



Udine – Palazzo Torriani
Venerdì, 11 gennaio 2013

Dal Decreto “Semplificazioni” alla Legge di stabilità Una sintesi delle principali novità fiscali

*a cura di **Luca Lunelli**
dottore commercialista e tributarista in Udine*

SOMMARIO

1. Principio di competenza: orientamenti giurisprudenziali e novità della prassi agenziale in tema di accertamento con adesione.....	pag. 2
2. L'accertamento con adesione e la rischiosa “rinuncia all’adesione”	pag. 5
3. L’istituto del reclamo/mediazione	pag. 7
4. Della impugnabilità dei dinieghi alle istanze di interpello disapplicativo	pag. 12
5. Sulla deducibilità dei costi da reato	pag. 16
6. Redditometro (e <i>redditest</i>): cenni.....	pag. 20

1. Principio di competenza: orientamenti giurisprudenziali e novità della prassi agenziale in tema di accertamento con adesione

- **Riferimenti normativi:** art. 109 D.P.R. 917/1986, D.Lgs. 218/1997
- **Riferimenti (ultimi) di prassi:** Circ. Ag. Entr. 2 agosto 2012, n. 31

Nell'ambito delle norme generali che disciplinano la determinazione del reddito di impresa, uno dei principi cardine è quello di **competenza** secondo cui *"i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi (...) concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza"*, a meno che non ne sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo oggettivo l'ammontare, nel qual caso *"concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni"* (art. 109, co. 1).

L'imputazione a periodo (cioè temporale) delle componenti di reddito costituisce una **regola inderogabile** che deve essere rispettata sia dal contribuente, sia dall'Amministrazione finanziaria, tenendo conto che la imputabilità deve collegarsi a fatti certi (il cd. *"an"*) e oggettivamente determinabili nell'ammontare (il cd. *"quantum"*).

N.B. La **competenza economica** stabilisce che sono considerati di competenza, ossia di pertinenza di un determinato periodo amministrativo i costi di quei fattori della produzione che sono stati utilizzati per conseguire nel medesimo periodo i ricavi di vendita di beni e servizi a prescindere dalla manifestazione finanziaria.

Il principio di **competenza** va tuttavia coniugato con il c.d. principio **autonomia dei singoli periodi di imposta** previsto dall'art. 7, co. 1, del T.U.II.RR. per cui *"l'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma..."*.

Per lungo tempo, prassi amministrativa e giurisprudenza di legittimità (cfr., tra le tante, Cass., sentt. 9.06.2000, n. 7912; 15.11.2000, n. 74774; 26.04.2001, n. 6084), hanno rigidamente applicato i principi sopracitati con l'effetto – nel caso di errori sulla competenza temporale – che la correzione dell'errore o la ripresa a tassazione operata dall'Amministrazione finanziaria relativa a un componente di reddito in un periodo di imposta diverso da quello in cui lo aveva imputato il contribuente, conduceva ad una duplicazione di imposta, vietata, non solo dal principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost., ma anche dall'art. 163, del T.U.II.RR., in base al quale *"la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi"* e dall'art. 67, del D.P.R. 600/1973, che si esprime in termini conformi.

Solo in anni recenti (2008), la giurisprudenza ha ritenuto che eventuali profili di doppia imposizione potessero essere evitati *"in base ai principi generali ... mediante l'esercizio da parte del contribuente... dell'azione di restituzione della maggiore imposta indebitamente corrisposta per la mancata esposizione nell'annualità di competenza dei costi negati in relazione a diversa imputazione temporale ... a decorrere dal perfezionamento del giudicato sulla legittimità del*

recupero dei costi in relazione all'annualità non di competenza" (cfr., Cass. 10.03.2008, n. 6331; conforme, Cass. 8.07.2009, n. 16023).

Uniformandosi a tale orientamento, anche l'Agenzia delle Entrate, ha riconosciuto la deducibilità – nel periodo di imposta di effettiva competenza – di costi oggetto di recupero per mancato rispetto del principio di competenza, precisando che *"il **diritto al rimborso della maggiore imposta versata con riguardo a un periodo di imposta antecedente o successivo a quello oggetto di accertamento, decorre dalla data in cui la sentenza, che ha affermato la legittimità del recupero del costo non di competenza, è passata in giudicato, ovvero dalla data in cui è divenuta definitiva, anche ad altro titolo, la pretesa dell'Amministrazione finanziaria al recupero del costo oggetto di rettifica**"* (cfr. C.A.E. 4.5.2010, n. 23). La relativa istanza può essere presentata entro due anni ex art. 21, co. 2, D.Lgs. 546/1992.

Il diritto al rimborso dell'imposta indebitamente versata, sempre secondo l'Agenzia delle Entrate, non comporta, però, *"il venir meno o la rideterminazione delle sanzioni originariamente irrogate per effetto del disconoscimento del costo non di competenza, né degli interessi dovuti"* (con buona pace di quanto affermato dalla stessa A.F. nella Circ. 180/1998, in sede di commento all'art. 6, co. 1, del D.Lgs. 472/1997, laddove chiariva che questa norma rende non sanzionabili le violazioni consistenti nell'inosservanza del principio di competenza temporale nella determinazione del reddito di impresa...).

Il principio esposto (cioè il diritto al rimborso in presenza dei presupposti indicati) è stato poi ulteriormente esteso dall'Amministrazione finanziaria, ritenendolo applicabile anche:

- *"a **tutte le ipotesi in cui il rilievo divenga definitivo** e, quindi, anche nelle ipotesi di accertamento resosi definitivo per mancata impugnazione nei termini o per acquiescenza, nonché nei casi di accertamento con adesione o conciliazione giudiziale"* (cfr. C.A.E. 27.06.2011, n. 29), nonché
- *"alla ipotesi di non corretta imputazione temporale di **componenti positivi** ... in quanto anche in tale ipotesi si realizza un fenomeno di doppia imposizione che deve essere evitato"* (C.A.E. 20.09.2012, n. 35).

■ **Compensazione in sede di accertamento con adesione**

L'Agenzia delle Entrate, constatando che per effetto della possibilità di rimborso di cui sopra *"l'Amministrazione finanziaria è chiamata, quindi, a gestire sia il procedimento di accertamento per il disconoscimento della deduzione del componente negativo, cui consegue l'obbligazione di pagamento costituita dalla maggiore imposta, dai relativi interessi e dalle sanzioni correlate al tributo, sia la domanda di rimborso dell'imposta"* (cfr. C.A.E. 2.08.2012, n. 31), ha ritenuto che – ed è questa la novità – *"il **procedimento di accertamento con adesione, contraddistinto dal contraddittorio, possa costituire, semplificando l'azione amministrativa e garantendo, al contempo, la tutela dei diritti del contribuente, la sede idonea per operare, su richiesta del contribuente, la compensazione tra l'imposta oggetto di contestazione, riconducibile al componente negativo erroneamente dedotto in difetto di competenza, e l'imposta***

rimborsabile che emergerebbe dalla corretta imputazione del medesimo componente"; il tutto, quindi, senza dover attendere i tempi connessi alla presentazione di una istanza di rimborso (peraltro successiva alla intervenuta definitività della pretesa).

N.B. In verità, la Corte di cassazione aveva già rilevato che dalla legittimità della rettifica per errata imputazione di ricavi ad un esercizio diverso da quello di competenza non discende la impossibilità di compensare il debito verso l'Amministrazione finanziaria con il credito conseguente al pagamento delle imposte relative al periodo di imposta divenuto – a seguito dell'accertamento – non di competenza: in aderenza al principio stabilito dall'art. 8, L. 212/2000, sulla "Tutela dell'integrità patrimoniale" del contribuente (cfr. Sent. 25.10.2006, n. 22872).

La richiesta di compensazione in sede di accertamento con adesione è **facoltativa** e deve, quindi, essere formalizzata dal contribuente attraverso la indicazione – già nei primi atti del procedimento di adesione (così da consentire all'Ufficio di svolgere la relativa istruttoria) – della volontà di usufruire dell'istituto della compensazione.

L'Ufficio, a seguito di tale richiesta, esamina la posizione del contribuente e verifica la sussistenza dei requisiti che consentirebbero il rimborso, nonché l'assenza di cause ostative per la compensazione. A questo scopo è importante che il contribuente fornisca all'Ufficio tutti gli elementi indispensabili per addivenire alla compensazione.

Se l'istruttoria dell'ufficio dà esito positivo, nel senso che ricorrono le condizioni per la compensazione, se ne darà atto nell'atto di adesione, dal quale risulterà, però, anche l'applicazione delle **sanzioni** sull'intera imposta oggetto di definizione, nonché l'obbligo degli **interessi** sulla medesima; mentre al contribuente non spetteranno gli interessi sull'importo oggetto di compensazione.

Se, in sede di accertamento con adesione, si procede alla compensazione, il contribuente dovrà:

- espressamente rinunciare ad ogni eventuale domanda di restituzione dell'imposta compensata, già presentata o da presentare, anche mediante dichiarazione integrativa;
- effettuare il versamento – tramite modello F24 - della eventuale maggiore imposta definita *"al netto dell'importo riconosciuto in compensazione"*.

Esempio (tratto dalla C.A.E. 31/2012): la società Alfa ha presentato dichiarazioni per gli anni d'imposta 2007 e 2009 come segue:

p.i.	aliquota	reddito imp. dichiarato	IRES dichiarata
2007	33%	100.000.000	33.000.000
2009	27,5%	110.000.000	30.250.000

Nel p.i. 2007, Alfa definisce in adesione una contestazione relativa all'indebita deduzione di un costo per violazione del principio di competenza, per un importo pari a 2 milioni di euro, cui corrisponde una IRES pari a 660.000,00 euro. La corretta imputazione dello stesso doveva riguardare il periodo d'imposta 2009.

La definizione comporta, *ex lege*, l'applicazione delle sanzioni ridotte a 1/3 del minimo per un importo pari a 220.000,00 euro ed interessi per 80.000,00 euro.

La Società, in sede di definizione della suddetta pretesa, richiede la compensazione dell'imposta definita con la maggiore imposta versata nel periodo d'imposta di corretta imputazione del

componente negativo: l'importo rimborsabile per l'anno 2009, è pari a 550.000,00 euro (2.000.000,00 x 27,5%), su cui non sono dovuti interessi.

A questo punto l'importo da versare sarà il seguente:

A - Maggiore imposta definita	660.000 €
B - Sanzioni	220.000 €
C - Interessi	80.000 €
D - Totale definizione (A+B+C)	960.000 €
E - Importo in compensazione	550.000 €
F - Totale da versare (D-E)	410.000 €

Una procedura *ad hoc* è prevista per i **soggetti aderenti al consolidato**:

Periodo d'imposta di accertamento del componente negativo	Periodo di imposta di corretta imputazione del componente negativo	Compensazione dell'imposta accertata con l'imposta da rimborsare
Assenza del regime di consolidato	Vigenza del regime di consolidato	Non è possibile operare la compensazione, in quanto diversi sono i soggetti legittimati a definire la pretesa e a chiedere il rimborso
Vigenza del regime di consolidato	Vigenza del regime di consolidato	La compensazione è possibile se la manifestazione di volontà è espressa dalla consolidante, nel procedimento di adesione unica
Vigenza del regime di consolidato	Assenza del regime di consolidato	È possibile operare la compensazione su richiesta della società consolidata

2. L'accertamento con adesione e la rischiosa "rinuncia all'adesione"

▪ Riferimenti normativi: art. 6, D.Lgs. 218/1997

La presentazione – da parte del contribuente – di istanza di accertamento con adesione a seguito della notifica di un avviso di accertamento comporta, ex art. 6, co. 3, del D.Lgs. 218/1997, la sospensione del termine di impugnazione per 90 giorni, nel corso dei quali le parti tenderanno di addivenire ad una definizione concordata delle pretese erariali.

Può tuttavia accadere che le parti non riescano a raggiungere una intesa e, quindi, il contraddittorio si concluda **prima** della scadenza dei 90 giorni di sospensione: in tal caso, veniva (e viene) spesso redatto un verbale di mancato accordo tra contribuente ed amministrazione finanziaria. In proposito,

- **l'Agenzia delle Entrate** ha ritenuto che la presentazione dell'istanza di adesione produce *"l'effetto automatico e predeterminato di sospensione, per novanta giorni, dei termini per impugnare ..., non prevedendo alcuna causa di decadenza della sospensione stessa"*, con la conseguenza che la negativa conclusione del procedimento *"non incide sul periodo di sospensione dei termini"*, dato che dalla disposizione normativa non emerge alcuna correlazione tra il periodo di sospensione previsto dalla stessa e l'eventuale esito negativo anticipato rispetto alla scadenza dei 90 giorni (cfr. C.A.E. 28.06.2001, n. 65, § 4.2);
- **la giurisprudenza maggioritaria** ha affermato che la chiusura del procedimento di adesione *"prima della decorrenza dei novanta giorni di cui all'art. 6 del D.Lgs. 218/1997"* e la

verbalizzazione, in sede di contraddittorio, dell'esito negativo della trattativa **non comportano rinuncia "ad avvalersi della sospensione dei termini concessa a coloro che si avvalgono della procedura stessa"** (cfr., Cass., sentt. 30.6.2006, n. 15170 e 15171), dal momento che *"la mera constatazione, in un atto atipico, che in una certa data non sia stato ancora raggiunto l'accordo, da un lato, non impedisce che esso possa essere successivamente raggiunto prima della instaurazione del contenzioso e, dall'altro, non esprime la univoca volontà del contribuente di escludere, anche per il futuro, la composizione amministrativa della controversia"* (cfr. Corte Cost., ord. 15.04.2011, n. 140); ed ancora che la constatazione del mancato accordo tra le parti sia diversa e distinta rispetto a quella di rinuncia all'istanza di accertamento con adesione (cfr. Cass. Sent. 24.2.2012, n. 2860) per cui non può essere equiparata *"a un epilogo comunque definitivamente conclusivo del procedimento, espressivo della volontà di escludere, anche per il futuro, la composizione della controversia in via amministrativa"* (cfr. Cass. Sent. 9.3.2012, n. 3762; conformi Cass. Sentt. 13.4.2012, n. 5837; 11.5.2012, n. 7334).

Diverso discorso vale in caso di impugnazione dell'avviso di accertamento, successivamente alla presentazione dell'istanza, fatto che determina *ex lege* la rinuncia all'istanza medesima *"con conseguente ripresa della decorrenza dei termini già sospesi"* (cfr. C.M. 8.8.1997, n. 235): perché il termine di sospensione *"ha perso ogni funzione, definitivamente, essendo stata compiuta l'attività per la quale"* era previsto (cfr. M.Basilavecchia, *Sull'equivoca fattispecie della rinuncia all'adesione*, in *"Corr. Trib."*, 48/2012, p. 3697 e segg.).

Le cose invece cambiano quando

- *"qualora, a seguito dell'incontro, **la domanda di adesione viene revocata**, non essendo più sorretta dalla volontà del contribuente di proseguire le trattative, la sospensione del termine si interrompe. Pertanto, nella fattispecie da ultimo considerata, il termine per ricorrere non è più di 150 giorni (60 ex art. 21 del D.Lgs. 546/1992 più 90 di sospensione ex art. 6 del D.Lgs. 218/1997), ma di sessanta più il tempo intercorrente tra la data di invio della domanda di adesione e quella in cui vi è stata la rinuncia"* (Cass., ord. 27.09.2012, n. 17439);
- si versi in una situazione *"omogenea a quella di definitiva rinuncia all'istanza di accertamento con adesione, sia essa manifestata con dichiarazione espressa o mediante proposizione del ricorso"* (cfr., Corte Cost., ord. cit., 140/2011).

Conclusione: si consiglia di **astenersi** da dichiarazioni da cui possa desumersi, anche indirettamente, la volontà di rinunciare alla procedura di accertamento con adesione, perché potrebbero essere equiparate ad una formale dichiarazione di rinuncia, con la conseguenza che verrebbe meno la sospensione del termine di 90 giorni e riprenderebbe a decorrere il termine di sessanta giorni per la proposizione dell'atto (che, però, potrebbe già risultare in

larga parte “consumato” se l’istanza di accertamento con adesione è stata presentata “in limine” alla scadenza del termine di impugnazione).

3. L’istituto del reclamo/mediazione

- **Riferimenti normativi: art. 17-*bis*, D.Lgs. 546/1992**
- **Riferimenti di prassi:** Circ. Ag. Entr. 19 marzo 2012, n. 9
Circ. Ag. Entr. 3 agosto 2012, n. 33

Il reclamo è un istituto deflativo **obbligatorio**, diretto a limitare il contenzioso tributario relativo alle controversie con l’Agenzia delle Entrate di valore non superiore a € 20.000,00.

Esso costituisce condizione di ammissibilità del successivo ed eventuale ricorso, nel senso che per gli atti che rientrano nel suo ambito di applicazione, la omessa presentazione del reclamo in via amministrativa, comporta la inammissibilità, rilevabile d’ufficio in ogni stato e grado del giudizio, del ricorso.

L’istituto riguarda solo gli atti emessi dall’Agenzia delle Entrate, notificati a decorrere dal 1° aprile 2012, di valore non superiore a € 20.000,00.

*“Per **atti notificati** dal 1° aprile 2012 si intendono gli atti ricevuti dal contribuente a decorrere da tale data”, con la precisazione che “rileva la data in cui la notifica si perfeziona per il notificatario”, e che “nel caso di atto notificato a mezzo posta anteriormente al 1° aprile 2012, ma ricevuto dal contribuente successivamente a tale data, il nuovo istituto risulta applicabile” (cfr. C.A.E. 19.03.2012, n. 9).*

Il valore della controversia va individuato ai sensi dell’art. 12, D.Lgs. 546/1992, per cui nel caso di avvisi di accertamento, si considera l’importo del solo tributo; nel caso di atti di irrogazione sanzioni, l’importo delle sole sanzioni.

Gli atti emessi dall’Agenzia delle Entrate oggetto di reclamo sono individuati attraverso il rinvio all’art. 19, D.Lgs. 546/1992, per cui vi rientrano, ad esempio, l’avviso di accertamento, l’avviso di liquidazione, il provvedimento di irrogazione sanzioni, il diniego espresso o tacito di rimborso e, in generale, gli altri atti per i quali è prevista l’autonoma impugnazione.

N.B. Si ricorda che a partire dal 1° dicembre 2012, l’Agenzia del Territorio è incorporata nell’Agenzia delle Entrate, per cui le controversie relative ad atti originariamente di competenza della prima rientrano nell’ambito di applicazione del reclamo, a meno che si tratti di controversie catastali in cui si contesti solo la rendita (Cfr. C.A.E. 28.12.2012, n. 49/T).

Per le controversie relative alla **cartella di pagamento**, la prassi amministrativa ha chiarito che:

- a) *“se il contribuente solleva contestazioni attinenti esclusivamente a **vizi propri** della cartella di pagamento – quali, ad esempio, le eccezioni relative alla ritualità della notifica - la*

controversia **non** può essere oggetto di mediazione” (in quanto si tratta di attività dell’Agente della riscossione);

- b) *“nel caso in cui impugnò la cartella di pagamento sollevando vizi riconducibili solo all’attività dell’Agenzia delle Entrate e la relativa controversia sia di valore non superiore a € 20.000,00, il contribuente deve preventivamente esperire il procedimento di mediazione”* (cfr. C.A.E. cit. 9/2012).

Oggetto di reclamo	Esclusi
<ul style="list-style-type: none"> • Atti emessi dall’A.E. • Atti di valore non superiore a € 20.000,00 	<ul style="list-style-type: none"> • Atti emessi da Agenzie fiscali diverse • Atti di valore superiore a € 20.000,00 • Atti di valore indeterminabile
<ul style="list-style-type: none"> • l’avviso di accertamento • l’avviso di liquidazione • il provvedimento di irrogazione sanzioni • il ruolo • il <i>“rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori”</i> • il <i>“diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari”</i> • gli altri atti emanati dall’Agenzia delle Entrate per i quali è prevista l’autonoma impugnabilità 	<ul style="list-style-type: none"> • atti non autonomamente impugnabili <ul style="list-style-type: none"> – P.V.C. – questionario – atto di adesione all’ accertamento • atti non emessi dall’A.E. e non riconducibili alla sua attività, come <ul style="list-style-type: none"> – iscrizione di ipoteca sugli immobili – fermo di beni mobili registrati
<ul style="list-style-type: none"> • la cartella di pagamento per vizi riconducibili all’attività dell’A. Entrate 	<ul style="list-style-type: none"> • cartella di pagamento per vizi propri
Per espressa previsione di legge sono escluse dall’ambito di applicazione del reclamo le controversie relative agli aiuti di Stato	

Sono **esclusi** dall’ambito di applicazione della norma gli atti di valore superiore a € 20.000,00 e quelli di valore indeterminabile; gli atti non autonomamente impugnabili; gli atti emessi da Agenzie fiscali diverse da quella delle Entrate e quelli emessi dall’Agente della riscossione nell’ambito della sua attività; quelli di competenza delle Regioni, Province, Comuni, nonché gli atti *“non riconducibili all’attività”* dell’Agenzia delle Entrate, con la precisazione che *“nel caso in cui eccepisca la mancata notifica di un atto presupposto riconducibile all’attività dell’Agenzia delle Entrate, il contribuente è, comunque, obbligato a presentare preliminarmente l’istanza di mediazione”* (cfr. C.A.E. 9/2012).

Infine, per esplicita disposizione del comma 4 dell’art. 17-bis, sono escluse dall’istituto in esame, le liti relative agli aiuti di Stato.

Quanto alla **forma**, l’istanza di reclamo deve contenere i requisiti previsti dall’art. 18/546, perché se non viene accolto (o se la mediazione fallisce), esso – previa costituzione in giudizio – si trasforma in ricorso tributario. Pertanto, nell’atto si deve indicare:
la Commissione tributaria adita;

il contribuente (e possibile, futuro, ricorrente) con il suo codice fiscale e il suo indirizzo di posta elettronica certificata – PEC (se la possiede);
il difensore, con relativo codice fiscale, indirizzo PEC e recapito fax;
il destinatario del reclamo (e possibile futuro ricorrente) cioè la Direzione provinciale o regionale dell’Agenzia delle Entrate che ha emesso l’atto;
gli estremi dell’atto avverso il quale si presenta reclamo;
l’oggetto della domanda (*petitum*);
i motivi di impugnazione (*causa petendi*); e, infine,
il valore della lite (che l’art. 14, co. 3-*bis*, D.P.R. 115/2002 impone di dichiarare nelle conclusioni del ricorso, ai fini della determinazione del contributo unificato).

Il contribuente deve – dunque e fin da subito – formulare tutte le possibili eccezioni avverso l’atto oggetto di reclamo, cioè sviluppare in modo completo la propria difesa, dato che il “*divieto di integrazione dei motivi*” (previsto dall’art. 24 del D.Lgs. 546/1992) non gli consentirebbe - se il reclamo non venisse accolto (o la mediazione fallisse) - di integrare successivamente il contenuto dell’atto: che nasce come reclamo (amministrativo) ma può diventare - automaticamente - un ricorso (giurisdizionale).

Il reclamo deve essere **sottoscritto** dal difensore (con la indicazione della procura, senza applicazione della c.d. “marca-delega”) o dal contribuente (nel caso in cui questo possa – successivamente - stare in giudizio senza l’assistenza tecnica, cioè quando la controversia è di valore inferiore a 2.582,28 euro o quando riguarda soggetti abilitati alla difesa: cfr. art. 12, D.Lgs. 546/1992); e deve recare, in allegato, i **documenti** a supporto della tesi prospettata.

La formulazione dell’istanza di reclamo **non** comporta la automatica **sospensione** della esecutività dell’atto contestato (diversamente da quanto accade nell’accertamento con adesione), la quale può, comunque, essere richiesta dal contribuente (in calce al reclamo o con atto separato) *ex art. 2-quater*, co. 1-*bis* del D.L. 564/1994 e, se concessa dall’Ufficio, non può protrarsi oltre i 90 giorni previsti per la trattazione dell’istanza.

N.B. Il termine di 90 giorni utili per la trattazione dell’istanza – che decorre dalla data di ricezione della stessa da parte dell’Ufficio - **non** gode della (eventuale) **sospensione feriale** dei termini in quanto si tratta di una fase amministrativa e non processuale del procedimento. Pertanto, nel caso, ad esempio, di istanza spedita dal contribuente “*con raccomandata a/r del 5 giugno 2012 e ricevuta dall’Ufficio in data 7 giugno 2012*”, detto termine di 90 giorni “*decorre dal 7 giugno 2012 e, stante l’inapplicabilità della sospensione feriale, viene a scadenza il 5 settembre 2012*”.

Invece, “*il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio del contribuente/ricorrente [vd. oltre] decorre dal 16 settembre 2012, proprio in virtù della operatività della sospensione feriale con riferimento ai termini che regolano gli adempimenti processuali*”.

Infine, “*qualora il termine di novanta giorni previsto dal comma 9 dell’art. 17-bis del D.Lgs. 546/1992 venga a cadere nel periodo tra il 1° agosto e il 15 settembre, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio decorre a partire dal 16 settembre*” (cfr. C.A.E 9/2012).

Nella **sostanza**, il reclamo può contenere una istanza di annullamento dell'atto e/o una motivata proposta di mediazione (in forma libera) diretta al ridimensionamento della pretesa tributaria; in questo secondo caso si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni sulla conciliazione giudiziale di cui all'art. 48, D.Lgs. 546/1992.

Il contribuente, nell'istanza, può anche formulare una richiesta di svolgimento del contraddittorio, che può rivelarsi particolarmente utile, ad esempio, nel caso di rettifiche fondate sulla contestazione del principio di competenza (di cui si è detto sopra).

Il reclamo va presentato all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale o regionale – che ha emanato l'atto contestato:

- o con spedizione a mezzo posta RRR (in plico senza busta)
- o con consegna diretta all'Ufficio stesso
- o con notifica a mezzo Ufficiale giudiziario

entro il termine perentorio previsto per la proposizione del ricorso, cioè **60 giorni** dalla notifica dell'atto, tenendo, peraltro, conto sia del periodo di sospensione feriale dei termini che della sospensione di 90 giorni (se viene presentata istanza di accertamento con adesione).

L'atto viene, quindi, **esaminato e trattato** da una **apposita struttura** della Direzione provinciale o regionale – diversa e autonoma rispetto a quella che ne ha curato la istruttoria e la emanazione – la quale valuterà

- se sussistono i presupposti e i requisiti per la presentazione dell'istanza (cioè, ad esempio, verificherà che l'istanza non riguarda atti "esclusi") e
- *"la fondatezza dei motivi in base ai quali l'istante contesta l'atto impugnato, chiedendone l'annullamento totale o parziale ovvero chiedendo la rideterminazione della pretesa"*.

Sotto questo secondo profilo, l'Ufficio

- se ritiene fondata la richiesta del contribuente, può annullare l'atto in autotutela e, dunque, la procedura si chiude;
- in caso contrario, può rigettare l'istanza del contribuente con un provvedimento contenente le ragioni, in fatto e di diritto, poste a fondamento della pretesa tributaria.

Se l'Ufficio rigetta l'istanza, ovvero decorsi **90 giorni** senza che sia stato notificato il suo accoglimento o si sia conclusa (positivamente) la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso, per cui il contribuente deve costituirsi in giudizio a norma dell'art. 22, D.Lgs. 546/1992, depositando l'atto (insieme con i documenti e con il fascicolo di parte) presso la Segreteria della Commissione tributaria (provinciale) adita nel termine **perentorio** di **30 giorni** decorrenti:

- dalla **notificazione** al contribuente (prima del decorso dei 90 giorni) dell'atto che respinge il reclamo o che lo accoglie solo in parte;
- dalla inutile scadenza del novantesimo giorno dalla presentazione del reclamo, senza che l'Ufficio ne abbia notificato l'accoglimento o senza che la mediazione si sia positivamente conclusa.

All'atto della costituzione in giudizio, il contribuente deve

- depositare la **nota di iscrizione a ruolo** contenente l'indicazione delle parti, del difensore, dell'atto impugnato, della materia del contendere, del valore della controversia e *“della data di notificazione del ricorso”* (cfr. art. 22, co. 1, D.Lgs. 546/1992), avendo riguardo alla data in cui è stato notificato il reclamo;
- versare il **contributo unificato** (tramite Mod. F23, con c/c postale o contrassegno adesivo) nella misura dovuta in base al valore della lite: pari (al massimo) a 120,00 euro previsti per le cause di valore fino a 25.000,00 euro, ma che può attestarsi su cifre inferiori. Si ricorda che la omessa indicazione del codice fiscale del ricorrente/reclamante e dell'indirizzo *PEC* e recapito *fax* del difensore comporta l'aumento della metà del contributo unificato, mentre la omessa indicazione del valore della lite nelle conclusioni dell'atto, comporta l'applicazione del contributo nella misura massima.

Una volta **incardinato**, il giudizio proseguirà secondo le regole proprie del processo tributario; nel corso del quale è, però, esclusa la possibilità di valersi della conciliazione giudiziale (di cui all'art. 48, D.Lgs. 546/1992).

Nel caso di soccombenza, la parte viene condannata a rimborsare, oltre alle normali “spese di giudizio”, una maggiorazione del 50% delle stesse *“a titolo di rimborso delle spese del procedimento”* amministrativo; la Commissione tributaria, fuori dai casi di soccombenza reciproca, *“può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione”*

Termini

Atto	Termine ordinario	Sospensione feriale
Presentazione reclamo	60 giorni dalla notifica dell'atto	Si
Risposta dell'Agenzia delle Entrate	90 giorni dalla presentazione dell'istanza del contribuente	No
Costituzione in giudizio del contribuente	30 giorni dalla notifica del diniego o dell'accoglimento parziale; ovvero dalla inutile scadenza dei 90 giorni dalla presentazione del reclamo	Si

Se il reclamo contiene anche una proposta di **mediazione**, l'Ufficio, che ritenga di accoglierla, invita il contribuente a sottoscrivere il relativo accordo. In caso contrario e, comunque, in ogni caso in cui ritenga possibile esperire il procedimento di mediazione, formula la proposta al contribuente.

Può, quindi, seguire lo svolgimento di un contraddittorio, del quale viene redatto apposito verbale sottoscritto dalle parti.

La mediazione – che si conclude con la sottoscrizione - si perfeziona **solo** con il versamento del dovuto nel termine perentorio di 20 giorni dalla sottoscrizione dell'atto.

Il versamento dell'importo dovuto e delle **sanzioni ridotte al 40%** può essere effettuato in un'unica soluzione o in un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo, utilizzando il Mod. F24 (per i codici tributo si veda R.A.E. 37/2012). Le somme dovute possono essere compensate.

L'omesso versamento del dovuto o della prima rata nel termine previsto impedisce il perfezionamento della procedura e comporta la definitività dell'atto contestato.

L'omesso pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di versamento di quella successiva, invece, comporta "solo" l'aumento della sanzione da omesso versamento dal 30% al 60% sul residuo importo dovuto a titolo di tributo e la relativa iscrizione a ruolo (sostituita dal 29.4.2012 dalla "intimazione ad adempiere").

Nei dieci giorni successivi al versamento, il contribuente deposita copia della relativa quietanza presso l'Ufficio, il quale rilascia al contribuente copia dell'atto di mediazione.

4. Della impugnabilità dei dinieghi alle istanze di interpello disapplicativo

▪ **Riferimenti normativi: art. 37-bis, D.P.R. 600/1973**

▪ **Riferimenti di prassi: Circ. Ag. Entr. 14 giugno 2010, n. 32**

L'interpello disapplicativo previsto dall'art. 37-bis, co. 8, del D.P.R. 600/1973, consente al contribuente di chiedere **preventivamente** alla Amministrazione finanziaria la disapplicazione di disposizioni tributarie che *"allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario [...] qualora il contribuente dimostri che, nella particolare fattispecie, tali effetti elusivi non potevano verificarsi"*.

Esso introduce nell'ordinamento tributario, *"un principio di civiltà giuridica e di pari opportunità tra il fisco e il contribuente"*, dato che – si legge nella Relazione di accompagnamento alla norma – *"se le norme possono essere disapplicate quando il contribuente le manipola per ottenere vantaggi indebiti, occorre che lo siano anche quando l'obiettivo condurrebbe a penalizzazioni altrettanto indebite"*.

Sono **esempi** di norme antielusive "disapplicabili"

- l'art. 73, co. 3, 5-bis e 5-quater, del T.U.II.RR. il cui scopo è quello di contrastare il fenomeno delle c.d. "società esterovestite", cioè la localizzazione (fittizia) in Stati esteri di società ed enti (nella "sostanza") italiani, allo scopo di sottrarsi agli obblighi tributari previsti dal nostro ordinamento o, comunque, di fruire di regimi fiscali più favorevoli;
- l'art. 110, co. 10, 11 e 12 del T.U.II.RR. relativo alla indeducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese o professionisti domiciliati in "Paradisi fiscali": per evitare la indeducibilità delle spese viene imposto all'impresa residente l'onere di provare una serie di circostanze che "giustificano" la spesa stessa (e le sue ragioni economiche);

- l'art. 167 del T.U.II.RR. che stabilisce la presunzione, in determinate ipotesi, di imputazione al soggetto residente dei redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato; e, *last but not least*
- l'art. 30 della L. 724/1994 contenente la disciplina in tema di società non operative.

Per sottrarsi agli effetti pregiudizievoli della normativa antielusiva specifica – normalmente obbligatoria per la generalità dei soggetti – il contribuente deve dichiarare e dimostrare che, nel caso specifico, gli effetti elusivi non possono verificarsi e deve richiedere e ottenere che gli venga concessa esplicitamente la deroga dalla Agenzia delle Entrate (Cass. 14.4.2011, n. 8663). Infatti – trattandosi di un istituto caratterizzato dalla obbligatorietà - la procedura autorizzativa *“non è in alcun modo surrogabile o eludibile, nel senso che la mancanza di determinazione favorevole [da parte della Agenzia delle Entrate] impone indefettibilmente il rispetto della norma antielusiva e la sottoposizione agli effetti sfavorevoli che questa implica”* (cfr. Cass. 15.4.2011, n. 8663).

L'istanza scritta

- **deve**

- essere presentata dal contribuente **prima** di porre in essere il comportamento; se questo trova riscontro in una dichiarazione (dei redditi, in particolare) l'istanza *“è preventiva se presentata **novanta giorni** prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi”* (cfr. C.A.E. 14.6.2010, n. 32);
- contenere alcuni requisiti a pena di inammissibilità;

- **può** essere redatta in carta semplice.

Contenuto dell'istanza a pena di inammissibilità:

- dati identificativi del contribuente (o del suo rappresentante legale), con indicazione del C.F. e dei recapiti
- indicazione dell'eventuale domiciliatario;
- descrizione esauriente della **fattispecie concreta**, comprensiva della indicazione del tipo di istanza e della specifica tipologia di interpello e della indicazione dei valori economici interessati, evidenziando l'eventuale beneficio fiscale in termini di risparmio di imposta;
- indicazione della disposizione antielusiva di cui si chiede la disapplicazione;
- **motivi** ed elementi sulla base dei quali il contribuente ritiene che nel caso specifico non possano verificarsi gli effetti elusivi contrastati dalla norma;
- sottoscrizione del contribuente (o del suo rappresentante legale).

All'istanza deve essere allegata la **documentazione** rilevante (con relativo elenco).

L'istanza è

- rivolta al **Direttore Regionale** dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio, avuto riguardo al domicilio fiscale del contribuente e

- spedita, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, alla **Direzione Provinciale** competente

L'istanza si intende presentata all'atto della ricezione del plico raccomandato da parte della Direzione Provinciale, che la trasmette al Direttore Regionale unitamente al proprio parere, entro 30 giorni dalla ricezione.

Le determinazioni del Direttore Regionale sono comunicate al contribuente **nel termine di novanta giorni** dalla ricezione dell'istanza, mediante servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento; la comunicazione si intende effettuata all'atto della ricezione del plico raccomandato da parte del contribuente.

Se si rendono necessarie, da parte dell'organo adito, delle attività istruttorie (anche attraverso richieste rivolte a soggetti terzi), il decorso del termine di novanta giorni è sospeso fino al giorno di ricezione della risposta.

In caso di mancata risposta entro il termine indicato, **non** si forma il **silenzio assenso** sull'istanza.

Nel caso di "imprese di grandi dimensioni", l'istanza va rivolta alla **Direzione Centrale Normativa** (dell'Agenzia delle Entrate) e spedita alla Direzione Regionale competente per territorio.

La Direzione Regionale compie l'istruttoria di propria competenza e trasmette l'istanza e il proprio parere alla Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate che fornisce la risposta al contribuente.

N.B. *Nell'ambito del controllo sostanziale, da effettuarsi, di norma, entro l'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, i verificatori controllano che il contribuente abbia rispettato la soluzione interpretativa oggetto della risposta (c.d. tutoraggio).*

La **omessa presentazione** dell'istanza comporta:

- la irrogazione della **sanzione** di cui all'art. 11, co. 1, lett. a), D.Lgs. 471/1997 (da € 258,00 a € 2.065,00);
- l'applicazione della misura massima della sanzione *"qualora, in fase di accertamento, l'amministrazione rilevi, sulla base della documentazione in possesso del contribuente e del contraddittorio con quest'ultimo, l'insussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione della disciplina oggetto dell'interpello obbligatorio"*: perché il contribuente, con la sua omissione, ha sottratto al vaglio dell'Amministrazione Finanziaria fattispecie che il Legislatore ritiene meritevoli di particolare tutela (cfr. C.A.E. 14.06.2010, n. 32).

Sulla **impugnabilità** o meno delle risposte formulate dalla Direzione Regionale (o dalla Direzione Centrale) la **giurisprudenza è divisa**:

- in un primo tempo, ha sostenuto che *"la risposta [negativa] fornita a seguito dell'istanza non può ritenersi impugnabile, posto che (...) essa potrà essere annullata (solo) dal giudice*

tributario unitamente all'avviso di accertamento che verrà eventualmente emanato dall'Agenzia delle Entrate" (cfr. Consiglio di Stato 26.2.2009, n. 414) e tale conclusione è stata confermata dalla Agenzia delle Entrate con la C.A.E. 14.6.2010, n. 32: *"la risposta resa in sede di interpello non è un atto impugnabile in quanto, stante la natura di parere, al quale il contribuente può non adeguarsi, non è in alcun modo lesivo della posizione del contribuente"*;

- successivamente, invece, ha sostenuto non solo la **impugnabilità del diniego di disapplicazione**, ma anche la possibilità, per il giudice tributario, di emettere una decisione di merito sulla fondatezza o meno della domanda di disapplicazione: *"Le determinazioni in senso negativo [del Direttore regionale delle Entrate] costituiscono atto di diniego di agevolazione fiscale e sono soggette ad autonoma impugnazione ai sensi del D.Lgs. 546/1992, art. 19, co. 1, lett. h). Tale atto rientra tra quelli tipici previsti come impugnabili da detta disposizione normativa e, pertanto, la mancanza di impugnazione nei termini di legge decorrenti dalla comunicazione delle determinazioni al contribuente ... rende definitiva la carenza del potere di disapplicazione della norma antielusiva in capo all'istante. Il giudizio innanzi al giudice tributario a seguito della impugnazione si estende al merito delle determinazioni impugnate"* (Cass., 15.4.2011, n. 8663);
- intervenendo ancora sull'argomento, ha mostrato di confermare la sua precedente tesi, facendo, però, salvo il caso in cui il **provvedimento** sia **interlocutorio**, cioè dichiarare la improcedibilità (o inammissibilità) dell'istanza che, in quanto carente della descrizione della fattispecie e delle correlative allegazioni documentali, non integra un atto amministrativo definitivo con rilevanza esterna, per cui, in questo caso, il provvedimento **non è impugnabile** (Cass., 13.4.2012, n. 5843);
- da ultimo, ha considerato **impugnabile** il diniego di interpello sulla base della interpretazione estensiva della elencazione contenuta nell'art. 19, D.Lgs. 546/1992, secondo la quale gli atti ivi non indicati sono impugnabili quando portano *"comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa ... si veda della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili"* **ma**, con la **fondamentale precisazione**, che *"la risposta all'interpello, positiva o negativa, costituisce il primo atto con il quale l'amministrazione, a seguito di una fase istruttoria e di una valutazione tecnica, e con particolari garanzie procedurali porta a conoscenza del contribuente, in via preventiva, il proprio convincimento in ordine ad una specifica richiesta, relativa ad un determinato rapporto tributario, con l'immediato effetto di incidere, comunque, sulla condotta del soggetto istante in ordine alla dichiarazione dei redditi in relazione alla quale l'istanza è stata presentata. Non può, pertanto, negarsi che il contribuente, destinatario della risposta, abbia l'interesse, ex art. 100 c.p.c., ad invocare il controllo giurisdizionale sulla legittimità dell'atto in esame"*. Pertanto, la risposta all'interpello non impedisce *"al contribuente di esperire la piena tutela in sede giurisdizionale nei confronti dell'atto tipico che gli venga notificato"* (Cass. 5.10.2012, n. 17010). In altri

termini, l'impugnazione di atti "non tipici" è meramente facoltativa, con la conseguenza che, se non esercitata, non si determina la cristallizzazione di quella pretesa.

Conclusioni: chi scrive ritiene che la soluzione corretta sia l'ultima (Cass. 17010/2012), cioè impugnazione facoltativa del diniego di interpello, con possibilità di impugnare sempre e comunque l'avviso di accertamento che discende dalla mancata disapplicazione, **PERO'** data l'attuale incertezza giurisprudenziale, è consigliabile valutare molto seriamente la presentazione di un tempestivo ricorso contro la risposta negativa all'interpello, pena l'assunzione di rischi notevoli sul piano procedurale.

5. Sulla deducibilità dei costi da reato

- **Riferimenti normativi:** art. 14, co. 4-bis, della L. 537/1993, come novellato dall'art. 8 del D.L. 16/2012, convertito, con modificazioni, dalla L. 44/2012
- **Riferimenti di prassi:** Circ. Ag. Entr. 3 agosto 2012, n. 32
Assonime, Circ. 28 maggio 2012, n. 14
Assonime, Circ. 28 settembre 2012, n. 25

1. La situazione prima della novella recata dal D.L. 16/2012

Si era in presenza di un regime fortemente "asimmetrico", dal momento che:

- l'art. 14, co. 4, della L. 537/1993 sanciva (e sancisce) in via generale la rilevanza, ai fini delle imposte sui redditi, dei proventi derivanti da illeciti civili, penali o amministrativi, prevedendo che *"Nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, del T.U.II.RR. ... devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale ..."*. In proposito, con norma di interpretazione autentica, l'art. 36, co. 34-bis, del D.L. 223/2006 chiarisce che *"i proventi illeciti, quando non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, co. 1, del T.U.II.RR.... sono comunque considerati come redditi diversi"*;
- l'art. 14, co. 4-bis (previgente, introdotto dall'art. 2, co. 8, della L. 289/2002) disponeva che *"Nella determinazione dei redditi di cui all'art. 6, comma 1, del T.U.II.RR... non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato ..."*. Secondo l'Agenzia delle Entrate (Circ. 42/2005), il presupposto sorgeva semplicemente a seguito della trasmissione al p.m. della notizia di reato a carico del contribuente e, nel caso, in cui il giudice avesse poi disposto l'archiviazione della *notitia criminis* o fosse stata pronunciata sentenza definitiva di proscioglimento o di assoluzione, gli uffici finanziari potevano – a richiesta del contribuente o nell'esercizio del potere di autotutela – disporre l'annullamento degli atti di accertamento e il rimborso delle maggiori imposte eventualmente versate.

In altri termini, all'imponibilità dei proventi derivanti da attività illecite di qualsiasi tipologia, non sottoposti a sequestro o confisca, si affiancava – ma solo in presenza di illeciti penali – l'indeducibilità dei costi.

L'intervento legislativo del D.L. 16/2012 ha tentato di restringere l'area di identificazione dei componenti negativi che subiscono la sorte dell'indeducibilità e risolvere una *vexata quaestio* dottrinale ed anche giurisprudenziale (con anche due questioni di costituzionalità: C.T.P. Terni, ord. 11.11.2009, giudicata inammissibile dalla Corte Cost. con ord. 3.03.2011, n. 73 e C.T.R. Veneto 11.04.2011, n. 179, con restituzione degli atti alla Corte Veneta da parte della Corte Cost. con ord. 16.07.2012, n. 190 a seguito della novella)

2. La nuova disciplina dei costi da reato

E' stato integralmente **sostituito** il previgente **comma 4-bis dell'art. 14 della L. 537/1993**, stabilendo che, nella determinazione dei redditi di cui all'art. 6, co. 1, del T.U.II.RR., **non sono ammessi in deduzione i costi** e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come **delitto non colposo** per il quale

- il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque,
- il giudice abbia emesso il decreto che dispone il rinvio a giudizio ex art. 424 del c.p.p.; ovvero
- il giudice abbia emesso sentenza di non luogo a procedere ex art. 425 del c.p.p. fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'art. 157 c.p., ossia per intervenuta prescrizione del reato.

Secondo la C.A.E. 32/2012, lo stesso effetto si verifica nel caso in cui il pubblico ministero ricorra ai procedimenti speciali di cui al libro VI del c.p.p.:

- giudizio immediato (art. 453);
- decreto penale di condanna (art. 459);
- applicazione della pena (art. 447, comma 1);
- decreto di citazione diretta a giudizio e giudizio direttissimo (art. 449).

Un tanto premesso, le modifiche introdotte sono di rilievo:

a. esclusione, dall'indeducibilità, dei costi relativi ai delitti colposi, in ragione della non intenzionalità della condotta, e delle contravvenzioni; ciò **con l'avvertenza** che dovranno essere comunque rispettate le ordinarie regole di determinazione del reddito previste dal T.U.II.RR. per cui la deducibilità è ammessa solo se sono soddisfatti i requisiti di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità.

Quanto alle due specifiche fattispecie di costi afferenti a

- **fatture soggettivamente inesistenti**, la Relazione al "Decreto Semplificazioni" ha precisato che *"le disposizioni che prevedono l'indeducibilità di costi e spese per l'acquisto di beni e prestazioni di servizi direttamente utilizzati in attività illecite non trovano più applicazione per i costi e le spese esposti in fatture o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio, che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi"*. In altri termini, per le c.d.

“fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti”, non potrà più essere utilizzata la norma che prevede l’indeducibilità dei costi da reato (ferma restando la esclusione della detrazione dell’IVA indicata nelle medesime fatture): è il caso, citato dalla Circ. 32/2012, della fattura soggettivamente inesistente emessa nell’ambito di una frode Iva intracomunitaria, in cui i beni indicati in fattura sono stati effettivamente scambiati ed i costi sostenuti, ma le operazioni sono avvenute tra soggetti diversi rispetto a quelli recati dal documento;

- **fatture oggettivamente inesistenti**, sono sempre e comunque indeducibili ai fini delle II.RR. non però ai sensi del citato 4-bis, ma perché sprovviste dei citati requisiti di deducibilità previsti dal T.U.II.RR.;

b. il regime di indeducibilità è stato limitato ai soli costi e spese direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività “qualificabili” come delitto e non genericamente “riconducibili” ad atti o attività di tal genere. A titolo d’esempio (cfr., Assonime, Circ. 14/2012):

- l’emersione del pagamento di una tangente per l’ottenimento di una commessa non potrà più comportare, come in passato, il disconoscimento di tutti i costi sostenuti per l’assolvimento dell’ordinativo da parte dell’impresa aggiudicataria, bensì esclusivamente l’indeducibilità della sola dazione illecita;

- per un’impresa autorizzata al trattamento di determinate tipologie di rifiuti (ad esempio rifiuti solidi urbani o rottami metallici) che svolge regolarmente la sua attività, risultando tuttavia coinvolta in traffici illeciti di rifiuti, l’indeducibilità dei costi dovrà ora riguardare solamente i costi e le spese direttamente collegate alle attività criminali e non l’intero ammontare degli elementi passivi sostenuti nell’attività autorizzata di trattamento di rifiuti; In sostanza, ciò comporterà una verifica “caso per caso” dello stretto legame tra le attività illecite e le componenti negative in relazione alle quali si intende procedere al disconoscimento della deducibilità ai fini delle imposte sui redditi

In proposito, occorre **tuttavia** rilevare come l’A.E. abbia affermato che l’indeducibilità potrà essere estesa, non solo ai costi e alle spese relativi ai beni o alle prestazioni di servizi utilizzati “direttamente” per il compimento del delitto, ma anche alla quota dei componenti negativi afferenti all’ordinaria attività d’impresa che abbiano avuto un rapporto di strumentalità con la commissione del reato, seppur sostenuti non esclusivamente per il compimento dello stesso, tra cui anche gli interessi passivi, gli accantonamenti, le sopravvenienze passive, gli ammortamenti e le minusvalenze, se correlati al compimento del delitto;

c. il presupposto impositivo scatta solo nell’ipotesi in cui il pubblico ministero abbia esercitato l’azione penale o il giudice abbia emesso il decreto di rinvio a giudizio o sentenza di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione. Ciò comporterà per l’A.F. l’onere di attendere le determinazioni della Procura della Repubblica o del Tribunale circa la

concreta sussistenza delle condotte illecite oggetto di segnalazione a cui i costi individuati sono direttamente correlati.

Viene altresì disposto che **compete il rimborso** delle maggiori imposte versate (e relativi interessi) in relazione alla predetta indeducibilità qualora intervenga:

- una **sentenza definitiva di assoluzione**, ai sensi dell'art. 530 c.p.p.;
- una sentenza definitiva di **non luogo a procedere** ai sensi dell'art. 425 c.p.p., fondata su motivi diversi dalla prescrizione;
- una **sentenza definitiva di non doversi procedere** ai sensi dell'art. 529 c.p.p..

Quanto sopra, modifica parecchio le cose rispetto al passato, dal momento che l'assoluzione o il proscioglimento in sede penale determinano *ex post* non più una aspettativa (la "speranza" di ottenere una autotutela, vedi sopra), ma un diritto del contribuente alla restituzione delle maggiori imposte pagate, cui corrisponde un obbligo dell'A.F. di procedere in tal senso.

I primi riscontri giurisprudenziali

• giurisprudenza di legittimità:

- *"i costi sostenuti per la realizzazione di una frode carosello, essendo essi stessi lo strumento per realizzare l'evasione IVA, sono indeducibili e l'intervento legislativo attuato con il D.L. 16/2012 [...] non può avere alcuna incidenza sulla fattispecie in esame (Cass., III sezione penale, sent. 16 ottobre 2012, n. 40559);*
- *"in tema di imposte sui redditi, a norma dell'art. 14, comma 4-bis, L. n. 537 del 1993, nella formulazione introdotta con l'art. 8, D.L. n. 16 del 2012, sono deducibili per l'acquirente dei beni i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti, per il solo fatto che essi sono sostenuti nel quadro di una c.d. "frode carosello", anche per l'ipotesi che l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che a norma del TUIR siano in contrasto con i principi effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità" (Cass., sez. trib, sent. 20 giugno 2012, n. 10167);*

• giurisprudenza di merito:

- la sola ipotesi di contrabbando deve ritenersi del tutto insufficiente ai fini del disconoscimento fiscale dei relativi costi. Infatti, qualora i beni acquisiti sono finalizzati a un'attività lecita non ne consegue alcun effetto di indeducibilità. Inoltre nel caso specifico non risulta nemmeno esercitata l'azione penale da parte del Pubblico Ministero (C.T.R. Lazio, sent. 16 ottobre 2012, n. 481);
- sono deducibili i costi riferiti a fatture di acquisto per presunta soggettiva interposizione del soggetto emittente se i costi sostenuti sono effettivi, i costi sono inerenti all'attività esercitata ed i prezzi pagati risultano congrui a quelli di mercato (C.T.R. Lombardia, sent. 18 giugno 2012, n. 133);
- l'indeducibilità dei costi direttamente connessi alla commissione di un delitto non colposo non subisce pregiudizio nell'ipotesi in cui intervenga una sentenza penale di non luogo a

procedere a seguito di prescrizione di reato (C.T.R. Emilia-Romagna, sent. 11 giugno 2012, n. 40).

Beni e servizi non effettivamente scambiati o prestati

Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi.

In tal caso, è prevista una sanzione amministrativa dal **25 al 50%** dell'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi.

Decorrenza

Le nuove disposizioni, ove più favorevoli rispetto a quanto disposto dal previgente co. 4-*bis* dell'art. 14 della L. 24.12.1993 n. 537, si applicano anche per fatti, atti o attività posti in essere prima della loro entrata in vigore (2 marzo 2012), fatta salva l'ipotesi in cui i provvedimenti emessi in base al previgente co. 4-*bis* si siano resi definitivi (ad es. a seguito di adesione o acquiescenza ex D.Lgs. 218/1997).

Efficacia ai fini IRAP

Le disposizioni di cui sopra si applicano anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP. In proposito, la C.A.E. 32/2012 ha chiarito che - nel caso in cui i componenti negativi relativi ai beni e servizi non effettivamente scambiati rilevino sia ai fini delle imposte sul reddito (Irpef, Ires) che a quelli del valore della produzione netta (Irap) - si applica la sanzione unica dal 25% al 50% commisurata all'ammontare di tali componenti negativi che rilevano, appunto, sia ai fini delle imposte sui redditi che Irap.

6. Redditometro (e redditest): cenni

▪ Riferimenti normativi: art. 38, D.P.R. 600/1973; D.M. 24.12.2012

L'accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche di cui all'art. 38, D.P.R. 600/1973 (come modificato dall'art. 22, D.L. 78/2010, conv. in L. 122/0010), determina il reddito complessivo¹ del contribuente, basandosi:

- sulla constatazione che al **sostenimento di spese² di qualsiasi genere** debba corrispondere un reddito (almeno) corrispondente (**accertamento sintetico puro**: art. 38, co. 4) "*salva la*

¹ Rispetto al precedente testo della norma, l'attuale art. 38 fa riferimento al "reddito complessivo" e non al reddito complessivo netto.

prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo di imposta", con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o con redditi comunque legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile. Dato che la norma fa riferimento alla spesa sostenuta, ai fini dell'accertamento rileva il momento del pagamento e, dunque, il principio di cassa, con la conseguenza che, in caso di pagamenti rateali, si tiene conto dell'esborso effettuato in ciascun periodo di imposta³;

- su **elementi indicativi di capacità contributiva**⁴, individuati con Decreto Ministeriale⁵, tenendo conto *"di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza"* (**accertamento sintetico da redditometro**: art. 38, co. 5).

Le condizioni che consentono all'Ufficio di procedere all'accertamento sintetico sono:

1. lo scostamento per almeno 1/5 tra reddito determinato sinteticamente e reddito dichiarato;
2. la incongruenza tra i due valori nel singolo periodo di imposta.

Nella determinazione del reddito complessivo si tiene conto degli oneri deducibili di cui all'art. 10, D.P.R. 917/1986 e spettano le detrazioni di imposta previste dalla legge.

L'Ufficio, prima di notificare un accertamento fondato sulla determinazione sintetica del reddito, ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire per fornire dati e notizie rilevanti e di avviare il procedimento di accertamento con adesione.

La norma si applica alla determinazione sintetica dei redditi relativi al **periodo di imposta 2009 e successivi**.

In attuazione della disciplina dell'accertamento sintetico del reddito complessivo delle persone fisiche di cui al quinto comma dell'art. 38, è stato emanato il **D.M. 24.12.2012** (pubblicato in G.U. il 4.1.2013, n. 3) che individua gli elementi di spesa indicativi di capacità contributiva e il relativo contenuto, prevedendo che:

- *"per **elemento indicativo** di capacità contributiva si intende la **spesa sostenuta** dal contribuente per l'acquisizione di servizi e di beni e per il relativo mantenimento"* di cui alla Tabella A del Decreto medesimo;
- *"il **contenuto induttivo** degli elementi indicativi di capacità contributiva [di cui alla Tabella A] è determinato tenendo conto della **spesa media**, per gruppi e categorie di consumi, del nucleo familiare di appartenenza del contribuente"* e, altresì, *"considerando le risultanze di*

² Tra le spese di qualsiasi genere rientrano anche quelle per incrementi patrimoniali: cfr. C.A.E. 28/2011. Inoltre, si ricorda che le spese sostenute possono essere individuate anche valendosi della Comunicazione dati Iva (Spesometro) di cui all'art. 21, D.L. 78/2010, che, secondo la relazione al disegno di legge, consente la *"individuazione di spese e consumi di particolare rilevanza utili alla individuazione della capacità contributiva, in specie ai fini dell'accertamento sintetico"*.

³ Cfr. C.A.E. 28/2011.

⁴ *"La lista degli elementi indicativi di capacità contributiva messi a base della determinazione sintetica del reddito complessivo"*, secondo la C.A.E. 4/2011, è giustificata dalla necessità di adeguare la disciplina del redditometro *"ai nuovi consumi e alle nuove abitudini economiche dei contribuenti"*.

⁵ Da emanarsi con periodicità biennale, il primo dei quali è quello dello scorso 24 dicembre, di cui sono riportati i tratti salienti.

analisi e studi socio economici, anche di settore”; con la precisazione che, per le spese di cui alla Tabella A, si tiene conto del maggiore tra l’ammontare della spesa (effettivamente) sostenuta (e risultante all’Anagrafe tributaria) e quello determinato considerando la spesa media (come dire che se il contribuente spende, per un determinato bene, meno di quello che risulta da un calcolo statistico, prevale quest’ultimo).

Gli elementi indicativi (a contenuto induttivo) – individuati nella Tabella A, si dividono in

- **CONSUMI**: comprendono, tra gli altri, le spese per generi alimentari, bevande, abbigliamento e calzature, le spese per l’abitazione (come l’acqua e le spese di condominio), quelle per l’energia elettrica, il gas, il riscaldamento, le spese per mobili ed elettrodomestici, quelle per la sanità e i trasporti, e quelle per l’acquisto di apparecchi telefonici, le spese di istruzione, le spese per il tempo libero, la cultura e i giochi e, infine, una categoria residuale di spese per altri beni e servizi.
- **INVESTIMENTI**: comprendono, oltre all’acquisto di immobili e di beni mobili registrati, le polizze assicurative di “investimento”, i contributi volontari, alcuni investimenti finanziari (come l’acquisto di azioni, i conferimenti, i finanziamenti, ma, anche, i conti di deposito vincolati), le spese per la manutenzione straordinaria delle abitazioni e altri incrementi.

Oltre a questi elementi, l’Agenzia delle Entrate, ai fini dell’accertamento sintetico, può tenere conto:

- di **elementi** di capacità contributiva **diversi** da quelli indicati nella Tabella A, se per gli stessi sono disponibili i dati relativi alla spesa sostenuta;
- della **“quota di risparmio riscontrata, formatasi nell’anno”**.

Le spese si considerano sostenute dalla persona fisica a cui sono riferibili, considerando anche quelle sostenute per i familiari a carico, mentre non si considerano le spese relative a beni e servizi **“relativi esclusivamente ed effettivamente all’attività di impresa”** o di lavoro autonomo, **“sempre che tale circostanza risulti da idonea documentazione”**.

Il reddito complessivo accertabile è determinato sulla base:

- a) dell’**ammontare delle spese**, anche diverse rispetto a quelle indicate nella tabella A che, dai dati disponibili o dalle informazioni presenti nel Sistema informativo dell’Anagrafe tributaria, risultano **sostenute** dal contribuente;
- b) della **quota parte**, attribuibile al contribuente, dell’ammontare della **spesa media** ISTAT riferita ai **consumi** del nucleo familiare di appartenenza ...;
- c) dell’ammontare delle **ulteriori spese** riferite ai beni e servizi, presenti nella tabella A, nella misura determinata considerando la spesa rilevata da **analisi e studi socio economici**;
- d) della quota relativa agli **incrementi patrimoniali** del contribuente imputabile al periodo di imposta, nella misura determinata con le modalità indicate nella tabella A [che considera incremento patrimoniale l’ammontare dell’investimento al netto dei disinvestimenti effettuati nell’anno e di quelli effettuati nei quattro anni precedenti l’acquisto del bene-investimento];

e) della **quota di risparmio** riscontrata, *formatasi nell'anno*".

Ai fini della **difesa**, il contribuente può dimostrare che il finanziamento della spesa è avvenuto:

- con redditi diversi da quelli posseduti nel periodo di imposta,
 - con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta,
 - con redditi, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile,
- oppure può dimostrare
- che la spesa è stata sostenuta da soggetti diversi, o
 - *"il **diverso ammontare** delle spese attribuite al medesimo"*.

Dalla disciplina così sinteticamente riepilogata emergono, *prima facie*, alcune considerazioni:

1. l'accertamento sintetico puro e quello da redditometro, secondo quanto affermato dalla Amministrazione finanziaria sono **strumenti alternativi** di determinazione del reddito del contribuente essendo, l'uno, *"basato sulla somma delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo di imposta e, l'altro, fondato sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva"*⁶. Si tratterà, quindi, di comprendere come verranno utilizzati gli elementi di capacità contributiva individuati dal D.M., nel quale si fa riferimento sia alle "spese risultanti dai dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria" che alla "spesa media".
2. La quota di **risparmio** formatasi in un determinato anno è inclusa tra gli elementi di capacità contributiva. In precedenza, la voce "risparmio" era, invece, valutata quale possibile strumento di prova contraria (della presunzione di legge), utilizzabile per giustificare la spesa sostenuta: il sostenimento della spesa con la provvista bancaria alimentata da precedenti redditi regolarmente assoggettati a tassazione è considerato dalla stessa Amministrazione finanziaria tra gli elementi di prova contraria, tra i quali *"va certamente compresa la dimostrazione che le spese per il mantenimento dei beni indice di capacità contributiva ... sono state coperte con elementi patrimoniali accumulati in periodi di imposta precedenti"*⁷.
3. Il D.M. precisa che non si considerano sostenute le spese per beni e servizi utilizzati "esclusivamente ed effettivamente" nell'attività di impresa o professionale. Queste spese, però, sono deducibili nella determinazione di tali redditi solo in misura parziale (si pensi alle spese auto che dal 2013 possono essere dedotte – nella generalità dei casi - nella misura del 20%). Si ripropone, pertanto, la questione, già emersa nella precedente versione della norma, circa l'incidenza del bene nella sfera personale e in quella "lavorativa". A proposito del reddito di impresa, va ricordato, comunque, che l'Agenzia delle Entrate ha affermato che, ai fini della individuazione della capacità contributiva, si deve fare *"riferimento al*

⁶ Cfr. C.A.E. 28/2011 e, in precedenza, C.A.E. 4/2011.

⁷ Cfr. C.A.E. 12/2010.

reddito reale finanziario disponibile che in molti casi può divergere dal reddito dichiarato ai fini fiscali⁸: regola che dovrebbe valere in tutti i casi di “redditi figurativi”.

4. Per contrastare la presunzione prevista dal comma 5 dell’art. 38, l’art. 4 del D.M. prevede che il contribuente possa dimostrare anche *“il diverso ammontare delle spese”* che gli vengono attribuite. Si tratta di una interessante apertura che dovrebbe consentire di superare l’orientamento per cui *“una volta accertata l’effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributiva”*, non era possibile *“togliere a tali elementi la capacità presuntiva che il legislatore ha connesso alla loro disponibilità⁹”*.
5. I risultati dell’accertamento sintetico dovrebbero costituire una **presunzione semplice**, e non una presunzione legale relativa, come sostenuto nella precedente versione della norma, perché:
 - tale metodo si basa – oltre che sulla spesa sostenuta - sulla “spesa media per gruppi e categorie di consumi” (determinata tenendo conto del nucleo familiare e delle diverse aree territoriali) e sulle “risultanze di analisi e studi socio economici, anche di settore”, per cui, non a caso, il “nuovo” redditometro è stato ribattezzato “studio di settore per famiglie”;
 - il D.M. prevede che in presenza di una delle spese indicate nella Tabella A si tenga conto, ai fini della determinazione sintetica del reddito, del maggiore tra l’ammontare della spesa e quello determinato sulla base della spesa media;
 - è imposto in via legislativa l’obbligo di contraddittorio preventivo alla emissione dell’avviso di accertamento per consentire al contribuente e (all’ufficio) di adeguare i risultati statistici alla reale capacità contributiva del primo.
6. Infine, quanto alla tutela del contribuente, va ricordato che essa deve essere attuata, prima di tutto, in via preventiva, attraverso la precostituzione di prove documentali che giustifichino la provenienza delle somme necessarie al sostenimento della spesa ed, eventualmente, effettuando una simulazione del calcolo del redditometro.

A questo scopo si può ricorrere anche all’utilizzo del *software* Redditest, reso disponibile dall’Amministrazione finanziaria lo scorso novembre, attraverso il quale il contribuente può fare una prima diagnosi della coerenza della propria posizione fiscale rispetto alle aspettative dell’Amministrazione. I dati richiesti per la simulazione, sono, grosso modo quelli individuati dal D.M. in esame, ma la valenza attribuita dall’Agenzia delle Entrate al risultato emergente da questo strumento è (tuttora) da verificare.

- La presente relazione è stata resa definitiva in data 8 gennaio 2013 -

⁸ Cfr. C.A.E. 25/2012.

⁹ Cfr. Cass. 22936/2007.