **decadenza** dall'agevolazione nell'ipotesi in cui il **conferimento** avvenga in favore di una **Srl agricola** ai sensi del D.Lgs. n. 99/2004 di nuova costituzione, giustificando l'Agenzia tale impostazione in ragione della natura giuridica dell'ente e della non coincidenza, all'interno della compagine sociale, dei soggetti di cui all'articolo 11 richiamato.

CONTENZIOSO

Statuto del contribuente – rapporto tra pvc e avvisi accertamento

di Davide David

Le recenti sentenze della CTR Firenze n. 1396/14 e della CTR Milano n. 3467/14 offrono l'occasione per fare il punto della situazione sulle possibili cause di **illegittimità degli avvisi di accertamento non preceduti da PVC e su quelli non contenenti adeguate risposte alle osservazioni e richieste comunicate dal contribuente nei 60 giorni dalla notifica del PVC.**

A tale proposito occorre prima di tutto ricordare che l'art. 24 della L. n. 4/29 così dispone: *“La violazione delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale”.*

Tale disposizione, nonostante la datazione, è di sicura attualità in quanto chiarisce la **funzione svolta dal processo verbale di constatazione nell'ambito del procedimento tributario**. Con esso i verbalizzanti sono infatti tenuti a compendiare le risultanze delle operazioni di controllo svolte nei confronti del contribuente, nel pieno rispetto del fondamentale principio di trasparenza nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Infatti, come sottolineato dalla Corte di Cassazione, *“il processo verbale di constatazione è atto che si inserisce nell'attività istruttoria espletata dall'Amministrazione finanziaria”* dovendo dare conto delle prove che giustificano l'emissione dell'avviso di accertamento (o di rettifica) che conclude il procedimento di imposizione (Cassazione n. 4312/98).

La necessaria e obbligatoria scansione degli atti (prima il processo verbale di constatazione o comunque di chiusura delle operazioni e solo successivamente l'avviso di accertamento o di rettifica) ha poi assunto ancora maggiore rilevanza a seguito dell'adozione dello Statuto del contribuente (L. n. 212/00).

Ciò soprattutto con riferimento al **comma 7 dell'art. 12 dello Statuto, che distingue nettamente la fase del controllo (culminante con un processo verbale) dalla fase impositiva (culminante con l'avviso di accertamento o di rettifica)**.

Infatti, il richiamato comma 7 statuisce quanto segue:

“Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli

uffici impositori”.

Come noto,

le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 18184/13, si sono espresse sulle conseguenze della violazione di quanto disposto dall'art. 12, co. 7, della L. n. 212/00, enunciando il seguente principio di diritto:

“In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento ... determina di per sé ... la illegittimità dell'atto impositivo ...”.

Pertanto, la richiamata sentenza cita, tra le righe, il

“rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni”.

Parrebbe, tuttavia, che tale richiamo sia funzionale solamente a indicare il termine di decorrenza dei 60 giorni nello specifico caso delle verifiche effettuate in azienda (per le quali è previsto il rilascio del processo verbale di constatazione) e che non possa quindi essere letto come una assunzione di applicazione dell'art. 12, co. 7, della L. 212/00, a garanzia dei soli contribuenti verificati in azienda.

In ogni caso, a seguito della richiamata sentenza delle S.U., risulta

ormai assodato che nel caso specifico delle verifiche condotte nei locali del contribuente l'Ufficio non può emettere l'avviso di accertamento prima che siano decorsi 60 giorni dal rilascio del PVC. Altrimenti l'avviso di accertamento è certamente illegittimo e quindi nullo o da annullare, fatto solo salvo il caso che il mancato rispetto del termine di 60 giorni sia dipeso da una motivata urgenza.

Non del tutto risolta è invece la questione delle verifiche condotte “a tavolino” in ufficio (e non nei locali del contribuente) sulla base della documentazione consegnata dal contribuente (a seguito di accesso nei suoi locali o a seguito di richiesta tramite questionario).

Sulla questione si è recentemente espressa la Corte di Cassazione con la sentenza n. 13588/14, affermando “che il termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non si applica in relazione agli atti impositivi che non siano stati emanati a seguito di accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali del contribuente”.

A motivazione del loro pronunciamento, i giudici di legittimità sostengono che la limitazione alle sole verifiche nei locali del contribuente della *“particolare garanzia del contraddittorio procedimentale costituita dall'imposizione di un termine dilatorio per l'emanazione dell'atto impositivo”* trova giustificazione nel fatto che *“solo in tale ipotesi si verifica una invasione della sfera del contribuente, nei luoghi di sua pertinenza”* e che solo in tale ipotesi è giustificata una tutela che tenda

“a bilanciare lo squilibrio tra contribuente e Amministrazione derivante dall’assoggettamento del primo ai poteri ispettivi della seconda”.

Parrebbe quindi che per i giudici della Cassazione lo scopo della norma dello Statuto del contribuente è, in buona sostanza, quello di risarcire il contribuente per il disturbo creato dalle verifiche presso i suoi locali tramite la concessione di “*un termine dilatorio per l’emanazione dell’atto impositivo*”.

Ma non è evidentemente questa la *ratio* della norma.

Infatti, come del resto evidenziato dalla stessa Corte di Cassazione nella sentenza sopra citata (rifacendosi alla sentenza delle Sezioni Unite n. 18184/13), il predetto termine è invece *“posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficacie esercizio della potestà impositiva”*.

E non vi è alcun ragionevole motivo che possa giustificare delle garanzie e delle tutele minori per i contribuenti nei confronti dei quali è stata svolta una attività istruttoria interna (in Ufficio) rispetto a quelle assicurate ai contribuenti nei confronti dei quali è stata svolta una attività istruttoria esterna (presso il contribuente).

Ciò in quanto tutti i contribuenti, indipendentemente dal luogo di svolgimento dell’attività istruttoria, devono logicamente avere, per un irrinunciabile principio di uguaglianza, la medesima

“garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale”, costituendo tale contraddittorio *“primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficacie esercizio della potestà impositiva”*.

Tale fondamentale principio è stato ribadito anche dalla CTR Firenze nella sentenza n. 1396/14, pronunciata successivamente al deposito della suddetta sentenza della Cassazione n. 13588/2014.

I giudici toscani hanno infatti affermato la illegittimità di un avviso di accertamento non preceduto dalla

“dovuta redazione e consegna del verbale di chiusura” di una verifica condotta in ufficio sulla base della documentazione consegnata dal contribuente, a motivazione del fatto che anche nel caso di una pretesa impositiva

“scaturita dall’esame di atti sottoposti all’amministrazione dallo stesso contribuente e da essa esaminati in ufficio” comunque

“a garanzia del contribuente ... la attività di indagine e/o acquisizione documentale da parte erariale ... avrebbe dovuto implicare come a chiusura dovesse essere redatto e consegnato il correlato

verbale dando modo al contribuente di predisporre le sue osservazioni e controdeduzioni del caso entro i sessanta giorni previsti dall'art. 12 L. 212/2000 e di poi, e solo di poi salva motivata urgenza, si sarebbe potuto promanare l'accertamento".

Una diversa questione, attinente sempre a quanto statuito dall'art. 12, co. 7, della L. 212/00, è poi quella dell'obbligo imposto all'Ufficio di valutare le osservazioni e richieste comunicate dal contribuente nei 60 giorni successivi il rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni di controllo.

Secondo un orientamento giurisprudenziale che si sta venendo a consolidare, la mancata valutazione delle osservazioni e richieste comunicate dal contribuente rende illegittimo (e quindi nullo o da annullare) l'avviso di accertamento (vedasi, tra le altre, le sentenze delle Cassazione n. 4624/08, della CTR Torino n. 13/12, della CTP Reggio Emilia n. 10/04/12 e della CTR Milano n. 103/13).

Oltretutto, sempre secondo il medesimo orientamento giurisprudenziale, l'avviso di accertamento è illegittimo (e quindi nullo o da annullare) non solo se non dà alcuna notizia delle osservazioni e richieste comunicate dal contribuente ma anche quando, pur richiamandole, non riporta la dimostrazione di una adeguata valutazione da parte dell'Ufficio.

Di assoluto rilievo in tal senso è l'approfondita e motivata analisi condotta dalla CTR di Milano nella sentenza n. 3467/14, dove sono presi a base anche i fondamentali principi espressi dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nella sentenza n. 18184/13 sulla valenza dei diritti garantiti al contribuente dall'art. 12 della legge n. 212/00 e sulla conseguente illegittimità degli avvisi di accertamento emessi in violazione di detti diritti.

In estrema sintesi la CTR Milano, con la richiamata sentenza, ha correttamente affermato essere illegittimo e, quindi,

nullo o da annullare, un avviso di accertamento che si limiti a segnalare la presentazione di memorie ex art. 12 della legge n. 12/00, con una "formula di rito utilizzata per non confrontarsi nel merito delle numerose osservazioni del contribuente" riportate nella memoria, senza inoltre minimamente citare

"i documenti prodotti contestualmente" alla memoria.

Come rilevabile dalla sentenza, nel caso sottoposto all'esame della CTR Milano l'Agenzia delle Entrate, nel motivare l'avviso di accertamento riprendendo pedissequamente le considerazioni già svolte nel processo verbale di constatazione e confermandone in toto i rilievi, si era limitata a riprodurre la seguente formula:

"La società in data 26/11/2009 ha prodotto memorie al PVC, ex art. 12, c. 7, l. 212/2000, di cui l'Ufficio ha tenuto conto nell'elaborazione e stesura del presente atto".

Il principio che si ricava da tutti i suddetti pronunciamenti giurisprudenziali è che la valutazione da parte dell'Ufficio (in sede di emanazione dell'avviso di accertamento) delle

osservazioni e richieste comunicate da parte del contribuente rappresenta un momento fondamentale ai fini della ricostruzione della posizione fiscale del contribuente ed è altresì l'espressione dei principi di derivazione costituzionale di imparzialità, di collaborazione e di buon andamento della Pubblica Amministrazione, per i quali è onere della parte pubblica accertarsi con esattezza della situazione sulla quale va ad intervenire e compiere atti in modo ragionevole, evitando procedimenti sommari che vadano a discapito dell'efficacia e dell'economicità dell'agire pubblico.

Di conseguenza, è illegittimo un avviso di accertamento emanato senza tenere conto, o tenendone conto in termini del tutto generici, delle considerazioni e osservazioni fatte dal contribuente.

BACHECA

Il bilancio di esercizio 2015 di Euroconference Centro Studi Tributari



Come ogni anno Euroconference pubblica il [Bilancio di esercizio 2015](#) a cura di Piero Pisoni, Donatella Busso, Fabrizio Bava e Alain Devalle.

Il manuale si propone di illustrare i principi generali, la struttura e le valutazioni del bilancio d'esercizio redatto secondo le norme civilistiche.

La prima parte esamina i diversi documenti che compongono il bilancio e quelli che diventeranno tra breve altrettanto obbligatori e si sofferma sulle relazioni degli organi di controllo.

La seconda parte si focalizza sul modello di relazioni tra le valutazioni civilistiche e le valutazioni fiscali, che oscilla tra il «principio base della dipendenza» e le eccezioni appartenenti nella sostanza all'opposto modello del «doppio binario». Tale modello ha subito negli ultimi anni una significativa evoluzione che determina l'accentuazione del principio di derivazione della base imponibile dalle risultanze del bilancio d'esercizio.

Alla luce dell'indicato quadro generale vengono esaminate le principali valutazioni di bilancio, evidenziando soprattutto gli aspetti innovativi ricollegabili all'evoluzione normativa.

I destinatari di questo lavoro sono gli studenti dei corsi di laurea specialistica e di master in Business Administration e Professioni Contabili. Inoltre, il manuale si rivolge anche ai dottori commercialisti, ai revisori ed ai responsabili amministrativi che intendano aggiornare le proprie conoscenze e seguire l'evoluzione normativa sul fondamentale tema del bilancio.

Quest'anno più che mai, alla luce delle modifiche apportate da parte dell'Organismo di contabilità italiano, ai principi Oic che guidano alla redazione del bilancio di esercizio, è necessario affidarsi a una guida esperta nell'analisi e interpretazione delle novità introdotte nei principi contabili emanata dall'organismo contabile.

Infatti, i nuovi principi contabili sono rinnovati non solo nei contenuti, ma anche nella loro veste grafica, con la conseguenza che, nonostante adesso siano maggiormente fruibili, per chi era abituato alla precedente versione, la consultazione potrebbe divenire ostica.

Gli autori, dall'alto della loro indiscussa competenza e scientificità, guidano li lettore, sia esperto che alle prime armi, nella redazione del bilancio, tenendo in considerazione le novità introdotte che concernono non pochi principi contabili, alcuni di assidua e centrale consultazione quali possono essere, a titolo di esempio, l'Oic n. 16 in tema di Immobilizzazioni materiali e l'Oic 23 in tema di Lavori in corso su ordinazione.

Il libro rappresenta il naturale completamento del testo di Andrea Soprani "[La revisione legale dei conti](#)".