

FISCO NEWS APRILE 2011 Roma il 15/05/2011

**AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA**

RISCOSSIONE

## Al via nuovi codici tributo, c'è anche la cedolare secca de L'Aquila

Con le ris. nn. 38, 39 e 40, istituiti codici per le somme derivanti da controlli automatizzati e per i contributi dei Consulenti del Lavoro di Latina

**Cedolare secca** sull'affitto di immobili in **Provincia de L'Aquila**, somme dovute a seguito del **controllo automatizzato** delle dichiarazioni dei redditi (*ex art. 36-bis del DPR 600/1973*) e, infine, contributi dovuti dagli iscritti al Consiglio provinciale dell'Ordine dei **Consulenti del Lavoro di Latina**.

Su queste tre fattispecie si è concentrata, ieri, la produzione di codici e causali contributo da parte dell'Agenzia delle Entrate, istituiti rispettivamente con le risoluzioni nn. [38](#), [39](#) e [40](#) del 2011.

La novità di maggior rilievo riguarda i due nuovi codici tributo per il versamento, mediante F24, della c.d. **cedolare secca del 20%** – ossia l'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle annesse addizionali regionale e comunale – sulle locazioni di **immobili ad uso abitativo** siti nella **Provincia de L'Aquila**. La risoluzione n. 38/2011 interviene, così, nell'alveo della disposizione sperimentale introdotta dalla Finanziaria 2010 (L. 191/2009, all'art. 2 comma 228) e limitata alle abitazioni collocate nel territorio del capoluogo abruzzese. Oltre alla destinazione dell'immobile, che deve tassativamente risultare ad uso abitativo, per beneficiare della cedolare secca è necessario che il contratto sia **a canone convenzionale** e che sia stato stipulato da **persone fisiche** “che non agiscono nell'esercizio di un'impresa, arte o professione”.

Istruzioni applicative in merito a modalità e scadenze erano già state fornite dall'Agenzia con un provvedimento datato 1° marzo 2010, secondo cui il pagamento della cedolare secca deve avvenire **negli stessi termini** previsti per il **versamento a saldo dell'IRPEF** relativa al **2010**, con possibilità di corresponsione rateale e di eventuale compensazione.

### Codice “1616” per la trattenuta a seguito di assistenza fiscale

I nuovi codici tributo, da utilizzare in sede di compilazione del modello F24, sono:

- “**1828**” per il versamento dell'imposta sostitutiva in autotassazione;
- “**1616**” per la trattenuta a seguito di assistenza fiscale: qualora i contribuenti optino per

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

l'assistenza fiscale da parte di professionisti abilitati, CAF o sostituti d'imposta, ai sensi del citato provvedimento 1° marzo 2010 l'imposta sostitutiva viene infatti trattenuta.

Il pagamento della cedolare secca nell'aquilano non è, però, la sola novità sul fronte della riscossione. Con la risoluzione n. 39/2011, infatti, l'Agenzia delle Entrate ha istituito 22 codici tributo per consentire il versamento delle somme dovute a seguito delle **comunicazioni** inviate *ex art. 36-bis* del DPR 600/1973, ossia quelle **derivanti dal controllo automatizzato** delle **dichiarazioni dei redditi**. In particolare, si tratta dei codici tributo dal n. "9880" al n. "9898", e dal n. "9597" al n. "9599", i quali – spiega l'Agenzia – potranno essere utilizzati da coloro che, ricevute le comunicazioni e il modello F24 precompilato, preferiscono versare soltanto una parte dell'importo complessivo richiesto con il codice tributo "9001". Inoltre, accanto ai nuovi codici tributo, la risoluzione indica ("per semplificare i riscontri dei contribuenti") il codice tributo per il versamento spontaneo.

Società

## Le holding di partecipazione

Le holding di partecipazione costituiscono strutture societarie complesse che sono articolate in modo tale da fornire alle società costituenti grossi vantaggi di natura economica ma anche grossi costi di gestione

La **holding**, o capogruppo, sono caratterizzate dal fatto che le partecipazioni sono assunte al fine di dirigere e coordinare l'attività delle società partecipate.

In linea generale, il gruppo, è un'aggregazione di imprese formalmente autonome ed indipendenti l'una dall'altra, ma assoggettate tutte ad una **direzione unitaria**.

Tutte sono infatti sotto l'influenza della Holding, che direttamente o indirettamente le controlla, le coordina e le dirige secondo un disegno unitario.

In dottrina si parla di **holding pura** se nella direzione e nel coordinamento si esaurisce l'attività della società; di **holding mista** se è previsto anche lo svolgimento di attività operative; di **holding strategiche**, il cui oggetto principale è l'esercizio della funzione imprenditoriale di coordinamento gestionale e l'oggetto complementare è il possesso di partecipazioni in aziende del medesimo settore produttivo o di settori derivati.

Una holding, come ogni impresa, è finalizzata alla **creazione di valore**; pertanto, deve essere, idonea a consentire l'incremento di valore dell'insieme delle imprese da essa controllate o partecipate in misura maggiore rispetto ai costi di gestione che le stesse generano in un determinato periodo di imposta.

La predetta condizione preliminare è basilare per l'attribuzione di senso e di utilità alla configurazione di un gruppo controllato da una holding.

Generalmente, le holding possono creare valore attraverso diverse strutture riconducibili a:

1) gestione centralizzata di determinate attività comuni alle società controllate, con risultati migliori

### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

di quanto ciascuna di esse potrebbe ottenere;

2) possesso di risorse materiali ed immateriali, che aumentino la competitività delle controllate;

3) valutazione e gestione ottimale delle società controllate e dei loro business, anche attraverso operazioni di acquisizione, cessione e riorganizzazione. Volendo analizzare in maniera più peculiare la disciplina delle Holding, possiamo fare riferimento alla normativa del TUB (Testo Unico Bancario) che definisce l'attività di assunzione di partecipazioni come "l'attività di acquisizione e gestione di diritti, rappresentati o meno da titoli, sul capitale di altre imprese" come disposto dall'art. 6, comma 1, D.M. 17 febbraio 2009, n. 29.

### Riflessi di natura fiscale

Le holding sono soggette al regime di tassazione ordinaria applicabile alle società commerciali residenti in Italia: IRES e IRAP, anche se vi è una distinzione netta fra soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili nazionali e coloro che lo redigono in base ai principi IFRS/IAS, per i quali vi è un rafforzamento del principio di derivazione.

In tema di Ires vale la pena soffermarsi sul tema della deducibilità degli interessi passivi secondo quanto disposto dall'**art. 96 del TUIR**.

La regola generale disposta dell'art. 96 Tuir, commi 1-4, prevede che: "gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli compresi nel costo dei beni ai sensi del comma 1, lettera b), dell'art. 110, sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati.

L'eccedenza è deducibile nel limite del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica. La quota del risultato operativo lordo prodotta a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, non utilizzata per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari di competenza, può essere portata ad incremento del risultato operativo lordo dei successivi periodi d'imposta."

L'eccedenza è deducibile nel limite del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica.

La quota del risultato operativo lordo prodotta a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, non utilizzata per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari di competenza, può essere portata ad incremento del risultato operativo lordo dei successivi periodi d'imposta."

Gli interessi e gli oneri finanziari non deducibili in un periodo d'imposta sono dedotti dal reddito dei successivi periodi d'imposta se e nei limiti in cui in tali periodi l'importo degli interessi passivi e oneri assimilati di competenza, eccedenti gli interessi attivi e proventi assimilati, sia inferiore al 30 per cento del ROL (comma 4 art. 96 Tuir).

Inoltre, si potrebbe optare anche per l'utilizzazione del metodo forfetario di cui all'art 96 co. 5-bis del TUIR, stante il fatto che a seguito dell'abrogazione dell'elenco ex art. 113 del TUB, entrambi i metodi applicativi sono utilizzabili, la scelta dipenderà essenzialmente dalla tipologia di partecipazione della nostra holding.

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

#### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Le altre previsioni di natura fiscale possono essere rivolte alle situazioni relative alla PEX, al *transfer pricing*, alle CFC. In particolar modo per le *participation exemption*, si ricorda che per essere tali devono ricorrere le seguenti condizioni:

- 1)vi sia possesso ininterrotto delle partecipazioni dal primo giorno del dodicesimo mese precedente a quello della cessione;
- 2)nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso, le partecipazioni siano state classificate tra le immobilizzazioni finanziarie;

## Soglia critica per il monitoraggio dei 3.000 euro

Vanno chiariti gli obblighi di comunicazione per i contratti superiori alla soglia se le fatture, di importo inferiore, sono di periodi d'imposta diversi. Il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 dicembre 2010 ha dato attuazione all'art. 21 del DL n. 78/2010 prevedendo l'obbligo, a regime **dal 1° gennaio 2011**, di comunicare in via telematica le operazioni "rilevanti ai fini IVA" **superiori a 3.000 euro** oltre IVA. Per il 2010, anche in considerazione del sostanziale effetto retroattivo della disposizione, la soglia è stata fissata in 25.000 euro oltre IVA: in questo caso l'adempimento riguarda solo le operazioni per le quali vi è l'**obbligo** di emissione della **fattura**. Per le operazioni per le quali non vi è obbligo di emissione della fattura (leggasi scontrini e ricevute fiscali) il monitoraggio decorre **dal 1° maggio** prossimo e la soglia è fissata in **3.600 euro** IVA compresa, a prescindere dall'aliquota dell'imposta. Pare, tuttavia, che debbano essere comunque monitorate le operazioni rilevanti ai fini IVA per le quali non vi è obbligo di emissione della fattura (l'art. 22 del DPR n. 633/1972 consente l'esonero dalla fattura per le attività individuate con appositi decreti del Ministero delle Finanze: sono in tutto 11). Allo stesso modo, è da ritenersi che vadano monitorate le operazioni oltre soglia per le quali non vi è obbligo di emissione dello scontrino e ricevuta (l'art. 2 del DPR n. 696/1996 prevede numerosi casi).

Tanto premesso, alcuni aspetti meritano invece un chiarimento, atteso con la circolare di prossima emanazione. Intanto, il punto 1.1 del provvedimento dispone che "Sono obbligati alla comunicazione ... tutti i soggetti passivi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i quali effettuano operazioni rilevanti ai fini di tale imposta". È indubbio, quindi, che solo le operazioni **rilevanti ai fini IVA** vanno monitorate. C'è da chiedersi come vada interpretato il passaggio che stabilisce: "Nell'individuazione degli elementi informativi da trasmettere il soggetto obbligato farà riferimento al momento della registrazione ai sensi degli artt. 23, 24 e 25 del DPR n. 633 o, in mancanza, al momento di cui all'art. 6 del medesimo". Al riguardo, il chiarimento fornito a [Telefisco 2011](#) (non trasfuso tuttavia nella circ. n. 4 del 15 febbraio 2011) è stato: "Si ritiene che nel campo "data dell'operazione" del tracciato record vada indicata la data di registrazione dell'operazione e, solo in assenza dell'obbligo di

### ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto:inforoma@studiocastellano.com)

### ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
[info@studiocastellano.com](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

registrazione, la data di cui all'art. 6 del d.P.R. n. 633 del 1972". Allora, quali sono le operazioni rilevanti ai fini IVA per le quali **non** vi sia **obbligo di registrazione**?

Meritano poi un chiarimento i punti 2.1 e 2.2 del provvedimento. Il punto 2.2 dispone che "Per i contratti di appalto, di fornitura, di somministrazione e gli altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, l'operazione è da comunicare qualora i corrispettivi dovuti in un anno solare siano complessivamente di importo pari o superiore a euro tremila". Qui la disposizione è chiara: nell'anno solare occorre considerare, per il superamento della soglia, la **somma delle operazioni** riferite a queste tipologie contrattuali (contratti affitto, leasing, ecc.). Dunque, sembra che l'**anno solare** costituisca il limite invalicabile temporale per fare la somma di ciò che si è (o si sarebbe dovuto) registrare ai fini IVA e comprendere se è stata o meno superata la soglia dei 3.000 euro. Più complesso (e mal coordinato) è il punto 2.1, laddove si prevede che "Oggetto della comunicazione sono le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese e ricevute ... per le quali i corrispettivi dovuti, secondo le condizioni contrattuali, sono di importo pari o superiore a euro tremila al netto dell'imposta sul valore aggiunto. ... Qualora siano stipulati più contratti tra loro collegati, ai fini del calcolo del limite, si considera l'ammontare complessivo dei corrispettivi previsti per tutti i predetti contratti". In questo caso non si fa più riferimento all'anno solare, talché, se il contratto prevede prestazioni che comprendono più periodi d'imposta, ove l'importo complessivo del contratto (o addirittura dei contratti collegati) superi i 3.000 euro, si dovrebbero monitorare tutte le singole fatture, in ogni singolo anno solare, anche sotto soglia. Vero è che il tracciato record del modello di comunicazione prevede la data dell'operazione, ma ciò non significa necessariamente che si debbano sommare le fatture registrate nell'anno per comprendere se si superi la soglia limite. In questo caso, il provvedimento fa riferimento solo all'**importo complessivo** del contratto.

Dunque, si potrebbe arrivare al paradosso di un commercialista che pattuisce con il proprio cliente una difesa in contenzioso tributario per un corrispettivo complessivo di 6.000 euro oltre IVA, con le seguenti tempistiche: 2.000 euro alla presentazione del ricorso, 2.000 alla presentazione delle memorie dopo la costituzione in giudizio dell'ufficio e il saldo di 2.000 euro all'udienza di discussione. È quasi la regola che le tre fatture saranno emesse in 3 periodi d'imposta diversi. Ma la loro somma supera i 3.000 euro. Le opzioni sono 4:

- posto che nessuna delle fatture nell'anno supera la soglia, **nulla** dovrà mai essere **comunicato**;
- posto che il contratto supera la soglia, **tutte le fatture**, anno per anno, dovranno essere comunicate anche se annualmente sotto soglia;
- posto che il contratto supera la soglia (ma non è detto che il contratto venga rispettato fino in fondo), la comunicazione deve avvenire solo nell'**anno in cui si supera** la soglia: nel nostro esempio il secondo anno, indicando le prime due fatture. La terza fattura verrà comunicata nel terzo anno singolarmente anche se, presa a sé, è sotto soglia poiché riferita, si ripete, ad un contratto che supera i 3.000 euro;

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

- posto che il contratto supera la soglia, la comunicazione avviene nell'**ultimo anno** in cui si completa la prestazione, comunicando l'intero importo di 6.000 euro.

A parte la prima, auspicabile, opzione, le altre comportano grandi difficoltà, con costi amministrativi di impossibile gestione, se non a rischio di errori e omissioni notevoli. Per quanto le *software house* possano creare appositi codici in corrispondenza dell'immissione contabile delle fatture di acquisto e vendita, infatti, tutta la gestione resta manuale e affidata all'imputista, a parte fare le somme, che sono a carico del programma informatico. Le opzioni 3 e 4, infine, sembrano poco compatibili con il tracciato record, che chiede la data dell'operazione, a meno che il *software* dell'Agenzia sia pronto a gestire in un stessa comunicazione anche date di anni diversi. Pensiamo allora che occorra risolvere la questione in base allo spirito della norma che, se è quello di monitorare la capacità di spesa dei contribuenti, non richiede certo di vedere con sospetto quel contribuente che, tornando all'esempio, ha speso 6.000 euro in 3 anni e, quel che più conta, 2.000 euro ogni anno, importo che non supera la soglia limite in nessuno dei singoli anni.

Sarebbe poi utile che contribuenti e professionisti contabili venissero tranquillizzati sul passaggio del provvedimento che dispone che "La comunicazione telematica deve essere effettuata, aggregata per anno, entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello cui si riferiscono le operazioni". Ci si augura che non stia a significare che, in caso di errori o omissioni, si paga una sanzione di 258 euro per ogni cliente o fornitore che contiene errori, bensì che la sanzione di **258 euro** sia riferita alla **complessiva comunicazione telematica** inoltrata dal contribuente, a prescindere dal numero di errori.

## Interpello per le società di comodo entro il 19 aprile

Tale data consente di ottenere una risposta prima del versamento delle imposte con la maggiorazione dello 0,4%

Con riferimento ai soggetti interessati dalla disciplina sulle società non operative (art. 30 della L. 724/94), il prossimo 19 aprile 2011 costituisce l'**ultima data utile** per la presentazione alle Direzioni Regionali delle Entrate degli interpelli disapplicativi, al fine di conoscere il relativo esito entro il termine di versamento delle imposte con la **maggiorazione dello 0,4%**.

Posto, infatti, che la risposta deve essere comunicata al contribuente entro i 90 giorni successivi, il 19 aprile rappresenta l'ultimo giorno disponibile per ottenere il responso della DRE entro il **18 luglio** (il 16 è sabato), data che rappresenta, per i soggetti "solari" che hanno approvato il bilancio 2010 entro il 31 maggio 2011, il termine per il versamento delle somme dovute con la maggiorazione citata.

Questo in quanto il termine ultimo per la presentazione dell'istanza, indicato nella circ.

### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Agenzia delle Entrate 14 giugno 2010 n. [32](#), **potrebbe non consentire** di ottenere una risposta utile per effettuare tempestivamente il versamento delle imposte. In tale documento, infatti, si precisa che l'istanza deve essere presentata **90 giorni prima** del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi (ossia, il 30 settembre 2011 per i soggetti c.d. "solari").

### Istanza obbligatoria ma non vincolante

L'Amministrazione finanziaria ritiene obbligatorio l'interpello in argomento perché si tratterebbe di un'istanza necessaria ad ottenere un parere favorevole all'accesso a un regime derogatorio rispetto al regime ordinario. E l'obbligo deriverebbe – sempre secondo le Entrate – anche per consentire un **monitoraggio preventivo** in merito a particolari situazioni considerate dal legislatore potenzialmente elusive.

Ne consegue che la mancata presentazione dell'interpello darà luogo all'irrogazione della **sanzione amministrativa** prevista dall'art. 11 del DLgs. 471/97. Inoltre, ove la normativa sulle società non operative venisse disapplicata in mancanza delle condizioni di legge, si applicheranno le sanzioni nella misura massima.

Resta fermo, comunque, il carattere **non vincolante della risposta** fornita e la possibilità di dimostrare anche successivamente la sussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione del regime.

In tema di tutela del diritto di difesa dei contribuenti, si segnala poi che la citata circ. 32/2010 ha superato l'indicazione, contenuta da ultimo nella circ. n. [7/2009](#), secondo cui in assenza di presentazione dell'istanza, il ricorso sarebbe inammissibile.

Riguardo, infine, ai soggetti che hanno **già presentato interpello** per il passato con esito positivo, si ricorda che chi ha già ottenuto la disapplicazione in anni precedenti **non deve ripresentare l'istanza**. Se, come normalmente accade, le motivazioni addotte per giustificare lo scostamento tra ricavi effettivi e ricavi presunti persistono (un esempio per tutti, l'asserita impossibilità di praticare canoni più elevati per difficoltà legate al mercato), è possibile disapplicare la norma per il 2010 anche senza presentare un nuovo interpello; sarà sufficiente, in sede di eventuale verifica, esibire l'interpello presentato in precedenza, avendo comunque a mente che anche questa causa di disapplicazione ha **natura parziale**, essendo limitata ai beni per i quali era stata presentata istanza.

Proroga di due mesi per la rilevazione dei dati

### Spesometro rimandato al 1° luglio

Escluse dall'obbligo di rilevazione anche le operazioni effettuate dal 1° maggio 2011 al 30 giugno 2011. Lo ha stabilito l'Agenzia delle Entrate con un provvedimento emanato ieri: la proroga dei termini di rilevazione delle operazioni per le quali non ricorre l'obbligo di emissione della fattura, in origine fissati al 30 aprile 2011, si è resa necessaria per consentire gli adeguamenti, anche tecnologici, connessi all'adempimento del nuovo obbligo.

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto:inforoma@studiocastellano.com)

#### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
[info@studiocastellano.com](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

Slitta al 1° luglio il c.d. **spesometro**, vale a dire l'obbligo di acquisire i dati delle operazioni rilevanti ai fini IVA che riguardano i consumatori finali.

In vista, infatti, dei necessari **adeguamenti, anche di tipo tecnologico**, connessi all'adempimento - si legge nel comunicato stampa diffuso dall'Agenzia delle Entrate - gli esercenti avranno **due mesi di tempo in più** per rilevare i dati relativi agli acquisti di beni e servizi che oltrepassano la **soglia dei 3.600 euro**, IVA inclusa, per i quali non è prevista l'emissione di fattura.

(Provvedimento Agenzia delle Entrate 14/04/2011, n. prot. 2011/59327)

### **Contributo di revisione 2011/2012 per le cooperative: previsto un piccolo aumento**

pubblicati sulla **Gazzetta Ufficiale n. 83 dell'11.04.2011** i **Decreti del Ministero dello Sviluppo Economico** (D.M. 10 febbraio 2011) che fissano la misura del **contributo dovuto dagli enti cooperativi e dalle Banche di Credito Cooperativo per le spese relative alla revisione per il biennio 2011/2012**.

Rispetto agli ultimi due bienni in cui la misura del contributo era rimasta pressoché invariata, possiamo notare un piccolo aumento, probabilmente legato al recupero dell'inflazione.

Nulla cambia per il resto, sia in termini di modalità di versamento (le cooperative aderenti alle Associazioni del Movimento Cooperativo pagano alla Centrale a cui appartengono, tutte le altre non aderenti con F24 allo Stato) sia per le fasce di contribuzione. Le cooperative che superano anche un solo parametro, sono tenute al pagamento del contributo fissato nella fascia nella quale è presente il parametro più alto.

Ma vediamo nel dettaglio:

<b>CONTRIBUTO DI REVISIONE DOVUTO DALLE COOPERATIVE PER LE REVISIONI BIENNALI</b>					
Soci	fino a 100	da 101 a 500	superiore a 500		
Capitale sociale sottoscritto	fino a € 5.160,00	da € 5.160,00 a € 40.000,00	superiore a € 40.000,00		
Fatturato	fino a € 75.000,00	da € 75.000,01 a € 300.000,00	da € 300.000,01 a € 1.000.000,00	da € 1.000.000,01 a € 2.000.000,00	superiore a € 2.000.000,00
<b>TOTALE</b>	<b>€ 280,00</b>	<b>€ 680,00</b>	<b>€ 1.350,00</b>	<b>€ 1.730,00</b>	<b>€ 2.380,00</b>

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

#### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Resta, ovviamente, la revisione annuale, con le relative percentuali di maggiorazione, per le cooperative sociali, le cooperative edilizie di abitazione che hanno avviato o realizzato un programma edilizio e per quelle che ricadono nella disciplina dell'art. 15 della legge n. 59/1992. Specificità anche per le cooperative di nuova costituzione e per quello che hanno deliberato lo scioglimento. Discorso a parte, poi, per le Banche di Credito cooperativo a cui rinvio l'approfondimento del Decreto. A proposito: il versamento deve essere effettuato **entro il 10 luglio 2011**.

### Contributo di revisione 2011/2012 per le cooperative: previsto un piccolo aumento

Ma vediamo nel dettaglio:

<b>CONTRIBUTO DI REVISIONE DOVUTO DALLE COOPERATIVE PER LE REVISIONI BIENNALI</b>					
Soci	fino a 100	da 101 a 500	superiore a 500		
Capitale sociale sottoscritto	fino a € 5.160,00	da € 5.160,00 a € 40.000,00	superiore a € 40.000,00		
Fatturato	fino a € 75.000,00	da € 75.000,01 a € 300.000,00	da € 300.000,01 a € 1.000.000,00	da € 1.000.000,01 a € 2.000.000,00	superiore a € 2.000.000,00
<b>TOTALE</b>	<b>€ 280,00</b>	<b>€ 680,00</b>	<b>€ 1.350,00</b>	<b>€ 1.730,00</b>	<b>€ 2.380,00</b>

Resta, ovviamente, la revisione annuale, con le relative percentuali di maggiorazione, per le cooperative sociali, le cooperative edilizie di abitazione che hanno avviato o realizzato un programma edilizio e per quelle che ricadono nella disciplina dell'art. 15 della legge n. 59/1992. Specificità anche per le cooperative di nuova costituzione e per quello che hanno deliberato lo scioglimento. Discorso a parte, poi, per le Banche di Credito cooperativo a cui rinvio l'approfondimento del Decreto. A proposito: il versamento deve essere effettuato **entro il 10 luglio 2011**.

Un'ultima piccola annotazione: se è vero che da più parti ci si lamenta del comportamento "non cooperativo" realizzato da certe imprese mutualistiche, il Ministero dello Sviluppo Economico dovrebbe aumentare i controlli ed analizzare con maggiore rigore l'operato degli ispettori propri e di quelli delle Associazioni. Anche perché il contributo versato dalle cooperative per la vigilanza deve essere utilizzato integralmente per la realizzazione di una efficace attività ispettiva.

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

#### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

## Scheda carburante non per tutti

In alcuni casi se ne può fare a meno, ma, quando vi è l'obbligo, gli adempimenti sono articolati e le semplificazioni sono concesse a pochi. Per poter avvalersi del diritto alla **detrazione** dell'imposta versata, coloro che acquistano **carburante** per autotrazione sono tenuti, in linea generale, ad utilizzare, per ciascun veicolo impiegato nell'esercizio dell'attività d'impresa, dell'arte o della professione e ad essi intestato ovvero posseduto a titolo di locazione finanziaria, noleggio, comodato e simili, la c.d. "**scheda carburante**", secondo modalità specifiche stabilite dalla legge. Infatti, in caso di cessioni di carburante per autotrazione (benzina normale, benzina super, benzina verde, miscela di carburante e lubrificante, gasolio, gas metano, GPL) effettuate nei confronti di soggetti IVA nell'esercizio di impresa, arte o professione, è previsto il divieto di fatturazione (art. 1, comma 3 del DPR n. 444/97).

In deroga a tale regola generale, tuttavia, l'**obbligo** di emissione di **fattura** a richiesta del cliente (le cessioni di carburanti e lubrificanti non sono, infatti, soggette né all'obbligo di fatturazione né a quello di certificazione dei corrispettivi mediante scontrino o ricevuta fiscale) continua ad applicarsi secondo le norme ordinarie nelle seguenti ipotesi:

- acquisti effettuati da **autotrasportatori** di cose per conto terzi iscritti all'Albo istituito con L. n. 298/74;
- acquisti operati da soggetti **non residenti in Italia** e privi di stabile organizzazione o di rappresentante fiscale nel territorio dello Stato;
- impossibilità di certificazione degli acquisti a causa della **mancaza del personale** addetto alla distribuzione (la fatturazione in questo caso avviene previo utilizzo di buoni di consegna emessi dalle attrezzature automatiche);
- acquisti **non effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione** ovvero effettuati presso gli stessi impianti, ma comunque non destinati all'autotrazione o quando tale destinazione non può essere appurata all'atto dell'acquisto;
- acquisti realizzati dallo **Stato**, enti pubblici territoriali, istituti universitari e ospedalieri, di assistenza e beneficenza;
- acquisti di oli da gas effettuati dagli **autotrasportatori** di cose per conto di terzi domiciliati e residenti nella **UE**, nonché acquisti di gasolio da parte di autotrasportatori in conto proprio muniti di licenza di cui all'articolo 32 della L. n. 298/1974 e di autotrasportatori (in conto proprio e in conto terzi) domiciliati e residenti nella UE;
- contratti di "netting" (C.M. [205/98](#)).

Per i restanti soggetti, al fine di esercitare il diritto alla detrazione e comunque per poter documentare la spesa operata, occorre emettere un apposito documento, la c.d. "scheda carburante", da istituirsi in maniera conforme al modello allegato al menzionato DPR n. 444/97 (in presenza di determinate condizioni, può utilizzarsi anche una **scheda magnetica**, c.d. "memory card", cfr. R.M. [17/96](#)).

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto:inforoma@studiocastellano.com)

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
[info@studiocastellano.com](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

La scheda carburante deve contenere l'indicazione, anche a mezzo di apposito timbro, del **mese** e dell'**anno** a cui essa si riferisce, le informazioni relative al **soggetto che effettua l'acquisto** (denominazione, partita IVA, ecc.), nonché i dati relativi al **veicolo** (marca dell'autoveicolo, modello e targa o numero del telaio). Inoltre, in caso di acquisto di carburante da parte di dipendenti d'impresa che utilizzano la propria autovettura per conto del datore di lavoro, nonché in caso di auto aziendale assegnata ad un dipendente, dovranno essere riportati sul documento sia i dati del **dipendente** sia quelli del **datore di lavoro** soggetto IVA (nell'ipotesi di *leasing*, dovrà indicarsi l'utilizzatore).

Dopo aver effettuato l'operazione di rifornimento, l'addetto alla distribuzione del carburante dovrà aver cura di annotare sulla scheda (l'annotazione sostituisce, quindi, la fattura di acquisto), anche per mezzo di un apposito timbro, i dati del gestore dell'**impianto di distribuzione**, l'ubicazione dell'impianto di distribuzione, la data del rifornimento e il corrispettivo pagato, comprensivo di IVA, nonché di apporre sulla stessa la propria firma (preferibilmente per esteso) per convalida.

### Regole "ad hoc" per la compilazione

Terminato il periodo di riferimento della scheda (mese o trimestre, senza alcuna correlazione con il periodo di liquidazione dell'IVA), occorrerà, poi, riportare sul documento (tale disposizione non si applica, tuttavia, per gli esercenti arti e professioni):

- il **numero di km** che risultano dal dispositivo contachilometri del veicolo alla fine del predetto periodo (nel caso manchi un contachilometri, dovrà utilizzarsi un analogo dispositivo, facente parte del veicolo, che consente una ricostruzione oggettiva dell'utilizzo dello stesso);
- per le auto concesse in **uso promiscuo** ai dipendenti dovranno essere annotati, invece, esclusivamente i chilometri percorsi riferibili all'attività d'impresa.

Entro i termini ordinari previsti per la registrazione delle fatture di acquisto, l'importo complessivo relativo alle annotazioni effettuate nel corso del periodo di riferimento deve essere, poi, riportato, distintamente per ogni singola scheda, nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del DPR n. 633/72. In particolare, in tale regime devono essere indicati, seguendo la progressione numerica dello stesso, il **mese o trimestre** e il **veicolo** a cui si riferisce la scheda (è sufficiente la targa) nonché l'**importo imponibile** complessivo delle operazioni, determinato utilizzando uno dei due metodi di scorporo dei corrispettivi, e la **relativa imposta detraibile**, calcolata applicando l'aliquota all'imponibile scorporato.

Nel caso in cui l'impresa possieda un numero molto elevato di veicoli concessi in uso a dipendenti, con caratteri di continuità e stabilità, a scopo semplificativo è stato concesso di annotare nel registro di cui all'art. 25 del decreto IVA il nome del dipendente consegnatario dell'autoveicolo in luogo degli estremi del veicolo (R.M. n. 363567/78).

La circolare n. 205/98 ha consentito **procedure semplificate** (unicità della scheda nonché, in alcuni casi, non obbligatorietà dell'indicazione del chilometraggio iniziale e finale) per i seguenti soggetti:

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

#### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

- **concessionari** di veicoli a motore nuovi di fabbrica, non ancora immatricolati, che in ordine a tali veicoli hanno necessità di fare rifornimento di carburante presso impianti stradali di distribuzione;
- imprese commerciali di **veicoli usati** adibiti all'esecuzione di **prove tecniche o dimostrative** per la clientela oppure consegnati all'acquirente con la dotazione iniziale di carburante;
- officine di **riparazione veicoli** in ordine a rifornimenti concernenti veicoli affidati rispettivamente per la vendita o per la riparazione;
- esercenti attività di **autonoleggio**.

## Costa caro applicare la competenza per i proventi dei professionisti

L'errata imputazione a periodo legittima l'accertamento, anche se rimane salva la possibilità di chiedere il rimborso

Gli accertamenti sull'**errata imputazione a periodo** continuano a suscitare interesse, visto che, in molti casi, l'errore si concretizza nell'aver dichiarato una posta in un anno piuttosto che in un altro, senza danno per l'Erario. Poi, come noto, tali rettifiche causano problemi di duplicazione d'imposta, risolti, mediante un'interpretazione *pro* Fisco con la circolare n. [23](#) del 2010, nel senso di attribuire al contribuente il diritto al **rimborso**, ad esempio, delle maggiori somme versate per effetto della mancata deduzione del costo nell'anno corretto. Non stupisce, quindi, che recente dottrina abbia definito tali accertamenti "odiosi", visti i loro effetti e le defatigatorie procedure per eliminare la duplicazione d'imposta.

Con la sentenza n. [8626](#) depositata il 15 aprile 2011, la Suprema Corte si è pronunciata in merito all'errata imputazione a periodo di proventi in tema di **reddito di lavoro autonomo**, proventi che, come noto, vanno dichiarati per **cassa** e non per competenza.

Il professionista, errando, aveva dichiarato i proventi nel 1992 (anno di competenza), anche se questi erano stati percepiti nel 1993, da qui l'emanazione dell'accertamento su quest'ultimo periodo d'imposta.

I giudici, nel confermare la validità dell'accertamento, sostengono che il dato normativo (ora art. 54 del TUIR) è alquanto chiaro, "e non ammette interpretazioni diverse da quella secondo la quale i compensi vanno sottoposti a tassazione in relazione all'anno in cui sono stati percepiti".

Non si verifica, nella specie, alcuna **doppia imposizione**, posto che si tratta di erronea dichiarazione di proventi, in applicazione del criterio di competenza in luogo del criterio di cassa.

Rimangono fermi, come prevede la Corte, gli ordinari strumenti previsti dall'ordinamento per evitare la duplicazione d'imposta, ovvero l'istanza di **rimborso**.

### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Quindi, come nel caso del reddito d'impresa, nella specie il contribuente, entro **due anni** dal momento in cui si forma il giudicato di conferma sulla legittimità dell'accertamento, potrà chiedere, ai sensi dell'art. 21 del DLgs. 546/92, la restituzione delle maggiori somme pagate a titolo di IRPEF a causa dell'errata dichiarazione dei proventi nel 1992.

### Non c'è alcuna doppia imposizione

Inoltre, anche se il punto non è stato esaminato, si ritiene possibile, fermo restando il rispetto dei termini dettati dal **DPR 322/98**, la presentazione di due dichiarazioni rettificative, in modo da "sanare" la situazione.

Viene poi respinta la tesi relativa alla mancanza di danno per l'Erario, a nostro avviso applicabile in certi casi nel reddito d'impresa. In questa fattispecie, infatti, si tratta di imposta ad **aliquota progressiva**, e "tanto comporta che l'aliquota potrebbe variare, passando da un anno all'altro, in virtù del totale degli importi sottoposti a tassazione e che, pertanto, non può considerarsi irrilevante, sotto il profilo delle conseguenze tributarie, l'applicazione del principio di competenza in luogo di quello di cassa".

Stante il carattere progressivo dell'IRPEF, la soluzione dei giudici appare condivisibile, visto che l'unico rimedio, al di là della dichiarazione rettificativa, rimane la domanda di rimborso, a meno che non si intenda attribuire al **giudice di merito** la possibilità di determinare l'imposta detraendo le maggiori imposte pagate, nella specie, nel 1992, ferme restando le sanzioni. Quest'ultima soluzione, peraltro criticabile in quanto l'oggetto del processo è, nel caso esaminato, un atto impositivo emesso sul 1993 e non anche sul 1992, eliminerebbe molti problemi, e semplificherebbe i rapporti tra contribuente e Uffici finanziari.

Un'altra soluzione sarebbe, a nostro avviso, l'accertamento con **adesione**, ove l'Ufficio potrebbe riconoscere le somme versate in più per la dichiarazione dei ricavi nell'anno sbagliato.

## Nuove esclusioni dagli studi di settore

I risultati degli studi potranno essere utilizzati solo per la selezione dei soggetti da sottoporre a controllo con i metodi ordinari

In attesa che si completi il quadro relativo agli studi di settore per il periodo d'imposta 2010 (mancano, infatti, i modelli con le relative istruzioni, il *software* e i correttivi "anticrisi"), è bene segnalare l'introduzione di **nuove** ipotesi di **esclusione** dagli studi per talune categorie di soggetti.

A livello normativo, la novità è stata introdotta dai **DM** datati **16 marzo 2011** (relativo alla territorialità) e **22 marzo 2011** attraverso l'inserimento del **nuovo art. 5 al DM 11 febbraio 2008** (recante disposizioni per la semplificazione degli obblighi di annotazione separata dei

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

#### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

componenti di reddito rilevanti ai fini degli studi di settore).

Nello specifico, l'articolo esclude l'utilizzo dei risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore per l'azione di accertamento (di cui all'art. 10 della L. 146/98) relativamente a:

- **società cooperative a mutualità prevalente** di cui all'art. 2512 c.c. (nella risoluzione n. [330/2007](#) l'Agenzia delle Entrate aveva, invece, precisato che gli studi di settore non si applicano alle cooperative che svolgono attività "esclusivamente" a favore di soci, associati o utenti, mentre trovano applicazione per le cooperative a mutualità prevalente);
- soggetti che redigono il bilancio in base ai **principi contabili internazionali**;
- soggetti che esercitano in maniera prevalente l'attività contraddistinta dal codice 64.92.01 – "Attività dei **consorzi di garanzia collettiva fidi**" – e dal codice 66.19.40 – "Attività di **Bancoposta**".

Nei confronti di tali soggetti, i **risultati** derivanti dall'applicazione degli studi di settore possono essere utilizzati esclusivamente per la **selezione delle posizioni soggettive da sottoporre a controllo** con le ordinarie metodologie e non rilevano ai fini dell'applicazione dell'art. 10 comma 4-*bis* della L. 146/98 (norma che dispone l'esonero dagli accertamenti di tipo presuntivo in materia di imposte dirette ed IVA per i contribuenti che dichiarano ricavi o compensi pari o superiori al livello di congruità, qualora l'ammontare delle attività non dichiarate, con un massimo di 50.000 euro, sia pari o inferiore al 40% dei ricavi o compensi dichiarati).

## Applicazione al periodo d'imposta 2010

La disposizione si applica **limitatamente al periodo d'imposta** in corso alla data del 31 dicembre **2010**.

Nella tabella in calce all'articolo, si riepilogano le ulteriori cause di esclusione e di inapplicabilità dagli studi di settore la cui sussistenza deve essere segnalata in UNICO 2011 con gli appositi codici da inserire nei quadri preposti alla determinazione del reddito.

Si ricorda, inoltre, che taluni soggetti sono comunque **tenuti a compilare il modello** di comunicazione dei dati rilevanti, ancorché sia precluso nei loro confronti l'accertamento in base agli studi di settore. Si tratta, in particolare, dei soggetti che:

- hanno dichiarato ricavi o compensi di ammontare superiore a 5.164.569 euro e inferiore a 7.500.000 euro;
- rientrano in una delle cause di esclusione previste nelle ipotesi di cessazione dell'attività, liquidazione ordinaria e non normale svolgimento dell'attività.

### Cause di esclusione e di inapplicabilità dagli studi di settore

Cause di esclusione	Art. 10 comma 4 della L. 146/98	Ricavi o compensi di ammontare superiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore dal relativo decreto di approvazione (5.164.569 euro)
---------------------	---------------------------------	---

#### ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

#### ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Inizio o cessazione dell'attività nel periodo d'imposta, salvo i casi di:  
- cessazione e inizio dell'attività, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione;  
- mera prosecuzione dell'attività svolta da altri soggetti.

Periodo di non normale svolgimento dell'attività.

Art. 1 comma 113  
della L. 244/2006

Fruizione del regime dei contribuenti minimi.

Determinazione del reddito con criteri "forfetari".

Incaricati delle vendite a domicilio.

Istruzioni ad  
UNICO 2011

Classificazione in una categoria reddituale diversa (ad esempio, reddito di lavoro autonomo invece che reddito d'impresa) da quella prevista dal quadro degli elementi contabili del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore approvato per l'attività esercitata.

Modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata, nel caso in cui le due attività siano soggette a studi di settore differenti.

Cause di  
inapplicabilità

Decreti di  
approvazione degli  
studi di settore

Società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate.

Società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi.

## Redditometro: nullo l'accertamento alla moglie se il marito mantiene la famiglia

L'avviso è illegittimo se la moglie dimostra che è il marito ad avere le disponibilità economiche necessarie per sostenere il nucleo familiare. È illegittimo l'avviso di accertamento fondato sul redditometro notificato alla moglie, se dimostra che è il marito ad avere le disponibilità economiche necessarie per sostenere il nucleo familiare. La **prova** deve essere **documentale** e tale da dimostrare l'effettivo esborso da parte del coniuge per il sostenimento delle spese affrontate dalla moglie. Lo ha deciso la Commissione Tributaria Provinciale di Crotone con la sentenza n. 26/02/11 depositata il 7

### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

aprile scorso. La decisione, sulla scia della recentissima sentenza n. 97/2/11 della Provinciale di Benevento del 12 marzo 2011, merita attenzione, poiché la motivazione mette in risalto la **complessiva posizione reddituale** dei componenti la **famiglia**.

La controversia prende abbrivio dalla notifica, nei confronti di una contribuente, di più avvisi di accertamento riguardanti diverse annualità. Gli elementi indicatori presi a base dall'Ufficio per formulare l'accertamento riguardano un'autovettura e due residenze secondarie, oltre ad incrementi patrimoniali concernenti acquisto di quote societarie, conferimenti in conto capitale e finanziamenti verso una società di cui la contribuente detiene una partecipazione del 25 per cento. Prima di impugnare gli avvisi di accertamento, la contribuente propone istanza di accertamento con adesione e, nel successivo incontro con l'Ufficio, produce la **documentazione** riguardante la presentazione della dichiarazione riservata, prevista dall'articolo 13-bis del DL n. 78/2009 (scudo fiscale), effettuata dal coniuge convivente. Dalla dichiarazione si evince un cospicuo importo scudato, tale da superare abbondantemente le spese sostenute dalla contribuente. Nello stesso incontro, si informa che il soggetto che provvede al mantenimento economico familiare è il **marito**. *Ad abundantiam*, la contribuente decide di presentare istanza di annullamento in autotutela degli atti di accertamento. Sia l'accertamento con adesione sia l'istanza di autotutela si risolvono con esito negativo, in quanto l'Ufficio non ha tenuto conto delle prove prodotte.

La contribuente propone ricorso avanti la Commissione Tributaria Provinciale, sostenendo l'illegittimità degli avvisi di accertamento, presentando in giudizio la **documentazione bancaria** a prova che l'acquisto dell'autovettura è stato effettuato con disponibilità del marito, un atto di donazione al fine di dimostrare la provenienza delle residenze secondarie e, inoltre, la dichiarazione riguardante lo scudo fiscale. Resiste l'Ufficio, ribadendo l'insufficienza delle prove addotte dalla parte ricorrente. I giudici di primo grado, invece, ritengono **meritevoli di accoglimento** le motivazioni formulate dalla contribuente. In particolare, la Commissione, partendo dall'esame dell'articolo 38, comma 4, del DPR n. 600/1973, ritiene che gli elementi individuati legittimino l'Ufficio ad applicare l'accertamento sintetico, "risalendo dal fatto noto a quello ignoto". Tuttavia, sostengono i giudici, il contribuente ha la possibilità di fornire la **prova contraria** in ordine ai fatti riscontrati dall'Amministrazione finanziaria. A parere dei giudici, la parte ricorrente ha provato, depositando la documentazione, che il soggetto che provvede al mantenimento del nucleo familiare è il marito. Ancora, il collegio ritiene "di poter affermare che nei rapporti tra coniugi e nell'ambito della famiglia in generale, riveste rilevanza il concetto di **solidarietà economica**. In base a tale principio, anche perché adeguatamente documentato, la parte contribuente ha fornito la prova della provenienza dei flussi finanziari con cui ha conseguito gli incrementi patrimoniali". I giudici, inoltre, hanno censurato l'operato dell'Ufficio per non aver attentamente valutato la possibilità economica dell'**intero nucleo familiare**. Vittoria, quindi, della contribuente, con compensazione delle spese di giudizio.

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Come già evidenziato, la pronuncia esalta il **principio di solidarietà economica familiare**. In effetti, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. [49/2007](#) ha chiarito che, prima di procedere alla notifica di atti di accertamento, l'Ufficio deve valutare la posizione reddituale dell'intero nucleo familiare. Dunque, a difesa del contribuente controllato, rileva il reddito familiare che, in realtà, può essere una "**arma a doppio taglio**" per i familiari: i documenti giustificativi che vengono consegnati all'Agenzia delle Entrate possono riguardare soggetti diversi da quelli selezionati e controllati. In altri termini, come nel caso di specie, se la moglie sottoposta a verifica sostiene e documenta che i beni sono stati acquistati con esborsi sostenuti dal marito, questi deve dimostrare di possedere un reddito sufficiente per affrontare l'acquisto. Qualora sussistano elementi certi e di concreta rilevanza fiscale, l'Ufficio procede a inserire nel "piano dei controlli" anche il marito. È chiaro, dunque, che l'intento del Legislatore non è quello di creare un accertamento sintetico sulla famiglia, ma è quello di **individuare** i componenti il nucleo familiare che dichiarano **redditi irrisori** e che, in quanto tali, possono essere oggetto di effettivo interesse fiscale ai fini del contrasto all'evasione. Nel caso della sentenza in esame, invece, il coniuge della contribuente controllata ha dimostrato una discreta capacità economica, tale da convincere i giudici ad accogliere il ricorso introduttivo.

liquidatorio

## La società si estingue con la cancellazione dal registro

Il Tribunale di Piacenza, con la sentenza 14 aprile 2011 ha dichiarato che la società è estinta dal momento della iscrizione della cancellazione dal registro delle imprese. E questo anche se il procedimento liquidatorio non è ancora esaurito o persistono ancora dei debiti o crediti.

### Il fatto

I proprietari di un'unità immobiliare facente parte di un condominio espongono che nella cantina di loro proprietà si sono verificate infiltrazioni d'acqua, in ragione del non corretto funzionamento delle griglie di raccolta d'acqua piovana; e spandimenti di cattivo odore, in ragione del non corretto funzionamento della rete fognaria.

Sulla base di tale narrativa, deducono la responsabilità del costruttore-venditore Immobiliare s.r.l. per gravi vizi ex art. 1669 c.c., nonché del condominio per responsabilità custodiale ex art. 2051-2043 c.c., e chiedono la loro condanna, per la violazione delle due norme espressamente citate, ad eseguire i lavori necessari all'eliminazione dei vizi od alla corresponsione della somma necessaria a provvedere; nonché a risarcire i danni subiti.

A seguito di autorizzazione del Giudice, la domanda inizialmente proposta verso l'immobiliare in ragione della cancellazione della società, viene proposta anche verso i soci.

### La posizione del Tribunale di Piacenza

I giudici del Tribunale di Piacenza iniziano affermando che la società immobiliare a responsabilità limitata è stata cancellata dal registro delle imprese dall'anno 2003. Sostiene, infatti, il Tribunale: "L'articolo 2495 comma 2 del codice civile, così come modificato dal Dlgs 6/2003 ed in vigore dal 1° gennaio 2004, sostituendo il previgente articolo 2456 del codice civile, prevede che dopo la cancellazione della società, la stessa si estingue".

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto:inforoma@studiocastellano.com)

#### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
[info@studiocastellano.com](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

E dunque “i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi”.

Per cui secondo il giudice: “In sostanza, viene sancito l’effetto costitutivo dell’estinzione della società al momento dell’iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese, indipendentemente dall’esaurimento o meno del procedimento di liquidazione e dal persistere o meno di debiti o crediti sociali”.

Tuttavia, se “è ben vero che trattasi di norma innovativa e non interpretativa, che in conformità all’articolo 11 delle preleggi vale quindi solo per l’avvenire, atteso che in passato la giurisprudenza aveva sempre pacificamente ritenuto che la cancellazione di una società dal registro delle imprese non determinasse l’estinzione ove non fossero esauriti i rapporti giuridici ad essa facenti capo”, è altrettanto vero che “con riferimento alle cancellazioni avvenute prima del 1/1/2004, così come nel caso che qui occupa, è da tale data che deve comunque ritenersi avvenuta l’estinzione della società”. Ne consegue, terminano i giudici che la immobiliare società responsabilità limitata deve essere ritenuta estinta a far data dal 1 gennaio 2004, mentre la stessa è evocata in giudizio nel novembre 2005.

Pertanto la domanda è inammissibile in quanto formulata nei confronti di un soggetto giuridico già estinto.

(Sentenza Tribunale PIACENZA 14/04/2011)

28/04/2011

a Corte di Cassazione cambia orientamento

## Interpello disapplicativo, il diniego è impugnabile

È impugnabile innanzi alla CTP il diniego del Direttore regionale delle Entrate all’interpello di disapplicazione di una norma antielusiva.

Il provvedimento del Direttore Regionale dell’Agenzia delle Entrate di rigetto dell’istanza del contribuente volta ad ottenere la **disapplicazione di una norma antielusiva**, ai sensi dell’art. 37-bis, comma 8, D.P.R. n. 600/1973, costituisce **atto di diniego di agevolazione fiscale** ed è **soggetto ad autonoma impugnazione** ai sensi dell’art. 19, comma 1, lettera h), D.Lgs. n. 546/1992.

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 della determinazione al contribuente, ai sensi dell’art. 1, comma 4, D.M. n. 259/1998, rende definitiva la carenza del potere di disapplicazione della norma antielusiva in capo all’istante.

È questa la conclusione della Corte di Cassazione nella sentenza n. 8663 depositata il 15 aprile scorso, che - in accoglimento del ricorso presentato da tre istituti di credito - ha cassato, con rinvio ad altra sezione della stessa CTR, la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana la quale aveva ritenuto fondata la tesi dell’Agenzia delle Entrate, secondo cui il **diniego alla disapplicazione della norma antielusiva** riguardante la **dual income tax**, non è autonomamente impugnabile in quanto non rientrante in alcuna delle ipotesi previste dall’art. 19, D.Lgs. n. 546/1992.

L’art. 37-bis, comma 8, D.P.R. n. 600/1973 dispone che il contribuente, mediante la presentazione di apposita istanza di interpello, può chiedere la disapplicazione di norme che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d’imposta o altre posizioni soggettive altrimenti riconosciute dall’ordinamento tributario, qualora sia dimostrato che non sussistano effetti elusivi.

A tal fine, prosegue la norma, occorre presentare **apposita istanza di interpello**, descrivendo compiutamente l’operazione e indicando le disposizioni normative di cui si chiede la disapplicazione.

### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2

00198 Roma

Tel. 06 85301700

inforoma@studiocastellano.com

### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.

83031 Ariano Irpino (AV)

Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642

info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Secondo l'orientamento di prassi e di giurisprudenza (circolare 3 marzo 2009, n. 7/E - cfr. M. Tozzi, "", il Quotidiano IPSOA del 5 marzo 2009; Consiglio di Stato 26 gennaio 2009, n. 414; Commissione tributaria provinciale Torino 8 febbraio 2010, n. 16), la risposta data a seguito dell'interpello non è impugnabile e il contribuente trova tutela in sede di ricorso contro il successivo avviso di accertamento, derivante dalla mancata conformazione dello stesso alle indicazioni date dall'Agenzia nella risposta.

Mutando orientamento, la Suprema Corte ha enunciato i principi che dovranno essere seguiti dalla sezione della CTR della Toscana, investita della vicenda, per effetto del rinvio:

- 1) il diniego da parte del Direttore Regionale delle Entrate alla disapplicazione di una legge antielusiva ai sensi dell'art. 37, comma 8, D.P.R. n. 600/1973 è atto recettizio di immediata rilevanza esterna;
- 2) tale atto costituisce **ipotesi di diniego di agevolazione fiscale** e quindi è **direttamente impugnabile** dinanzi alle Commissioni Tributarie, ai sensi dell'art. 19, comma 1, lettera h), D.Lgs n. 546/1992 che tale tipologia di atto espressamente prevede come autonomamente impugnabile;
- 3) non è dubbia la sussistenza di un interesse ad agire in capo al destinatario del diniego, che con l'azione giurisdizionale è in grado di evitare un effetto a sé pregiudizievole;
- 4) vertendosi in tema di diritti soggettivi, e non di interessi legittimi, il giudizio del giudice tributario è a **cognizione piena**, per cui estendendosi questa al merito dell'atto, e non alla mera illegittimità del medesimo, è possibile una decisione di merito sulla fondatezza o meno della domanda di disapplicazione, attribuendo direttamente, ove si ritengono ricorrenti le condizioni applicative, la agevolazione fiscale richiesta.

(Sentenza Cassazione civile 15/04/2011, n. 8663)  
27/04/2011

REDDITO D'IMPRESA

## Il contribuente con molti «flussi di denaro» è a rischio accertamento

Legittimo l'accertamento sul reddito della persona fisica se questa movimentata ingenti somme di denaro

L'accertamento nei confronti delle persone fisiche può avvenire anche su base presuntiva, a condizione, però, che le presunzioni siano **gravi, precise e concordanti**.

Questo è il principio che si desume dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 9535, depositata il 29 aprile, concernente una rettifica della dichiarazione di una persona fisica, in quanto, sulla base delle verifiche della polizia tributaria, emergeva un **forte contrasto** tra il dichiarato e la possibilità di movimentare ingenti somme di denaro.

Dal testo della sentenza, invero, non si evince con precisione se si tratta di accertamento sintetico "**redditometrico**" fondato su indici diversi da quelli contenuti nelle tabelle ministeriali, o se si verte in ipotesi di accertamento presuntivo *tout court* (art. 38 comma 3 del DPR 600/1973), ma, ad ogni modo, la pronuncia appare interessante più che altro per la fattispecie sottostante.

La polizia tributaria, a quanto pare, aveva sostenuto che il *fumus* di evasione derivava dal fatto che la contribuente possedeva rilevanti somme sotto forma di **depositi finanziari**.

### ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

### ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

## Rendimento non congruo con i titoli di Borsa

Dal canto suo, la difesa aveva sostenuto che la contribuente aveva dato mandato a determinati enti per la gestione dei fondi e delle rendite che derivavano dai suddetti depositi, ma detta prova, di per sé, non è stata ritenuta convincente. Ciò in quanto la suddetta circostanza provava la sussistenza del rapporto fiduciario ad amministrare, ma **non anche** la totalità dei titoli e delle somme posseduti, “con la conseguenza che quel dato, e cioè il possesso di maggiore imponibile, faceva scattare la presunzione di maggior reddito, con la derivante inversione dell’onere della prova”.

In breve, l’infedeltà della dichiarazione derivava dal “notevole **incremento di flusso di denaro** nei conti bancari, non conciliabile con il normale rendimento dei titoli del mercato finanziario e le variazioni di b

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it