

FISCO NEWS NOVEMBRE 2014 Roma il 10/06/2015**AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA**

L'individuazione del momento rilevante per la cessazione dell'attività professionale

[Iva](#)

La sezione tributaria della Cassazione, ha devoluto alle Sezioni Unite la soluzione di una questione ritenuta "della massima importanza".

Si trattava (e si tratta) di capire quale sia la disciplina applicabile, agli effetti dell'IVA, ai corrispettivi percepiti da un professionista dopo la "materiale" cessazione della propria attività professionale.

Le soluzioni sono sostanzialmente due. Entrambe, però, adottabili con ragionamenti fuorvianti e, perciò, poco appaganti.

La prima, semplice nella impostazione, tende a sostenere che la cessazione della attività professionale non coincide con lo "smantellamento" dello studio quanto, invece, con l'estinzione di ogni possibile residuo di rapporti giuridici.

Al momento della riscossione di un credito pregresso - comunque riconducibile a prestazioni professionali già rese - il professionista, quindi, deve darsi carico di emettere la relativa fattura ed effettuare i connessi adempimenti.

L'altra soluzione possibile configurerebbe una situazione di tutt'altra dimensione.

La riscossione del credito pregresso - in epoca successiva alla "materiale" cessazione dell'attività professionale - configura importo non assoggettabile a IVA in quanto non più configurabile il presupposto soggettivo dell'imposta.

È pensabile che le Sezioni Unite della Cassazione daranno una soluzione ponderata al problema e le conclusioni cui perverranno costituiranno un sicuro punto di riferimento per tirare fuori tutti dal pantano.

Il discorso, allora, potrà essere ripreso più avanti.

Sta di fatto che, al momento, pare giustificato pensare in quale situazione verrà a trovarsi chi, nell'affrontare il problema quando lo stesso si è presentato, ha scelto la soluzione ritenuta - ma solo a giochi fatti - comunque inaffidabile.

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

Sicuramente, dovrà essere messo in conto l'impatto - assolutamente severo - con il sistema sanzionatorio.

Ma è corretto pensare che le il sistema delle sanzioni non offra vie d'uscita comunque appaganti? In fondo, la soluzione adottata è risultata **solo a posteriori** quella **sbagliata** anche se supportata, a suo tempo, da argomentazioni non cestinabili alla prima lettura.

Può ipotizzarsi - per venirne fuori nel migliore dei modi - che la situazione poteva considerarsi figlia di uno schema normativo lacunoso e contraddittorio?

È possibile supporlo. È, infatti, del tutto possibile ipotizzare l'esistenza di **obiettive condizioni di incertezza** nelle disposizioni considerate.

Le articolate argomentazioni svolte dal giudice che ha messo in piedi l'ordinanza di rinvio della controversia alle Sezioni unite possono essere di aiuto per configurare la esistenza di una **disciplina inconcludente e inappagante**.

Come dire che potrebbe ipotizzarsi - nel sistema vigente - l'esistenza di esimenti capaci di rendere inapplicabili le sanzioni teoricamente applicabili?

In linea di principio, sì.

Le obiettive condizioni di incertezza sulla portata delle disposizioni applicabili al caso concreto possono essere "testimoniate" dalla insanabile conflittualità esistenti nelle diverse soluzioni prospettate.

Situazioni del genere possono configurare validamente cause generatrici di esimenti nella applicazione delle sanzioni.

Radunare le carte che "parlano" della inapplicabilità delle sanzioni per via delle obiettive condizioni di incertezza delle norme applicabili, può rappresentare un esercizio rassicurante.

Almeno in parte.

[Operazioni straordinarie](#)

[Conferimento e cessione quote: il registro va messo in conto?](#)

Il **trasferimento indiretto delle aziende**, o dei rami d'azienda, mediante l'utilizzo del conferimento in una società (solitamente di nuova costituzione) e la successiva cessione delle quote della New.Co. è divenuta oramai **una diffusa abitudine tra gli operatori**, per il semplice fatto che la variabile fiscale viene ad essere quasi azzerata.

Inoltre, ove vi fossero **esigenze di riconoscimento dei maggiori valori** fiscali dei beni plusvalenti da parte dell'acquirente, **l'utilizzo del riallineamento con imposta sostitutiva** rappresenta un ulteriore strumento che ben completa la struttura sopra descritta.

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

Tuttavia, va rimarcato che **tale struttura**, non solo consentita ma, addirittura,- caldeggiata nel comparto delle imposte dirette dallo stesso legislatore, **espone i soggetti** a possibili (per non dire certe) **contestazioni** ai fini **dell'imposta di registro**.

Su tale aspetto la **Cassazione** ha ormai raggiunto un **orientamento sostanzialmente consolidato** e, in aggiunta, continua a **sgretolare le varie obiezioni** che la dottrina prevalente ha sollevato e, per conseguenza, i contribuenti hanno esposto nei ricorsi **per contrastare la pretesa tributaria**.

In questa sede, non possiamo far altro che richiamare mestamente la **stranezza di un sistema** che, in un comparto impositivo esclude qualsiasi aspetto di elusività di una operazione e, nell'altro, la "condanna" come fosse una artificiosa costruzione.

Ancora, ci rassegniamo a riscontrare che, **sul versante civilistico** (e, per la verità, anche su quello fiscale), **si giunge a difformi conclusioni e conseguenze** nel caso di una cessione di quote rispetto a una cessione d'azienda e, per conseguenza, appare davvero strano accettare la contestazione in forza della quale la tassazione ai fini del registro (in misura proporzionale) colpisce tali accordi come se fossero una cessione di azienda, per la asserita motivazione che questa risulterebbe essere l'effettiva volontà delle parti.

Riscontrato ciò, non possiamo non **richiamare** il contenuto di **una sentenza** che, a giudizio di chi scrive, rappresenta una **buona traccia per prevenire l'esito della contestazione**; ci si riferisce alla sentenza n. **7073**, rilasciata dalla **Cassazione in data 26 marzo 2014**. Sarà bene che coloro che abbiano interesse ne leggano il contenuto e, per conseguenza, costruiscano la propria difesa in modo adeguato.

Il caso analizzato è molto semplice: si è **conferita una azienda agricola in una società semplice** e, successivamente, si **sono cedute le quote** della citata società. A seguito di una verifica della Guardia di finanza, la suddetta operazione è stata riqualificata, sulla base dell'assunzione che l'originario accordo fosse quello del trasferimento diretto dell'azienda. Nei **primi due gradi** di giudizio risulta **vittoriosa l'Agenzia** delle entrate; il contribuente resiste e adisce la Cassazione.

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 supremi Giudici, tuttavia, riscontrano che la sentenza della CTR:

- ha fatto **corretta applicazione dei principi** costantemente affermati in materia dalla giurisprudenza di questa Corte (sentenze 4 maggio 2007, n. 10273; 5 giugno 2013, n. 14150; 8 maggio 2013, n. 10743; 12 maggio 2008, n. 11769; 25 febbraio 2002, n. 2713) secondo cui **una pluralità di negozi**, strutturalmente e funzionalmente **collegati** al fine di produrre **un unico effetto finale**, vanno **considerati**, ai fini dell'imposta di registro, **come un fenomeno unitario**, anche in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva ed all'evoluzione della prestazione patrimoniale tributaria dal regime della tassa a quello dell'imposta;
- ha rimarcato il **breve intervallo temporale** dei **negozi formalmente distinti** di costituzione di società semplice con conferimento d'azienda e di cessione della quota del 99,36%, rimarcandone l'indiscutibile collegamento e confermandone la causa reale di cessione dell'azienda conferita nel primo atto di costituzione della nuova società semplice.

Avverso le motivazioni difensive del contribuente, inoltre, si afferma che:

- non può essere dedotto per la prima volta in sede di legittimità il tema relativo alla **pretesa insussistenza di alcun indebito risparmio fiscale**, atteso che la questione è stata tardivamente sollevata dinanzi alla CTR solo con memoria illustrativa, dovendosi peraltro rilevare che il riferimento alla norma in oggetto appare inconferente con la fattispecie in esame;
- **non appare inoltre pertinente il riferimento all'art. 176, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986**, che porterebbe, secondo i ricorrenti, ad **evidenziare un'antinomia**, in quanto una stessa operazione potrebbe essere considerata lecita ai fini dell'imposta sul reddito ed illecita ai fini dell'imposta di registro. Il parallelismo con la succitata disposizione non pare proponibile, non solo in ragione della radicale diversità dei due tipi d'imposta e dei relativi regimi impositivi disciplinati dall'ordinamento, ma principalmente per la natura unicamente interpretativa dell'**art. 20** del D.P.R. n. 131/1986, la cui applicazione **non postula**

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

necessariamente la **sussistenza d'intenti elusivi** delle parti, a fondamento della scelta negoziale complessa attuata (Cassazione, 28 agosto 2013, n. 19752);

- non rileva l'omessa considerazione della **esistenza di valide ragioni economiche** addotte dai ricorrenti per giustificare la scelta dei negozi giuridici effettivamente posti in essere; infatti, la ricostruzione della **causa reale**, voluta attraverso il collegamento negoziale posto in essere, **prescinde dalla necessaria sussistenza d'intenti elusivi delle parti**. Essi, possono, infatti, solo eventualmente ma non necessariamente essere posti a base della scelta negoziale complessa;
- **non rileva l'assenza di indebito risparmio d'imposta**, elemento non richiesto ai fini dell'applicabilità dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, sull'accertamento della condotta elusiva delle parti.

Alla luce di quanto sopra esposto, se è pur vero che la **speranza è l'ultima a morire**, non possiamo sottacere il fatto che **resta ben poco da aggiungere a titolo difensivo** ed eventuali diversi approdi della giurisprudenza di merito evidenziano comunque la loro precarietà rispetto al giudizio finale di legittimità.

Su tali aspetti strani del nostro ordinamento sarebbe necessario **un intervento di natura adeguatrice**, poiché appare evidente la stranezza di **una operazione dalla doppia faccia**: conferimento per le imposte dirette e cessione per l'imposta di registro.

•

Interventi di manutenzione: quando l'Iva al 10%

L'art. 7, comma 1, lett. b) della L. n. 488/99 prevede l'applicazione dell'**aliquota Iva ridotta del 10%** alle *“prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 31, primo comma, lettere a), b), c) e d), della legge 5 agosto 1978, n.457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata”*.

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

Tale disposizione, originariamente a carattere temporaneo, e applicata a seguito di successive proroghe fino all'anno 2010, è stata resa permanente dalla L. n. 191/09: si tratta pertanto di una **norma a regime**.

Nel presente intervento ci focalizziamo sugli interventi di cui alle lettere a) e b) della L. n. 457/09 che si riferiscono rispettivamente alle **manutenzioni ordinarie e straordinarie**.

La prima questione da affrontare consiste nell'individuazione degli **immobili interessati dall'agevolazione**, ovvero gli immobili **a prevalente destinazione abitativa privata**.

Devono ritenersi tali, come precisato dalla **C.M. n. 71/E/2000**:

- le **unità immobiliari classificate nelle categorie catastali da A1 ad A11, ad eccezione di quelle appartenenti alla categoria catastale A10, a prescindere dal loro effettivo utilizzo;**
- gli **interi fabbricati a prevalente destinazione abitativa** (aventi cioè più del 50% della superficie sopra terra destinata ad uso abitativo privato) i quali assumono rilievo, ai fini dell'agevolazione in esame, per quanto concerne gli interventi di recupero eseguiti sulle parti comuni;
- gli **edifici di edilizia residenziale pubblica connotati dalla prevalenza della destinazione abitativa;**
- gli **edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso** ai sensi dell'art.1 L. 659/1961, a condizione che costituiscano **stabile residenza di collettività** (ad esempio, gli orfanotrofi, gli ospizi, i brefotrofi, i conventi, ...);
- le **pertinenze di immobili abitativi.**

Per quanto concerne la tipologia di interventi agevolabili:

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

- per **manutenzione ordinaria** si intendono in linea generale le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti;
- per **manutenzione straordinaria** si intendono le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico – sanitari e tecnologici, sempre che non alterino la volumetria complessiva dell'edificio.

In proposito la **C.M. n.57/E/1998** fornisce importanti chiarimenti e un elenco esemplificativo degli interventi agevolabili.

L'agevolazione dell'**Iva ridotta al 10%** riguarda le **prestazioni di servizi aventi ad oggetto la realizzazione degli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria** complessivamente intese, per cui si estende anche alle forniture delle materie prime e semilavorate e degli altri beni necessari per i lavori, a condizione che tali beni siano forniti dallo stesso soggetto che effettua la prestazione (fornitura con posa in opera) e che non si tratti di **beni qualificati come "significativi"**.

Questi ultimi sono stati individuati con il **D.M. n. 29.12.1999**: si tratta di un elenco tassativo di beni per i quali è prevista l'applicazione dell'aliquota ridotta soltanto **fino a concorrenza dell'ammontare della prestazione, considerata al netto del valore dei beni stessi**.

Essi sono:

- ascensori e montacarichi;
- infissi esterni ed interni;
- caldaie;
- video citofoni;
- apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria;
- sanitari e rubinetterie da bagno;
- impianti di sicurezza.

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

Non rientrano tra le prestazioni agevolabili:

- la **semplice fornitura di materiali o beni da un soggetto diverso da quello che esegue i lavori** (anche in caso di acquisto diretto di questi da parte del committente);
- le **prestazioni professionali**, in quanto non hanno per oggetto la materiale realizzazione dell'intervento;
- le **prestazioni rese in esecuzione di subappalti** alla ditta esecutrice dei lavori.

Da ultimo si segnala come la materia è stata oggetto del recente intervento ad opera dell'**art. 17 del D.L. n. 133/14** (c.d. Sblocca Italia), che ha modificato la lettera b) dell'art. 3 del D.P.R. n. 380/01, che definisce le opere di manutenzione straordinaria, ricomprendendovi alcuni interventi prima classificati come "ristrutturazioni" (cui l'aliquota Iva del 10% si applica in base alla Tabella A, parte terza, del D.P.R. n. 633/72), ovvero:

- quelli comportanti modifiche delle singole superfici delle unità immobiliari, purché non alterino la volumetria complessiva dell'edificio (e non più i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari);
- quelli consistenti nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari con esecuzione di opere anche se comportanti la variazione delle superfici delle singole unità immobiliari nonché del carico urbanistico purché non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e si mantenga l'originaria destinazione d'uso.
-

Accertamento negato con studi di settore sperimentali

I risultati degli studi di settore potevano essere utilizzati solo per selezionare i contribuenti da accertare con diverse metodologie di controllo

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

In tema di **studi di settore**, la sentenza della Cassazione n. [25099](#), depositata ieri, merita di essere segnalata per aver **accolto il ricorso** presentato da un contribuente nei cui confronti era stato emesso un avviso di accertamento sulla base dei risultati di uno studio di settore **approvato**, all'epoca della verifica, **solo in via sperimentale**.

Per inquadrare la fattispecie, siamo nel **periodo d'imposta 2010** e lo studio applicato dal contribuente era approvato in via sperimentale, con **revisione definitiva** solo nel **2006**. L'Ufficio **rilevava lo scostamento** tra valori dichiarati e presunti ed **emetteva l'avviso** di accertamento **recuperando la differenza** rappresentata dallo scostamento. Il contribuente incentra il ricorso in Cassazione su una questione, non attinente alla sua situazione specifica (come di solito accade in questi tipi di accertamento), bensì **strettamente normativa** concernente la portata dell'[art. 2](#) del DM 20 marzo 2001 che aveva **approvato** lo studio di settore applicato. La censura viene **completamente accolta** dai giudici.

Innanzitutto viene precisato che erano sperimentali gli studi di settore per i quali era prevista una fase di **applicazione provvisoria**, finalizzata alla **raccolta di elementi** tipici dell'attività necessaria per giungere, in sede di approvazione definitiva dello studio, ad una determinazione congrua e verosimile dei ricavi o compensi presunti.

Gli studi di settore applicati in via sperimentale **non** potevano essere **utilizzati direttamente** in sede di accertamento, ma solo come **strumento di "ausilio"** rispetto alle **ordinarie metodologie di controllo**.

Una volta approvato in via **definitiva**, lo studio di settore avrebbe potuto essere **utilizzato retroattivamente** per l'accertamento anche di tutti i periodi d'imposta che si erano succeduti nel **periodo monitorato**.

Inoltre, la **congruità** rispetto alle risultanze dello **studio di settore sperimentale** – anche a seguito di adeguamento in dichiarazione – comportava la **non accertabilità** del periodo d'imposta anche qualora il contribuente fosse risultato **"non congruo"** sulla base delle risultanze dello studio divenuto definitivo.

I predetti **criteri di applicazione** degli studi sperimentali erano definiti, per il caso di specie, dall'art. 2 del DM 20 marzo 2001. Pertanto, in ottemperanza a tale norma, l'Ufficio avrebbe potuto **utilizzare** i risultati degli studi di settore per il 2001 solo quale **elemento di innesco** di una **verifica mirata** e non – come erroneamente avvenuto – ponendo gli stessi alla base di un **avviso di accertamento** da studi. D'altro canto, l'ufficio neppure aveva provveduto a ricercare **elementi concreti** ulteriori rispetto allo sfioramento rispetto allo studio sperimentale.

Usò illegittimo dei poteri di accertamento

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

In via ulteriore, viene rilevato che il **carattere definitivo** lo studio di settore in questione lo raggiunse **solo nel 2006, annualità posteriore** rispetto alla **data di emissione** dell'avviso di accertamento contestato (per cui l'ufficio non avrebbe potuto materialmente tener conto dei dati approvati in via definitiva, circostanza che gli avrebbe consentito di **applicare retroattivamente** lo studio).

Ciò che può essere "rimproverato" alla sentenza, che pur **accoglie in toto** le doglianze del contribuente, è la **compensazione integrale** delle spese dell'interno procedimento, visto che appare chiaro come **nel caso specifico** l'Ufficio abbia fatto un **uso illegittimo** dei poteri di accertamento, tenendo un comportamento in palese violazione del dettato normativo, come linearmente ricostruito nel testo della pronuncia stessa.

[Imposte sul reddito](#)

Il recupero del credito relativo alle imposte estere

Nell'ambito della tematica relativa al **credito di imposta** per le imposte pagate a **titolo definitivo all'estero**, una **questione poco approfondita** è il **termine entro cui deve essere effettuata la detrazione del credito**. Altra criticità degna di nota è quella sulla **spettanza del credito, in sede di accertamento** da parte dell'Ufficio, in caso di omessa presentazione della dichiarazione nel suo complesso o del reddito estero.

Per quanto riguarda la **prima problematica**, l'art. 165, c. 4, Tuir prevede che **la detrazione deve essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo di imposta cui appartiene il reddito estero** cui si riferisce l'imposta da detrarre, a condizione che l'imposta estera sia **divenuta definitiva** (nel senso che sia irripetibile e non a titolo di acconto) **prima della presentazione** della dichiarazione italiana. Una **deroga** è prevista dall'art. 165, c. 5, Tuir per i redditi di impresa prodotti tramite stabile organizzazione o da controllate rientranti nel consolidato mondiale, per cui è ammesso che la definitività arrivi **nel termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo** rispetto a quella in cui l'imposta, ancora "provvisoria", è detratta.

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

Dal dettato dell'art. 165, c. 4, è **sparito** l'inciso (in precedenza contenuto nella corrispondente previsione dell'allora art. 15 Tuir, in vigore fino al 31.12.2003) **“a pena di decadenza”**. Da ciò ne dovrebbe conseguire che in caso di omesso calcolo del credito nella dichiarazione relativa al periodo in cui l'imposta estera è divenuta definitiva (pur a fronte dell'indicazione del reddito estero) sarà comunque **possibile presentare oltre che una dichiarazione integrativa a favore** del contribuente (non oltre il termine per la presentazione della dichiarazione successiva, qualora si aderisca prudenzialmente all'orientamento prevalente delle Entrate), una **istanza di rimborso entro 48 mesi** dal versamento, ai sensi dell'art. 38, d.P.R. 602/73.

Ciò sia in considerazione del mutato contesto normativo di riferimento, sia della giurisprudenza della Cassazione che, addirittura con riferimento al “vecchio” art. 15 Tuir, sulla base della generale emendabilità della dichiarazione dei redditi **ha ammesso la configurabilità di un rimborso per le imposte estere non incluse, per errore di fatto o di diritto, nella dichiarazione** relativa al periodo di imposta in cui sono state pagate (Cass. 2277/2011). Non mancano tuttavia pronunce di segno opposto, sempre relative al previgente dato normativo (Cfr. Cass. 18371/2005), che però, con riferimento all'attuale art. 165, c. 4, Tuir, sembrano ora **non avere più alcun appiglio normativo**.

Altra questione molto delicata è quella derivante dalla disposizione di cui all'art. 165, c. 8, Tuir, secondo cui la **detrazione non spetta** in caso di **omessa presentazione** della dichiarazione o di **omessa indicazione** dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata. Ci si chiede cioè se tale disposizione produca i suoi effetti anche **in sede di accertamento**, consentendo in sostanza all'Ufficio di recuperare a tassazione il reddito estero non dichiarato senza riconoscere il credito per le imposte pagate dal contribuente. Il quesito, di **particolare attualità** vista l'ormai prossima entrata in vigore della voluntary disclosure (con riferimento ovviamente ai redditi differenti da quelli per cui si applicano imposte sostitutive che precludono il riconoscimento del credito), dovrebbe risolversi nel senso di riconoscere il **generale principio del divieto di doppia tassazione**, universalmente riconosciuto, oltre che quanto previsto **dall'art. 75, d.P.R. 600/73** secondo cui *“nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia”*, ivi comprese le Convenzioni contro le doppie imposizioni,

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

che all'art. 23 (seguendo il Modello Ocse) espressamente prevedono i metodi (credito di imposta o esenzione) per evitare o attenuare la doppia imposizione. Pertanto, **quanto meno nell'ambito delle procedure di adesione** (nonché, a maggior ragione nell'ambito della "voluntary" in cui comunque è previsto un calcolo analitico delle imposte) **e in presenza di una Convenzione** contro le doppie imposizioni fra l'Italia e il Paese estero, non dovrebbero sussistere dubbi circa il **riconoscimento del credito** estero. Sul punto sarebbe **auspicabile un chiarimento ufficiale** che uniformasse l'operato degli Uffici.

Deducibili le operazioni soggettivamente inesistenti

La **riqualifica delle operazioni da oggettivamente inesistenti a soggettivamente inesistenti** **permette la piena deducibilità** degli stessi in capo al soggetto acquirente, **anche** nell'ipotesi in cui lo stesso **"acquirente" sia consapevole** del carattere fraudolento delle operazioni. Questa è l'estrema sintesi del principio affermato dalla sentenza emessa dalla **CTP di Brindisi n. 987/04/14**, con la quale è stato pienamente accolto il ricorso introduttivo presentato da una società operante nel settore della raccolta di rottami ferrosi.

La vicenda trae origine dall'impugnazione avverso un **avviso di accertamento** emesso dall'Agenzia delle entrate con il quale quest'ultima, a seguito di una verifica della Guardia di Finanza, recuperava alcuni **costi**, in quanto **privi del requisito della certezza**, di cui all'**articolo 109, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 917/86**, in quanto riguardanti **operazioni inesistenti**.

Sulla questione, la CTP di Brindisi ha innanzitutto ricordato che tra le operazioni inesistenti è necessario distinguere:

- operazioni **oggettivamente inesistenti**, in quanto mai effettuate, totalmente o parzialmente;
- operazioni **soggettivamente inesistenti**, in quanto concluse fra soggetti del tutto od in parte diversi da quelli che le hanno attuate.

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

In riferimento all'ultima categoria di operazioni – quelle oggettivamente inesistenti – la CTP di Brindisi, richiama il principio affermato dalla **Corte di Cassazione con la sentenza n. 16226 del 16.07.2014**, secondo il quale, laddove ritenga che la fattura concerna **operazioni oggettivamente inesistenti** (e, quindi, contesti l'indebita detrazione dell'IVA e/o la deduzione dei costi) l'Ufficio ha **l'onere di fornire elementi probatori del fatto che le operazioni fatturate non sono state effettuate**, così ponendo a carico del contribuente l'onere della dimostrazione dell'effettiva esistenza di dette operazioni contestate (dimostrazione che non può consistere nella esibizione delle fatture, né nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di fare apparire reali operazioni invece fittizie).

A tal proposito, **l'Agenzia** nel proprio avviso di accertamento **ha dimostrato**, mediante l'esibizione di prove documentali, come **i soggetti indicati nelle fatture di acquisto** negli anni oggetto di accertamento fossero **impossibilitati nell'eseguire l'attività** di raccolta rifiuti, ad esempio per l'assenza di mezzi di trasporto o di strutture idonee allo svolgimento della particolare attività, o per le precarie condizioni di salute dell'imprenditore individuale.

La **società ricorrente**, invece, si è prodigata nel dimostrare **l'effettiva esecuzione oggettiva delle operazioni** contestate dall'Agenzia delle entrate, **mediante l'esibizione di tutta una serie di documenti contabili ed extracontabili** (registri di carico e scarico dei rifiuti raccolti, i documenti comprovanti il peso del materiale movimentato, i documenti di trasporto), riepilogati in una **relazione tecnica che ha permesso la "tracciatura" puntuale di ogni movimento del rifiuto/merce**.

Sulla base di tali elementi "oggettivi", **la CTP di Brindisi ha riqualificato le operazioni da "oggettivamente inesistenti" a "soggettivamente inesistenti"**, citando quanto riportato dalla stessa Guardia di Finanza nel PVC, secondo cui *"allo stato non si può escludere che trattasi di documenti emessi per importi e quantitativi di merci della società, per giustificare acquisti effettuati presso altri soggetti che, per vari motivi, non potevano emettere fatture. Quindi gli*

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

acquisti di cui si discute vanno ad avviso di questa commissione riferiti ad operazioni da qualificarsi “soggettivamente” e non già “oggettivamente” inesistenti”.

A conclusione di tale ragionamento la Commissione afferma che *“A questo punto soccorre allora ricordare che, come ripetutamente affermato dalla Suprema Corte, vale in materia il principio per il quale il **processo tributario non è diretto alla mera eliminazione giuridica dell’atto, ma ad una pronuncia di merito**, sostitutiva sia delle dichiarazioni rese dal contribuente che dell’accertamento dell’Ufficio: ne consegue che il giudice tributario, ove ritenga invalido l’avviso di accertamento per motivi di ordine sostanziale (e non meramente formali) è tenuto ad esaminare nel merito la pretesa tributaria ed a ricondurla, mediante motivata valutazione sostitutiva, alla corretta misura”.*

Infine, a parere della CTP di Brindisi **l’avviso di accertamento merita di essere annullato** anche sulla base di un principio più volte affermato dalla Corte di Cassazione, ovvero che in tema di **imposte sui redditi**, a norma dell’articolo 14, comma 4-bis, della L. 537/94, nella formulazione introdotta con l’articolo 8, comma 1, del D.L. 16/12, **sono deducibili per l’acquirente dei beni i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti** per il solo fatto che essi siano stati sostenuti (finanche nel quadro della c.d. “frode carosello”), **anche per le ipotesi che l’acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni**, salvo che si tratti di costi che, a norma del D.P.R. n. 917/86, siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità (**Cassazione n. 2016/2014, n. 10167/2012**).

Incentivati i veicoli «ecologici» anche se non esclusivamente strumentali

L’agevolazione riguarda anche i veicoli in uso promiscuo ai dipendenti

Imprese e professionisti possono beneficiare dei **contributi** per l’acquisto di **veicoli a basse emissioni** complessive (contributi BEC) di cui agli [artt. 17-decies](#) e [17-undecies](#) del DL 83/2012, come modificati dal DL n. [133/2014](#) (si veda [“Rottamazione di veicoli anche con meno di 10 anni per fruire degli incentivi”](#) del 20 novembre). Occorre, tuttavia, effettuare **alcune considerazioni** in merito all’**utilizzo** dei **veicoli agevolabili** e al

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

trattamento fiscale degli stessi.

Con riferimento ai beneficiari degli incentivi, il citato art. 17-*undecies* prevede il riconoscimento dei contributi per la sostituzione dei veicoli “utilizzati **nell’esercizio di imprese, arti e professioni**, e destinati ad essere utilizzati come beni strumentali nell’attività propria dell’impresa o dati in uso promiscuo ai dipendenti”.

Il richiamo ai veicoli destinati ad essere utilizzati come **beni strumentali nell’attività propria d’impresa non** deve intendersi necessariamente come “utilizzo **esclusivamente** strumentale” di cui alla C.M. [48/98](#); l’avverbio “esclusivamente” è stato, infatti, eliminato dal DL n. 133/2014. L’incentivo è, quindi, applicabile anche ai veicoli “strumentali” all’**attività d’impresa** e non solo a quelli indispensabili.

Inoltre, tenuto conto del riferimento normativo all’esercizio di arti e professioni, dovrebbero essere agevolabili anche i **veicoli** utilizzati nell’**attività professionale**, ancorché non siano strumentali nell’attività d’impresa.

La circostanza che il DL Sblocca Italia abbia esteso i contributi anche ai veicoli destinati **in uso promiscuo ai dipendenti** pone il **dubbio** dell’applicabilità dell’agevolazione ai veicoli dati in uso promiscuo agli **amministratori**; questi ultimi potrebbero essere **esclusi** dall’agevolazione considerato che, in **ambito fiscale**, il trattamento previsto per i veicoli attribuiti in uso ai dipendenti (deducibilità al 70%) non comprende anche quelli agli amministratori.

La norma in questione, tuttavia, non ha valenza strettamente tributaria, per cui si potrebbe sostenere l’applicazione dell’incentivo anche al caso in esame.

Quanto alla **determinazione del contributo**, lo stesso viene individuato sulla base delle soglie di emissione di CO₂ del veicolo acquistato ed è corrisposto dal venditore mediante compensazione con il **prezzo di acquisto**, come risultante dall’atto d’acquisto, **prima delle imposte**.

Ad esempio, supponendo che un’impresa (o un professionista) acquisti un nuovo veicolo elettrico con emissioni di CO₂ non superiori a 50 g/km, il contributo per il **2014** può arrivare al **20%** del costo, fino ad un **massimo di 5.000 euro**.

Pertanto, considerando un costo del veicolo ante imposte pari a **20.000 euro**:

- il contributo riconosciuto è pari a 4.000 euro (20% di 20.000, entro il limite massimo di 5.000 euro);
- di conseguenza, l’imponibile IVA è pari a 16.000 euro e la relativa IVA a 3.520 euro, per un totale di 19.520 euro.

Ricordiamo che la **detrazione dell’IVA** avviene secondo le regole ordinarie, vale a dire nel **limite del 40%** ai sensi dell’[art. 19-bis1](#) comma 1 lett. c) del DPR 633/72 se tali veicoli **non** sono utilizzati **esclusivamente nell’esercizio dell’impresa**, dell’arte o della professione.

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

Non è, infatti, stata prorogata la disposizione di cui all'[art. 30](#) comma 4 della L. n. 388/2000, in base alla quale era consentita la detrazione nella misura del 50% per i veicoli elettrici (nella circ. Agenzia delle Entrate n. [55/2007](#) viene precisato che tale **percentuale di detraibilità** non può continuare ad applicarsi in assenza di un'espressa previsione normativa; ciò in ragione del fatto che la richiamata disposizione risulta **non più vigente** a seguito della sentenza della Corte di Giustizia [C-228/05](#)).

Per la detrazione IVA rileva il corrispettivo

Con riferimento ai veicoli concessi **in uso promiscuo ai dipendenti** è, tuttavia, previsto un **diverso trattamento ai fini IVA** in caso di riconoscimento di un corrispettivo in capo al dipendente. La risoluzione del MEF n. [8/2008](#) ha, infatti, precisato che i veicoli utilizzati dal datore di lavoro nell'esercizio dell'impresa e messi a disposizione dei dipendenti, dietro un **corrispettivo** convenuto specificamente per la possibilità accordata a questi ultimi di utilizzarli anche per scopi privati, sono comunque da considerarsi utilizzati totalmente per l'effettuazione di operazioni poste in essere nell'ambito dell'attività d'impresa; in tal caso, l'imposta afferente l'acquisto dei veicoli stessi sarebbe **integralmente detraibile** (sempreché non sussistano limitazioni alla detrazione conseguenti all'effettuazione di operazioni esenti o non soggette).

Quanto alla **deducibilità dei costi**, nonostante i veicoli oggetto dell'agevolazione siano mediamente più costosi rispetto ai veicoli "non ecologici", l'[art. 164](#) del TUIR non prevede **alcuna deroga** per tali veicoli agli **ordinari criteri** di deducibilità (20% nel rispetto del tetto massimo di costo fiscalmente riconosciuto e 70% per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta).

Niente IVAFE per finanziamenti soci e quote di srl estere

In Gazzetta la legge europea 2013-bis, che cambia l'ambito di applicazione dell'imposta sugli investimenti di natura finanziaria detenuti all'estero

Sul Supplemento Ordinario n. 83 della Gazzetta Ufficiale n. 261 di ieri, 10 novembre, è stata pubblicata la L. 30 ottobre 2014 n. [161](#) (legge europea 2013-bis), che modifica l'ambito oggettivo dell'**IVAFE**, equiparandola con l'**imposta di bollo** dovuta sui prodotti finanziari, i conti correnti ed i libretti di risparmio detenuti in Italia.

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

La norma in commento è finalizzata a risolvere i rilievi mossi dalla Commissione europea nell'ambito del Caso EU Pilot 5095/12/TAXU, in cui era stata evidenziata una criticità in relazione alla **disciplina IVA FE** con riferimento alla **disparità di trattamento** che si determinava rispetto alla norma concernente l'imposta di bollo sui prodotti finanziari. In particolare, l'ambito di applicazione dell'IVA FE era più ampio e comprendeva tutte le c.d. "**attività finanziarie**".

Secondo quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 2 luglio 2012 n. [28](#), si considerano attività **estere** di natura finanziaria tutte quelle da cui derivano **redditi di capitale o redditi diversi di natura finanziaria** di fonte estera: pertanto, l'imposta si applicava sulle seguenti attività finanziarie se detenute all'estero:

- **partecipazioni al capitale** o al patrimonio di soggetti residenti o non residenti, obbligazioni italiane o estere e i titoli similari, titoli pubblici italiani e i titoli equiparati emessi in Italia o all'estero, titoli non rappresentativi di merce e certificati di massa (comprese le quote OICR), valute estere, depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero indipendentemente dalle modalità di alimentazione (ad esempio, accrediti di stipendi, di pensione o di compensi);
- **contratti di natura finanziaria** stipulati con controparti non residenti, tra cui finanziamenti, riporti, pronti contro termine e prestito titoli, nonché polizze di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione stipulate con compagnie di assicurazione estere;
- contratti **derivati** e altri rapporti finanziari stipulati al di fuori del territorio dello Stato;
- **metalli preziosi** allo stato grezzo o monetato;
- diritto all'acquisto o alla sottoscrizione di azioni estere o strumenti finanziari assimilati;
- ogni altra attività da cui possono derivare redditi di capitale o redditi diversi di natura finanziaria di fonte estera.

Inoltre, era pacifico in dottrina che la tassazione IVA FE comprendesse gli investimenti e i contratti finanziari **diversi** dagli strumenti finanziari e non rappresentati da titoli, come le **quote di società a responsabilità limitata** e i **finanziamenti**.

L'intervento normativo che ha equiparato l'ambito di applicazione dell'IVA FE a quello dell'imposta di bollo si è reso necessario perché un **trattamento fiscale differente** tra gli investimenti di natura finanziaria detenuti in Italia e quelli detenuti all'estero poteva essere oggetto di **censura** da parte della Commissione europea per **violazione** del principio di **libera circolazione di capitali** sancito dall'art. 63 del [Trattato](#) di Funzionamento dell'Unione europea.

Con l'approvazione della legge europea 2013-*bis*, quindi, **a partire dal 2014**, anche l'IVA FE si applica solo sui **prodotti finanziari**, i conti correnti ed i libretti di risparmio detenuti all'estero.

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

Risulta quindi **superata** l'**elencazione** delle **fattispecie** imponibili fornita dall' Agenzia delle Entrate.

Per “**prodotti finanziari**”, infatti, si intendono gli strumenti finanziari e ogni altra forma di investimento di natura finanziaria. Di conseguenza, sono ora soggetti all'imposta in argomento:

- i **valori mobiliari**;
- gli **strumenti del mercato monetario**;
- le **quote di organismi di investimento collettivo** del risparmio;
- le varie tipologie di **contratti a termine e derivati** connessi ad attività finanziarie, merci, indici finanziari e non finanziari, ecc., (ossia i contratti di opzione, future, swap ecc.);
- i **contratti finanziari differenziali**;
- ogni altra forma di **investimento di natura finanziaria**.

A seguito dell'introduzione del concetto di “prodotto finanziario”, risultano quindi esclusi le valute estere (in banconote o monete) e i metalli preziosi. Secondo parte della dottrina, dovrebbero essere **esclusi** dall'ambito di applicazione dell'IVAFE anche le **quote di partecipazione in società estere** non rappresentate da titoli ed i **finanziamenti dei soci**. Infatti, tali attività finanziarie non sono soggette all'imposta di bollo se situate in Italia e le persone fisiche residenti ne possiedono la proprietà diretta, senza l'intervento di società fiduciarie.

Dal punto di vista procedurale, tali esclusioni potrebbero produrre l'effetto, in capo alle persone fisiche residenti soggette passive dell'imposta in argomento, di dover procedere al **ricalcolo** dell'**acconto IVAFE** dovuto per il 2014.

Per l'IRAP costi di auto e telefoni deducibili in base all'utilizzo

Se i beni sono usati esclusivamente per finalità imprenditoriali, costi deducibili al 100%, senza i forfait del 20% e dell'80%

Nonostante siano passati **quasi sette anni** della modifica legislativa che ha **innescato il problema**, e oltre cinque dall'emanazione delle circolari dell'Agenzia delle Entrate sul tema, la questione della deducibilità ai fini dell'IRAP dei costi che, invece, sono **forfetizzati** nell'ambito delle **imposte sui redditi** (essenzialmente, auto e telefonia) non ha ancora trovato una soluzione, tant'è che iniziano ad affiorare situazioni di **contenzioso**. I termini del problema sono chiari: essendo la **base imponibile IRAP** delle società di capitali e degli enti commerciali determinata **in base al bilancio**, costi e ricavi devono essere assunti ai fini

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

fiscali secondo quanto stanziato nel Conto economico, se non sussistono deroghe espresse nella normativa IRAP. Ciò significa che i **costi auto** e le **spese di telefonia** dovrebbero risultare interamente deducibili, e non nelle misure rispettive del 20% e dell'80% come invece avviene in ambito IRES.

Trattandosi di beni potenzialmente idonei ad un utilizzo **anche extraimprenditoriale**, l'Agenzia delle Entrate aveva tuttavia precisato che, anche ai fini dell'imposta regionale, i costi devono ritenersi **deducibili** solo se risultano inerenti (circolare n. [36](#) del 16 luglio 2009); tuttavia, la circolare era andata **oltre la norma** laddove indicava che l'inerenza di tali costi "può essere considerata **senz'altro sussistente** anche ai fini dell'IRAP qualora vengano dedotti importi di ammontare non superiore a quelli **determinati applicando** le disposizioni previste per le **imposte sul reddito**" (che però non possono applicarsi, visto che l'[art. 5](#) del DLgs. 446/97 non le prevede più). Successivamente, con la circolare n. [39](#) del 22 luglio 2009, l'Agenzia aveva ammorbidito i toni, precisando che il contribuente che "nutra dubbi" in merito può **dedurre** importi **non superiori** a quelli previsti in **ambito IRES**, lasciando però intendere che importi dedotti in misura superiore debbano essere giustificati.

Posto questo quadro, che la si veda dal punto di vista dell'impresa piuttosto che da quello di un potenziale verificatore, appare innegabile che, dato il testo dell'[art. 5](#) del DLgs. 446/97, dedurre tali costi nella misura prevista per l'**IRES** ha quale unica *ratio* quella di **evitare accertamenti**, ma risulta non coerente con la norma stessa. Al contrario, se un'auto viene utilizzata solo ed esclusivamente **per fini aziendali**, ai fini IRAP i costi dovrebbero risultare integralmente indeducibili (così come, se un'auto viene utilizzata ai fini aziendali **per il solo 15%**, e per il **restante 85%** ai fini personali di un socio o di un amministratore, ai fini IRAP i costi potrebbero essere dedotti per il solo 15%, ma in entrambi i casi non si applicherebbe mai il **forfait del 20%**). Analogamente, i costi di telefonia fissa integralmente attribuibili all'azienda dovrebbero risultare integralmente deducibili, mentre quelli di un telefono cellulare usato **solo per fini personali** integralmente indeducibili, anche in questo caso non applicandosi mai il forfait dell'80%). Un **accertamento IRAP** fondato sul richiamo alle mere percentuali del **20%** e dell'**80%** sarebbe, quindi, nullo.

All'Agenzia delle Entrate l'onere della prova della mancata inerenza

Se su questo non paiono esservi dubbi, la vera questione è la seguente: deve essere la **società** a giustificare l'**inerenza** dei costi auto dedotti in misura superiore al 20%, o i **costi telefonici** dedotti in misura superiore all'80%, oppure spetta all'Agenzia delle Entrate contestare il fatto di avere **dedotto costi** in misura superiore a quella supposta congrua?

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

La risposta corretta dovrebbe essere la seconda. Il contribuente ha sì, infatti, l'**onere** di provare l'**inerenza del costo**, intesa quale riferibilità dello stesso all'attività d'impresa (questione che per le spese qui **analizzate** dovrebbe risultare di fatto automatica, essendo **beni correlati** all'attività svolta e acquisiti in **funzione della produzione** di ricavi).

Tuttavia, ciò dovrebbe avvenire solo a seguito di una **specificata contestazione**; e l'onere di **contestare l'inerenza** di un determinato costo rimarrebbe sempre e comunque a carico dell'Amministrazione, la quale, con i dovuti riscontri, dovrebbe:

- o dimostrare che il bene non è stato affatto utilizzato nell'**attività d'impresa** (ad esempio, il telefono cellulare di cui sopra, usato esclusivamente per fini personali);
- o dimostrare che il quantum dei costi dedotti **non era congruo** (ad esempio, che i costi di quella determinata auto dedotti integralmente erano invece deducibili per il 75%, o per il 65%, e così via, dando le opportune spiegazioni del fatto).

In tale prospettiva, il contribuente non può essere **obbligato** a "ricostruire" i **costi inerenti** con procedure che hanno **costi amministrativi eccessivi** (sul punto si veda "[«Prospetti di riconciliazione» solo nel limite della buona fede](#)" del 15 ottobre 2013).

Alle Sezioni Unite il diniego di rimborso dopo il termine per l'accertamento

L'interpretazione della Cassazione potrebbe cagionare effetti distorsivi, se l'Ufficio vedesse consolidato il rimborso dopo la decadenza

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. [23529](#) di ieri, ha rimesso al Primo Presidente, affinché valuti l'opportunità di devoluzione alle **Sezioni Unite**, la questione circa la possibilità, per l'Agenzia delle Entrate, di opporre un motivato **diniego** alla domanda di rimborso inserita in dichiarazione anche oltre il termine di **decadenza** dal potere di accertamento.

Trattasi di un problema della massima importanza, come ben si può evincere dall'esempio che segue.

Ipotizziamo che un contribuente, a causa delle **ritenute di acconto** subite nel corso dell'anno, opti, in dichiarazione, per il **rimborso** delle imposte sui redditi, non volendo né riportare a nuovo il credito né compensarlo.

Secondo un recentissimo orientamento della Cassazione (si veda "[«Opzione per il rimborso in dichiarazione «seguita» dal silenzio-rifiuto](#)" del 16 ottobre 2014), in tal caso, decorsi **novanta giorni** dalla presentazione della dichiarazione, si forma il **silenzio-rifiuto**, quindi il ricorso, come prevede l'[art. 21](#) del DLgs. 546/92, può essere presentato non entro i canonici

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

sessanta giorni, ma entro **dieci anni**, e non occorre nemmeno ripresentare la domanda per preconstituirsì l'atto impugnabile, già rappresentato, come visto, dal silenzio-rifiuto.

Ove siano decorsi i termini di decadenza dal potere di **accertamento**, secondo un orientamento della Cassazione, espresso con la sentenza n. [9339](#) del 2012 (si veda "[Il diniego di rimborso deve avvenire entro i termini per l'accertamento](#)" del 9 giugno 2012), il Fisco **non ha più il potere** di opporre il diniego contestando l'*an* e il *quantum* della richiesta, in quanto il diritto del contribuente si è ormai consolidato.

Esiste un altro orientamento (sentenze nn. [2918](#) del 2010 e [11444](#) del 2011), in virtù del quale l'Amministrazione finanziaria ben potrebbe opporre il diniego **anche oltre il termine** per l'accertamento, siccome nemmeno il diritto del contribuente ad ottenere il rimborso è sottoposto al termine decadenziale dell'[art. 38](#) del DPR 602/73, ma all'ordinario termine di **prescrizione** decennale.

A nostro avviso **non** sussiste una **disparità** di situazioni tra contribuente ed ufficio finanziario.

Nell'ordinanza in commento si evidenzia che la domanda di rimborso inserita in dichiarazione è **molto diversa** da quella presentata a seguito di apposita domanda, soggiacente ai termini decadenziali stabiliti dalla singola legge d'imposta (art. 38 del DPR 602/73, per le imposte sui redditi).

In questa ipotesi, il contribuente ed il Fisco, in un certo senso, vanno quasi "**di pari passo**": prendendo l'esempio delle imposte sui redditi e tralasciando il caso del raddoppio dei termini di accertamento, il contribuente deve fare la domanda entro **48 mesi** dal pagamento e il Fisco può accertare entro il termine **quadriennale**.

Discorso valido se il tutto nasce da agevolazioni fiscali

Se il rimborso è inserito in dichiarazione tutto è diverso, e, a ben vedere (ma di ciò non si parla nell'ordinanza di rimessione) è il contribuente a poter "giocare sporco". Egli può, dopo la formazione del silenzio-rifiuto, attendere lo **spirare** del termine decadenziale e poi domandare il rimborso (il cui termine, prescrizione, è più **del doppio** rispetto a quello per l'accertamento, decadenziale), inibendo, se si accetta la tesi della sentenza n. 9339 del 2012, il diritto del Fisco a sollevare eccezioni.

Tale inibizione, come rilevato nell'ordinanza di rimessione, non può passare inosservata, specie quando, come nella specie ove l'eccedenza derivava dalla spettanza di **agevolazioni fiscali** per le fondazioni bancarie (ma si pensi anche ad un credito derivante da una legge speciale, da inserire nel **quadro RU**), il credito d'imposta non nasca da una semplice operazione aritmetica.

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



Professionisti d'Impresa
Studio di Consulenza Societaria e Tributaria

Alcuna giurisprudenza di merito, comunque, aveva **già preso le distanze** dal principio contenuto nella sentenza n. 9339 del 2012 (si veda [“Lecito il diniego di rimborso anche oltre il termine per l'accertamento”](#) del 30 giugno 2012).

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