



Udine – Palazzo Torriani
martedì, 14 gennaio 2014 - dalle ore 14.30 alle 18.15

**Sintesi delle principali novità tributarie
Dal D.L. 35/2013 alla Legge di Stabilità per il 2014**

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

0. SOMMARIO

1. Il quadro RW della dichiarazione dei redditi: novità e conferme	pag.	2
2. La c.d. <i>voluntary disclosure</i> sulle attività illecitamente detenute all'estero: lo stato dell'arte.....	pag.	9
3. I costi <i>black list</i> nell'interpretazione amministrativa e giurisprudenziale	pag.	11
4. Il raddoppio dei termini dell'accertamento: c.s.	pag.	17
5. L'istituto del reclamo: ultime modifiche normative	pag.	20
6. Ancora sul principio di competenza nella determinazione del reddito di impresa.....	pag.	23

1. Il quadro RW della dichiarazione dei redditi: novità e conferme

- **Riferimenti normativi: Artt. 4 e 5, D.L. 167/1990**
Prov. Direttoriale A. E. 18.12.2013, n. 2013/151663
- **Riferimenti (ultimi) di prassi: C.A.E. 23.12.2013, n. 38**

La Legge comunitaria 2013¹ (L. 6.08.2013, n. 97) ha modificato - con effetto² dal periodo di imposta 2013 (e, quindi, per la prima volta in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi in scadenza - per i soggetti solari - il prossimo 30.9.2014), la disciplina del monitoraggio fiscale: “semplificando” gli obblighi dichiarativi relativi agli investimenti e attività detenute all'estero, modificando le modalità di tassazione dei redditi derivanti dai predetti investimenti e attività e, infine, ridimensionando il relativo apparato sanzionatorio.

A seguito di tali modifiche:

- **l'adempimento dichiarativo** relativo agli obblighi di monitoraggio fiscale degli investimenti e attività detenute all'estero:
 - va effettuato “solo” per le “consistenze” (cioè gli “stock”) detenuti all'estero (Sez. II del Mod. RW), ma senza limiti di importo (soppresso il “vecchio” limite di 10mila euro);
 - non va effettuato per i trasferimenti (cioè i “flussi”) da, verso e sull'estero (“vecchie” Sez. I e III del Mod. RW) ;
 - riguarda non solo il “titolare formale”, ma **anche** quello che la normativa antiriciclaggio qualifica “titolare effettivo”;
- la **tassazione dei redditi** derivanti dai predetti investimenti e attività è effettuata, in via di principio, con ritenuta o imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, direttamente dai sostituti di imposta;
- cambia il **sistema sanzionatorio**, dato che:
 - la soppressione di alcuni adempimenti dichiarativi comporta la non punibilità delle violazioni ad essi correlate anche se commesse prima della data di entrata in vigore della nuova disciplina (in applicazione del principio del *favor rei* ex art. 3, co. 2, D.Lgs. 472/1997);
 - la violazione dell'obbligo di dichiarare la consistenza degli investimenti e attività detenute all'estero (obbligo che permane), è sanzionato in misura inferiore (dal 3 al 15%) rispetto alla previgente versione della norma e non comporta più la sanzione accessoria della

¹ Sui “motivi” che hanno determinato l’emanazione di tale legge, si ricorda che la Commissione Europea aveva avviato una procedura di pre-infrazione a carico dell’Italia (Caso Pilot 1711/11/TAXU), chiedendo chiarimenti sugli obblighi – a carico dei contribuenti - di indicazione in dichiarazione dei trasferimenti da, verso e sull'estero degli investimenti e delle attività detenute all'estero, nonché sul regime sanzionatorio applicabile in caso di violazione degli obblighi di “monitoraggio fiscale”. In realtà, la “partita” non è conclusa, dato che l’ODCEC di Milano, ha inviato una nuova comunicazione alla Commissione Europea in data 12.12.2013, denunciando un quadro sanzionatorio “sproporzionato” e lesivo del principio di libera circolazione dei capitali in seno all’Unione Europea.

² L’entrata in vigore “ufficiale” della L. 97/2013 è il 4.09.2013.

confisca. Tale riduzione si applica anche alle violazioni commesse in data antecedente (cfr., art. 3, co. 3, D.Lgs. 472/1997), a meno che la violazione non sia già stata definita;

- si applica la sanzione (specifica) in misura fissa, nel caso di dichiarazione presentata con ritardo non superiore a 90 giorni.

1.1. Ambito soggettivo

1.1.1. Soggetti obbligati

Sono obbligati al monitoraggio:

- le persone fisiche (compresi i titolari di reddito di impresa e/o lavoro autonomo³)
- gli enti non commerciali
- le società semplici e soggetti equiparati

fiscalmente residenti in Italia, ex art. 2, co. 2, del T.U.II.RR. che “detengano” gli investimenti all'estero e le attività estere previste dal D.L. 167/1990.

Sono, inoltre, tenuti agli obblighi di monitoraggio:

- i soggetti **non titolari** delle attività estere, ma che ne hanno la disponibilità o la possibilità di movimentazione⁴;
- i soggetti che hanno la disponibilità delle attività estere, per **interposta persona**: come nel caso di attività finanziarie e patrimoniali formalmente intestate ad un *trust*, o di quelle detenute tramite fiduciarie estere.

Infine, *“sono tenuti alla dichiarazione delle attività estere non soltanto i possessori “formali” delle stesse e i soggetti che ne hanno la disponibilità, ma anche coloro che, secondo la normativa antiriciclaggio, vanno considerati i “titolari effettivi”*. Titolare effettivo, avuto riguardo a quella normativa, è

- nel caso di società (non quotata): la persona fisica o le persone fisiche che possiedono, anche indirettamente, più del 25% più uno di partecipazione al capitale o che esercitano in altro modo il controllo sulla direzione della società;
- nel caso di entità giuridiche (es. fondazioni) o di istituti giuridici (es. *trust*): il beneficiario del 25% o più del patrimonio (se il beneficiario è già determinato); la categoria di persone⁵ nel

³ Per questi soggetti, l'obbligo sussiste indipendentemente dal tipo di contabilità adottato.

⁴ Tema molto delicato: gli obblighi relativi al monitoraggio fiscale sussistono non solo in capo all'intestatario formale e/o al beneficiario effettivo dei redditi esteri, bensì anche in capo a colui che ne abbia la detenzione e/o la disponibilità di movimentazione di fatto (cfr., Cass., 21.07.2010, n. 1751 e altre). La C.A.E. 21.6.2011 n. 28 (§ 5.2) ha confermato l'indirizzo della Suprema Corte, precisando che tale obbligo sussiste esclusivamente qualora si tratti di una delega al prelievo e non soltanto di una mera delega ad operare per conto dell'intestatario. Ne deriva, conclude l'Amministrazione finanziaria, che si deve ritenere esclusa, in sostanza, l'esistenza di un autonomo obbligo di monitoraggio nell'ipotesi in cui il soggetto che ha la disponibilità dell'attività estera possa esercitare esclusivamente un mero potere dispositivo in ordine alle predette attività in esecuzione di un mandato per conto del soggetto intestatario (è il caso degli amministratori che hanno il potere di firma su conti correnti della società in uno Stato estero e che hanno la possibilità di movimentare i capitali, pur non essendo beneficiari dei relativi redditi). Va peraltro fatto presente che si tratta di interpretazione fatta propria dagli Uffici periferici “a macchia di leopardo”.

cui interesse l'entità giuridica è istituita o agisce (se il beneficiario non è determinato); ovvero la persona fisica o le persone fisiche che controllano il 25% o più del patrimonio.

N.B. Ai fini della determinazione della percentuale rilevante per essere considerato titolare effettivo, si devono considerare anche le partecipazioni imputate ai **familiari** indicati dall'art. 5, co. 5 del Tuir, nonché le partecipazioni detenute indirettamente tenendo conto dell'**effetto demoltiplicativo**.

*“In presenza [invece] di soggetti che abbiano l'effettiva disponibilità di attività finanziarie e patrimoniali estere o italiane, formalmente intestate a **soggetti** meramente **interposti**, il patrimonio deve essere dichiarato dal socio o dal beneficiario **indipendentemente** dalla verifica del requisito di **controllo**”* (cfr., C.A.E. 23.12.2013, n. 38, par. 1.1.1.)

Oggetto	Soggetto obbligato	Adempimento	Contenuto RW
Detenzione di attività estere per il tramite di società estere	Contribuente in possesso di una partecipazione rilevante (come sopra definita)	Obbligo di indicazione in dichiarazione	Valore della partecipazione Percentuale di partecipazione
Detenzione di attività estere per il tramite di società estere , residenti in <u>Paesi non collaborativi</u> ⁶	Contribuente in possesso di una partecipazione rilevante (come sopra definita)	Obbligo di indicazione in dichiarazione	Valore degli investimenti detenuti all'estero dalla società e attività estere di natura finanziaria intestati alla società Percentuale di partecipazione

N.B.: *l'obbligo dichiarativo in capo al “titolare effettivo” sussiste solo nel caso di partecipazioni in società di diritto estero; non riguarda, invece, anche l'ipotesi di partecipazioni dirette in una o più società residenti che effettuano investimenti all'estero.*

Le partecipazioni in società residenti rilevano, invece, qualora, *“unitamente alla partecipazione diretta o indiretta del contribuente in società estere, concorrano ad integrare, in capo al contribuente, il requisito di titolare effettivo. In quest'ultimo caso, occorre indicare il valore complessivo della partecipazione nella società estere detenuta (direttamente e indirettamente) e la percentuale di partecipazione determinata tenuto conto dell'effetto demoltiplicativo”* (cfr., C.A.E. 38/2013 cit. § 1.1.1.).

⁵ In questo caso, per individuare il titolare effettivo, non si fa riferimento ai criteri previsti dalla normativa antiriciclaggio, dato che *“la dizione categoria di persone non consente di individuare puntualmente un soggetto tenuto all'obbligo di monitoraggio”*, con la conseguenza che *“il quadro RW deve essere compilato dall'entità giuridica stessa ricorrendone i presupposti”* (cfr., C.A.E. 38/2013).

⁶ Si considerano **Stati o Territori collaborativi**:

- quelli inclusi nella lista di cui all'art. 168-bis del T.U.II.RR.; in realtà occorre fare riferimento alla *white list* degli Stati con cui è attuabile lo scambio di informazioni, di cui al D.M. 4.09.1996 e ss.mm.;
- quelli che prevedono un adeguato scambio di informazioni tramite una convenzione per evitare la doppia imposizione, uno specifico accordo internazionale o con cui trovano applicazione disposizioni comunitarie in materia di assistenza amministrativa (la Circ. 38/2013 ne fornisce una apposita lista, ulteriore rispetto al D.M. 4.09.1996).

Oggetto	Soggetto obbligato	Adempimento	Contenuto RW
Detenzione di attività estere per il tramite di entità giuridiche (fondazioni) e istituti giuridici (<i>trust</i>)	Contribuente in possesso di una partecipazione rilevante (come sopra definita)	Obbligo di indicazione in dichiarazione	Valore complessivo degli investimenti e attività Percentuale di patrimonio
Detenzione di attività estere per il tramite di entità giuridiche (fondazioni) e istituti giuridici (<i>trust</i>) in <u>Paesi non collaborativi</u> ⁶	Contribuente in possesso di una partecipazione rilevante (come sopra definita)	Obbligo di indicazione in dichiarazione	Quota di partecipazione al patrimonio, Investimenti e attività estere detenute anche indirettamente dal <i>trust</i> (o dalla fondazione e simili), La loro valorizzazione, I dati identificativi dei soggetti esteri

1.1.2 Soggetti esonerati

Non sono obbligati al monitoraggio:

- gli enti commerciali;
- le società di persone o di capitali (escluse le società semplici);
- gli enti pubblici;
- i soggetti indicati nell'art. 74, co. 1 del T.U.II.RR.;
- i contribuenti la cui residenza fiscale in Italia è determinata *ex lege*, ovvero in base ad accordi internazionali ratificati in Italia e che prestano in via continuativa attività lavorativa all'estero⁷. In particolare, sono esonerate le persone fisiche che prestano lavoro all'estero per lo Stato italiano, o presso organizzazioni internazionali (e i coniugi e figli a carico), nonché i c.d. frontalieri: limitatamente alle attività detenute nel Paese in cui viene svolta l'attività lavorativa.

1.2. Ambito oggettivo

L'obbligo di monitoraggio riguarda le attività estere di natura finanziaria e gli investimenti all'estero detenuti nel periodo di imposta da cui possono conseguire redditi imponibili in Italia, indipendentemente dal relativo importo.

Va indicata la consistenza degli investimenti e delle attività *“valorizzate all'inizio di ciascun periodo di imposta ovvero al primo giorno di detenzione (di seguito “valore iniziale”) e al termine dello stesso ovvero al termine del periodo di detenzione nello stesso (di seguito “valore finale”) nonché il periodo di possesso”⁸.*

Sul piano operativo, a decorrere dalla presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2013 (Unico 2014), va compilato un solo modello per assolvere, oltre agli obblighi di monitoraggio in esame, anche quelli di liquidazione dell'imposta sulle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE) e dell'imposta sul valore degli immobili all'estero (IVIE).

⁷ Per questi soggetti, l'esonero permane fino a che il lavoratore presta la propria attività all'estero e viene meno se, al rientro in Italia, il lavoratore mantenga le disponibilità all'estero.

⁸ Cfr., C.A.E. 23.12.2013, n. 38, par. 1.4.

Per gli importi in valuta estera, si deve indicare il controvalore in euro, facendo riferimento – per Unico 2013 – al cambio contenuto nel Prov. Dir. A.E. 31.01.2013.

1.2.1. Attività di natura finanziaria

Sono quelle da cui derivano “redditi di capitale” o “redditi diversi di natura finanziaria” di fonte estera⁹, quali:

- attività i cui redditi sono corrisposti da soggetti non residenti (es. partecipazioni al capitale o al patrimonio di soggetti non residenti, obbligazioni, depositi e c/c bancari costituiti all'estero, ecc.);
- contratti di natura finanziaria stipulati con controparti non residenti (es. finanziamenti, pronti contro termine, polizze di assicurazione sulla vita, ecc.);
- contratti derivati e altri rapporti finanziari stipulati al di fuori dello Stato;
- metalli preziosi allo stato grezzo o monetato detenuti all'estero;
- diritti di acquisto o sottoscrizione di azioni estere e strumenti finanziari assimilati;
- forme di previdenza complementare organizzate o gestite da società ed enti di diritto estero.

Per queste attività, rileva il valore iniziale e finale, determinato utilizzando i medesimi criteri di valorizzazione per la determinazione della base imponibile dell'IVAFE (anche se non dovuta), pari al valore di mercato, nominale, di rimborso, o al costo di acquisto.

“Nel caso in cui siano cedute attività finanziarie appartenenti alla stessa categoria, acquistate a prezzi e in tempi diversi, per stabilire quale delle attività finanziarie è detenuta nel periodo di riferimento, il metodo che deve essere utilizzato è il cosiddetto “L.I.F.O.” e, pertanto, si considerano ceduti per primi quelli acquisiti in data più recente”¹⁰.

I c/c bancari e i libretti di risparmio vanno indicati nel quadro RW anche se il valore medio di giacenza annuo non è superiore a € 5.000. Nel caso siano detenuti in Paesi o territori diversi da quelli collaborativi, oltre al valore iniziale e a quello finale, si deve specificare anche l'ammontare massimo che l'attività ha raggiunto nel corso del periodo di imposta.

1.2.2. Attività di natura patrimoniale

Sono costituite dai beni patrimoniali, collocati all'estero, suscettibili¹¹ di produrre reddito imponibile in Italia, quali:

- gli immobili situati all'estero e i diritti reali immobiliari, o quote di essi;
- gli oggetti preziosi e le opere d'arte situate fuori dal territorio dello Stato;
- le imbarcazioni o navi da diporto, e altri beni mobili detenuti all'estero e iscritti (o che dovrebbero esserlo) in pubblici registri;
- gli immobili situati in Italia posseduti tramite fiduciarie estere.

⁹ Per la disciplina delle c.d. *stock option* si vedano, in particolare, i paragrafi 1.3.1. e 1.4.1. della C.A.E. 38/2013.

¹⁰ Cfr., C.A.E. 23.12.2013, n. 38, par. 1.4.1.

¹¹ Dai intendere in termini “potenziali” e dunque a prescindere dalla effettiva produzione di redditi imponibili.

Il valore degli immobili è individuato in base alle regole previste per l'IVIE (anche se non dovuta), pari al costo di acquisto o al valore di mercato.

Se l'immobile è pervenuto per successione o donazione, si fa riferimento al valore indicato nella dichiarazione di successione o nell'atto registrato, ovvero al costo di acquisto o costruzione sostenuto dal *de cuius* o dal donante, o, ancora, al valore di mercato.

Se l'immobile è situato in Paesi appartenenti all'Unione europea o aderenti allo SEE che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, si considera il valore catastale rivalutato o, in mancanza, il costo di acquisto o il valore di mercato.

Per le attività patrimoniali diverse dagli immobili, il contribuente deve indicare nel modello RW il costo di acquisto ovvero il valore di mercato all'inizio e alla fine del periodo.

1.2.3. Casi di esonero

Sono esonerate dagli obblighi di monitoraggio le attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o amministrazione ad intermediari residenti e i contratti conclusi attraverso il loro intervento, a condizione *“che i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività siano stati assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi”*¹².

L'esonero compete anche per i beni di cui il contribuente sia *“titolare effettivo”*, secondo la normativa antiriciclaggio e purché sussistano le condizioni indicate.

Infine, non sono oggetto di monitoraggio le somme versate per obbligo di legge a forme di previdenza complementare *“estere”*¹³, nonché tutti i beni oggetto di operazioni di rimpatrio ex art. 13-bis, D.L. 78/2009.

1.3. Tassazione dei proventi esteri

I redditi derivanti dagli investimenti e attività detenuti all'estero sono assoggettati *“in ogni caso”* a ritenuta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi (cfr. art. 4, co. 2, L. 167/1990), secondo le norme vigenti, dagli intermediari finanziari residenti:

- che intervengono nella riscossione dei relativi flussi finanziari e dei redditi;
- se detti investimenti e attività sono ad essi affidati in custodia, amministrazione o gestione.

Il prelievo è indipendente da un (eventuale) incarico, da parte del contribuente, alla riscossione del provento; e, dunque, va effettuato in ogni caso, a meno che il contribuente non attesti (mediante autocertificazione) la natura non reddituale dei flussi. Se, però, l'intermediario non applica la ritenuta o le imposte sostitutive, deve comunicare all'Amministrazione finanziaria il nominativo del contribuente e l'ammontare del flusso.

La introduzione di *“una forma di tassazione alla fonte a titolo di acconto (di seguito “nuova ritenuta d'ingresso”) su determinate tipologie di redditi di capitale e di redditi diversi”* derivanti da investimenti o attività detenute all'estero è applicata dagli intermediari al momento in cui

¹² Cfr., C.A.E. 23.12.2013, n. 38, par. 3.

¹³ Per la casistica analitica si veda la Circolare più volte richiamata.

intervengono nella riscossione dei redditi e dei flussi finanziari, relativamente ai redditi di capitale e ai redditi diversi.

Quanto ai **redditi di capitale**, la ritenuta alla fonte a titolo di acconto del 20% si applica:

- sugli interessi e altri proventi, dovuti da soggetti non residenti, derivanti da contratti di mutuo, deposito e c/c, diversi da quelli bancari;
- sugli importi delle rendite perpetue e prestazioni annue perpetue, il cui debitore sia un soggetto non residente;
- sui compensi erogati da soggetti non residenti per prestazioni di fideiussione o altra garanzia,
- su tutti gli interessi e altri proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego di capitale.

Quanto ai **redditi diversi**, la ritenute alla fonte a titolo di acconto del 20% si applica:

- sulle plusvalenze imponibili derivanti dalla cessione di immobili situati all'estero;
- sulle plusvalenze imponibili realizzate a seguito della cessione a titolo oneroso di terreni "edificabili" detenuti all'estero ;
- sui redditi derivanti dalla locazione di immobili situati all'estero¹⁴;
- sui redditi esteri di natura finanziaria, compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli;
- sui redditi derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili situati all'estero, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine o altri beni mobili detenuti all'estero;
- sulle plusvalenze realizzate mediante la cessione di partecipazioni qualificate in società non residenti e fattispecie assimilate.

1.4. Sanzioni

L'abrogazione dell'obbligo di indicare in dichiarazione i trasferimenti da, verso e sull'estero ha comportato la **soppressione della sanzione amministrativa** prima prevista

- nella misura dal **5% al 25%** degli importi non dichiarati, nel caso di omessa compilazione (per importi superiori a € 10.000) della Sez. I del Quadro RW¹⁵;
- dal **10% al 50%** degli importi non dichiarati, nel caso di omessa compilazione (per importi superiori a € 10.000) della Sez. III del Quadro RW;

con effetto sulle violazioni "*commesse antecedentemente al 4 settembre 2013*" (data di entrata in vigore delle modifiche in esame), in quanto da tale data è venuto meno l'obbligo che era, prima, previsto dal D.L. 167/1990 (non c'è più "omissione").

¹⁴ Tali redditi si considerano al netto della deduzione forfettaria del 15%, se essi non sono soggetti ad imposta sui redditi nel Paese estero. In caso contrario, la ritenuta va effettuata sull'ammontare dichiarato senza alcuna riduzione e il contribuente può far valere, in dichiarazione, il credito per le imposte pagate all'estero.

¹⁵ La violazione in esame comportava anche la confisca dei beni di valore corrispondente.

La omessa compilazione della Sez. II del Quadro RW continua, invece, ad essere sanzionata, ma **in misura minore** rispetto alle precedente versione della norma: alla violazione dell'obbligo di indicare, in dichiarazione, la **consistenza** degli investimenti e attività estere suscettibili di produrre reddito in Italia, si applica una sanzione compresa tra:

- il **3% e il 15%** dell'ammontare degli importi non dichiarati;
- il **6% e il 30%** dell'ammontare degli importi non dichiarati, quando la violazione ha ad oggetto investimenti e attività detenute in "Paradisi fiscali".

È soppressa la sanzione accessoria della confisca dei beni di corrispondente valore ed è **introdotta la specifica sanzione in misura fissa** (€ 258,00) nel caso di dichiarazione presentata con ritardo non superiore a 90 giorni.

Le "nuove" misure sanzionatorie si applicano anche alle violazioni commesse in data antecedente alla entrata in vigore delle modifiche normative, se non ancora definite.

2. La c.d. *voluntary disclosure* sulle attività illecitamente detenute all'estero: lo stato dell'arte

Il Disegno di Legge di Stabilità 2014 (A.C. n. 1865) aveva inserito, nel D.L. 167/1990, l'art. 5-*quater*, rubricato "*Collaborazione volontaria*"¹⁶. Pur non essendo stato trasfuso nel testo divenuto "Legge dello Stato", è probabile che esso, previa una (eventuale) rielaborazione, venga inserito in un Provvedimento di prossima emanazione (anche se, al momento, l'unico riferimento "ufficiale" all'istituto si trova solo in un documento di prassi: la più volte richiamata C.A.E. 38/2013).

Se, com'è ragionevole pensare, tale progetto viene attuato, sarebbe consentito al contribuente, che abbia violato gli obblighi di dichiarazione degli investimenti e attività costituite o detenute all'estero, di farli emergere volontariamente:

- presentando una apposita richiesta all'Amministrazione finanziaria, per indicare tutti gli investimenti e le attività di natura finanziaria costituiti e detenuti all'estero, corredata con la relativa documentazione e le altre informazioni utili. Tale richiesta può essere presentata per, ma se presentata, deve aver riguardo a tutti i periodi di imposta per i quali non siano scaduti i termini per l'accertamento o la contestazione della violazione degli obblighi di dichiarazione;
- versando le somme dovute in una unica soluzione, senza possibilità di compensarle con eventuali crediti d'imposta spettanti.

La richiesta di accesso alla "collaborazione volontaria" sarà, probabilmente,

¹⁶ La disciplina era completata dai successivi artt. 5-*quinqüies* (Effetti della procedura di collaborazione volontaria); 5-*sexies* (Ulteriori disposizioni in materia di collaborazione volontaria); 5-*septies* (Esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al verso). La finalità della procedura, secondo la Relazione illustrativa, era quella di far emergere le "*attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato in violazione degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio*" e, più in generale, di indirizzare i contribuenti alla *compliance*.

- preclusa se l'autore della violazione (o i soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o i soggetti concorrenti nel reato) abbia avuto formale conoscenza¹⁷:
 - di accessi, ispezioni, verifiche;
 - dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo;
 - di procedimenti penali, per violazione di norme tributarie, relativi alle attività di monitoraggio fiscale;
- "unica", nel senso che non potrebbe essere presentata più di una volta,
- con una prospettiva lunga, dato che potrebbe essere attivata fino al 30 settembre 2016¹⁸.

Essa produrrebbe, tra l'altro, i seguenti effetti:

- la esclusione della punibilità per i delitti di cui agli artt. 4 e 5 del D.Lgs. 74/2000 (dichiarazione infedele e omessa dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva);
- la riduzione fino alla metà delle pene previste per i delitti di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici);
- la riduzione alla metà delle sanzioni amministrative ex art. 7, co. 4, D.Lgs. 472/1997, se le attività vengono trasferite in Italia o in Stati membri della UE o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni.

Se il contribuente non versa le somme dovute entro i termini previsti dalla norma, la procedura di collaborazione volontaria non si perfeziona e, di conseguenza, non si producono gli effetti appena indicati.

"In considerazione della particolare rilevanza nel procedimento penale degli effetti derivanti dal perfezionamento della procedura"¹⁹, l'Agenzia delle Entrate, "entro 30 giorni dalla effettuazione" del versamento delle somme dovute, "comunica all'autorità giudiziaria competente la conclusione della procedura di collaborazione volontaria"²⁰.

Quanto alle sanzioni amministrative, la Relazione illustrativa spiega che *"il comportamento del contribuente che, sottrattosi agli obblighi di monitoraggio fiscale, presta una piena, veritiera e spontanea collaborazione attiva con l'Amministrazione finanziaria versando altresì le somme dovute ... con la precipua finalità di rimuovere gli effetti negativi arrecati all'interesse erariale dalla propria condotta ... configura una circostanza di carattere eccezionale che giustifica un ridimensionamento della sanzione, ai sensi dell'art. 7 del D.Lgs. 472/1997"*.

In proposito, va rilevato che la citata Circ. 38/2013 anticipa l'applicabilità, al caso in esame, della disciplina prevista dall'art. 7, co. 4, D.Lgs. 472/1997, cioè riduzione delle sanzioni alla metà *"per le violazioni relative alla omessa o infedele compilazione del quadro RW"*, nel caso, ad esempio, *"del contribuente che regolarizzi la propria posizione fiscale prestando una **piena e***

¹⁷ Secondo la Relazione illustrativa al DDL di stabilità, costituiscono causa ostativa della procedura anche *"le richieste, gli inviti e i questionari di cui agli articoli 51, co. 2 del D.P.R. 633/1973 e 32 del D.P.R. 600/1973"*, ma non le comunicazioni di irregolarità di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 600/1973.

¹⁸ Quando andranno verosimilmente a regime tutti gli accordi bilaterali sullo scambio automatico di informazioni

¹⁹ Cfr., la Relazione illustrativa citata.

²⁰ Cfr., art. 5-*quater*, co. 3 del D.L. 167/1990, di cui al D.D.L. di Stabilità.

spontanea collaborazione ai fini della ricostruzione degli investimenti e delle attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero in violazione degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale e dei redditi che servirono per costituirli, acquistarli o che sono derivati dalla loro dismissione, versando le somme dovute a titolo di imposte, interessi e sanzioni”²¹.

N.B.: allo stato attuale, si suggerisce **particolare cautela** nell’assumere decisioni in questo (delicato) settore, dal momento che – al di là del provvedimento in elaborazione presso il MEF – la stessa Circ. 38/2013 lascia ampie “zone d’ombra” (ad es. non chiarisce come la riduzione ex art. 7, co. 4, del D.Lgs. 472/1997 si coordini con l’applicazione del cumulo giuridico che potrebbe vanificare il beneficio della riduzione alla metà.

3. I costi *black list* nell’interpretazione amministrativa e giurisprudenziale

■ Riferimenti normativi: art. 110, co. 10-12-bis, D.P.R. 917/1986

L’art. 110, co. 10 (e 12-bis) prevede la **regola** della **indeducibilità** delle spese ed altri **componenti negativi derivanti da operazioni con imprese domiciliate nei “paradisi fiscali”**, a meno che il contribuente non dimostri la sussistenza delle esimenti indicate nel co. 11, primo periodo.

A. L’ambito di applicazione della norma (co. 10 e 12-bis) è particolarmente **ampio**, nel senso che

■ **a livello soggettivo**, riguarda tutti i soggetti residenti che, indipendentemente dalla natura giuridica (es. imprese individuali, società di persone, società di capitali, enti commerciali), esercitano imprese commerciali²², vale a dire un’attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi (cfr., C.A.E. 19.01.2007, n. 1, § 2);

■ **a livello oggettivo**, concerne le operazioni intercorse con “imprese”²³ e professionisti²⁴ ivi comprese le (eventuali) **stabili organizzazioni black list di un’impresa residente in un Paese a fiscalità ordinaria (così come di un’impresa nazionale)**” (cfr., C.A.E. 6.10.2010, n. 51, § 9.1).

²¹ Cfr., C.A.E. 23.12.2013, n. 38.

²² La presunzione non riguarda, invece, le prestazioni di servizi acquistate (in Paesi *black list*) da professionisti italiani (cfr., art. 110, co. 12-bis)

²³ Intesi come qualunque forma di organismo giuridicamente riconosciuto nello Stato estero.

²⁴ Intesi come qualunque esercente arti o professioni: non solo, quindi, professioni “regolamentate”; cfr., C.A.E. 26.1.2009, n. 1, **ubicate in Stati o territori a fiscalità privilegiata**, da cui derivi **qualunque componente negativo di reddito**.

In proposito, si rileva quanto segue.

- a. Le affermazioni dell'A. Entrate pongono problematiche di rilievo, dato che l'Italia ha stipulato svariate "**Convenzioni contro le doppie imposizioni**", che vanno considerate come fonti di rango più elevato²⁵ rispetto alla normativa interna meno favorevole (cfr, tra l'altro, art. 117, co. 1, Cost. ed art. 169 del T.U.II.RR.)²⁶. Ora: **se** la Convenzione prevede una "clausola di non discriminazione" analoga all'art. 24, co. 4, del Modello OCSE²⁷ (es. Convenzioni con Ecuador, Filippine, Malesia, Mauritius, Singapore e Svizzera), l'art. 110, co. 10 e 11, non risulterebbe applicabile, valendo le disposizioni generali dell'art. 109 del T.U.II.RR. e fermo restando il rispetto del *transfer price* disciplinato dall'art. 110, co. 7, del T.U.II.RR.; **se**, invece, la Convenzione contiene sì una "clausola di non discriminazione", ma facendo salve le disposizioni interne a tutela dei fenomeni elusivi o evasivi (es. Convenzioni con Emirati Arabi Uniti, Libano ed Oman), allora le "regole antiabuso" dell'art. 110, co. 10 e 11, risulterebbero comunque applicabili.
- b. In relazione alle **stabili organizzazioni**, si osserva che
- basterebbe invertire i termini del problema, cioè ipotizzare costi rivenienti da una stabile organizzazione *white list* di un'impresa residente in un paese *black list*, per dedurre "la deducibilità dei costi ...
 - l'orientamento espresso dall'Agenzia "configge" con il "sistema", dal momento che, ai sensi del citato § 24.4 del Modello OCSE (vedi nota 25), la stabile organizzazione è una sede fissa d'affari dell'impresa a cui appartiene priva di personalità giuridica distinta da essa per cui non può considerarsi "residente" nello Stato in cui è localizzata.
- c. Allo stato attuale e, ferma restando la necessità di una valutazione caso per caso, si ritiene che l'atteggiamento più prudentiale - per gli operatori - sia quello di individuare il soggetto fornitore nel soggetto emittente la fattura (come d'altra parte suggerito dal CNDCEC nello Studio del marzo 2012, § 4.2.2 e conforme alla C.A.E. 19.02.2008, n. 12) e da lì verificare se sia o meno residente in un Paese *black list*.
- Per contro, l'art. 110, co. 10 e 11, **non si applica** nel caso di operazioni intercorse con soggetti non residenti cui si applichino gli articoli 167 e 168 del T.U.II.RR., relativi alle c.d. *Controlled Foreign Companies - C.F.C.* (art. 110, co. 12, del T.U.II.RR.).
- d. Premesso che non è mai stato emanato il D.M. che doveva recare la *white list* prevista dall'art. 168-bis del T.U.II.RR. (lo si attende dal 2008!), continuano ad applicarsi le

²⁵ Cfr., Corte Cost., sentt. 24.10.2007, nn. 348 e 349, che parla di "rango subcostituzionale"

²⁶ Interessante la posizione assunta sul punto dalla C.T.P. di Milano secondo cui "le disposizioni contenute in una convenzione internazionale, in quanto destinate a disciplinare in via esclusiva i rapporti tra i soggetti appartenenti allo Stato estero ed i soggetti appartenenti allo Stato italiano, ovvero i rapporti tra uno Stato estero e l'Italia, assumono il carattere della specialità e quindi assumono rilievo rispetto alle normative nazionali, quali, nel caso in esame, il T.U.II.RR." (cfr., sentt. 13.12.2012, n. 294).

²⁷ Art. 24, co. 4, del Modello OCSE, stabilisce che "... gli interessi, i canoni ed altre spese pagati da un'impresa di uno Stato contraente ed un residente dell'altro Stato contraente, sono deducibili, ai fini della determinazione degli utili imponibili di detta impresa, nelle stesse condizioni in cui sarebbero deducibili se fossero pagati ad un residente del primo Stato..."

disposizioni vigenti al 31.12.2007 e quindi bisogna fare riferimento alla **black list approvata con il D.M. 23.01.2002** e sue successive modificazioni²⁸.

e. Fra i componenti negativi di reddito, vanno compresi

- “*sia gli elementi reddituali derivanti dalle transazioni (quale il costo di acquisto di beni e servizi), sia i componenti negativi, derivanti in modo indiretto da tali operazioni (quali, ad esempio, gli ammortamenti, le svalutazioni, le perdite, le minusvalenze e ogni altro componente negativo derivante da operazioni intercorse con soggetti black list)” (cfr., C.A.E. 6.10.2010, n. 51, § 9.2);*
- “*le perdite su crediti vantati verso soggetti localizzati in paradisi fiscali (cfr., C.A.E. 20.9.2012, n. 35, § 4.2)”*
- gli “*interessi ed oneri finanziari assimilati, derivanti da transazioni aventi causa finanziaria” (cfr., C.A.E. 20.9.2012, n. 35, § 4.3).*

B. Le esimenti per poter disapplicare la norma (e consentire la deducibilità dei costi) sono:

I. lo svolgimento di una **effettiva attività** commerciale da parte dell’impresa estera; **ovvero**

II. la dimostrazione “*che le operazioni poste in essere rispondono ad un **effettivo interesse economico** e che le stesse hanno avuto **concreta esecuzione**” (cfr. art. 110, co. 11, primo periodo).*

Le due esimenti sono **alternative** e possono essere fornite dal contribuente sia in sede di controllo, sia in via preventiva, attraverso la formulazione di un’apposita istanza di interpello ex art. 21, L. 413/1991, “*impregiudicato, in entrambi i casi, l’onere del contribuente di dimostrare la concreta esecuzione della operazione*” (cfr., C.A.E. 18.6.2008, n. 47 e C.A.E. 6.10.2010, n. 51).

In sintesi²⁹:

• Il Legislatore ha introdotto una **presunzione legale relativa**, per cui gli acquisti da imprese domiciliate in Paradisi fiscali determinano costi da considerare indeducibili (poiché viziate da un potenziale intento elusivo) salva prova contraria.



• Il contribuente, per dedurre i predetti costi, deve dimostrare la “credibilità commerciale” e la “effettiva operatività” del fornitore estero localizzato nel Paradiso fiscale o, in alternativa, la convenienza economica dell’operazione posta in essere (in rapporto e per confronto con altre, analoghe).

Prima esimente. Il contribuente può dimostrare il “*contenuto commerciale dell’attività svolta dal soggetto estero*”, attraverso la produzione di una serie di documenti che la prassi agenziale, a titolo esemplificativo, ha identificato³⁰:

- nel Bilancio d’esercizio e relativa certificazione (se esiste);
- nell’atto costitutivo ed iscrizione al locale registro delle imprese;
- in un prospetto descrittivo dell’attività esercitata;

²⁸ Il D.M. 27.07.2010, ha modificato il D.M. 23.01.2002, eliminando dal novero degli Stati a fiscalità privilegiata Cipro, Malta e la Corea del Sud.

²⁹ Cfr., C.A.E. 6.10.2010, n. 51.

³⁰ Cfr., C.A.E. 23.05.2003, n. 29; Ris. A.E. 16.03.2004, n. 46; Procedura della DRE Piemonte del dicembre 2002.

- nei contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e dell'attività;
- nelle fatture delle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati;
- nei contratti di lavoro dei dipendenti che indicano il luogo di prestazione dell'attività lavorativa e le mansioni svolte;
- nelle evidenze dei rapporti bancari e/o delle movimentazioni finanziarie;
- nelle (eventuali) autorizzazioni sanitarie e amministrative relative all'attività e all'uso dei locali.

La summenzionata documentazione serve a dimostrare l'esistenza di **“una effettiva attività commerciale mediante idonea struttura in loco”** (cfr., R.A.E. 16.03.2004, n. 46), a prescindere dalla circostanza che il Paese **“black list”** rappresenti anche il **“mercato di insediamento”** (dell'attività del fornitore), dato che l'assenza, nell'art. 110, co. 11, del T.U.II.RR., di un espresso riferimento a tale condizione (che invece è presente nell'ambito della prima esimente per la disapplicazione della disciplina in materia di *Controlled Foreign Companies - CFC* ex art. 167 del T.U.II.RR.) **“va ritenuto un chiaro indizio della volontà del legislatore di differenziare le modalità di disapplicazione delle due discipline in commento, posto che quella in materia di deducibilità di costi black list riguarda anche imprese residenti che non hanno alcun legame partecipativo con il fornitore estero”** (cfr. C.A.E. 6.10.2010, n. 51).

La **giurisprudenza** ha ritenuto, quanto alla **prima esimente**, che **“la prova del collegamento fisico della struttura con il territorio ben può essere valutata anche attraverso altra documentazione** [rispetto a quella sopra individuata dall'Agenzia delle Entrate nella C.A.E. 29/2003, sopra richiamata], **che la parte ricorrente è legittimata a produrre e documentare in giudizio³¹”**.

Il maggior problema incontrato da operatori e professionisti in relazione alla **“prima esimente”** è la difficoltà di reperire la documentazione citata. E ciò, in quanto l'A.E. ha richiesto la stessa documentazione necessaria per disapplicare la disciplina C.F.C. ... ma le due fattispecie sono assai differenti: il contribuente, infatti, nel caso di società controllate ha maggiore facilità a reperire documenti che, in taluni casi (si pensi ai contratti dei dipendenti, agli estratti conto bancari), sono **“riservati”**.

Seconda esimente. La dimostrazione **“che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione”** deve essere effettuata

³¹ Cfr., C.T.P. Milano, 20.12.2010, n. 338. In proposito, sono stati ritenuti utili al fine di fornire dimostrazione della **“sostanza economica”** della controparte estera, i c.d. **“company credit report”** redatti dalla Camera di Commercio italiana sita nello Stato estero di riferimento (cfr. C.T.R. Veneto, 2.03.2011, n. 38), come pure le certificazioni rilasciate dalle autorità fiscali straniere in relazione al carico impositivo assolto dalla società estera, le quali fanno prova fino a querela di falso (cfr., C.T.R. Lombardia 24.02.2012, n. 29).

a) per quanto riguarda l'**effettivo interesse economico**³², secondo la prassi amministrativa, *“la scelta imprenditoriale di intrattenere rapporti commerciali con un’impresa privilegiata dovrà essere sorretta da una **valida giustificazione di tipo economico** a beneficio della specifica attività imprenditoriale, avendo riguardo sia alla **peculiarità del contesto** nel quale essa è attuata, sia alla **praticabilità di soluzioni alternative** a quella che vede come controparte dell’operazione un soggetto residente in un Paese a fiscalità privilegiata”*³³. Si dovrà, dunque, tener conto degli elementi e *“circostanze che caratterizzano il caso concreto, attribuendo rilevanza alle condizioni complessive dell’operazione, quali, ad esempio:*

- *il prezzo della transazione*³⁴;
- *la presenza di costi accessori* (stoccaggio, magazzino, etc);
- *le modalità di attuazione dell’operazione* (es. tempi di consegna);
- *la possibilità di acquisire il medesimo prodotto presso altri fornitori;*
- *la presenza di vincoli organizzativi/commerciali/produttivi che inducono ad effettuare la transazione con il fornitore black list o, comunque, che renderebbero eccessivamente oneroso la medesima transazione con altro fornitore”*³⁵.

In proposito, la **giurisprudenza** ha ritenuto che:

- *“non vi è alcuna previsione legislativa circa i calcoli da effettuare o i criteri da seguire”* per dimostrare un effettivo interesse economico alla realizzazione della operazione, per cui è possibile confrontare, ad esempio, *“le percentuali di ricarico applicate ai beni acquistati da fornitori black list con quelle applicate ai beni acquistati da altri soggetti”*³⁶;
- *“sussiste un effettivo interesse economico ad eseguire operazioni con imprese che hanno sede in paradisi fiscali quando il soggetto italiano ha già un acquirente della merce importata. La documentazione doganale e di trasporto internazionale rappresenta prova della effettività delle operazioni”*³⁷;
- *“sussiste **sempre un effettivo interesse economico** dell’impresa quando questa pone in essere un’operazione in grado di produrre profitto, nell’ambito della specifica natura dell’attività esercitata, a prescindere dalla dimostrata maggiore convenienza. Un’operazione commerciale, non palesemente in perdita, se effettivamente compiuta, è più idonea ad integrare il requisito in parola”*³⁸;
- la prova che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico - e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione - può essere documentata dalla

³² Sulle giustificazioni che possono essere formulate in caso di prestazioni professionali, cfr. C.A.E. 18.6.2008, n. 47.

³³ Cfr., Circ. A.E. 26.01.2009, n.1.

³⁴ In proposito, va precisato che la sussistenza dell’interesse economico non è pregiudicata dal fatto che il prezzo della transazione sia anomalo, se tale anomalia è giustificata da altre condizioni che regolano la transazione.

³⁵ Cfr., C.A.E. 6.10.2010, n. 51, nonché C.A.E. 26.1.2009, n. 1.

³⁶ Cfr., C.T.R. Toscana, 4.12.2009, n. 91.

³⁷ Cfr., C.T.P. Roma, 13.11.2009, n. 454.

³⁸ Cfr., C.T.R. Marche, 22.6.2010, n. 5.

“comparazione dei prezzi fra più fornitori” ancorché limitato ad un campione (purché significativo) di acquisti³⁹;

- *“sono deducibili le spese sostenute per l’acquisto di beni da un’impresa avente la sede in un paradiso fiscale se giustificati da valide ragioni economiche, quali prezzi competitivi e puntualità nelle forniture⁴⁰”;*
- *“sono deducibili i costi relativi a fornitori situati in Stati black-list se il contribuente italiano prova l’effettività dell’operazione tramite documentazione doganale e contabile e dimostra l’interesse economico tramite la realizzazione di margini di profitto⁴¹;*
- *In assenza di alternative, l’amministrazione non può valutare l’interesse economico di un’impresa che si avvale di prestazioni di aziende residenti in un Paese black-list⁴².*

b) quanto alla prova della **“concreta esecuzione”**, la stessa può essere fornita esibendo *“la documentazione doganale di importazione ed ogni altro elemento di prova documentale imposto dalla normativa o dalla prassi di settore (ad esempio: contratto di fornitura ovvero ordine di acquisto; fattura del fornitore, eventuale autofattura della società residente per l’estrazione della merce dal deposito IVA; documentazione attestante il pagamento del bene acquistato).”⁴³*

L’onere della **prova** – sia della prima che della seconda esimente – grava sul contribuente *“in mancanza di essa ... la spesa corrispondente ad importazioni da Paesi inclusi nella black list è indeducibile. Pertanto all’Amministrazione finanziaria è sufficiente invocare il divieto legale di deduzione, mentre spetta al contribuente dimostrare la esistenza delle condizioni, per cui esso non sarebbe applicabile al proprio caso⁴⁴”.*

Da ultimo, si ricorda che

- le spese e i componenti negativi di reddito devono essere **separatamente** indicati nella **dichiarazione dei redditi**: la relativa omissione non comporta più⁴⁵ la indeducibilità del costo, ma “solo” l’applicazione di una sanzione amministrativa pari al 10% *“dell’importo*

³⁹ Cfr., C.T.R. Lombardia, 22.3.2013, n. 33.

⁴⁰ Cfr., Cassazione, 8.5.2013, n. 10749; conforme: Sent. 8.5.2013, n. 10751

⁴¹ Cfr., C.T.R. Piemonte, 13.12.2012, n. 91; conformi: C.T.P. Milano, 8.11.2012, n. 135 e C.T.R. Toscana, 2.07.2013, n. 100.

⁴² Nel caso di specie, la contribuente operava come spedizioniere, e pertanto, al fine di portare a conclusione il trasporto nel migliori dei modi, coordinava tutti quegli altri soggetti che intervengono a vario titolo nell’attività come ivettori nazionali e internazionali, gli operatori doganali, gli agenti. (cfr., C.T.P. Milano, 13.12.2012, n. 294)

⁴³ Cfr. R.A.E., 6.03.2003, n. 127

⁴⁴ Cfr., Cassazione, 29.12.2010, n. 26298.

⁴⁵ Dopo che la “Finanziaria 2007, L. 296/2006, ha soppresso l’ultimo periodo del comma 11 dell’art. 110, del D.P.R. 917/1986, che prevedeva che “La deduzione delle spese e degli altri componenti negativi di cui al comma 10 è comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti” .

complessivo delle spese e dei componenti non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di euro 500 e un massimo di euro 50.000⁴⁶”.

Secondo l’Agenzia delle Entrate, il contribuente può, comunque, presentare una dichiarazione integrativa, prima dell’avvio dei controlli, versando la sanzione fissa (con un minimo di 258,00 e un massimo di 2.065,00 euro) di cui all’art. 8, co. 1, D.Lgs. 471/1997; e presentarla anche dopo l’avvio dei controlli, versando, però, la sanzione proporzionale di cui all’art. 8, co. 3-bis, stesso Decreto⁴⁷. La Cassazione ritiene, invece, che *“l’onere di indicazione nella dichiarazione annuale delle operazioni economiche intrattenute con soggetti residenti in Stati aventi regimi fiscali privilegiati non può essere surrogato da adempimenti successivi né è suscettibile di regolarizzazione laddove siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche. La mancata indicazione separata nel Modello UNICO dei costi derivanti da operazioni intercorse con controparti black list (art. 110, comma 10, del Tuir), non può ritenersi sanata per effetto della presentazione della dichiarazione integrativa successivamente alla contestazione della violazione⁴⁸”;*

- è previsto legislativamente il contraddittorio anticipato⁴⁹ rispetto alla emissione dell’avviso di accertamento: *“prima di emettere l’avviso di accertamento l’Ufficio deve notificare al contribuente un apposito avviso con il quale viene concesso un termine di 90 giorni per fornire le prove di cui sopra e ove tale documentazione non venga ritenuta idonea, non solo deve darne specifica motivazione nell’avviso di accertamento, ma deve altresì effettuare una formale richiesta di integrazione della documentazione⁵⁰”;* il contraddittorio deve essere *“effettivo per consentire al contribuente di fornire ulteriore documentazione probatoria⁵¹”.*

4. Il raddoppio dei termini di accertamento: c.s.

▪ Riferimenti normativi: art. 43, del D.P.R. 600/1973 e 57, del D.P.R. 633/1972

Gli avvisi di accertamento, ai fini delle imposte dirette e dell’IVA

- *“devono essere notificati⁵², a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione”* (art. 43, co. 1, cit.);

⁴⁶ Cfr., art. 8, co. 3-bis, D.Lgs. 471/1997, C.A.E. 16.2.2007, n. 11, C.T.P. Ravenna, 19.5.2008, n. 4 (in senso contrario: C.T.R. Piemonte, 14.5.2008, n. 15).

⁴⁷ Cfr., C.A.E. 3.11.2009, n. 46.

⁴⁸ Cfr., Cassazione, 4.4.2012, n. 5398. (in senso contrario a quello espresso dalla Cassazione, si veda: cfr. C.T.P. Treviso, 21.6.2006, n. 99 e 5.7.2006, n. 77; C.T.P. Reggio Emilia, 14.2.2007, n. 13).

⁴⁹ Cfr. art. 110, co. 11, secondo periodo, del T.U.II.RR..

⁵⁰ Cfr., C.T.P. Milano, 20.12.2010, n. 338.

⁵¹ Cfr., C.T.R. Lombardia, 14.11.2011, m. 175.

⁵² Da tenere presente che la notificazione si perfeziona, nei confronti del notificante, al momento della consegna dell’atto all’agente notificatore: pertanto è a tale momento che occorre riferirsi per verificare il rispetto del termine (cfr., Cass., sent. 26.03.2012, n. 4883; Corte Cost., sent. 23.01.2004, n. 28); ad es., se l’avviso di accertamento viene ricevuto il 3 gennaio 2013, ma è stato consegnato all’agente notificatore il 31.12.2012, il termine per l’accertamento del p.i. 2008, deve ritenersi rispettato.

- *“in caso di **omessa presentazione**, ovvero di presentazione della dichiarazione nulla, l’avviso di accertamento può essere notificato **fino al 31 dicembre del quinto anno successivo** a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata”* (art. 43, co. 2, cit.).

La violazione del termine per l’accertamento comporta la **nullità dell’atto di imposizione**.

Al 31.12.2013 sono, quindi, scaduti i termini di accertamento del periodo di imposta 2008 (con dichiarazione presentata) e 2007 (con dichiarazione omessa); salvo “anticipazioni” o “proroghe”, tra cui:

- la riduzione di un anno nei confronti dei contribuenti soggetti agli **studi di settore** che risultino congrui, anche a seguito di adeguamento, rispetto ai risultati dello strumento: sempre che siano fedeli⁵³ e coerenti, e fatto salvo il caso di violazione che comporti l’obbligo di denuncia penale per uno dei reati di cui al D.Lgs. 74/2000⁵⁴;
- il decorso differito nei casi in cui venga presentata una dichiarazione integrativa diretta a correggere errori sulla “competenza”, dato che, in quei casi, i termini sono *“calcolati a partire dall’anno di presentazione della dichiarazione integrativa”* (cfr., C.A.E. 24.9.2013, n. 31)⁵⁵.

È previsto, invece, il **raddoppio** dei termini per l’accertamento, che passano da 4 a 8 anni e da 5 a 10, nei casi di

- recupero dei crediti inesistenti indebitamente utilizzati in compensazione⁵⁶;
- investimenti detenuti in Paradisi fiscali in violazione delle norme sul monitoraggio⁵⁷, per i quali vige la presunzione di imponibilità di cui all’art. 12, co. 2 del D.L. 78/2009⁵⁸;
- **violazione che comporta l’obbligo di denuncia penale ai sensi dell’art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000 (cfr. art. 43, co. 2-bis, del D.P.R. 600/1973).**

In quest’ultimo caso, gli ordinari termini di accertamento “sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione”. La disposizione si applica a decorrere dal periodo di imposta per il quale, alla data del 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del D.L. 223/2006), erano ancora pendenti i termini di accertamento (cioè il 2001).

⁵³ Cfr., art. 10, co. 9 e 10, del D.L. 201/2011.

⁵⁴ Peraltro, ai sensi dell’art. 10, co. 6, della L. 146/1998, gli accertamenti fondati sugli studi di settore *“non rilevano ai fini dell’obbligo di trasmissione della notizia di reato”* ex art. 331 c.p.p..

⁵⁵ Va peraltro rimarcato come – al di fuori delle questioni di “competenza” – l’A.F. abbia sottolineato che, per effetto della presentazione di dichiarazioni rettificative, *“non è previsto alcun allungamento dell’ordinario termine di decadenza relativo all’accertamento”* (cfr., Circ. Min. Fin., 17.05.2000, n. 98, § 1.1.; conforme: C.T.P. Siracusa, sentt. 12.06.2012, nn. 246 e 247).

⁵⁶ Cfr., art. 27, co. 16, D.L. 185/2008, che fa salvi *“i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione che comporta l’obbligo di denuncia ai sensi dell’art. 331 c.p.p.”*.

⁵⁷ La violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale, previsti dall’art. 4, co. 1, 2 e 3 del D.L. 167/1990 comporta il raddoppio dei termini - previsti dall’art. 20, D.Lgs. 472/1997 - stabiliti per la contestazione delle sanzioni ai sensi dell’art. 16, stesso Decreto (cfr. art. 12, D.L. 78/2009).

⁵⁸ In deroga ad ogni vigente disposizione di legge, *“gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato ... in violazione degli obblighi di dichiarazione”*, previsti dall’art. 4, commi da 1 a 3, del D.L. 167/1990 (cioè degli obblighi di monitoraggio), si presumono costituite, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione.

Secondo l'Agencia delle Entrate, il raddoppio dei termini opera *“a prescindere dalle successive vicende del giudizio penale che consegue alla denuncia⁵⁹”*: cioè, indipendentemente dal fatto che le indagini si concludano con un decreto di archiviazione ovvero con una sentenza di proscioglimento.

Nonostante i “dubbi” di costituzionalità⁶⁰, **la Corte Costituzionale ha ritenuto tali censure non fondate, affermando** che i termini raddoppiati sono fissati direttamente dalla legge e *“operano autonomamente allorché sussistano elementi obiettivi tali da rendere obbligatoria la denuncia penale per i reati previsti dal D.Lgs. 74/2000”*. I termini “ordinari” e quelli raddoppiati, prosegue la Consulta, *“si riferiscono a fattispecie ab origine diverse, che non interferiscono tra loro”*, per cui è del tutto irrilevante che l'obbligo di denuncia penale *“possa insorgere anche dopo il decorso del termine breve [cioè, ordinario] o possa non essere adempiuto entro tale termine”*. (cfr., Corte cost. Sent. 25.7.2011, n. 247⁶¹; conforme: Cassazione, 11.12.2012, n. 22587).

La **giurisprudenza di merito**, tuttavia, è **orientata a delimitare il potere accertativo dell'Amministrazione finanziaria** – successivo al decorso del termine “ordinario” previsto dall'art. 43, D.P.R. 600/1973 (e 57, D.P.R. 633/1972) – avendo affermato che:

1. *“il pubblico ufficiale deve essere in grado di **identificare gli elementi costitutivi del reato** e, conseguentemente, di delineare una notizia di reato sufficientemente circostanziata”* (C.T.P. Prato, sent. 16.5.2013, n. 30; C.T.P. Treviso, sent. 25.9.2012, n. 73);
2. il corretto uso del raddoppio dei termini è subordinato all'**obbligo di denuncia** penale “senza ritardo”; al **dovere** del Giudice tributario di vagliare la presenza dell'obbligo di denuncia (non della sussistenza del reato); al **potere** di disconoscere l'applicabilità del termine raddoppiato (cfr. C.T.P. Lecco, sent. 19.6.2012, n. 74; C.T.P. Brescia, sent. 10.4.2012, n. 40)
3. non è sufficiente la semplice enunciazione, nell'atto di accertamento, dell'inoltro della notizia di reato alla Procura della Repubblica, ma è necessario che l'Ufficio allegghi all'atto di accertamento **copia della denuncia** penale che gli consente di beneficiare del più lungo termine previsto: se *“la denuncia non è agli atti, viene meno il presupposto del raddoppio del termine ... e l'avviso di accertamento è nullo”* (C.T.P. Lecco, sent. 27.5.2013, n. 89);
4. è necessario che gli elementi indiziari di illeciti tributari con rilevanza penale emergano chiari ed obiettivi *“fin dall'inizio (o almeno non alla fine) della verifica”*, per cui l'inoltro della **denuncia** (penale) deve **precedere** la emissione dell'avviso di accertamento (oltre che

⁵⁹ Cfr., C.A.E. 31.12.2009, n. 54, secondo la quale tale ampliamento opera anche nei confronti dei soggetti solidalmente responsabili: consolidato, Iva di gruppo, tassazione per trasparenza.

⁶⁰ La C.T.P. di Napoli aveva rimesso alla Corte costituzionale la questione di legittimità della norma modificativa dei termini di accertamento *“laddove ha raddoppiato il termine di notifica ... dell'avviso di rettifica o dell'accertamento senza prevedere che l'eventuale denuncia ex art. 331 c.p.p., in presenza di ipotesi di reato ex D.Lgs. 74/2000, debba avvenire anteriormente allo spirare dei termini”* “ordinari”, (cfr., Ordinanza 29.4.2010, n. 266).

⁶¹ La Corte Cost., nella medesima sentenza, ha invece escluso che la proroga per violazioni penali possa essere sommata ad un'altra disposizione che preveda anch'essa una proroga dei termini (ad es., la proroga biennale per mancata adesione ai condoni ex art. 10 della L. 289/2002), a meno che non sia la legge a statuire diversamente (es. per la compensazione di crediti inesistenti ex art. 27 del D.L. 185/2008).

esservi allegato: C.T.P. Ravenna, sent. 11.9.2013, n. 191, C.T.P. Milano, sent. 9.5.2013, n. 104);

5. l'onere della **prova** consistente nell'accertamento, da parte del pubblico ufficiale, di una notizia di reato (che lo obbliga a farne denuncia all'Autorità giudiziale competente) "*è a carico dell'Amministrazione finanziaria che ha l'obbligo di giustificare il più ampio potere accertativo attribuitole*" dalla norma (C.T.R. Puglia, sent. 11.10.2013, n. 68; C.T.R. Lazio, sent. 7.8.2012, n. 86)
6. se il reato tributario è **prescritto** al momento dell'intervento dell'Amministrazione finanziaria, non le è consentito di usufruire del raddoppio dei termini di accertamento (C.T.P. Padova, 18.6.2013, n. 85; C.T.P. Ancona, 10.4.2013, n. 102; C.T.R. Umbria, 25.11.2011, n. 237).

5. L'istituto del reclamo: ultime modifiche normative

- **Riferimenti normativi: art. 17-bis, del D.Lgs. 546/1992, come novellato dall'art. 1, co. 611, L. 27.12.2013, n. 147**

1. La situazione prima della novella recata dall'art. 1, co. 611, L. 27.12.2013, n. 147

Il reclamo è un istituto deflativo diretto a definire le (potenziali) c.d. "controversie minori"⁶² con l'Agenzia delle Entrate, attraverso il riesame e/o un tentativo di mediazione dell'atto⁶³, da parte di una struttura della Direzione provinciale o regionale "diversa e autonoma" rispetto a quella che ha predisposto l'avviso di accertamento (e curato la fase accertativa).

Si tratta di una sorta di "**ricorso amministrativo**", che, però, può trasformarsi in ricorso giurisdizionale⁶⁴ (al quale si applicano, in quanto compatibili, diverse disposizioni sul processo tributario).

⁶² L'istituto si applica alle controversie con l'Agenzia delle Entrate, aventi ad oggetto gli atti impugnabili - ex art. 19, D.Lgs. 546/1992 - di valore non superiore a € 20.000,00. Il valore della controversia va individuato ai sensi dell'art. 12, D.Lgs. 546/1992, per cui nel caso di avvisi di accertamento, si considera l'importo del solo tributo; nel caso di atti di irrogazione sanzioni, l'importo delle sole sanzioni.

⁶³ Ad esempio. l'avviso di accertamento, l'avviso di liquidazione, il provvedimento di irrogazione sanzioni, il diniego espresso o tacito di rimborso e, in generale, gli altri atti per i quali è prevista l'autonoma impugnazione.

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

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

⁶⁴ Per tale motivo, esso **deve** contenere, fin da subito, tutti i requisiti richiesti dall'art. 18, D.Lgs. 546/1992 (e **può** contenere anche una proposta di mediazione). Nella sostanza, il contribuente deve esporre, in sede

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

Prima della modifica introdotta dalla Legge di stabilità 2014 – e a valere dal 3 marzo 2014 – l’istituto

- costituiva **condizione di ammissibilità** del successivo ed eventuale ricorso giurisdizionale: per gli atti che rientravano nel suo ambito di applicazione, la omessa presentazione del reclamo (in via amministrativa) comportava la inammissibilità⁶⁵ del ricorso (giurisdizionale), rilevabile d’ufficio in ogni stato e grado del giudizio, con conseguente definitività della pretesa tributaria;
- **non** comportava la **sospensione** della **esecutività dell’atto**, né consentiva di chiedere la sospensione giudiziale⁶⁶, con conseguente pagamento a titolo provvisorio del terzo delle maggiori imposte contestate (e dei relativi interessi)⁶⁷;
- prevedeva che il termine di 90 giorni per la trattazione dell’istanza non godesse della eventuale sospensione feriale dei termini, trattandosi di una fase amministrativa e non processuale del procedimento⁶⁸;
- non aveva effetti rispetto ai contributi previdenziali e assistenziali correlati agli imponibili tributari (anche se l’Agenzia delle Entrate aveva affermato il contrario⁶⁹);
- comportava la condanna, a carico della parte “soccombente”, a rimborsare, oltre alle normali “spese di giudizio”, ma le stesse “maggiorate” del 50% “a titolo di rimborso delle spese del procedimento” amministrativo (e la compensazione delle spese da parte della Commissione tributaria solo nel caso ricorressero “giusti motivi”, da indicare).

L’istituto ha suscitato, fin da subito, diversi dubbi e perplessità relative:

- alla inammissibilità del ricorso giurisdizionale, in caso di omessa presentazione del reclamo;
- alla diversità di trattamento e difesa cautelare nelle fasi amministrativa e giurisdizionale;
- alla “anticipata” esposizione, da parte del contribuente, della propria tesi difensiva;

amministrativa, la propria difesa cioè la strategia difensiva che intenderebbe proporre in sede giurisdizionale, se la procedura non dovesse concludersi positivamente. Decorsi 90 giorni senza che sia stato notificato l’accoglimento del reclamo (ovvero si sia conclusa positivamente la mediazione), infatti, il contribuente deve costituirsi in giudizio a norma dell’art. 22, stesso Decreto, depositando il reclamo-ricorso.

⁶⁵ L’eventuale ricorso proposto dal contribuente sarebbe, quindi, affetto da un **vizio insanabile**, anche se la controparte, cioè l’Agenzia delle Entrate, si costituisse in giudizio.

⁶⁶ Essa è subordinata, infatti, alla instaurazione del giudizio tributario.

⁶⁷ Cfr. art. 15, D.P.R. 602/1973, nonché art. 29, D.L. 78/2010, relativamente ai c.d. “accertamenti esecutivi”.

⁶⁸ Cfr., C.A.E. 19.3.2012, n. 9, § 2.9

⁶⁹ Cfr., C.A.E. 19.03.2012, n. 9, § 1.4

- all'organo deputato a gestire la mediazione, che è privo del carattere di "terzietà" (la struttura "diversa e autonoma" fa comunque parte dell'Agenzia delle Entrate che è "parte" del procedimento);

e, in generale, al diritto di difesa del contribuente.

Per tale ragione, alcune Commissioni tributarie provinciali⁷⁰ hanno sollevato questione di legittimità costituzionale della norma, alle quali il Legislatore ha cercato di porre (parziale) rimedio con le modifiche apportate - dalla Legge (n. 147/2013) di Stabilità 2014 - all'art. 17-*bis*, le quali, però, si applicheranno agli **atti notificati** a decorrere dal sessantesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore delle modifiche e, dunque, dal **3.3.2014**.

2. La nuova disciplina del reclamo/mediazione

La nuova versione della norma prevede che il reclamo:

- diventa **condizione di procedibilità** (e non più di ammissibilità) del successivo ricorso, per cui se il contribuente deposita il ricorso in Commissione tributaria senza aver prima presentato reclamo, ovvero si costituisce in giudizio prima dello scadere del termine di 90 giorni previsto per questo procedimento, il Giudice, **su eccezione** dell'Agenzia delle Entrate (la questione non può essere sollevata d'ufficio dal giudice), rinvierà l'udienza di trattazione, per consentire alle parti lo svolgimento del procedimento di reclamo/mediazione;
- comporta la **sospensione automatica della esecutività** dell'atto fino al momento in cui decorrono i termini per la costituzione in giudizio (cioè per 90 giorni);
- comporta l'applicazione delle disposizioni sui **termini processuali**, per cui si tiene conto, ad esempio, anche della "sospensione feriale" (che vanno dal 1° agosto al 15 settembre di ogni anno);
- ha effetto anche rispetto ai contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile alle imposte dirette, senza, inoltre, applicazione di sanzioni e interessi.

Art. 17- <i>bis</i> , D.Lgs. 546/1992	
Prima della modifica ex art. 1, co. 611, L. 147/2011	Dopo la modifica ex art. 1, co. 611, L. 147/2011
Condizione di ammissibilità: difetto non sanabile, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio	Condizione di procedibilità: difetto sanabile, che può essere sollevato su eccezione dell'A. Entrate
Esecutività dell'atto	Sospensione automatica della esecutività
No applicazione termini processuali	Si applicazione termini processuali
No effetti ai fini dei contributi previdenziali e assistenziali	Si effetti ai fini dei contributi previdenziali e assistenziali

Le modifiche apportate sono migliorative, ma lasciano aperte altre questioni che dovrebbero essere affrontate: prima fra tutte, la disparità di trattamento tra contribuenti che hanno già incardinato, o devono incardinare, il procedimento prima o dopo della data del 3.3.2014.

Inoltre, si è persa l'occasione per intervenire:

⁷⁰ Cfr. C.T.P. Perugia, Ord. 7.2.2013, n. 18; C.T.P. Campobasso, 17.4.2013, n. 75, C.T.P. Benevento, Ord. 18.4.2013, n.126.

- sull'Organo deputato a gestire la mediazione: che dovrebbe essere terzo e indipendente e, invece, è una struttura – quantunque diversa e “autonoma” – appartenente all'Agenzia delle Entrate, cioè ad una “parte” del procedimento⁷¹;
- sul pregiudizio derivante dall'obbligo del contribuente di formulare, già in sede di reclamo e, dunque, in via amministrativa, la strategia difensiva che intenderebbe proporre nell'eventuale giudizio⁷²;
- sulla disciplina delle spese non di giudizio, ma per il procedimento amministrativo (ad es. quelle del consulente) che restano a carico del contribuente anche se la procedura ha esito positivo⁷³.

6. Ancora sul principio di competenza nella determinazione del reddito di impresa

▪ Riferimenti normativi: art. 109, T.U.II.RR.

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

L'imputazione a periodo (cioè temporale) delle componenti di reddito costituisce una **regola inderogabile** che deve essere rispettata sia dal contribuente sia dall'Amministrazione finanziaria.

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

⁷¹ In proposito, si veda: C.T.P. Benevento, Ord. 8.4.2013, che rinvia alla Corte Costituzionale la questione di legittimità della norma, tra l'altro, per l'assenza *“della giusta terzietà del mediatore rispetto alle parti coinvolte”*, non potendosi ammettere, anche alla luce del diritto comunitario, che esso sia *“organico all'Amministrazione finanziaria”*.

⁷² Cfr. C.T.P. Campobasso, Ord. 17.4.2013, n. 75.

⁷³ L'accoglimento del reclamo non comporta, quindi, una riduzione di costi per il contribuente, rispetto all'annullamento dell'atto in sede giurisdizionale, mentre consente all'Amministrazione finanziaria di ritirare l'atto in autotutela, evitando il pagamento delle spese di giudizio.

Il (predetto) principio di **competenza** va, tuttavia coniugato con il c.d. principio **autonomia dei singoli periodi di imposta** previsto dall'art. 7, co. 1, del T.U.II.RR., secondo cui *"l'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma..."*. Per lungo tempo, prassi amministrativa e giurisprudenza di legittimità (cfr., tra le tante, Cass., Sentt. 9.6.2000, n. 7912; 15.11.2000, n. 74774; 26.4.2001, n. 6084) hanno rigidamente applicato i principi sopracitati con l'effetto – nel caso di errori sulla competenza temporale – che la correzione dell'errore o la ripresa a tassazione operata dall'Amministrazione finanziaria relativa a un componente di reddito in un periodo di imposta diverso da quello in cui lo aveva imputato il contribuente, conduceva ad una duplicazione di imposta; peraltro vietata non solo dal principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost., ma anche dall'art. 163, del T.U.II.RR. (*"la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi"*) e dall'art. 67, del D.P.R. 600/1973 (che si esprime in termini conformi).

A partire dal 2008, la **giurisprudenza di legittimità** ha **modificato il proprio orientamento**: nel caso di indebita deduzione di un costo per violazione del principio di competenza, la Corte di Cassazione ha riconosciuto al contribuente il diritto di recuperare l'imposta indebitamente versata *«per la mancata esposizione nell'annualità di competenza dei costi negati in relazione a diversa imputazione temporale»* (cfr., tra le altre, Cass., sentt. 10.3.2008, n. 6331 e 8.7.2009, n. 16023).

Due anni dopo (2010), l'**Agenzia delle Entrate** ha recepito tale orientamento, consentendo al contribuente di ottenere la restituzione dell'imposta indebitamente versata che poteva avvenire attraverso

- la correzione, in via autonoma, degli errori di competenza prima della contestazione dell'Amministrazione finanziaria, mediante dichiarazione integrativa; ovvero
- una istanza di rimborso (oppure richiesta di compensazione nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione) se la rettifica avveniva dopo la contestazione dell'Amministrazione finanziaria.

Questa l'**evoluzione** della **prassi agenziale** sul punto:

1. Tutto è cominciato con la **C.A.E. 4.5.2010, n. 23**, con la quale è stato riconosciuto il diritto del contribuente a recuperare l'imposta relativa alle rettifiche di **costi** non correttamente imputati, mediante **istanza di rimborso**⁷⁴, da **presentare** nel termine di **due anni dal passaggio in giudicato della Sentenza o dalla data in cui è divenuta definitiva, "anche ad altro titolo"**, la pretesa dell'Amministrazione finanziaria al recupero del costo oggetto di rettifica. In altri termini, a decorrere dalla data in cui è divenuto definitivo l'obbligo di versare l'imposta conseguente alla indebita deduzione del componente negativo di reddito per difetto di

⁷⁴ Il contribuente potrebbe, anche presentare istanza di rimborso *"della maggiore imposta versata nel periodo di imposta nel quale non ha operato la deduzione entro il termine di **quarantotto mesi** dalla data del pagamento eseguito in assenza dei presupposti o dal termine per il pagamento del saldo di imposta"* ex art. 38, D.P.R. 602/1973 (cfr. C.A.E. 23/2010).

competenza, il contribuente può chiedere - entro due anni - il riconoscimento della maggiore imposta versata nel periodo di corretta imputazione del componente stesso, evitando così la doppia imposizione. La **C.A.E. 27.6.2011, n. 29**, ha **precisato che la locuzione “ad altro titolo”**, riconosce che il diritto al rimborso della maggiore imposta versata sussiste *«anche nelle ipotesi di accertamento resosi definitivo per mancata impugnazione nei termini o per acquiescenza, nonché nei casi di accertamento con adesione o conciliazione giudiziale»*.

2. Va sottolineato che un ulteriore (e rilevante) “passo avanti” è stato fatto nell’ambito della disciplina del principale istituto deflativo, cioè dell’ **“accertamento con adesione”**. In tal caso, l’imposta può essere recuperata mediante apposita richiesta di **compensazione** (dell’imposta dovuta rispetto a quella che darebbe diritto al rimborso), formulata dal contribuente nel corso del **contraddittorio**, il quale, secondo l’Agenzia delle Entrate, costituisce la **“sede idonea per operare, su richiesta del contribuente, la compensazione tra l’imposta oggetto di contestazione, riconducibile al componente negativo erroneamente dedotto in difetto di competenza, e l’imposta rimborsabile che emergerebbe dalla corretta imputazione del medesimo componente”**. Nel corso del contraddittorio, infatti, l’Ufficio ha la possibilità di esaminare la posizione del contribuente, compresa la spettanza del rimborso dell’imposta versata in eccedenza nel periodo di imposta di corretta imputazione, in ipotesi, del componente negativo precedentemente non dedotto, sulla base degli elementi necessari per poter effettuare la compensazione, forniti dal contribuente stesso; se tale “istruttoria” dà esito positivo, nell’atto di adesione verrà precisato che ricorrono le condizioni per la compensazione, cioè essa verrà fatta valere dal contribuente, il quale, peraltro, avrà l’obbligo di corrispondere gli interessi sull’importo già pagato in ritardo e le sanzioni (ridotte) sull’imposta oggetto di definizione (cfr., **C.A.E. 2.8.2012, n. 31**).

3. Viene precisato che il fenomeno della doppia imposizione può riguardare, ad evidenza, **anche i componenti positivi di reddito**, per cui, dopo aver ribadito il principio per cui il contribuente non può essere lasciato arbitro della scelta del periodo di imposta in cui imputare i componenti di reddito, l’Agenzia delle Entrate ha riconosciuto che *“i principi contenuti nella ... circolare 23/E del 2010 devono essere estesi anche alla ipotesi di non corretta imputazione temporale di componenti positivi, ripresi a tassazione dall’ufficio accertatore in un periodo di imposta successivo rispetto a quello in cui gli stessi componenti hanno già concorso alla determinazione del reddito. Ciò in quanto anche in tale ipotesi di realizza un fenomeno di doppia imposizione che deve essere evitato»* (cfr., **C.A.E. 20.9.2012, n. 35**).

4. La possibilità di rettificare gli errori relativi alla non corretta imputazione a periodo di un componente di reddito – nel caso di violazione del principio di competenza nella determinazione del reddito di impresa di cui all’art. 109, D.P.R. 917/1986 – viene ammessa anche quando il contribuente intenda correggerli “autonomamente”, presentando una **dichiarazione integrativa** (con o senza ravvedimento operoso). Il requisito fondamentale per l’applicazione di tale “opzione” *“è costituito dalla corretta rappresentazione in bilancio dell’evento”*, e, in particolare, dalla corretta applicazione dei principi contabili di riferimento. In

altri termini, il contribuente, che intenda ottenere il riconoscimento del componente di reddito non contabilizzato, *“è tenuto a ricostruire tutte le annualità di imposta interessate dall'errore risalendo fino all'ultima annualità di imposta dichiarata”*: deve, cioè **riliquidare** autonomamente la dichiarazione contenente l'omessa imputazione, *“e, nell'ordine, le annualità successive, fino all'annualità emendabile”* ex art. 2, co. 8-bis, D.P.R. 322/1998 (cfr., **C.A.E. 24.9.2013, n. 31**). In proposito, le bozze dei modelli di dichiarazione prevedono un apposito quadro denominato: “Errori contabili”, che va *“utilizzato dai soggetti che, nel rispetto dei principi contabili hanno proceduto alla correzione di errori contabili derivanti dalla mancata imputazione di componenti negativi nell'esercizio di competenza non più emendabile ai sensi del co. 8-bis dell'art. 2, del D.P.R. 322/1998 ...”*: cfr. Bozza istruzioni Modello Unico 2014 Società di capitali).

La presentazione della predetta dichiarazione integrativa consente al contribuente di ottenere *“il riconoscimento di elementi rilevanti ai fini fiscali altrimenti non più opponibili all'Amministrazione finanziaria per decorrenza dei termini”*, ed è, quindi, idonea a “rigenerare” la efficacia dei predetti componenti nell'annualità di presentazione della dichiarazione: con effetti, però, anche sui termini di accertamento *“calcolati a partire dall'anno di presentazione della dichiarazione integrativa”*.

5. Da ultimo, i **principi** fissati dalla citata C.A.E. 23/2010, sono stati **estesi** anche all'ipotesi in cui, a seguito di accertamento, venga contestato un **costo “fuori competenza” ma il periodo in cui sarebbe stato correttamente imputabile risulta in perdita fiscale**. In tal caso, *“la deduzione del costo nell'esercizio di competenza (non influisce sul versamento dell'imposta, ma) incrementa la perdita”*, che è utilizzabile (nei limiti di legge) nei periodi di imposta successivi. In particolare

- se il periodo di imposta è ancora emendabile ex art. 2, co. 8-bis, del D.P.R. 322/1998 (cioè entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo) il contribuente potrà procedere mediante integrativa “a favore”;
- se tale termine è decorso, il contribuente potrà presentare un'istanza di rimborso della maggiore imposta pagata (nel periodo/periodi di imposta in cui le maggiori perdite avrebbero potuto essere utilizzate) entro 48 mesi dal versamento eccedente; ovvero,
- scaduto anche tale termine, *“entro due anni dalla data in cui si è reso definitivo l'accertamento per violazione del principio di competenza ... in quanto l'eccedenza di imposta versata è diretta conseguenza della rettifica effettuata dall'Ufficio accertatore”* (cfr., **R.A.E. 28.11.2013, n. 87**).