

FISCO NEWS GENNAIO 2011 Roma il 15/02/2010

**AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA**

IMMOBILI

## Cinque anni per cedere con IVA gli abitativi

Con le modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità, dal 1° gennaio risultano imponibili le cessioni se i lavori risultano ultimati da meno di 5 anni

A decorrere **dal 1° gennaio 2011**, le cessioni di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese che li hanno costruiti o ristrutturati, risultano imponibili ai fini IVA se la costruzione dell'immobile o l'intervento di ristrutturazione risultano ultimati da **meno di cinque anni**. Ove invece siano trascorsi più di cinque anni, la cessione risulterà esente ai fini IVA, come previsto anche per tutte le cessioni di fabbricati abitativi effettuate da imprese che non li hanno né costruiti, né ristrutturati.

Questo il nuovo quadro disciplinare tracciato dal numero 8-*bis*) del comma 1 dell'art. 10 del DPR 633/1972, dopo le modifiche introdotte dal comma 86 dell'art. 1 della L. 13 dicembre 2010 n. 220 (c.d. "Legge di stabilità").

La novità consiste nell'**allungamento di un anno** del termine decorso il quale le cessioni di abitativi, costruiti o ristrutturati (anche mediante appalto a terzi) dalle medesime imprese che li vendono, transitano dal regime di imponibilità IVA a quello dell'esenzione: non più quattro anni dalla data di ultimazione, bensì cinque.

Giova ricordare che secondo la circolare n. [12/2007](#) dell'Agenzia delle Entrate:

- la data di ultimazione della costruzione dell'immobile o dell'intervento di ristrutturazione è da individuarsi in corrispondenza del **rilascio dell'attestazione** di ultimazione lavori, da parte del direttore dei lavori, la quale coincide di norma con la dichiarazione da rendere in catasto ai sensi degli artt. 23 e 24 del DPR 380/2001;
- tuttavia, anche in mancanza di tale formale attestazione, l'immobile si considera ultimato qualora venga **concesso in uso a terzi**, trattandosi di circostanza ritenuta di per sé sufficiente ad integrare l'ipotesi della idoneità alla immissione in consumo del bene.

Come si era già avuto modo di sottolineare in sede di commento della norma *in itinere* (si veda "[Cessioni immobiliari senza norma transitoria](#)" del 23 novembre 2010), la logica è quella di dare più tempo alle imprese di costruzione e ristrutturazione immobiliare, prima che sull'invenduto scatti la "tagliola" dell'esenzione IVA, atteso che questo regime comporta per tali imprese un **peggioramento del pro rata IVA** dell'anno in cui si

**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)

perfeziona la cessione esente e, nelle ipotesi peggiori, pure l'obbligo di rettificare in negativo l'IVA che l'impresa si è a suo tempo detratta sull'acquisto o la produzione in economia di beni mobili strumentali e di beni immobili.

Effetti collaterali che, in taluni casi, possono trasformarsi in vere e proprie "mazzate" per delle imprese che, evidentemente, già navigano in situazioni poco fluide dal punto di vista della liquidità, se si ritrovano a vendere i propri immobili – merce a distanza di vari anni dalla loro ultimazione.

### **Nessuna norma transitoria per le cessioni fino al 31 dicembre 2010**

**Non** essendo prevista alcuna **disposizione di carattere transitorio**, la novità entra in vigore con riferimento a tutte le cessioni perfezionate a decorrere dall'1 gennaio 2011, conformemente a quanto previsto dal comma 171 per la generalità delle disposizioni recate dall'art. 1 della L. 220/2010.

Questo vuol dire, ad esempio, che un immobile ultimato in data 10 marzo 2006, se verrà ceduto **tra l'1 gennaio e il 10 marzo 2011**, potrà "beneficiare" del regime di **imponibilità IVA** in luogo di quello dell'esenzione, perché la cessione potrà considerarsi effettuata entro il quinquennio.

È appena il caso di sottolineare come l'assenza di una normativa transitoria sembra implicare che quello stesso immobile, ove ceduto **tra l'11 marzo 2010 e il 31 dicembre 2010**, sarebbe stato trasferito in regime di **esenzione IVA**, trattandosi di cessione oltre il quadriennio perfezionata in una finestra temporale in cui ancora non era in vigore la modifica normativa recata dalla legge di stabilità.

**Incongruenze** di una legislazione sempre più emergenziale e disorganica, perfettamente testimoniate per altro dal fatto che, sul diverso versante delle cessioni di fabbricati strumentali, la lett. a) del num. 8-ter) del comma 1 dell'art. 10 del DPR 633/1972 non è stata parallelamente toccata dalla legge di stabilità e continua pertanto a prevedere in quattro anni il termine dalla data di ultimazione entro il quale le cessioni di fabbricati strumentali da parte delle imprese che li hanno costruiti o ristrutturati sono imponibili ai fini IVA per obbligo di legge e con applicazione del **metodo della rivalsa in fattura**, anziché poter essere imponibili ai fini IVA per opzione volontaria e comunque con applicazione del metodo del reverse charge.

## **Soci di srl non responsabili per le obbligazioni tributarie**

Restano però salve le eccezioni poste dal codice civile e dalle leggi fiscali. La **separazione patrimoniale** che caratterizza le società di **capitali** opera anche in ambito **fiscale**, sicché l'Amministrazione finanziaria non è legittimata a far valere le proprie pretese nei confronti dei soci, posto che non esiste alcun tipo di coobbligazione solidale tra soci e

#### **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

società.

Talvolta, gli uffici finanziari notificano (e intestano) atti impositivi nei confronti di soci di società di capitali, ma ciò si ritiene contrario al principio appena enunciato.

Di recente, la Commissione tributaria provinciale di Asti (sentenza n. [60](#) del 3 giugno 2010) ha ribadito tale assunto, annullando un accertamento emanato nei confronti di un socio di srl, ricordando che la responsabilità personale di questi potrebbe sussistere, al massimo, qualora, come prevede l'art. 2462, comma 2 c.c., vi sia **insolvenza** della società e per il periodo in cui la partecipazione è appartenuta ad una sola persona (la norma codicistica richiede, come ulteriori condizioni, che i conferimenti non siano stati eseguiti ai sensi dell'art. 2464 c.c., o che non sia stata attuata la pubblicità di cui all'art. 2470 c.c.).

Nella suddetta ipotesi, prima di rivolgere la pretesa nei confronti del socio, l'Ufficio dovrà dimostrare la possibilità giuridica della sua responsabilità personale, quindi dimostrare la **sussistenza** dei richiamati requisiti.

Del pari, ma ciò è ancor più palese, non vi può essere alcuna coobbligazione solidale tra società e propri **dipendenti** (C.T. Prov. Asti 3 giugno 2010 n. [61/2/10](#)).

L'illiceità di tali accertamenti ha spinto parte della giurisprudenza addirittura ad accogliere il ricorso di un contribuente avverso il diniego di autotutela, ove l'Ufficio si era rifiutato di annullare un ruolo intestato ad un socio di spa, rifiuto fondato tra l'altro sulla base dell'avvenuta **inoppugnabilità** degli atti impositivi (C.T. Prov. Alessandria 23 luglio 2009 n. [72](#)).

Occorre però ricordare che la **notifica** dell'atto (cosa diversa dall'intestazione) può avvenire anche presso la dimora del legale rappresentante, in forza del combinato disposto degli artt. 60 del DPR 600/73 e 145 c.p.c.

## La società risponde solo con il proprio patrimonio

Vi sono alcune ipotesi, già oggetto di precedenti interventi, in cui l'Agenzia delle Entrate, con l'avallo della giurisprudenza, può ritenere fiscalmente responsabili i soci di società di capitali.

Tralasciando il peculiare caso della **liquidazione** (ove soci e amministratori, ricorrendone i presupposti, possono essere responsabili ai sensi dell'art. 36 del DPR 602/73) e della **cancellazione** della società dal Registro delle imprese (ove i soci, come prevede l'art. 2495 c.c., rispondono nei limiti di quanto ricevuto dal bilancio finale di liquidazione), si pensi alla presunzione di distribuzione di utili nelle società di capitali "ristrette", ove si presume che le somme accertate in capo alla società siano state distribuite ai soci.

Ciò, come di recente sostenuto, non trova però applicazione ove l'accertamento concerna il **disconoscimento** di costi, ad esempio in quanto non annotati nelle scritture contabili, posto che in tal caso non può operare nessuna presunzione (C.T. Reg. Roma 29 settembre 2010 n. [574](#)), né, aggiungiamo noi, negli accertamenti **IVA** (ma su tale punto non si può escludere una diversa presa di posizione della giurisprudenza).

### 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

# I quesiti della settimana: Regime dei minimi

## Quesito n. 1

**Domanda:** Un libero professionista ha percepito nel corso del 2010 compensi per la propria attività per euro 28.000,00. Nel mese di dicembre 2010 ha ceduto un bene strumentale per euro 10.000,00 conseguendo una plusvalenza di euro 4.000,00. Si ritiene che la realizzazione di detta plusvalenza non comporti la fuoriuscita dal regime dei minimi, dovendosi computare ai fini della soglia di euro 30.000,00 unicamente i compensi. E' corretto?

**Risposta:** Come stabilisce la legge finanziaria per il 2008 al comma 104, il reddito dei lavoratori autonomi che rientrano nel regime dei contribuenti minimi " è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa o dell'arte o della professione; concorrono altresì alla formazione del reddito le plusvalenze e le minusvalenze dei beni relativi all'impresa o all'esercizio dell'arte o professione". La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 73/E del 2007, precisa che la plusvalenza derivante dalla cessione di un immobile strumentale concorre alla formazione del reddito nel periodo di imposta in cui è avvenuto il pagamento. Nel caso di specie, quindi, si dovrà qualificare la plusvalenza realizzata, come componente positivo per il computo della soglia di euro 30.000,00. Si precisa che, in caso di cessione di beni strumentali acquistati in periodi precedenti rispetto a quello dal quale decorre il regime dei minimi, la plusvalenza si determinerà sulla base della differenza tra il corrispettivo conseguito dalla cessione del bene strumentale e il costo non ammortizzato. Invece, la plusvalenza realizzata per la cessione di un bene strumentale acquistato nel periodo di vigenza del regime sarà pari all'intero corrispettivo di cessione.

## Quesito n. 2

**Domanda:** Un professionista ha fatturato complessivamente nel corso del 2010 meno di euro 30.000,00. Tra le fatture emesse nel 2010 ve ne sono alcune emesse ex art. 8 c. 2 (lettera di intento). Può il predetto professionista adottare nel 2011 il regime agevolato dei minimi ? E' sufficiente respingere eventuali lettere di intento nel 2011 per poter restare nel predetto regime?

**Risposta:** L'articolo 1, comma 96, lettera a) numero 2), della legge finanziaria 2008 prevede espressamente che si considerano contribuenti minimi le persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni che nell'anno solare precedente "non hanno

### **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

effettuato cessioni all'esportazione". In proposito l'articolo 2, comma 2, del D.M. 2 gennaio 2008 stabilisce che "... costituiscono cessioni all'esportazione quelle di cui agli articoli 8, 8-bis, 9, 71 e 72 del decreto" Iva. Ciò posto, si evidenzia che l'eventuale emissione - durante l'anno solare precedente - di fatture senza addebito dell'imposta ai sensi dell'articolo 8, lettera c), del D.P.R. n. 633 del 1972, a seguito di dichiarazione d'intento ricevuta dal cessionario o committente, preclude l'accesso al regime dei contribuenti dei minimi.

### Quesito n. 3

**Domanda:** Si chiede se un professionista per valutare il non superamento del limite dei 30.000,00 euro di compensi incassati deve considerare anche il contributo integrativo relativo alla propria cassa di appartenenza addebitato in fattura.

**Risposta:** Come illustrato dalla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 109/1996, i contributi previdenziali addebitati in parcella dai professionisti iscritti alle relative casse di previdenza non concorrono a formare il reddito in quanto non sono riconducibili tra i compensi. Dal momento che l'art. 1, comma 96, della L. 244/07, che istituisce il regime dei minimi, fa riferimento ai compensi percepiti, si ritiene che, ai fini del calcolo del limite annuale di euro 30.000, non debbano essere considerati i contributi integrativi di cui sopra.

PENALE TRIBUTARIO

## Compensazioni indebite: confiscabili i beni dei soci

Per la Cassazione, se sussistono i presupposti del concorso, non risponde solo l'amministratore

In caso di utilizzo in compensazione di un credito IVA fittizio, oltre i limiti di soglia, risponde del reato di cui all'art. 10-*quater* del DLgs. 74/2000 non solo l'amministratore rappresentante legale della società, ma **anche il socio** della stessa, ove sussistano i **presupposti del concorso** di cui all'art. 110 c.p. Nei confronti di entrambi, inoltre, può essere disposto il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente anche per **l'intera entità del profitto** accertato.

A stabilirlo è la Corte di Cassazione, nella sentenza n. [662](#) del 13 gennaio 2011.

All'amministratore ed al socio di una società venivano contestati i reati di cui all'art. 10-*quater* (indebita compensazione) e 10 (occultamento e distruzione di scritture contabili) del DLgs. 74/2000, per aver utilizzato in compensazione un fittizio credito IVA di ammontare

#### 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

superiore a 500.000 euro, provvedendo poi ad occultare la relativa documentazione contabile. In applicazione dell'art. 1, comma 143 della L. 244/2007 si procedeva al sequestro preventivo per equivalente, in funzione della successiva confisca, di **beni immobili** e di **partecipazioni societarie** riconducibili agli indagati. Contro il decreto di sequestro preventivo veniva proposta istanza al Tribunale, che, con ordinanza, la respingeva.

Veniva, quindi, proposto ricorso in Cassazione, fondato, tra l'altro, sui seguenti motivi:

- impossibilità di utilizzare il sequestro per equivalente in relazione alla fattispecie di cui all'art. 10 del DLgs. 74/2000;
- erronea contestazione al socio del reato di indebita compensazione, reato istantaneo ad effetti permanenti **attribuibile al solo amministratore** (risultando, peraltro, illegittima la configurazione del concorso sulla base della condotta successiva agevolatrice, costituita dall'occultamento delle scritture contabili);
- erronea disposizione del sequestro nei confronti dei beni del rappresentante legale della società, invece che nei confronti dei beni della società medesima, mancando la prova della sua **partecipazione al profitto** del reato.

La Suprema Corte rigetta il ricorso. In via preliminare, osserva come certamente il reato di cui all'art. 10 del DLgs. 74/2000 non possa fondare il sequestro per equivalente *ex art. 1, comma 143 della L. 244/2007*. Quest'ultima norma, infatti, l'ha espressamente escluso, non potendo discendere dallo stesso alcuna conseguenza pregiudizievole per lo Stato. Ciononostante, restano fermi i presupposti legittimanti il sequestro in ragione della contestazione anche della fattispecie di indebita compensazione.

Quanto al coinvolgimento del socio, è vero che il reato di indebita compensazione viene commesso in via principale dagli amministratori, quali responsabili del rispetto degli obblighi tributari; ciò, tuttavia, non impedisce che alla commissione del reato proprio possano concorrere i soci o altre persone, la cui co-responsabilità può trovare fondamento in **condotte consapevoli** che rispondano ai requisiti fissati in via generale dall'art. 110 c.p. Nel caso di specie, inoltre, tale co-responsabilità risultava fondata non soltanto sulla condotta successiva di occultamento delle scritture contabili (come sostenuto nel ricorso), ma anche sulla sua **posizione all'interno della società** al momento dell'integrazione della fattispecie, "che qualifica e attribuisce significato alla successiva attivazione... funzionale al perfezionamento del disegno criminoso".

### **Sequestrabilità in capo a ciascun concorrente dell'intero profitto**

Con riguardo, infine, ai limiti relativi alla sequestrabilità dei beni degli indagati, la Corte di Cassazione evidenzia come, in assenza di elementi decisivi per affermare che i vantaggi del reato siano stati finalizzati alla sola società, le somme dovute e non versate potrebbero essere state dirottate verso **disponibilità non ufficiali**. Ciò implica, da un lato, che la reale

#### **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

destinazione delle somme dovrà essere oggetto di indagine, e, dall'altro, che non sussistono ragioni per una delimitazione del provvedimento cautelare.

Rispetto ad esso, inoltre, conformemente alla giurisprudenza maggioritaria, ritiene possibile disporre il sequestro per equivalente per l'intero importo del profitto **nei confronti di ciascun concorrente**, essendo solo l'espropriazione a non poter essere duplicata o comunque eccedere nel quantum l'ammontare complessivo del profitto del reato (cfr. Cass. 25 novembre 2010 n. [41662](#) e Cass. 19 marzo 2010 n. [10810](#)).

È fatto salvo, comunque, il successivo riparto interno dell'esborso patrimoniale in forza dell'eventuale **azione di regresso "pro quota"** esperita da chi ha subito la confisca in misura pari all'intero profitto (cfr. Cass. 15 maggio 2009 n. [20512](#) e Cass. 5 dicembre 2008 n. [45389](#)).

ACCERTAMENTO

## Nuovo redditometro a ricostruzione «alternativa»

L'Ufficio dovrà scegliere se optare per l'analisi delle spese o per la significatività dei nuovi elementi indice di capacità contributiva. Modalità alternative per la ricostruzione sintetica del reddito, a seconda delle risultanze istruttorie – e quindi delle convenienze – dell'Ufficio precedente: o si procederà col **sintetico "puro"**, fondato sulle spese di cui al nuovo quarto comma dell'articolo 38, oppure mediante la **ricostruzione "redditometrica"**, fondata sui nuovi elementi indice di capacità contributiva di cui al successivo quinto comma del medesimo articolo.

È quanto emerge da **una delle risposte** fornite dall'Agenzia delle Entrate al Forum organizzato da *Italia Oggi* il [14 gennaio](#), che risolve la problematica insorta con la lettura del nuovo quinto comma il quale, testualmente, stabilisce che "la determinazione sintetica può essere altresì fondata sul **contenuto induttivo** di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti": proprio sul termine "altresì" si sono ragionevolmente appuntate le riflessioni circa la possibilità che la valorizzazione degli elementi indice di capacità contributiva potesse essere **aggiuntiva** al *quantum* oggetto di ricostruzione mediante le spese sostenute dal contribuente.

### Da chiarire il "timing" della scelta

Fugato il dubbio, resta sul tappeto la questione del *timing* della scelta che, come affermato testualmente dalla risposta fornita – in attesa di essere "ratificata" in apposita circolare –

#### 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)

“**non necessariamente** deve essere effettuata **a monte** ma, in ragione della fattispecie concreta, potrà essere effettuata successivamente in base alle risultanze istruttorie”: il che, tuttavia, non autorizza a ritenere che l’operatività degli Uffici sarà condizionata da modalità, per così dire, *last minute*.

Infatti, a mente del settimo comma dell’articolo 38, l’Ufficio procedente ha l’obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell’accertamento e, solo successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell’articolo 5 del DLgs. n. 218/1997: il che significa, innanzitutto, come già a fronte della convocazione formulata *ex art.* 32 del DPR n. 600/1973 l’Ufficio sia in grado di contestare al contribuente il presupposto minimo richiesto dalla legge ravvisabile nell’**eccedenza del reddito accertabile**, rispetto a quanto dichiarato, di almeno un quinto.

E giacché un’operatività “al buio” – in termini di convocazioni “esplorative” – non è affatto ipotizzabile, proprio l’avvenuto riscontro di questa discrasia quantitativa che innesca il procedimento di controllo è idoneo a fornire all’Ufficio la bussola riguardo l’utilizzo della ricostruzione fondata sulla spesa oppure quella alternativa degli elementi indice di capacità contributiva.

L’Agenzia si pronuncia – condivisibilmente – per la **libertà di scelta**, in quanto non è infrequente che nel corso dell’attività istruttoria emergano elementi idonei a indirizzare l’operatività dell’Ufficio verso altre rotte.

Un classico esempio, per quanto qui ci occupa, potrebbe essere ipotizzato nella circostanza in cui l’Ufficio riscontri originariamente l’incongruenza del reddito in base agli elementi indice di capacità contributiva. Tuttavia, nel corso dell’istruttoria viene valutata l’opportunità di avviare le indagini finanziarie e, dall’analisi dei conti, emergono spese non “intercettate” dal paniere degli elementi indice riscontrati “a carico” del contribuente, tali da indurre l’Ufficio a “posizionarsi” sulla **ricostruzione** di cui al quarto comma, ritenuta **non solo più proficua**, in termini quantitativi, ma, soprattutto, **più efficace** in termini probatori.

RISCOSSIONE

## Risarcito il contribuente se l’ipoteca è illegittima

Il Tribunale di Roma condanna l’Agente della Riscossione a 25.000 euro di danni, applicando il nuovo art. 96 c.p.c.

In applicazione del terzo comma dell’art. 96 del codice di procedura civile, introdotto dalla L. 69/2009, il Tribunale di Roma (sentenza del [9 dicembre 2010](#)) ha condannato **Equitalia**

### 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)

alla corresponsione di un indennizzo del valore di **25.000** euro per illegittima iscrizione di ipoteca.

Si rileva subito che, nonostante la causa concerna questioni devolute alla giurisdizione ordinaria, i principi enunciati valgono anche in campo fiscale, visto che le norme che disciplinano l'adottabilità dell'ipoteca sono le stesse.

L'art. 77 del DPR 602/73 prevede che, decorsi sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, l'Agente della Riscossione può iscrivere ipoteca sui beni immobili dei contribuenti e dei coobbligati.

Per il Tribunale, ove Equitalia abbia iscritto un'**ipoteca** palesemente **illegittima**, il giudice, anche d'ufficio e senza la necessità che venga dimostrata la presenza di un danno a carico della parte che ha subito l'ipoteca, può condannarla alla corresponsione di una somma a titolo di **indennizzo**, in applicazione, come anticipato, dell'art. 96 comma 3 c.p.c., introdotto dalla L. 69/2009.

Il Tribunale, in merito all'ipoteca, evidenzia che essa, senza ombra di dubbio, è un mezzo **preordinato all'espropriazione**, e non può mai essere ritenuta alla stregua di un mezzo avente funzione **deterrente**, quindi, siccome l'espropriazione (art. 76 del DPR 602/73) non può essere avviata per crediti inferiori a 8.000 euro, ne deriva che anche l'ipoteca deve soggiacere a detto limite, e ciò anche prima che lo dicessero le Sezioni Unite (ordinanza [4077/2009](#), si veda "[No all'ipoteca esattoriale se il credito è sotto gli 8 mila euro](#)" del 24 febbraio 2010).

In realtà, la questione è ora risolta dal Legislatore, che, con l'art. 3 comma 2-ter del DL 40/2010, ha previsto che, per le ipoteche iscritte dal 26 maggio 2010, occorre rispettare il limite degli ottomila euro. Tuttavia, il *dictum* dei giudici è un chiaro indice a favore del fatto che ciò era illegittimo anche prima del decreto "incentivi".

Poi, nel caso in cui il giudice abbia sospeso l'efficacia del ruolo, nessuna ipoteca può essere iscritta. Anche in questo caso, la problematica pare risolta, siccome Equitalia, con la direttiva 6 maggio 2010 n. [10](#), ha predisposto un'**autodichiarazione** con cui il contribuente, a fronte ad esempio della **sospensione del ruolo**, può inibire l'adozione di misure cautelari quali il fermo dell'auto o l'ipoteca (si veda "[Stop a riscossione e azioni esecutive con un'autodichiarazione](#)" in Eutekne info del 7 maggio 2010).

## **Il contribuente non deve per forza dimostrare il danno**

Tanto premesso, i giudici si soffermano sull'ambito di applicazione dell'art. 96 comma 3 c.p.c., secondo cui, "**in ogni caso**", il giudice, quando pronuncia sulle spese, può, anche d'ufficio, condannare la parte soccombente ad una somma equitativamente determinata.

Da ciò deriva, in primo luogo, che la somma la quale, nella specie, Equitalia deve corrispondere a causa dell'ordine del giudice non può essere ritenuta un risarcimento ma un indennizzo, per cui non ha rilievo la sussistenza o meno di un **danno** effettivo a carico del

### **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)

soggetto che ha subito l'ipoteca.

Inoltre, la responsabilità in esame si differenzia profondamente da quella di cui al primo comma dello stesso articolo (c.d. responsabilità da "lite temeraria"), siccome non presuppone necessariamente il dolo, la malafede o la colpa grave, ma anche una **colpa semplice**.

Nella specie, a fronte di un'ipoteca illegittima in quanto iscritta per crediti inferiori a 8.000 euro nonostante la sospensione del ruolo, Equitalia è stata condannata alla corresponsione di 25.000 euro.

Il principio espresso dai giudici è alquanto importante, vista anche l'operatività dell'art. 96, così come novellato dalla L. 69/2009, nel processo tributario, sostenuta anche dall'Agenzia delle Entrate (circ. 31 marzo 2010 n. [17](#) § 2.9).

**Redditometro**

### **Applicazione retroattiva dei criteri presuntivi. Con quali limiti?**

I coefficienti presuntivi possono essere utilizzati anche per accertare anni antecedenti alla loro individuazione, senza che si configurino violazioni della riserva di legge in materia impositiva o del principio di irretroattività della legge.

Con una vicenda riguardante un avviso di accertamento ai fini IRPEF e ILOR per l'anno di imposta 1990, effettuato sulla base dei coefficienti presuntivi di reddito di cui al D.M. 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992, la Corte di Cassazione torna ad occuparsi della **natura procedimentale del redditometro**.

Per principio consolidato della Corte, detti decreti ministeriali "hanno **funzione esclusivamente accertativa e probatoria** e non hanno affatto contenuto sostanziale, poiché non incidono sull'oggetto del rapporto tributario" (*ex multis*: Cass., Sez. trib., 6 agosto 2008, n. 21171).

In altre parole, non contengono alcuna norma per la determinazione del reddito, né creano nuove fattispecie impositive ma individuano solo uno **strumento** attraverso il quale può essere effettuato il controllo, i **coefficienti presuntivi**.

Di conseguenza tali coefficienti possono essere utilizzati **anche per accertare anni antecedenti** alla loro individuazione senza che si configurino violazioni della riserva di legge in materia impositiva, di cui all'art. 23 della Costituzione, o del principio di irretroattività della legge, di cui all'art. 11 delle Disposizioni sulla legge in generale.

I giudici precisano, inoltre, che mentre è salva la possibilità del contribuente di richiedere - per gli **accertamenti già emanati ma non divenuti definitivi** - la rideterminazione del reddito sulla base dei criteri successivi, nessuna questione residua sugli accertamenti ancora da compiere per i quali la loro applicazione è invece obbligatoria.

Tale ultimo richiamo suggerisce uno **spunto di riflessione** sulle recenti modifiche - che hanno ridisegnato la struttura del redditometro - ad opera del D.L. 31 maggio 2010 n. 78, il quale ha riformulato il testo dell'art. 38, D.P.R. n. 600/1973, eliminando il riferimento a "elementi e

**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)

circostanze di fatto certi” e sostituendolo con “**elementi indicativi di capacità contributiva...** (comma 5)”, nonché introducendo un nuovo criterio dato da “**spese di qualsiasi genere (comma 4)**” .

Vi è almeno una coppia di **interrogativi** che può essere sollevata:

1. tenuto conto che la previsione in discussione si applica a partire dal periodo di imposta 2009, può anche una modifica di siffatta portata passare **indenne da censure sull'irretroattività?**
2. può il contribuente che si senta “**vessato**” dal redditometro vecchio stile difendersi opponendo l'applicazione dei nuovi criteri?

(Sentenza Cassazione civile 30/12/2010, n. 26437)  
**21/01/2011**

FEDERALISMO FISCALE

## Cedolare secca sugli affitti verso la doppia aliquota

Si profila un'aliquota del 20% per i contratti di locazione a canone di concordato e del 23% per i contratti a canone libero

Cedolare secca sugli affitti con **doppia aliquota**. È questa una delle proposte di modifica dello schema di DLgs. recante disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale (Atto n. 292), che il Ministro per la Semplificazione Roberto Calderoli ha presentato ieri alla Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale.

In ordine, infatti, alla possibile disincentivazione alla stipula di contratti a canone concordato per effetto dell'introduzione della cedolare secca, potrebbe disporsi l'introduzione di una doppia aliquota, pari al **20% per i contratti di locazione a canone concordato** e pari al **23% per i contratti a canone libero**, prevedendo, inoltre, che il gettito derivante dalla maggiorazione del 3% confluisca in un fondo destinato a finanziare le detrazioni per gli inquilini con figli a carico.

Tra le criticità emerse nel corso dell'attività istruttoria svolta dalla Commissione, vi è anche la **sperequazione**, che caratterizza la base imponibile relativa ai tributi immobiliari, accentuata dalla scelta di escludere dall'imposizione l'abitazione principale. Anche l'imposta municipale sui trasferimenti comporta effetti sperequativi, a causa della variabilità, nel tempo, delle transazioni immobiliari, soprattutto per i piccoli Comuni. Per attenuare queste sperequazioni e non affidarne la correzione solo al fondo di riequilibrio, la proposta di modifica prospettata da Calderoli prevede che il **gettito** relativo all'**imposta municipale sui trasferimenti** non venga più destinato a finanziare il fondo di riequilibrio, ma attribuito allo **Stato**, che sarebbe tenuto a trasferire ai Comuni solo una quota, pari a una percentuale **tra il 20 e il 30%**.

La parte restante del gettito, non attribuita ai Comuni, potrebbe essere compensata con una **compartecipazione all'IRPEF**, in prima approssimazione ipotizzabile al **2,5%**.

### **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

## Inasprimento delle sanzioni sui c.d. “immobili fantasma”

Inasprimento delle sanzioni, inoltre, sui c.d. “**immobili fantasma**”, per la cui denuncia spontanea da parte dei proprietari il termine ultimo è il 31 marzo 2011. Per chi non si mette in regola con gli obblighi di dichiarazione previsti dal DL 29 dicembre 2010 n. 225 (c.d. “Milleproroghe”), infatti, le sanzioni potrebbero aumentare, prevedendo contestualmente che salga **dal 50 al 75%** la quota di introiti che andrebbe ai Comuni.

Per quanto riguarda, invece, la partecipazione dei Comuni al **contrasto all'evasione fiscale**, è in vista un'accelerazione dell'accreditamento delle somme spettanti agli enti locali, dato che, attualmente, le risorse derivanti dall'attività di accertamento arrivano con un ritardo in media di 4 o 5 anni. A tal fine, le risorse derivanti dall'evasione fiscale potrebbero essere **assegnate direttamente ai Comuni** che hanno mostrato maggiore impegno in tal senso e non destinate a fini perequativi.

La **tassa di soggiorno**, al momento prevista per il solo Comune di Roma, dovrebbe essere gestita come **tassa di scopo**, per finanziare attività inerenti il **turismo** ed evitare che venga utilizzata per ripianare i bilanci. Considerando, poi, che le competenze in materia turistica, in alcune Regioni, sono affidate alle Province, proprio i **capoluoghi di Provincia** potrebbero introdurre e gestire tale tassa, al fine di coordinare le modalità impositive tra i diversi Comuni.

Un provvedimento *ad hoc* disciplinerà, invece, l'**addizionale comunale IRPEF**, prevedendo una certa manovrabilità delle aliquote, che sarà più accentuata per i Comuni che si dimostreranno più attivi nella lotta all'evasione fiscale.

Anche la **tassa sui rifiuti** sarà oggetto di specifico provvedimento, che ne disporrà la trasformazione in una **tassa sui servizi** legata non solo alla superficie, ma anche alla **rendita catastale** degli immobili, inserendo alcuni correttivi in base alla composizione del nucleo familiare.

La Commissione ha comunicato che, in relazione alla richiesta deliberata nella seduta del 16 dicembre 2010, i Presidenti di Camera e Senato hanno disposto, sulla base di quanto previsto dall'art. 3, comma 5 della L. n. 42/2009, la proroga di 20 giorni del termine per l'espressione del parere sullo schema di DLgs. in esame: il termine ultimo è quindi il **28 gennaio 2011**.

In riferimento, invece, allo scherma di DLgs. in materia di autonomia di entrata delle Regioni a Statuto ordinario e delle Province, nonché di determinazione di costi e fabbisogni standard nel settore sanitario, il termine per l'espressione del parere è stabilito per l'**11 marzo 2011**.

## Redditometro: conta il reddito effettivo

Valgono le intere plusvalenze realizzate, anche se spalmate su più anni

### 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'Agenzia delle Entrate si è di recente pronunciata su alcuni aspetti applicativi del “nuovo” accertamento **sintetico**, alcuni dei quali, però, trovano applicazione anche nella disciplina dell'art. 38 del DPR 600/73 *ante* DL 78/2010.

Un primo chiarimento, peraltro già oggetto di commenti (si veda “[Nuovo redditometro a ricostruzione «alternativa»](#)” del del 18 gennaio 2011), ha specificato che, in sostanza, lo stesso bene non avrà più valenza sia **gestionale** sia **patrimoniale**, a differenza di ciò che avviene attualmente. Infatti, il Fisco, una volta deciso di applicare l'accertamento sintetico, dovrà vagliare se utilizzare il c.d. “**spesometro**” o il “**redditometro**”, sulla base dei coefficienti che verranno stabiliti dall'emanando decreto ministeriale.

In occasione di Telefisco 2011, l'Agenzia ha evidenziato che nel c.d. “spesometro” varrà il criterio di “cassa”: così, se, per ipotesi, nel 2010 si corrisponde un acconto per l'acquisto di un immobile di 50.000 euro e nel 2011 si corrisponde il saldo di 150.000 euro, la spesa patrimoniale utile per il sintetico sarà di **50.000** euro per il 2010 e di **150.000** euro per il 2011.

L'aspetto più interessante riguarda la prova contraria, che deve essere fornita dal contribuente, ove la si consideri in relazione all'effettiva **disponibilità finanziaria** di questi, che, talvolta, ben può discostarsi dal dichiarato.

Nel sistema che verrà, il maggior reddito determinato sinteticamente potrà essere confutato provando che il tenore di vita è giustificato dal possesso di redditi **esenti**, soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta e, soprattutto, grazie a redditi “**legalmente esclusi dalla base imponibile**”.

Rispondendo ad una domanda posta nel Forum organizzato dal quotidiano [Italia Oggi](#) il 14 gennaio 2011, il Fisco ha specificato che ciò che conta è il “reale reddito finanziario disponibile”. Pertanto, i titolari di beni immobili di interesse **storico** e artistico i quali, locando detti beni, li dichiarano, come consentito dalla legge, solo in base alla **rendita catastale** e non in base al canone percepito, potranno far valere, quale prova contraria, non il reddito che deriva dalla suddetta rendita ma quello che deriva dal **canone**.

Lo stesso ragionamento deve essere fatto per la fattispecie che viene prospettata nel quesito, concernente le plusvalenze, che, sebbene percepite, possono essere tassate, mediante specifica opzione, nell'arco di un quinquennio.

### **Medesimo discorso per i dividendi percepiti**

Ancora, si pensi ai **dividendi** che, per mitigare gli effetti di doppia imposizione, sono tassati una prima volta in capo alla società, e una seconda volta in capo ai soci, con un'intensità che varia a seconda della natura giuridica del percipiente. In questo caso, ciò che conta ai fini della prova contraria (e, quindi, ai fini della giustificazione del tenore di vita) è il reddito reale disponibile, derivante dalla **percezione** dei dividendi, che diverge dal dichiarato.

#### **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)



Professionisti d'Impresa  
Studio di Consulenza Societaria e Tributaria

Il discorso deve essere diverso, invece, per ciò che concerne il presupposto di applicabilità del sintetico, che consiste, come noto, nello scostamento, anche per un solo periodo d'imposta, del **quinto** tra **dichiarato** e **accertato**, in quanto, in questa ipotesi, è il Legislatore che parla espressamente di reddito dichiarato, con conseguente rilevanza, ad esempio, del quinto della plusvalenza rateizzata, e non del suo intero ammontare.

**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)