

**Edizione di mercoledì 28 gennaio 2015**

## **CONTENZIOSO**

[Accertamento induttivo: quando il fatto deve intendersi “notorio”](#)

di Luigi Ferrajoli

## **IVA**

[Rappresentanza indiretta e responsabilità dell'IVA all'importazione](#)

di Marco Peirolo

## **IMU E TRIBUTI LOCALI**

[Quer pasticciaccio brutto dell'Imu terreni montani](#)

di Luigi Scappini

## **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

[Scissione al nodo delle riserve?](#)

di Ennio Vial, Vita Pozzi

## **RISCOSSIONE**

[L'iscrizione ipotecaria senza preventiva comunicazione è sempre nulla!](#)

di Fabio Pauselli

## **BACHECA**

[TEMI E QUESTIONI DEL TRUST CON SERGIO PELLEGRINO E ENNIO VIAL – Master di specializzazione](#)

di Euroconference Centro Studi Tributari

## CONTENZIOSO

---

### ***Accertamento induttivo: quando il fatto deve intendersi “notorio”***

di **Luigi Ferrajoli**

La **Corte di Cassazione**, con **sentenza n. 24599/2014**, ha statuito che nel caso in cui il Giudice si trovi a valutare l'operato dell'A.d.E. in relazione ad un accertamento condotto secondo una modalità induttiva, possa sfruttare ai fini decisionali il **richiamo al “fatto notorio”** (ovverosia alle “nozioni di comune esperienza”) **solo ove** questo risulti **effettivamente tale**, cioè nel caso in cui la sua conoscenza sia a tal punto diffusa ed incontestata da non potersene legittimamente dubitare.

La questione nasceva da un accertamento (condotto dalla G.d.F. nei confronti di una società impegnata nella lavorazione dei metalli preziosi) che vedeva il **raffronto di documentazione contabile ed extracontabile, a seguito del quale l'A.d.E. individuava maggiori ricavi asseritamente non contabilizzati.**

**La C.T.P. di Arezzo con sentenza n. 65/01/07 accoglieva parzialmente il ricorso** provvedendo a rideterminare, incrementandoli, i costi di produzione relativi ai maggiori ricavi in questione.

Nel prosieguo **la C.T.R. Firenze, con sentenza n. 96713/08 del 16.12.2008, respingeva l'appello proposto dall'A.d.E..**

Anche tale C.T.R. propendeva infatti per il riconoscimento dei costi **presuntivamente sostenuti a fronte dell'accertamento dei maggiori ricavi** (asseritamente non contabilizzati).

A detta della stessa, la C.T.P. di Arezzo aveva operato correttamente nel valutare ai fini della risoluzione della controversia oggetto di attenzione una serie di **consulenze tecniche disposte in relazioni a differenti procedimenti**, analoghi per materia a quello di cui si ragiona.

La C.T.R. Firenze affermava inoltre di concordare con le percentuali di incidenza dei costi di produzione emergenti da tali perizie, **che sarebbero state ad essa note per avere la medesima C.T.R. affrontato in precedenza analoghe vicende processuali.**

L'A.d.E. adiva dunque alla Suprema Corte denunciando, con il secondo motivo del ricorso, la **violazione e falsa applicazione dell'art. 115, comma 2, c.p.c.**, poiché, a suo dire, la C.T.R. Firenze avrebbe errato nel non accogliere l'appello innanzi ad essa proposto a causa della pregressa conoscenza di dette percentuali di incidenza dei costi di produzione e dell'adesione a quelle emergenti dalle richiamate consulenze.

Tale conoscenza sarebbe difatti risultata ascrivibile alla **“privata conoscenza” del Giudice**

(derivante da un'acquisizione di dati prettamente tecnici avvenuta in sede processuale e non configurabile come appartenente alla conoscenza della collettività) **anziché "notoria"**, come invece avrebbe dovuto essere ai sensi di Legge.

La Corte di Cassazione, nel riconoscere la fondatezza di tale motivo e nell'accogliere di conseguenza il ricorso, si richiama alle proprie pregresse pronunce, affermando che il ricorso alle nozioni di **"comune esperienza"** (che è concetto che tende a coincidere con quello di **"fatto notorio"**) integra una vera e propria deroga a quelli che sono i principi-cardine del processo civile, ovvero sia quello del contraddittorio e quello dispositivo.

Il fatto stesso che vengano introdotti in sede processuale **elementi probatori** (i quali non risultano forniti dalle parti interessate né da queste vagliati in relazione ai fatti cui si riferiscono) comporta necessariamente il rispetto di un **particolare rigore** nella valutazione dell'effettiva conoscenza da parte della collettività di tali elementi.

Occorre infatti che il **grado di certezza che li contraddistingue** raggiunga una soglia tale da porli al riparo da qualsivoglia contestazione e dalla potenziale emersione dubbi in merito alla loro veridicità.

**Un'acquisizione di elementi probatori aventi natura prettamente tecnica**, al contrario, **non soddisfa, a detta della Cassazione, tali necessità**, così come del resto non provvedono in tal senso gli elementi valutativi che presuppongono specifiche conoscenze, i particolari accertamenti preventivi di dati o le conoscenze ricollegabili alla privata scienza del Giudicante.

**Ciò che non è universale**, fa notare la Corte di Cassazione, **non può ritenersi notorio** nemmeno nel caso in cui la relativa conoscenza derivi al Giudice dall'aver in precedenza affrontato vicende analoghe.

Il fatto che la C.T.R. Firenze abbia propeso per fondare la propria valutazione su **consulenze disposte dalla C.T.P. di Arezzo in relazione a procedimenti differenti**, nonché su una **propria conoscenza formatasi in relazione ad altre controversie (per quanto analoghe)**, deve dunque essere censurato.

La particolare natura dell'attività imprenditoriale esercitata dalla società controricorrente (acquisto e lavorazione dei metalli preziosi) implica infatti un **giudizio intrinsecamente tecnico** sulla vicenda.

Ai fini della valutazione in sede processuale degli elementi probatori acquisiti occorre **una specifica conoscenza** che, non essendo contraddistinta dalla caratteristica dell'universalità, non può essere qualificata come "comune".

Parimenti accade per **la privata conoscenza che il Giudicante abbia di profili attinenti alla controversia esaminata**, che non possono essere utilizzati ai fini decisori nel rispetto del

dettato dell'art. 115 c.p.c..

*Per approfondire le problematiche relative al contenzioso tributario ti raccomandiamo questo master di specializzazione:*

## IVA

---

# **Rappresentanza indiretta e responsabilità dell'IVA all'importazione**

di **Marco Peirolo**

In base all'art. 5 del Reg. CEE n. 2913/1992 (Codice doganale comunitario), chiunque può farsi rappresentare presso l'Autorità doganale per l'espletamento di atti e formalità previsti dalla normativa doganale.

Analogamente a quanto previsto dal Codice Civile, la rappresentanza può essere:

- **diretta**, quando il rappresentante agisce **in nome e per conto di terzi**, oppure
- **indiretta**, quando il rappresentante agisce **in nome proprio ma per conto di terzi**.

La rappresentanza indiretta è **libera**, mentre la rappresentanza diretta, limitatamente alla presentazione della dichiarazione e quindi nemmeno per tutta l'operazione doganale, è riservata ad una categoria particolare di persone fisiche, ossia gli **spedizionieri doganali**, i quali peraltro possono farsi conferire un mandato/procura più ampio.

In via generale, chi agisce in veste di **rappresentante indiretto** diventa **responsabile dell'obbligazione doganale**, nonché delle violazioni compiute nell'esercizio del proprio incarico.

Nelle **importazioni**, per esempio, obbligato al pagamento dell'Iva è il **dichiarante**, cioè la persona che fa la dichiarazione in dogana a nome proprio, ovvero la persona in nome della quale è fatta la dichiarazione in dogana (art. 4, punto 18, del Codice doganale comunitario). Ai sensi, tuttavia, dell'art. 201, par. 3, del Codice doganale comunitario, chi agisce come rappresentante indiretto diventa parimenti **debitore** dell'obbligazione doganale all'importazione.

Questo principio è applicato dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, in caso di rettifica dell'accertamento doganale dovuto all'**invalidità della dichiarazione d'intento** (sent. 27.03.2013, n. 7720). È stato, infatti, affermato che la responsabilità per il pagamento dell'Iva non corrisposta in sede di introduzione della merce nel territorio comunitario si estende al rappresentante indiretto, del quale l'importatore si è avvalso per espletare le operazioni doganali di importazione.

Il ragionamento dei giudici di legittimità si basa su un duplice assunto.

In primo luogo, l'obbligo di pagare l'Iva discende, nel caso considerato, non già dalla presentazione della lettera d'intento mendace, ma dall'**operazione di importazione in sé**, eseguita dal rappresentante indiretto attraverso la presentazione della dichiarazione doganale.

In secondo luogo, la responsabilità solidale del rappresentante indiretto si estende all'Iva dovuta dall'importatore, in quanto l'Iva – al pari dei dazi doganali – rappresenta un **diritto di confine**; in base all'art. 34 del D.P.R. n. 43/1973 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale), fra i diritti doganali costituiscono "diritti di confine" "i **dazi di importazione** e quelli di esportazione, **i prelievi e le altre imposizioni all'importazione** o all'esportazione **previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione** ed inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed **ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato**".

In merito a quest'ultimo aspetto, occorre però osservare che l'art. 4, punto 9, del Codice doganale comunitario definisce l'**obbligazione doganale** come "l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo dei **dazi all'importazione** (obbligazione doganale all'importazione) o l'importo dei dazi all'esportazione (obbligazione doganale all'esportazione) **applicabili in virtù delle disposizioni comunitarie** in vigore ad una determinata merce".

L'Iva, anche assimilandola ad un dazio doganale, in considerazione della sua pretesa natura di diritto di confine, rappresenta pur sempre un **tributo interno**.

A favore di questa conclusione è giunta anche, più recentemente, la giurisprudenza di merito. In un caso simile a quello affrontato dalla Suprema Corte è stato, infatti, affermato che la responsabilità solidale prevista dall'art. 201, par. 3, del Codice doganale comunitario si riferisce ai **dazi doganali** e non anche all'Iva all'importazione, siccome quest'ultima **non costituisce una "risorsa propria" del bilancio comunitario, ma un tributo interno** (C.T. Prov. di Milano, 15.05.2014, n. 4437).

Si tratta di un principio successivamente avallato dalla Corte di Giustizia nella causa C-272/13 del 17.07.2014. Tale pronuncia, nello stabilire che l'assolvimento dell'Iva attraverso il reverse charge **impedisce** che la stessa operazione possa essere sopposta ad accertamento doganale, con recupero dell'Iva all'importazione, conferma che l'Iva dovuta in dogana è un **tributo interno** e, in quanto tale, **non è possibile pretendere nuovamente il pagamento**.

Risulta, pertanto, superata la diversa tesi della Corte di Cassazione che, a sostegno della pretesa degli Uffici, ha escluso che si verifichi una duplicazione d'imposta, "*non potendo l'avvenuto assolvimento, mediante autofattura, dell'Iva interna, compensare il mancato pagamento dell'Iva all'importazione*", trattandosi di due tributi distinti (sentenze 19.05.2010, nn. 12262 e 12275; sentenze 21.05.2010, nn. 12577, 12578, 12579, 12580 e 12581).



**Master di specializzazione**

Master in 3 incontri (21 ore formative) a numero chiuso

# **IVA NEI RAPPORTI CON L'ESTERO**

*Regole di funzionamento e adempimenti anche alla luce del "Decreto Semplificazioni fiscali". Casi operativi*

hbspt.cta.load(393901, '30683455-4ee2-4cc7-851f-6e03b5e252e3', {});

## IMU E TRIBUTI LOCALI

---

### ***Quer pasticciaccio brutto dell'Imu terreni montani***

di **Luigi Scappini**

E alla fine, come nella miglior tradizione italiana, per l'ennesima volta, a discapito della **certezza** del **diritto** nonché della **semplificazione**, solamente in **extremis** si è intervenuti per dirimere una questione che si stava trascinando da tempo e che certamente non si era presentata all'ultimo momento.

Ci stiamo riferendo all'**esenzione** da **Imu** per i terreni siti in **Comuni montani** che, a decorrere da uno dei primi interventi dell'attuale Governo, ci stiamo riferendo al **D.L. n. 66/2014**, ha creato non poche aspettative ma soprattutto problematiche.

Noto è che l'**art. 7**, comma 1, lett. h) del **D. Lgs. n. 504/1992** prevede l'**esenzione** da Imu per i terreni ubicati in **zone montane** e **collinari**. Tali zone erano, originariamente individuate nell'elenco allegato alla **Circolare n. 9/249** del 14.06.1993.

Con l'**art. 22**, comma 2 del D.L. n. 66/2014 richiamato, è stata prevista, con il fine non tanto celato di recuperare ben 350 milioni di euro di gettito destinati a copertura del cd. "**bonus 80 euro**", l'**emanazione** di un **decreto interministeriale** con cui ridisegnare il perimetro di esenzione dei terreni.

Ebbene, è solo a distanza di più di mezzo anno e a ridosso del versamento previsto per il 16.12.2014 che, in data **6 dicembre** viene **pubblicato** il tanto auspicato **decreto** che, tuttavia, visti i parametri presi a riferimento e soprattutto le reazioni sfociate in una serie di ricorsi ai Tribunali amministrativi, lasciava scontenti tutti.

Ricordiamo a grandi linee come l'elemento caratterizzante del decreto, che non ha ad oggetto i terreni ubicati nei Comuni della Provincia autonoma di Bolzano, la quale, in luogo dell'IMU, ha introdotto l'imposta municipale immobiliare (IMI), dotata di regole autonome, è la suddivisione dei Comuni in **3 fasce**:

1. Comuni, i cui terreni sono completamente esenti da IMU senza la necessità di effettuare alcun altro tipo di verifica: sono i Comuni ubicati ad un'**altitudine superiore a 600 metri**;
2. Comuni ubicati ad un'altitudine compresa **fra 281 e 600 metri**. In tale ipotesi, sono esenti da IMU tutti i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti (CD) e imprenditori agricoli professionali (IAP) di cui all'art.1 del D. Lgs. n. 99/04 iscritti nella previdenza agricola e
3. Comuni (quindi con un'altezza del centro **uguale o inferiore a 280 metri**), per i quali



sussiste l'obbligo di pagamento dell'imposta a partire dal 1° gennaio 2014 (i terreni risultano quindi ordinariamente imponibili).

Come detto il decreto è stato sin da subito oggetto di ricorsi, con la conseguenza che il **Governo** è corso ai ripari prevedendo al **comma 692** dell'art. 1 della Legge 190/2014 che: *"Il termine per il versamento dell'imposta municipale propria (IMU), relativa al 2014, dovuta a seguito dell'approvazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui all'articolo 4, comma 5-bis, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, e successive modificazioni, è **prorogato al 26 gennaio 2015**."*

Come si dice, tutti i nodi vengono al pettine e quindi, in presenza di sospensive del Tar, il Governo, sul filo di lana, in data **sabato 24.01.2015**, ha emanato un **nuovo decreto** con cui ha nuovamente modificato, in deroga allo Statuto del contribuente, il panorama di riferimento, rinviando innanzitutto la scadenza del versamento al **10 febbraio 2015**.

Ma le novità non si fermano qui, in quanto il decreto delinea un **doppio binario**, uno valevole a decorrere dal **2015** e l'altro, retroattivamente, per il **2014**.

L'articolo 1 del D.L. n. 4/2015 detta le regole applicabili a decorrere dal 2015, **suddividendo**, ai fini dell'esenzione di cui all'art. 7 del D. Lgs. n. 504/1992 richiamato, i **terreni** in ragione dell'**elenco Istat**.

In particolare:

- sono **sempre esenti** i terreni agricoli, nonché quelli non coltivati, ubicati in Comuni classificati quali **totalmente montani**;
- sono sempre **esenti** i terreni agricoli, nonché quelli non coltivati, ubicati in Comuni classificati come **parzialmente montani** ma **posseduti** e **condotti** da **coltivatori diretti** e/o **imprenditori agricoli principali** (Iap). L'esenzione si rende applicabile anche nel caso in cui i terreni risultino concessi in affitto o comodato a coltivatori diretti e/o Iap.

Il successivo comma 3 estende tali criteri anche per l'anno appena concluso, salvo, al successivo comma 4, introdurre una **clausola di salvaguardia** ai sensi della quale l'**Imu non è** comunque **dovuta** per i **terreni** che, in ragione del precedente **decreto** del **28.11.2014**, ne erano **esenti**.

Inoltre, sempre per l'anno 2014, è confermata l'esenzione per i terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusufruttabile che, sempre ai sensi del decreto del 28 novembre 2014, non ricadono in zone montane o di collina.

Di fatto, il D.L. n. 4/2015 cambia le regole per quei **652 Comuni** che, ai sensi dell'elenco Istat, sono definiti come parzialmente montani e per i quali si viene a determinare una doppia categoria di soggetti passivi, in funzione della loro qualifica professionale.

Inoltre, il cambio di regole in corsa crea non pochi scompensi per quanto riguarda quei contribuenti che nel caos che si era andato a determinare a dicembre, hanno versato l'Imu in quanto i terreni non ne risultavano esenti ai sensi del decreto del 28.11.2014 e che, invece, adesso lo sono secondo l'elenco Istat e che quindi hanno diritto al rimborso di quanto indebitamente versato a suo tempo.

L'allegato A al D.L. n. 4/2015 individua compiutamente quali siano i Comuni interessati e, soprattutto, quantifica in circa 13 milioni il totale dei **rimborsi** dovuti, il tutto con buona pace della semplificazione.

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

---

### **Scissione al nodo delle riserve?**

di **Ennio Vial, Vita Pozzi**

L'attribuzione delle **poste del netto** in sede di scissione costituisce un aspetto cruciale dell'operazione, in quanto attribuire una tipologia di riserva o un'altra è tutt'altro che neutro sotto il profilo delle **conseguenze fiscali**.

Un interessante spunto sul tema è rappresentato dalla **R.M. 317/E/2002**, che ha affrontato il problema della **identità fiscale delle riserve** della scissa che confluiscono nella beneficiaria.

L'Agenzia chiarisce che esiste piena **libertà di scelta** in ordine alle "voci ideali" del netto che la scissa può utilizzare per alimentare il patrimonio della società beneficiaria. Nella scelta delle poste da trasferire non si ravvedono, infatti, limitazioni di natura civilistica alla discrezionalità delle società.

Viene, infatti, evidenziato come l'art. 2504-*octies*, commi 2 e 3 Cod. Civ. faccia riferimento esclusivamente alla destinazione degli elementi dell'attivo e del passivo, ma non alle voci ideali del patrimonio netto. L'art. 2504-*octies* è stato trasfuso nel nuovo **art. 2506-bis** a partire dal 2004.

Il passaggio interessante della Risoluzione è, tuttavia, quello seguente, dove si chiarisce che anche dal **punto di vista fiscale** vi è **piena libertà** di scelta e non vi è motivo di ritenere che tale ripartizione debba essere effettuata secondo un principio di proporzionalità (ai sensi dell'art. 173, comma 4 del Tuir, ossia in proporzione ai patrimoni contabili rimasti e attribuiti).

Ciò è confermato, a contrario, dallo stesso comma 9 dell'art. 173 del Tuir, che impone un obbligo di **ricostruzione proporzionale** nel patrimonio della beneficiaria solo per i fondi in **sospensione d'imposta** e non per le altre voci del netto.

Nel caso della Risoluzione, inoltre, la società beneficiaria ha, a sua volta, **imputato le riserve di utili trasigrate dalla scissa al proprio capitale sociale**, con conseguente perdita dell'originaria qualificazione contabile presso la scissa.

Occorre a questo punto chiedersi se alla perdita della precedente qualificazione contabile (nel nostro caso, riserve statutarie), segua anche la perdita della originaria **qualificazione giuridica** (nel nostro caso, riserve di utili). L'Agenzia chiarisce correttamente che il passaggio di riserve dalla scissa alla beneficiaria non determina la perdita della originaria qualificazione giuridica dal momento che tali poste patrimoniali provenienti dalla scissa **mantengono la medesima natura** che avevano in capo alla scissa stessa, ancorché confluite nel capitale sociale della

beneficiaria.

Tale circostanza è essenziale qualora la beneficiaria proceda, in seguito, alla **distribuzione** ai soci delle poste del **patrimonio netto**. Infatti, qualora la beneficiaria riduca il proprio capitale sociale restituendo somme originariamente qualificate come riserve di utili nel bilancio della scissa (che pertanto hanno scontato la tassazione ai fini Ires), gli importi distribuiti assumono rilevanza per i soci come dividendi.

Dalla stessa Risoluzione e dalla lettura del Codice Civile emerge come la società **non sia tenuta ad indicare**, nel progetto di scissione, la **composizione del netto**.

Tale composizione è opportuno che non abbia evidenza, per una serie di ragioni:

- non essendo obbligatoria, la **società si vincola** nella scelta delle riserve da assegnare alla beneficiaria;
- in taluni casi questa attribuzione potrebbe addirittura non essere possibile: si pensi al caso in cui le **riserve** indicate come “**assegnande**” sono nel **frattempo state distribuite** ai soci o consumate da perdite in corso di formazione;
- l'indicazione delle **riserve in sospensione di imposta** in proporzione ai patrimoni contabili appare inopportuna, in quanto non ha carattere di definitività, atteso che il patrimonio contabile della società scissa è destinato a variare nel corso del tempo;
- il rapporto tra il patrimonio della beneficiaria e quello della scindenda è generalmente sterilizzato con una clausola di conguaglio.

Se la **scissione** fosse **non proporzionale**, la scelta delle riserve potrebbe non essere indifferente per i soci. Tutti preferiranno ad esempio una riserva di capitali in luogo di una riserva di utili. Questi aspetti dovranno essere opportunamente **gestiti contrattualmente** al di fuori del progetto.

## RISCOSSIONE

---

# ***L'iscrizione ipotecaria senza preventiva comunicazione è sempre nulla!***

di **Fabio Pauselli**

La recente sentenza della **Corte di Cassazione a Sezioni Unite, la n. 19667/2014**, ha inteso sancire un principio assoluto in merito alla **preventiva comunicazione che l'Agente della riscossione deve inoltrare al contribuente prima di procedere all'iscrizione ipotecaria ex art. 77 del D.P.R. 602/1973**. Questo principio è tanto più vero se si pensa che il comma 2 all'art. 77 del D.P.R. n. 602/73, **introdotto con D.L. n. 70/2011**, che obbliga, per l'appunto, l'Agente della riscossione a notificare al proprietario dell'immobile una **comunicazione preventiva** contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1, **non innova soltanto, se non sul piano formale, la disciplina dell'iscrizione ipotecaria**, ma ha principalmente una **reale valenza interpretativa**. Questa, infatti, esplicita in una norma positiva il precetto imposto dal rispetto del principio fondamentale nell'ordinamento tributario, che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante **l'obbligo di attivazione da parte dell'Amministrazione del contraddittorio endoprocedimentale, ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo**.

Il rispetto di una tale procedura, quindi, è dovuto **a prescindere dal fatto che sia previsto espressamente da una norma positiva**, la cui violazione determinerebbe la nullità dell'atto lesivo che è stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario. Ciò sta a significare che l'iscrizione ipotecaria eseguita **senza che sia stato rispettato l'obbligo della preventiva comunicazione al contribuente conserva la propria efficacia** fino a quando **il giudice non ne abbia ordinato la cancellazione, accertandone l'illegittimità**, salvo in ogni caso la responsabilità dell'Amministrazione ai fini dell'eventuale risarcimento del danno. Il principio affermato dalla Suprema Corte è determinante, quindi, in tutte quelle controversie antecedenti le modifiche apportate dal D.L. 70/2011, periodo durante il quale l'Agente della Riscossione **procedeva alle iscrizioni ipotecarie senza alcuna preventiva comunicazione al contribuente**.

Proseguendo nell'analisi della sentenza, emerge un ulteriore passaggio molto interessante. Gli ermellini nel sancire che l'iscrizione ipotecaria, per essere valida, deve necessariamente essere preceduta da una comunicazione al contribuente, prendono spunto, in particolare, dalla **Legge n. 241/1990**. Quest'ultima, all'art. 7, ha previsto un **obbligo generalizzato di comunicare l'avvio di un procedimento ai soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti**. Siffatta previsione normativa è l'espressione del **principio costituzionale di imparzialità e di buon andamento dell'Amministrazione**, con a fondamento la tutela dell'interesse, giuridicamente protetto, dei soggetti destinatari del procedimento,

nonché di un **principio assoluto** caratterizzante qualsiasi sistema di civiltà giuridica, circa il **dovere di comunicare tutti gli atti lesivi della sfera giuridica del cittadino**. L'ambito normativo delineato non può dirsi, secondo le Sezioni Unite, che **non sia applicabile ai procedimenti tributari** per il semplice fatto che l'art. 13, comma 2, della L. 241/1990 escluda questi ultimi dall'applicazione degli istituti partecipativi sopra menzionati, **non trattandosi di una esclusione tout court**, bensì soltanto di un rinvio ad una concreta regolamentazione degli stessi principi alle norme speciali che disciplinano il procedimento tributario. *In primis* allo Statuto del contribuente, il quale fa sì che l'attività dell'Amministrazione finanziaria sia orientata alle regole dell'efficienza, della trasparenza e della tutela del contribuente, proprio come L. 241/90 dispone nell'ambito del procedimento amministrativo generale.

Pertanto, conclude la Cassazione, anche nel **regime antecedente** l'entrata in vigore del nuovo art. 77, comma 2-bis, del D.P.R. 602/1973, l'Amministrazione, **prima di iscrivere ipoteca sui beni immobili del contribuente, deve dargliene comunicazione**. Inoltre la stessa Amministrazione deve concedere al contribuente un termine che, per coerenza con altre analoghe previsioni normative presenti nel sistema, **può essere fissato in trenta giorni**, affinché questi possa esercitare il **proprio diritto di difesa presentando osservazioni** oppure **provveda al pagamento del dovuto**. L'iscrizione di ipoteca in difetto della comunicazione al contribuente *"[...] è nulla, in ragione della violazione dell'obbligo che incombe all'amministrazione di attivare il "contraddittorio endoprocedimentale", mediante la preventiva comunicazione al contribuente della prevista adozione di un atto o provvedimento che abbia la capacità di incidere negativamente, determinandone una lesione, sui diritti e sugli interessi del contribuente medesimo."*

**BACHECA**

---

## ***TEMI E QUESTIONI DEL TRUST CON SERGIO PELLEGRINO E ENNIO VIAL – Master di specializzazione***

di Euroconference Centro Studi Tributari

Euroconference presenta il primo percorso formativo interamente dedicato al trust, istituto estremamente eclettico, che può rispondere a molteplici finalità ed esigenze dei clienti, e nel contempo rappresentare una valida opportunità dal punto di vista professionale.

Il percorso, ideato da Sergio Pellegrino e Ennio Vial, commercialisti ma anche amministratori di una trust company, si pone l'obiettivo di fornire una guida completa dell'istituto del trust, sia per i colleghi che hanno già esperienza in materia, che desiderano rafforzare le loro competenze, sia per quelli che invece si avvicinano adesso all'istituto e che lo considerano come una possibile opportunità professionale.

Il percorso è articolato in 5 giornate intere, avrà un taglio estremamente operativo, portando i partecipanti ad analizzare casi reali di utilizzo del trust, esaminare la documentazione propedeutica alla sua istituzione e poi alla successiva gestione, computare i carichi impositivi e effettuare le valutazioni di convenienza, redigere infine l'atto istitutivo. Sono previste esercitazioni pratiche che dovranno essere svolte dai partecipanti con l'utilizzo del proprio pc.

### **RELATORI**

Sergio Pellegrino

Ennio Vial

### **SEDI**

Verona – dal 24 febbraio 2015

Milano – dal 5 marzo 2015

Roma – dal 6 marzo 2015

## **PROGRAMMA**

### **I° incontro**

#### **COS'È IL TRUST E A COSA SERVE**

- Introduzione al trust
- I protagonisti del trust
- Gli utilizzi del trust
- Il ruolo del professionista
- L'istituzione del trust

### **II° incontro**

#### **IL TRUSTEE**

- L'attività del trustee
- Esempi pratici: La compilazione del libro degli eventi

#### **ANTIRICICLAGGIO E ANOMALO UTILIZZO DEL TRUST**

- Esempi pratici: La predisposizione della documentazione ai fini antiriciclaggio da parte del trustee

#### **LA GESTIONE DELLE PARTECIPAZIONI IN TRUST**



### **III° incontro**

#### **LA FISCALITÀ DEL TRUST**

- La fiscalità indiretta
- Esercitazione: Calcolo dell'imposizione indiretta per determinare il "costo" dell'istituzione del trust
- La fiscalità diretta
- Esercitazione: Calcolo dell'imposizione diretta in diverse fattispecie e valutazione di convenienza
- Il Modello Unico
- Esempi pratici: La compilazione di Unico nelle diverse casistiche

#### **IL TRUST INTERPOSTO**

### **IV° incontro**

#### **IL TRUST INTERNO E LA SCELTA DELLA LEGISLAZIONE STRANIERA**

#### **IL TRUST ESTERO**

#### **LE OPERAZIONI STRAORDINARIE E IL TRUST**

#### **I "RISCHI" DEL TRUST**

### **V° incontro**

#### **LA REDAZIONE DELL'ATTO ISTITUTIVO**

L'atto istitutivo

Esercitazione: La redazione delle clausole più importanti dell'atto istitutivo

